

7/21
ПРЕПРИНТЫ

**ЦИФРОВОЕ ОБЩЕСТВО
И ИНФОРМАЦИОННЫЕ
ТЕХНОЛОГИИ. ИННОВАЦИИ
DIGITAL SOCIETY AND
INFORMATION TECHNOLOGIES
INNOVATIONS**

**ЦИФРОВОЕ ОБЩЕСТВО
И ИНФОРМАЦИОННЫЕ
ТЕХНОЛОГИИ. ИННОВАЦИИ
DIGITAL SOCIETY AND
INFORMATION TECHNOLOGIES
INNOVATIONS**

**А. В. Кoryтин
Н. С. Кострыкина
Е. В. Мелкова**

**РАЗРАБОТКА МЕХАНИЗМА
НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ
В СФЕРЕ ИНФОРМАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ**

Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«Российская академия народного хозяйства и государственной службы
при Президенте Российской Федерации»

РАЗРАБОТКА МЕХАНИЗМА НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ В СФЕРЕ ИНФОРМАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ

Корытин А.В., научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики, ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ.

<https://orcid.org/0000-0001-6635-7190>

korytin-av@ranepa.ru

Кострыкина Н.С., научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики, ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ.

<https://orcid.org/0000-0002-9810-0573>

kostrykina@ier.ru

Мелкова Е.В., научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики, ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ.

<https://orcid.org/0000-0002-5686-0371>

melkova-ev@ranepa.ru

Москва 2021

Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education
The Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration

**DEVELOPMENT OF THE TAX INCENTIVE MECHANISM
IN THE FIELD OF INFORMATION TECHNOLOGY**

Korytin A.V., researcher of the Laboratory of tax policy studies, The Institute for the Applied Economic Studies of the RANEPA.

<https://orcid.org/0000-0001-6635-7190>

korytin-av@ranepa.ru

Kostrykina N.S., researcher of the Laboratory of tax policy studies, The Institute for the Applied Economic Studies of the RANEPA.

<https://orcid.org/0000-0002-9810-0573>

kostrykina@iep.ru

Melkova E.V., researcher of the Laboratory of tax policy studies, The Institute for the Applied Economic Studies of the RANEPA.

<https://orcid.org/0000-0002-5686-0371>

melkova-ev@ranepa.ru

Moscow 2021

Аннотация

Актуальность работы обусловлена тем, что в 2021 г. в России были приняты изменения в режим налогообложения ИТ-компаний, которые получили название ИТ-маневра. Были увеличены льготы по налогу на прибыль и страховым взносам при одновременном сокращении льготы по НДС. В сентябре 2021 г. Правительство РФ утвердило второй пакет мер поддержки ИТ-отрасли, который содержит в том числе и налоговые мероприятия. Цель второго пакета заключается в увеличении спроса на отечественные ИТ-продукты, ускорении цифровой трансформации экономики и социальной сферы, а также в создании благоприятных условий ведения ИТ-бизнеса в России. В этой связи проводится исследование, **предметом** которого является механизм налогообложения и меры налоговой политики в сфере информационных технологий. **Цель** исследования – анализ эффективности мер по налоговому стимулированию разработки и реализации продукции в сфере информационных технологий с целью повышения экспорта услуг с высокой добавленной стоимостью, а также оценка влияния льготы по страховым взносам на развитие отрасли информационных технологий в России. **Метод** исследования заключается в анализе отечественных предложений по стимулированию отрасли ИТ в рамках налогового ИТ-маневра и сравнении их с зарубежными подходами к развитию сектора ИТ. Для анализа эффективности налоговых льгот используется эмпирическая оценка динамики экономических показателей предприятий ИТ и сопоставление этой динамики по двум выборкам: 1) выборка предприятий, применяющих ИТ-льготу, и 2) выборка предприятий, не получающих льгот. В **результате** обнаружено значительное опережение роста экономических показателей у компаний, применяющих ИТ-льготу, по сравнению с компаниями, у которых отсутствовала эта льгота. Можно сделать **вывод**, что ИТ-льгота способствует развитию отрасли ИТ. **Рекомендации** состоят в целесообразности проводимого в рамках маневра расширения мер стимулирования ИТ-отрасли, с учетом ряда замечаний. В частности, необходима разработка дополнительных мер поддержки малых предприятий в сфере ИТ, а также механизмов против использования ИТ-льгот исключительно в целях налоговой оптимизации.

Ключевые слова

Отрасль информационных технологий, налоговые льготы, ИТ-маневр, ИТ-льгота, страховые взносы, IP Vox, экономические показатели, эмпирическая оценка

JEL: H25, L86

Abstract

The **relevance** of the work is explained by the amendments to the tax legislation related to IT companies in Russia, the so-called “IT maneuver” adopted in 2021. Income tax and social insurance benefits were increased, while VAT exemption was reduced. In September 2021, the Government of the Russian Federation approved the second package of measures to support the IT industry, which includes several tax measures. The purpose of the second package is to increase the demand for domestic IT products, to accelerate digital transformation of the economy and social sphere, as well as to create favorable conditions for doing IT business in Russia. In this regard, the **subject** of our study is the mechanism of taxation and measures of tax policy for IT sector. The **goal** of the study is to analyze the effectiveness of tax incentives for the development and sale of products of IT industry with the aim of increasing the export of high value-added services, as well as assessing the impact of benefits on insurance premiums on the development of the information technology industry in Russia. The research **method** consists in analyzing domestic proposals for stimulating the IT industry as part of the “IT maneuver” and comparing them with foreign approaches to the development of the IT sector. To analyze the effectiveness of tax incentives, we use an empirical estimation of the dynamics of IT enterprises’ economic performance, which is then compared between two samples: 1) a sample of enterprises enjoying the IT benefit, and 2) a sample of enterprises that don’t have any benefits. The **findings** show that companies enjoying the IT benefit on social insurance payments significantly outpace companies that did not have the benefit in terms of economic growth. We draw a **conclusion** that the IT benefits encourage the development of the IT industry. The **recommendations** are to continue the expansion of incentives for the IT industry as part of the “IT maneuver”, taking into account various comments. In particular, it is necessary to develop additional measures to support small businesses in the IT sector, as well as to develop a mechanism against the use of IT benefits for tax optimization purposes only.

Keywords

Information technology industry, tax benefits, IT maneuver, IT benefits, social insurance payments, IP Box, economic indicators, empirical estimation

JEL: H25, L86

Содержание

Введение	6
1. Налоговый маневр в российской отрасли ИТ	8
1.1. Снижение ставки налога на прибыль организаций	8
1.2. Пониженные тарифы страховых взносов	11
1.3. Изменения в режиме уплаты НДС	14
1.4. Второй пакет мер поддержки ИТ-отрасли	18
2. Зарубежный опыт налогообложения отрасли ИТ	21
2.1. Режим IP Box и история его распространения.....	21
2.2. Меры поддержки ИТ на Кипре.....	22
2.3. Комплексная поддержка ИТ в Республике Беларусь	33
3. Оценка влияния льгот для ИТ на развитие ИТ-отрасли	44
3.1. Оценка масштаба существующих ИТ-льгот	44
3.2. Выборка компаний для анализа эффективности ИТ-льготы.....	47
3.3. Разделение компаний по признаку наличия льготы.....	48
3.4. Оценка эффективности ИТ-льготы	56
Заключение.....	62
Благодарности	65
Список источников	66

Введение

Инвестиции в сектор информационных технологий (ИТ) являются основным каналом, через который происходит цифровая трансформация экономики. В условиях международной конкуренции на внутреннем и внешнем рынках усиливается роль налогового регулирования этого процесса. Развитые страны активно внедряют налоговые стимулы, направленные, во-первых, на привлечение в экономику иностранных инвестиций и квалифицированных специалистов в сфере ИТ, во-вторых, на стимулирование экспорта созданной в экономике ИТ-продукции на зарубежных рынках. Кроме того, цифровизация традиционных бизнес-моделей ставит задачу по созданию нейтральных условий налогообложения относительно цифровой и нецифровой предпринимательской деятельности, являясь драйвером глобальной реформы, направленной на увеличение доли прибыли, относящейся к странам нахождения конечных пользователей цифровых продуктов.

В России с 1 января 2021 г. вступили в силу изменения в режим налогообложения ИТ-компаний, которые были введены Федеральным законом № 265-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» от 31 июля 2020 г. Данные изменения также называют ИТ-маневром. Важной составляющей данных изменений стало существенное снижение ставки по налогу на прибыль для компаний в ИТ-сфере – 3% вместо 20%. Кроме того, общая нагрузка по страховым взносам для ИТ-компаний составит 7,6% вместо действующих пониженных тарифов по страховым взносам для ИТ-компаний в общем размере 14 %. В то же время в результате изменений на льготу по НДС может претендовать меньшее число компаний, чем раньше.

В сентябре 2021 г. Правительство РФ утвердило второй пакет мер поддержки ИТ-отрасли, который содержит в том числе и налоговые мероприятия. Цель второго пакета мер поддержки заключается в увеличении спроса на отечественные ИТ-продукты, ускорении цифровой трансформации экономики и социальной сферы, создании комфортных условий ведения ИТ-бизнеса в России.

Целью работы является исследование и анализ эффективности мер по налоговому стимулированию разработки и реализации продукции в сфере информационных технологий с целью повышения экспорта услуг с высокой добавленной стоимостью. Для этого решается ряд задач:

- 1) подтверждение эффективности существующих налоговых льгот для ИТ-отрасли;
- 2) определение проблем российской ИТ-отрасли, для решения которых требуется поддержка со стороны государства;
- 3) сопоставление новых мер поддержки ИТ-отрасли с уже существующими мерами поддержки предприятий малого и среднего бизнеса, резидентов особых экономических зон и др.;
- 4) анализ зарубежного опыта с целью согласования практик налогообложения цифровых компаний на международном уровне;
- 5) определение перспектив развития ИТ-отрасли в России в условиях осуществляемого «налогового маневра».

Методология исследования заключается в анализе отечественных предложений по стимулированию отрасли ИТ в рамках налогового ИТ-маневра и сравнении их с зарубежными подходами к развитию сектора ИТ. Для анализа эффективности налоговых льгот используется количественная оценка динамики экономических показателей предприятий ИТ и сопоставление этой динамики по двум выборкам: 1) выборка предприятий, применяющих ИТ-льготу, и 2) выборка предприятий, не получающих льгот.

Основная гипотеза состоит в том, что льгота по страховым взносам для ИТ-компаний способствует ускоренному росту экономических показателей предприятий, которые ей воспользовались.

Практическая значимость результатов исследования заключается в получении объективных количественных показателей для оценки эффективности ИТ-льгот. Полученные показатели используются для разработки предложений по совершенствованию налогового стимулирования отрасли ИТ.

1. Налоговый маневр в российской отрасли ИТ

1.1. Снижение ставки налога на прибыль организаций

Одним из ключевых составляющих российского ИТ-маневра стало практически семикратное снижение действовавшей ставки налога на прибыль.

До вступления в силу льготного режима ИТ-компании уплачивали налог на прибыль по стандартной ставке в размере 20%, 17% из которых зачислялись в бюджет субъекта РФ, а 3% – в федеральный бюджет. С принятием поправок с 1 января 2021 года ставка налога на прибыль сократилась до 3%, которые будут по-прежнему зачисляться в федеральный бюджет. Пополнение региональных бюджетов за счет уплаты ИТ-сектором налога на прибыль поправками не предусмотрено.

Согласно новым пунктам 1.15 и 1.16 статьи 284 НК РФ, льгота по налогу на прибыль распространяется на две весьма обширные категории компаний, ведущих свою деятельность в сфере ИТ.

К первой из них относятся организации, разрабатывающие и впоследствии реализующие разработанные ими программы для ЭВМ, базы данных на материальном носителе или в электронной форме и (или) оказывающие услуги (выполняющие работы) по разработке, адаптации, модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), а также занимающиеся их установкой, тестированием и сопровождением.

Вторую категорию составляют «технологические» компании, основная деятельность которых связана с проектированием и разработкой изделий электронной компонентной базы и электронной (радиоэлектронной) продукции.

Помимо этого, законом предусмотрены дополнительные ограничения периметра применения льготной налоговой ставки.

Так, согласно тем же пунктам 1.15 и 1.16 ст. 284 НК РФ, компании, относящиеся к организациям двух обозначенных выше категорий, получают право применения пониженной ставки налога на прибыль только в случае одновременного выполнения следующих трех условий:

- 1) *Компания обладает государственной аккредитацией в качестве организации, осуществляющей деятельность в сфере ИТ / включена в реестр организаций,*

оказывающих услуги (выполняющих работы) по проектированию и разработке изделий электронной компонентной базы и (радио)электронной продукции.

- 2) *Доля доходов компании от операций в сфере ИТ / от радиоэлектронной деятельности по итогам отчетного (налогового) периода составляет не менее 90% от суммы всех доходов за данный период.*
- 3) *Среднесписочная численность работников компании за отчетный (налоговый) период составляет не менее семи человек.*

Если компанией не будет выполнено хотя бы одно из данных условий (компания лишится аккредитации / будет исключена из реестра, сократит численность сотрудников ниже 7 человек или сократит объем льготированной реализации ниже 90%), то она лишится права применения льготы с начала налогового периода.

К доходам от операций в сфере ИТ могут быть отнесены (п. 1.15 ст. 284 НК РФ):

- *доходы от реализации экземпляров разработанных организацией программ для ЭВМ и баз данных,*
- *доходы от передачи исключительных прав на разработанные организацией программы для ЭВМ и базы данных,*
- *доходы от предоставления прав использования указанных программ для ЭВМ, баз данных по лицензионным договорам (в том числе путем предоставления удаленного доступа к программам для ЭВМ и базам данных, указанным в настоящем абзаце, включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности),*
- *доходы от оказания услуг (выполнения работ) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), а также*
- *доходы от оказания услуг (выполнения работ) по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ и баз данных.*

В дополнение к приведенному перечню п. 1.15 ст. 284 НК РФ содержит однозначную информацию о том, что в состав доли доходов компании от операций в сфере ИТ *не могут быть включены* доходы от предоставления прав на получение возможности распространять рекламную информацию в сети «Интернет» и (или) получать к ней доступ, размещать предложения о приобретении (реализации) товаров (работ,

услуг), имущественных прав в сети «Интернет», осуществлять поиск информации о потенциальных покупателях (продавцах) и (или) заключать соответствующие сделки.

Что же касается организаций второй категории, то при расчете их доли доходов от радиоэлектронной деятельности будут учтены доходы от реализации услуг (работ) по проектированию и разработке изделий электронной компонентной базы и (радио)электронной продукции.

При расчете льготированной доли доходов компаний обеих категорий в нее не включаются доходы в виде курсовой разницы (за исключением курсовой разницы, возникшей от переоценки выданных (полученных) авансов), средства в виде субсидий, а также доходы от уступки прав требования долга, который возник при признании доходов от операций в сфере ИТ.

С момента опубликования текста поправок в НК рядом экспертов был сделан вывод о том, что весь перечень доходов компаний от операций в сфере ИТ, принимаемый в расчет 90%-ной доли, т.е. доходов *первой категории компаний*, подпадающих под льготу по налогу на прибыль, касается исключительно самостоятельно разработанного ПО и баз данных¹, что, в свою очередь, следует из содержащихся в п. 1.15 ст. 284 НК РФ словосочетаний «разработанных организацией», «указанных программ для ЭВМ, баз данных», «предоставления прав...по лицензионным договорам».

Таким образом, практически весь перечень доходов компаний от операций в сфере ИТ, принимаемый в расчет для предоставления льготы по налогу на прибыль, согласно п. 1.15 ст. 284 НК РФ касается исключительно самостоятельных разработок, однако доход компаний *от оказания услуг (выполнения работ) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники)* может быть получен как в результате взаимодействия с *собственными ПО и базами данных*, так и в результате взаимодействия со *сторонними разработками*.

¹ Данный вывод, к примеру, сделан старшим юристом Департамента международного налогового планирования Юридической фирмы Клифф Мариной Удаловой и размещен в статье «Налоговый маневр в IT-отрасли: что изменится с 1 января в налогообложении компаний и кто сможет воспользоваться льготами?», опубликованной в информационно-правовой системе «Гарант», <https://www.garant.ru/ia/opinion/author/udalova/1421168/>

1.2. Пониженные тарифы страховых взносов

Еще до момента вступления в силу поправок, регламентирующих налоговый маневр в ИТ-отрасли, ряд российских ИТ-компаний уже уплачивали страховые взносы по льготным ставкам, размер которых был существенно ниже стандартных.

Впервые пониженные тарифы страховых взносов во внебюджетные фонды были предоставлены ИТ-компаниям в 2011 году, что стало следствием принятия в конце 2010 года ряда новых федеральных законов, вносящих изменения и дополнения в Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования», с целью снижения налоговой нагрузки для ряда плательщиков взносов.

Согласно п. 6 ч. 1 ст. 58 «Пониженные тарифы страховых взносов для отдельных категорий плательщиков страховых взносов в переходный период 2011 - 2019 годов» Федерального закона о страховых взносах, на льготы могли, в том числе, претендовать организации, осуществляющие деятельность в области ИТ (за исключением резидентов ОЭЗ), *которыми признаются российские организации, осуществляющие разработку и реализацию программ для ЭВМ, баз данных на материальном носителе или в электронном виде по каналам связи независимо от вида договора и (или) оказывающие услуги (выполняющие работы) по разработке, адаптации, модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), а также установке, тестированию и сопровождению программ для ЭВМ, баз данных.*

Годом позже в п. 6 ч. 1 ст. 58 были внесены изменения, уточняющие, что пониженные тарифы страховых взносов не будут распространяться не только на резидентов ОЭЗ, *но и на ИТ-организации, производящие выплаты физическим лицам, работающим в технико-внедренческой особой экономической зоне или промышленно-производственной особой экономической зоне.* Помимо этого, важным уточняющим дополнением стало то, что при реализации ИТ-компаниями программ для ЭВМ и баз данных, льготы применимы только в случае реализации *собственного ПО и баз данных.*

В то время как общая стандартная ставка страховых взносов во внебюджетные фонды составляет 30%, общая ставка страховых взносов для указанных ИТ-компаний была понижена до 14%, из которых:

- 8% составляли взносы на обязательное пенсионное страхование (вместо стандартной ставки 22%),
- 4% – взносы на обязательное медицинское страхование (вместо 5,1%),
- 2% – взносы на обязательное социальное страхование (вместо 2,9%).

Предполагалось, что отдельные представители ИТ-индустрии смогут уплачивать страховые взносы согласно пониженным тарифам до 2017 года включительно. В 2018 году ставки взносов должны были повыситься до 13,0%, 2,9% и 5,1% соответственно, а в 2019 году составить 20,0%, 2,9% и 5,1%.

Претендовать на льготу получили право как уже существующие, так и вновь созданные ИТ-компании. Условия применения льготных тарифов с 1 января 2012 года выглядели следующим образом:

- 1) Организацией получен документ о государственной аккредитации в качестве организации, осуществляющей деятельность в области ИТ,
- 2) Доля доходов от операций в сфере ИТ по итогам расчетного периода составляет не менее 90 % в сумме всех доходов организации за указанный период,
- 3) Среднесписочная численность работников за расчетный период составляет не менее 30 человек².

Позже Федеральный закон от 28 декабря 2013 г. №428-ФЗ, внесший очередные поправки в положения Федерального закона о страховых взносах, несколько ослабил требования к ИТ-организациям, сократив с 1 января 2014 года допустимую минимальную среднесписочную численность сотрудников компаний, претендующих на льготы, с 30 до 7 человек.

Помимо этого, в перечень операций в сфере ИТ, включаемых в расчет льготной реализации, были включены операции по предоставлению прав использования программ для ЭВМ и баз данных по лицензионным договорам.

² В более ранней редакции Федерального закона о страховых взносах среднесписочная численность сотрудников ИТ-компаний, претендующих на льготу, должна была составлять не менее 50 человек.

С 1 января 2021 года в рамках ИТ-маневра общий тариф страховых взносов для все той же категории ИТ-компаний был сокращен еще практически в два раза и составил 7,6%. Таким образом, ставка взносов на обязательное пенсионное страхование была понижена с 8% до 6%, а ставка взносов на обязательное социальное страхование – с 2% до 1,5%. Однако наибольшие изменения претерпел тариф взносов на обязательное медицинское страхование, который по итогам поправок составил всего 0,1% вместо 4% и, тем самым, внес наибольший «вклад» в формирование льготы.

С 1 января 2021 года новый пониженный тариф страховых взносов был введен также и в отношении *организаций, осуществляющих деятельность по проектированию и разработке изделий электронной компонентной базы и электронной (радиоэлектронной) продукции* (пп. 18 п. 1 ст. 427 НК РФ).

Таким образом перечень категорий организаций, которым в рамках ИТ-маневра была предоставлена льгота по налогу на прибыль, стал идентичен перечню категорий организаций, получивших право на льготы по уплате страховых взносов.

Условия применения отдельными категориями компаний российского ИТ-сектора пониженных страховых взносов также совпали с условиями применения льготной ставки по налогу на прибыль (с некоторыми дополнениями). Ими являются следующие три пункта:

- 1) *Наличие государственной аккредитации в качестве организации, осуществляющей деятельность в сфере ИТ, или свидетельства о регистрации в качестве резидента технико-внедренческой особой экономической зоны или промышленно-производственной особой экономической зоны / включение организации в реестр организаций, оказывающих услуги (выполняющих работы) по проектированию и разработке изделий электронной компонентной базы и (радио)электронной продукции,*
- 2) *Наличие доли доходов от операций в сфере ИТ / от радиоэлектронной деятельности по итогам отчетного (налогового) периода в размере не менее 90% от суммы всех доходов за данный период,*
- 3) *Наличие среднесписочной численности работников компании за отчетный (налоговый) период в размере не менее семи человек.³*

³ См. п. 5 и п. 14 ст. 427 НК РФ.

Аналогичные требования предъявлялись к ИТ-организациям, претендующим на применение пониженных тарифов страховых взносов и в период с 2017 по 2020 гг.

В случае, если речь идет об организациях, не являющихся вновь созданными, средняя численность сотрудников будет определяться за девять месяцев года, предшествующего году перехода организации на уплату страховых взносов по пониженным тарифам. Аналогичным образом для организаций, не являющихся вновь созданными, будет рассчитана процентная доля доходов от ИТ-операций либо от радиоэлектронной деятельности.

Сравнение стандартных тарифов страховых взносов с тарифами взносов в отношении ИТ-компаний до и после введения ИТ-маневра приведено в таблице 1.

Таблица 1

Сравнение стандартных тарифов страховых взносов с тарифами взносов в отношении ИТ-компаний до и после введения ИТ-маневра

Страховые взносы	Обычная компания	ИТ-компания (до 2021 года)	ИТ-компания (с 1 января 2021 года)
Пенсионное страхование	22%	8%	6%
Медицинское страхование	5,1%	4%	0,1%
Социальное страхование	2,9%	2%	1,5%
Всего	30%	14%	7,6%

Источник: составлено авторами по данным НК РФ.

1.3. Изменения в режиме уплаты НДС

Хотя изменения в режиме уплаты ИТ-компаниями НДС не были анонсированы в СМИ одновременно с предстоящими льготами по налогу на прибыль и страховым взносам, именно эти законодательные поправки стали основным отличием ИТ-маневра от налогового режима, действовавшего в периметре ИТ-сектора до 2021 г.

Пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ, введенный Федеральным законом от 19 июля 2007 г. №195-ФЗ, в своей первоначальной редакции предусматривал освобождение от НДС реализации исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

Согласно внесенным в вышеуказанный подпункт изменениям, с 1 января 2021 г. от НДС будет освобождаться реализация исключительных прав не всех программ для ЭВМ и баз данных, *а только тех из них, что включены в Единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных.*

Аналогичным образом, от НДС будет освобождаться реализация прав на использование *только включенных в указанный реестр* продуктов. Однако такое освобождение теперь будет затрагивать не только ПО и базы данных, *но и обновления к ним, а также иные дополнительные функциональные возможности*, а сама реализация прав в целях соответствия требованиям освобождения от уплаты налога может осуществляться, в том числе, *путём предоставления удалённого доступа к разработкам через Интернет.*

Также в новой редакции пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ оговорено, что от уплаты НДС *не будет освобождаться реализация прав на программы для ЭВМ и базы данных, если суть такой передачи носит рекламных характер*, а именно состоит в получении возможности:

- распространять в Интернете рекламную информацию и (или) получать доступ к такой информации,
- размещать в Интернете предложения о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), а также имущественных прав,
- осуществлять поиск информации о потенциальных покупателях (продавцах) и (или) заключать сделки.

Таким образом, льгота станет недоступна для торговых площадок и практически любого ПО, содержащего рекламные баннеры или иные формы продвижения как собственных, так и сторонних товаров и услуг. Однако она потенциально применима к компьютерным игровым разработкам, продуктам сферы информационной безопасности, образовательному и другим видам ПО.

ФНС России в своем письме от 18.12.2020 №СД-4-3/20902@ «О налоговом маневре в IT-отрасли» дополнительно пояснила, что как и до 2021 года норма пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ об освобождении по НДС, «не устанавливает ограничений по субъектному составу лиц, имеющих право использовать освобождение от налога». Таким образом, «воспользоваться освобождением по НДС вправе не только правообладатели, но и прочие участники цепочки поставки программного обеспечения».

Реестр российских программ для ЭВМ формируется Минкомсвязи (с 2020 г. – Минцифры) РФ. В реестр могут быть включены сведения только о том программном обеспечении, которое соответствует следующим основным требованиям:

- исключительное право на ПО на территории всего мира и на весь срок действия этого права принадлежит российскому лицу или нескольким лицам, в т.ч.:
 - а) Российской Федерации,
 - б) субъектам РФ,
 - в) муниципальным образованиям,
 - г) российским коммерческим и некоммерческим организациям без преобладающего иностранного участия,
 - д) гражданам РФ;
- ПО правомерно введено в гражданский оборот на территории РФ;
- сумма выплат за календарный год по лицензионным соглашениям в адрес иностранных юридических и физических лиц не превышает 30% выручки правообладателя ПО от реализации и предоставления прав на данное ПО,
- ПО не содержит сведений, составляющих государственную тайну, равно как и сведения о самом ПО не являются государственной тайной,
- ПО не имеет принудительного обновления и управления из-за рубежа,
- гарантийное обслуживание, техническая поддержка и модернизация ПО осуществляются российской коммерческой или некоммерческой организацией без преобладающего иностранного участия либо гражданином РФ.

Включение в Единый реестр возможно только после прохождения процедуры проверки ПО в Экспертном совете при Минкомсвязи России. В целях подготовки к данной процедуре Центром компетенций по импортозамещению в сфере ИКТ были разработаны и опубликованы методологические рекомендации по подготовке заявок на включение ПО в реестр⁴, предназначенные для применения правообладателями, в частности перечни запрещенных и разрешенных к использованию для включения ПО в Единый реестр систем управления базами данных (СУБД), серверов приложений и платформ (см. таблицу 2).

⁴ Методические рекомендации по подготовке заявок на включение ПО в Единый реестр. См. https://ru-ikt.ru/metodicheskiye_rekomendatsi/

Таблица 2

Перечни запрещенных и разрешенных в целях включения ПО в Единый реестр СУБД, серверов приложений и платформ

Тип ПО	Запрещено	Разрешено
СУБД	<ol style="list-style-type: none"> 1. EnterpriseDB 2. IBM DB2 3. InterSystems Caché 4. Microsoft Access 5. Microsoft SQL Server 6. Oracle Database 7. Oracle MySQL (Standard Edition, Enterprise Edition, Cluster Carrier Grade Edition) 8. Oracle NoSQL Database 9. Redis Enterprise 10. SAP HANA 11. SAP Adaptive Server Enterprise (ASE) / Sybase Adaptive Server Enterprise (ASE) 12. SAP SQL Anywhere / Sybase SQL Anywhere 13. Splunk 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Любые СУБД из Единого реестра 2. СУБД с открытой лицензией, в частности: <ol style="list-style-type: none"> а) CouchDB б) Elasticsearch в) Firebird (рекомендуется перейти на российский аналог Ред База Данных) г) Hive д) MariaDB е) MongoDB ж) Oracle MySQL (Community Edition) з) PostgreSQL (рекомендуется перейти на российский аналог PostgresPro) и) Redis (open-source edition) 3. СУБД стран, не налагающих санкции, например: <ol style="list-style-type: none"> а. Tmaxsoft Tiberio
Серверы приложений	<ol style="list-style-type: none"> 1. Adobe ColdFusion 2. IBM WebSphere Application Server 3. Oracle Weblogic Application Server 4. RedHat JBoss Enterprise Application Platform 5. RogueWave Zend Server 6. SAP NetWeaver Application Server 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Любые серверы приложений из Реестра (например, Liberica JDK) 2. Серверы приложений с открытой лицензией, в частности: <ol style="list-style-type: none"> а) Enhydra Server б) Geronimo в) GlassFish г) OpenJDK д) Resin Java Application Server е) TomEE ж) WildFly 3. Серверы приложений стран, не налагающих санкции
Платформы	<ol style="list-style-type: none"> 1. Amazon Web Services 2. IBM FileNet 3. IBM Lotus Domino / Notes 4. Microsoft Azure 5. Microsoft Dynamics 6. Microsoft SharePoint 7. SAP 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Любые платформы из Реестра 2. Платформы с открытой лицензией (в частности, .NET Core) 3. Платформы стран, не налагающих санкции

Источник: Центр компетенций по импортозамещению в сфере ИКТ.

1.4. Второй пакет мер поддержки ИТ-отрасли

Второй пакет мер поддержки ИТ-отрасли включает инициативы, которые в сфере налогообложения будут реализовываться по четырем ключевым направлениям.

1) Создание новых стимулов для отечественных ИТ-компаний в целом и по сегментам

В рамках этого направления планируется новый налоговый маневр. В отличие от предыдущего маневра, в котором были снижены ставки налога на прибыль (с 20% до 3%) и страховых взносов (с 14% до 7,6%), здесь меры менее радикальны, но направлены на расширение периметра поддержки:

а) в список ИТ-доходов, учитываемых при определении права на налоговые льготы, будут включены доходы от реализации, установки, тестирования и сопровождения партнерских отечественных ИТ-продуктов, что позволит увеличить сферу налогового стимулирования. Сейчас под льготы подпадает деятельность, приносящая доходы от реализации программ, баз данных, передачи исключительных прав на них;

б) ИТ-компании смогут уменьшать налог на прибыль через федеральный инвестиционный налоговый вычет в размере 17% прибыли, получаемой от оказания рекламных услуг в интернете (иными словами, речь идет об освобождении этих доходов от региональной части налога на прибыль). Для использования данной льготы требуется соглашение с Минфином РФ и Минцифры РФ;

Предлагаются и другие меры, которые хоть формально и не считаются частью налогового маневра, фактически дополняют его, особенно в части налога на прибыль:

в) инвестиционный налоговый вычет при оплате расходов на внедрение отечественного программного обеспечения и программно-аппаратных комплексов;

г) ускоренная амортизация стоимости приобретенных отечественных программно-аппаратных комплексов за счет повышающего коэффициента, равного 3;

д) учет расходов на отечественное программное обеспечение и программно-аппаратные комплексы в сфере искусственного интеллекта (их приобретение и внедрение), с повышающим коэффициентом 1,5.

Это направление охватывает и точечные налоговые меры, направленные на сегментную поддержку (но они не первой очередности и рассчитаны на 2022 г.). В качестве перспективного сегмента рассматривается сфера разработки видеоигр. Поддержку планируется связать с популяризацией русской культуры и истории. В этих

целях ожидается создание Фонда поддержки разработки игровых проектов одновременно с налоговыми льготами для отечественных производителей видеоигр, равно как инвесторов, финансирующих такие проекты. Выбор данного сегмента во многом обусловлен его слабым развитием в РФ и необходимостью придать ему конкурентоспособность, сперва восстановив его позиции в структуре ИТ-отрасли в целом.

2) Включение физических лиц (самозанятых) в периметр налоговой поддержки

Физические лица, самостоятельно разрабатывающие ПО и перешедшие на уплату налога на профессиональный доход, смогут оставаться на этом режиме, пока их годовой доход не достигнет 5 млн руб., что примерно в два раза выше действующего порога, составляющего 2,4 млн руб. Инициатива отражает отраслевую дифференциацию индивидуальных доходов: в сфере ИТ они традиционно выше. Поэтому увеличение финансового порога должно воспрепятствовать сокрытию той части поступлений, которая выходит за рамки общеустановленного значения, и создать условия для роста налоговых отчислений, равно как количества самозанятых граждан в ИТ-отрасли.

3) Регламентация налоговых условий взаимодействия иностранных структур с гражданами РФ

Данный блок мер связан с ужесточением налоговых условий деятельности иностранных бизнес-структур в России с позиции интересов государства и отечественного ИТ-рынка. В данном случае ставится цель повысить конкурентоспособность российских компаний, выровняв условия международной конкуренции, и взять под контроль налогооблагаемые доходы, получаемые с участием таких структур, чтобы повысить доходы бюджетной системы. Прежде всего в отношении иностранных компаний и физических лиц разрабатывается концепция «цифрового резидентства», не требующая физического присутствия на территории РФ. Кроме того, планируется обязать иностранные юридические лица исполнять обязанности налоговых агентов по удержанию и перечислению НДФЛ в российский бюджет в тех случаях, когда они привлекают граждан РФ для разработки программного обеспечения и баз данных либо выплачивают им доходы от рекламы, если те являются блогерами. В части налога на прибыль будет лимитирована величина расходов на рекламу, которая размещается на иностранных площадках и ориентирована на зарубежный рынок, в пределах 1%; считается, что таким образом будут созданы мотивы ориентировать рекламу на российских пользователей.

4) Снижение административной нагрузки на ИТ-отрасль

Использование нескольких налоговых льгот является маркером потенциальных злоупотреблений, а значит увеличивает вероятность оказаться под пристальным вниманием налоговых органов. Чтобы оградить бизнес от избыточных проверок на предмет обоснованности уменьшения налоговых обязательств, предусмотрена симметричная мера в виде моратория на проверки, который должен повысить эффективность стимулирования, обеспечив беспрепятственный доступ ИТ-компаний к мерам поддержки без опасений быть привлеченными к налоговой ответственности.

По мнению авторов второго пакета налоговых поправок, выручка от реализации отечественных ИТ-решений к 2024 году увеличится в 1,9 раза, а к 2030 году — в 4 раза, в эти же сроки объем экспорта технологий достигнет \$12,98 млрд. Также ожидается, что за три года второй пакет мер поддержки ИТ-отрасли позволит оказать помощь более 1 тыс. стартапов.

2. Зарубежный опыт налогообложения отрасли ИТ

2.1. Режим IP Box и история его распространения

Режим IP Box (также известный как patent box, innovation box или просто IP box) – это налоговый режим, применяемый в отношении корпораций и используемый многими странами для стимулирования научных исследований и разработок путем обложения налогом доходов, источником которых являются операции с интеллектуальной собственностью, по более низким налоговым ставкам по сравнению со ставками, действующими в отношении иных коммерческих доходов.

Интеллектуальная собственность (IP) – широко используемый термин, который включает в себя результаты интеллектуальной деятельности, такие как программное обеспечение, инновационные алгоритмы и формулы, различные изобретения, коммерческие секреты и ноу-хау, производственные практики, маркетинговые концепции, художественные произведения, дизайны, изображения, названия, используемые в сфере торговли, и прочее. При этом это один из самых ценных видов активов, которыми может обладать компания.

Ключевое удобство обращения с интеллектуальной собственностью заключается в ее нефизическом характере. Таким образом, она может быть легко перемещена между различными юрисдикциями и их налоговыми системами в соответствии с преобладающими обстоятельствами и значимыми определяющими событиями в тех или иных странах мира.

Помимо этого, активы IP, не имея фиксированной географической связи, могут быть перемещены в другую точку на карте без значительных сопутствующих затрат, и 85% транснациональных компаний используют эту гибкость для снижения общей налоговой нагрузки, аллокируя ценные объекты интеллектуальной собственности в тех компаниях своей группы, местом резидентства которых являются страны с прогрессивным режимом IP box.

Ирландия впервые представила схему, похожую на те, что в настоящее время именуются IP box, в рамках своего налога на доходы корпораций в 1970-х годах. Если говорить конкретнее, льгота появилась в разделе 34 Закона о финансах 1973 года, что дало первый стимул для полного освобождения от налогообложения роялти и прочих

доходов, связанных с лицензиями, объекты которых запатентованы на территории Ирландии. Однако позже в 2010 году схема была отозвана в соответствии с Национальным планом восстановления экономики Республики Ирландия на 2011-2015 годы.

Французские налоговые органы решили последовать примеру Ирландии в снижении ставки налога на доходы, полученные от лицензирования интеллектуальной собственности или передачи квалифицированной интеллектуальной собственности, в 2001 году.

Позже режим IP box стал своего рода финансовым «трендом» еще для целого ряда европейских стран, таких как Бельгия, Венгрия, Люксембург, Нидерланды, Испания, Великобритания, Швейцария и Кипр.

Что касается общей характеристики режима IP Box по всей Европе, то его можно разделить на две большие группы: первая предусматривает пониженные ставки налога на квалифицируемый доход (эта стратегия реализуется Францией, Нидерландами и Великобританией), в то время как вторая группа предусматривает освобождение для определенной доли доходов (эта стратегия реализуется Испанией, Люксембургом, Бельгией, Венгрией и Кипром).

Кроме этого, вторая из обозначенных выше групп также подразделяется на схемы, освобождающие от налогообложения часть валового дохода, и те схемы, которые освобождают от налогообложения часть чистого дохода [1].

2.2. Меры поддержки ИТ на Кипре

2.2.1. Механизм IP Box на Кипре

Впервые *режим IP Box* был введен на Кипре в мае 2012 года. Он применялся ретроспективно с января 2012 года и охватывал активы интеллектуальной собственности в соответствии с:

- Законом о патентах,
- Законом о товарных знаках и
- Законом о правах интеллектуальной собственности [2].

Однако 14 октября 2016 года Палата представителей приняла поправки к Закону о подоходном налоге, чтобы привести действующее на тот момент законодательство Кипра о налоге на интеллектуальную собственность в соответствие с положениями Шага 5 проекта ОЭСР по предотвращению размывания налогооблагаемой базы и

вывода прибыли из-под налогообложения транснациональными корпорациями (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)⁵.

Новый налоговый режим IP box, принятый на Кипре в отношении интеллектуальной собственности и образованный в результате поправок 2016 года, применяется ретроспективно с 1 июля 2016 года и соответствует положениям Nexus Approach, согласно которому для того, чтобы нематериальный актив мог претендовать на преимущества данного режима, должна существовать прямая связь между полученным налогоплательщиком от объекта IP доходом и понесенными им расходами, способствующими образованию этого дохода [1].

Все компании, являющиеся налоговыми резидентами Кипра, обязаны уплачивать корпоративный подоходный налог с доходов, начисленных или полученных из всех источников на Кипре и за рубежом. Компания, не являющаяся налоговым резидентом Кипра, облагается налогом на доходы, начисленные или полученные от предпринимательской деятельности, осуществляемой через постоянное представительство на Кипре, и на некоторые другие виды доходов, полученные из источников на Кипре. При этом стандартная ставка корпоративного подоходного налога на Кипре составляет 12,5%.

Согласно кипрскому режиму IP box, четыре пятых (80%) *«квалифицируемой прибыли»*, полученной от операций с *«квалифицируемыми нематериальными активами»* (зачастую именуется как *«квалифицируемая интеллектуальная собственность»*), вычитается для целей налогообложения.

Таким образом, в расчет суммы налога, подлежащей к уплате, принимается только 20% дохода от интеллектуальной собственности (после вычета затрат на получение данного дохода). Отсюда очевидно, что в рамках IP box применение Кипром ставки корпоративного подоходного налога в размере 12,5%, которая, кстати, и так является *одной из самых низких в Европейском союзе*, по сути обеспечивает эффективную налоговую ставку в размере 2,5%.

⁵ В 2013 году лидеры стран G20 и ОЭСР одобрили совместный План действий по борьбе с размыванием налогооблагаемой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (План BEPS), который включил в себя меры, направленные на совершенствование международной налоговой политики и налогового администрирования по 15 направлениям, включая ответ на налоговые вызовы цифровой экономики, нейтрализацию последствий «гибридных» схем, разработку эффективных правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, ограничение возможности размывания налоговой базы путем вычета процентов и иных экономически эквивалентных финансовых платежей и многое другое. 5 октября 2015 года ОЭСР были опубликованы финальные версии отчетов по 15 согласованным ранее направлениям.

Если рассматривать конкурентные юрисдикции, то ближайшая к данному значению сопоставимая налоговая ставка на доходы от интеллектуальной собственности представлена в Бельгии и составляет 4,4%. Далее со ставкой в 4,5% следует Венгрия. Применение ставки в размере 5,2% предусмотрено законодательством Люксембурга. Еще больший разрыв наблюдается у Кипра с Нидерландами, Францией и Великобританией.

Кроме этого, анализируя перечень учитываемых при применении 80%-ого вычета нематериальных активов становится очевидно, что кипрский режим IP box применяется к более широкому кругу доходов по сравнению с другими аналогичными европейскими схемами, большинство из которых ограничивают льготы доходами от патентов и дополнительных патентных сертификатов, что также делает его более привлекательным среди конкурентов.

Предыдущий IP box режим утратил силу 30 июня 2016 года. Однако в соответствии с правилами переходного периода, налогоплательщики, обладающие интеллектуальной собственностью, в отношении которой по состоянию на 30 июня 2016 года уже применялись предыдущие положения IP box, получили право следовать старым положениям еще на протяжении пяти лет, т.е. до 30 июня 2021 года.

Гораздо более короткий переходный период до 31 декабря 2016 года применялся в отношении объектов IP, приобретенных прямо или косвенно у взаимозависимых сторон в период со 2 января 2016 года по 30 июня 2016 года, при условии, что на момент приобретения такие объекты IP не были задействованы в минимизации налогового бремени посредством применения режимов IP box (включая кипрский IP box режим) и не были приобретены с целью уклонения от уплаты налогов [3].

В соответствии с измененным законодательством, «квалифицируемый нематериальный актив» («квалифицируемая интеллектуальная собственность») был определен как актив, который был приобретен, разработан или эксплуатировался лицом в ходе ведения своего бизнеса (*за исключением интеллектуальной собственности, связанной с маркетингом*), являющийся результатом исследований и разработок (НИОКР) и включающий в себя прочие нематериальные активы, которым присуще владение только с экономической точки зрения.

Таким образом, для целей применения данного 80% налогового вычета *квалифицируемый нематериальный актив включает в себя:*

- патенты;

- охраняемое авторским правом программное обеспечение;
- объекты интеллектуальной собственности, которые защищены законом и подпадают под одну из следующих категорий: полезные модели, объекты интеллектуальной собственности, предоставляющие защиту растениям и генетическому материалу, обозначения лекарственных препаратов для лечения редких заболеваний (orphan drug designations), продление сроков действия патентов и
- иные объекты интеллектуальной собственности, которые являются неочевидными, полезными и новыми, которые сертифицированы как таковые уполномоченным органом власти на Кипре или за рубежом, при условии удовлетворения налогоплательщика определенным критериям (сумма годового валового дохода налогоплательщика от всех нематериальных активов не превышает 7,5 млн евро (50 млн евро для всей группы компаний)⁶).

При этом объекты интеллектуальной собственности, связанные с маркетингом, такие как товарные знаки, торговые марки, права на изображения и прочие объекты ИС, относящиеся к продвижению товаров и услуг, не подпадают под категорию квалифицируемых, что прямо следует из определения квалифицируемого нематериального актива, а, следовательно, на них кипрский режим IP Box не распространяется.

Как уже было отмечено в определении квалифицируемого нематериального актива (квалифицируемой интеллектуальной собственности), примечательным является также тот факт, что перечисленные выше виды квалифицируемых нематериальных активов (квалифицируемой интеллектуальной собственности) могут находиться как в юридическом, так и экономическом владении компании, претендующей на льготу.

Размер квалифицируемой прибыли может быть получен в результате применения следующей формулы (1):

$$QP = OI * ((QE + UE) / OE) \quad (1)$$

где OI – Overall Income, совокупный доход;

QE – Qualifying Expenditure, квалифицируемые расходы;

UE – Uplift Expenditure, повышающие расходы,

OE – Overall Expenditure, совокупные расходы.

⁶ В обоих случаях используется средний показатель за пять лет.

Совокупный доход (OI) определяется как валовой доход, полученный от квалифицируемых нематериальных активов в течение налогового года, за вычетом любых прямых затрат, понесенных налогоплательщиком для получения данного дохода.

Совокупный доход включает в себя, *но не ограничен*:

- роялти или иными платежами, полученными налогоплательщиком в связи с использованием принадлежащих ему квалифицируемых нематериальных активов;
- поступлениями от выдачи лицензии в отношении квалифицируемых нематериальных активов;
- любыми суммами, полученными от страхования / компенсации в отношении квалифицируемых нематериальных активов;
- доходом от выбытия квалифицируемых нематериальных активов, за исключением прибыли капитального характера⁷;
- доходом от квалифицируемых нематериальных активов, возникшим в результате реализации продукции, услуг или иных процессов (в т.ч. технологических), находящихся в неразрывной взаимосвязи с квалифицируемыми нематериальными активами.

При расчете совокупного дохода (OI) к прямым затратам может быть отнесено следующее:

- все затраты, понесенные прямо или косвенно, полностью и исключительно с целью получения дохода от квалифицируемых нематериальных активов;
- амортизация активов;
- условные проценты по собственному капиталу, направленные на финансирование развития активов.

Квалифицируемые расходы (QE) на квалифицируемые нематериальные активы определяются как сумма всех затрат на НИОКР, понесенных в течение налого-

⁷ Данный пункт не подразумевает под собой доход, полученный в результате прироста капитала, так как прирост капитала не облагается налогом на Кипре. 17 июля 2020 года Палата представителей Кипра одобрила законопроект о внесении изменений в раздел 9(1)(l) Закона о подоходном налоге, затрагивающий особенности налогового режима нематериальных активов. В частности, если выбытие нематериальных активов является сделкой с капиталом, то полученный прирост капитала не должен облагаться налогом. Изменения вступили в силу с 1 января 2020 года.

вого года полностью и исключительно для разработки, совершенствования или создания квалифицируемых нематериальных активов, и затрат, непосредственно связанных с такими активами. Данные расходы включают в себя, но не ограничиваются:

- заработной платой, зависящей от количества отработанных часов и объема выполняемой работы, а также фиксированными окладами;
- прямыми затратами;
- общими (эксплуатационными) расходами, связанными с оборудованием, используемым для НИОКР;
- комиссионными расходами, связанными с научно-исследовательской деятельностью;
- расходами, связанными с научно-исследовательскими работами, которые были переданы на аутсорсинг лицам, не являющимся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику.

Тем не менее квалифицируемые расходы не включают:

- затраты на овладение нематериальными активами;
- выплаченные или подлежащие уплате проценты;
- затраты на приобретение или строительство недвижимого имущества;
- суммы, уплаченные или подлежащие уплате прямо или косвенно взаимозависимому лицу для проведения НИОКР, независимо от того, фигурируют ли данные суммы в соглашениях о распределении затрат между компаниями группы (cost sharing agreements);
- затраты, связь которых с конкретным квалифицируемым нематериальным активом не может быть доказана.

При этом любые расходы на НИОКР, которые были переданы на аутсорсинг лицам, не являющимся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику, а также любые расходы на НИОКР общего характера, которые не могут быть отнесены к квалифицируемым расходам *конкретного* квалифицируемого нематериального актива, могут быть пропорционально распределены между всеми квалифицируемыми нематериальными активами налогоплательщика.

Повышающие расходы (UE) прибавляются к квалифицируемым расходам и равны наименьшему из двух следующих значений:

- 30% от квалифицируемых расходов;

- сумме общих затрат на овладение соответствующими квалифицируемыми нематериальными активами и затрат на аутсорсинг любых связанных с такими активами НИОКР, осуществляемый *взаимозависимыми* сторонами.

Общие расходы (ОЕ), связанные с квалифицируемыми нематериальными активами, определяются как сумма:

- квалифицируемых расходов;
- общих затрат на овладение соответствующими квалифицируемыми активами;
- затрат на аутсорсинг любых связанных с такими активами НИОКР, осуществляемый *взаимозависимыми* сторонами, понесенных в течение налогового года [1].

Таким образом, при расчете суммы квалифицируемой прибыли от интеллектуальной собственности, в отношении которой может быть применен налоговый вычет в размере 80%, к вышеуказанной прибыли применяется доля, основанная на вкладе налогоплательщика в НИОКР.

Приведем конкретные примеры расчета квалифицируемой прибыли. Основными факторами, влияющими на размер данной прибыли в приводимых примерах, будет являться следующее:

- был ли актив разработан внутри самой компании налогоплательщика или был приобретен,
- были ли расходы на НИОКР переданы на аутсорсинг взаимозависимым сторонам или сторонам, не являющимися взаимозависимыми.

Лица, претендующие на льготы в соответствии с новым IP box режимом, обязаны надлежащим образом вести бухгалтерский учет, включающий в себя ведение учета доходов и расходов по *каждому нематериальному активу*.

Расходы, понесенные на овладение нематериальным активом, на который не распространяются переходные положения и который используется для развития бизнеса, могут амортизироваться в течение срока полезного использования актива в соответствии с принятыми принципами бухгалтерского учета в течение 20 лет, что на практике способно снизить эффективную налоговую ставку с 2,5% до менее чем 2%.

В сравнении с российским налоговым ИТ-маневром кипрский IP box представляется намного более широким режимом. Если в периметр действия первого попадают исключительно ИТ-разработчики и «технологические» компании, основная деятельность которых связана с проектированием и разработкой изделий электронной

компонентной базы и электронной (радиоэлектронной) продукции, то льготами второго могут воспользоваться любые компании, обладающие приносящей доход интеллектуальной собственностью, среди которой значится не только программное обеспечение, но и широкий перечень иных объектов, не сопряженных со сферой ИТ.

При этом применение 80%-ного вычета не ко всей прибыли компании, а только к той ее части, что получена от операций с НИОКР, позволяет Кипру не вводить дополнительных ограничений, связанных с деятельностью и масштабами компаний, претендующих на льготу, чего нельзя сказать о российском ИТ-маневре.

2.2.2. Неналоговые меры поддержки ИТ-компаний

Еще до введения в России значимых льгот, ориентированных на представителей ИТ-индустрии, исторически процесс организации ИТ-бизнеса складывался таким образом, что многие компании осуществляли свою деятельность через холдинговые или параллельные структуры, местом резидентства которых выступали более благоприятные с налоговой точки зрения юрисдикции. В них был сосредоточен так называемый центр прибыли, и там осуществлялась реализация продукта, в то время как его разработка территориально была закреплена за Россией.

Именно поэтому до сих пор существуют некоторые стереотипы, согласно которым наличие у российских разработчиков тесных взаимосвязей, скажем, с тем же Кипром однозначно воспринимается всего лишь как попытка оптимизации налогового бремени. Однако, проанализировав те преимущества, которые российские разработчики могут получить и в итоге получают за рубежом, а также те причины, почему многие из них, полностью переведя свой бизнес в другую страну, не готовы ради новых налоговых льгот вернуться обратно на родину⁸, становится понятно, что это далеко не так. Поэтому ниже рассмотрим на примере Кипра основные *неналоговые преференции* для ИТ-отрасли за пределами РФ.

1. Согласно частному мнению отдельных представителей ИТ-сферы, чисто с экономической точки зрения держать в России центр прибыли ИТ-компаний теперь

⁸ Как, к примеру, отметил Сергей Орловский, основатель компании Nival (один из старейших разработчиков игр в России), «мы перевезли бизнес на Кипр четыре года назад, и чтобы вернуться, нужны ещё более привлекательные условия». «Все, кто переехал, уже отстроили офисы, перевезли людей, интегрировались в рынок, — это некий маховик, который уже раскрутился, и достаточно энергозатратно остановить его и крутануть обратно.» См. <https://incrussia.ru/understand/manoeuvres-in-the-dark/>

будет не менее выгодно, чем в иных низконалоговых юрисдикциях. Однако с правовой точки зрения перетягивать вслед за ним центр владения IP все еще слишком рискованно [4].

Именно поэтому одним из основных привлекательных моментов работы ИТ-компаний на Кипре называют господство в данном государстве английского права.

Присущие ему инструменты позволяют ИТ-компаниям в разы удобнее и безопаснее осуществлять передачу интеллектуальных прав, структурировать сделки по инкорпорированию, а также проводить операции с опционами и долевым участием.

В полной мере в Европе английское право присутствует всего в трех странах, оставшимися двумя из которых являются, соответственно, сама Великобритания, а также Мальта. Однако реализация проектов в Великобритании требует от бизнеса больших финансовых вложений, а размеры Мальты в несколько раз меньше и без того небольшого Кипра, что также подтолкнуло инвесторов и владельцев уже функционирующего бизнеса расставить приоритеты в пользу последнего.

2. Кроме этого, Кипр предлагает для владельцев интеллектуальной собственности максимальную защиту и определенность благодаря ратификации всех основных договоров и протоколов в области интеллектуальной собственности. В частности, Кипром подписаны:

- Договор ВОИС⁹ по исполнениям и фонограммам (ДИФ) (World Intellectual Property Organisation (WIPO) WIPO Performance and Phonograms Treaty);
- Мадридское соглашение о международной регистрации знаков и Протокол к Мадридскому соглашению (Madrid Agreement Concerning the International Registration of Marks (the Madrid Agreement));
- Договор о патентной кооперации (Patent Cooperation Treaty);
- Бернская конвенция об охране литературных и художественных произведений (Berne Convention for the Protection of Literary and Artistic Works);
- Парижская конвенция по охране промышленной собственности (Paris Convention for the Protection of Industrial Property);
- Конвенция по охране интересов производителей фонограмм от незаконного воспроизводства их фонограмм (Convention for the Protection of Producers of Phonograms Against Unauthorised Duplication of Their Phonograms);

⁹ Всемирная организация интеллектуальной собственности.

- Римская конвенция по охране прав исполнителей, производителей фонограмм и вещательных организаций (Rome Convention for the Protection of Performers, Producers of Phonograms and Broadcasting Organisations) [1].

3. На сегодняшний день Республика Кипр наделена статусом члена Евросоюза и представляет собой ключевой плацдарм для инвестиций как в еврозону, так и на Ближний Восток. В свою очередь, именно Евросоюз выступает в роли главного торгового партнера Кипра, а современный Кипр наделен всеми необходимыми передовыми телекоммуникационными системами.

4. Четвертый столь весомый для ИТ-отрасли плюс Кипра состоит в простоте получения разрешения на найм иностранцев, а, следовательно, в возможности практически беспрепятственно привести с собой своих разработчиков.

Разрешение на найм иностранцев выдается по факту инвестирования в свою компанию определенного количества денежных средств, и его принципиальным условием является отсутствие попыток составить конкуренцию кипрскому рынку труда [5]. При таком подходе, к примеру, на вакантное место администратора в офис придется нанять кого-то из местного населения, а вот специалиста с более узкой квалификацией и специфическими знаниями вполне можно будет пригласить из России.

5. Кроме этого, расходы на оплату труда наемных работников среди местного населения на Кипре существенно ниже аналогичных расходов во многих странах Европейского Союза. Средняя часовая ставка оплаты труда составляет порядка 16 евро против, к примеру, 33 евро в Германии и 27 евро в Великобритании, что при наличии прочих затрат, понесенных компанией в связи с редомициляцией, не может не порадовать владельцев ИТ-бизнеса.

6. Важную роль в решении всех административных и правовых вопросов, а также в становлении новой интернациональной команды сотрудников играет и распространенность на Кипре английского языка. Кипр долгое время являлся британской колонией и свободно говорят на английском здесь практически все.

7. Седьмым неоспоримым плюсом, привлекающим ИТ-компании на Кипр, является выработанный в последние годы правительством страны курс на цифровизацию. Так, в 2019 году было объявлено о намерении удвоить расходы на развитие технологического сектора в рамках Национальной стратегии исследований и инноваций на 2019–2023 гг. [6]. В начале 2020 г. на Кипре была также одобрена Национальная

стратегия развития в области искусственного интеллекта, в рамках которой предусмотрена государственная поддержка ИТ-разработок как в государственном, так и в частном секторах.

8. И, наконец, восьмым и одним из самых существенных плюсов являются функционирующие на Кипре международные программы грантов и инвестиций для стартапов, истоками которых является как постсоветское пространство, так и другие иностранные государства.

Несмотря на существенные требования, предъявляемые к ИТ-компаниям, включая обязательное требование о наличии резидентства ЕС у их основателей, а также тот факт, что перспективность того или иного проекта на кипрском рынке оценивается не предпринимателями, а представителями власти, Кипр не страдает от недостатка желающих заручиться государственной поддержкой.

Помимо этого, в стране функционирует несколько акселераторов (IdeaCy, ARIS, Gravity, Chrysalis Leap, Kinisis Ventures), а также бизнес-инкубаторы и центры инноваций (CyRIC, EnergyLab, RISE, C4E). Венчурная индустрия развита чуть меньше, однако тоже присутствует и представлена не только частным сообществом бизнес-ангелов, но и государственными структурами, среди которых особо стоит отметить Invest Cyprus, Launch in Cyprus, Cyprus Entrepreneurship Fund, а также Cyprus Investment Funds Association [7].

Обозначенные выше организации, а также ряд некоммерческих структур направлены на поддержку научных инновационных исследований, предоставляют собственные гранты, а также способствуют привлечению сторонних инвестиций.

Функционирование уже состоявшихся и только зарождающихся проектов в подобных условиях при грамотном подходе непременно сказывается на их масштабировании, а также способствует их продвижению на международные рынки.

Новые инновационные компании, желающие разместить на Кипре головной офис и сделать именно эту страну постоянным местом своего резидентства, могут претендовать на получение так называемой стартап-визы, в соответствии с которой можно беспрепятственно проживать и вести на территории Кипра трудовую деятельность как минимум на протяжении двух лет. Если по прошествии двух лет проект окажется успешным, визы продлеваются на неограниченный срок [8].

Такие визы ориентированы на организации с одним владельцем и командой сотрудников, не превышающей пяти человек¹⁰, и обладающие начальным финансированием на сумму не менее 20 тыс. евро, в составе которых может значиться и венчурный капитал.

Проект по выдаче стартап-виз был запущен на Кипре в 2017 году и с тех пор уже неоднократно продлевался.

Среди тех успешных ИТ-компаний, что выбрали Кипр основным местом своего базирования следует назвать NCR, Amdocs, 3CX, AVG и Viber. Более того, на территории Кипра уже многие годы имеют представительства такие ИТ-гиганты как Microsoft, SAP, Oracle и IBM. За последние годы в стране наблюдается активный рост числа регистраций форекс, финтех- и регтех- компаний. Если же говорить о постсоветском пространстве, то на Кипре уже присутствуют Mail.Ru Group, ABBYY и Wargaming.

2.3. Комплексная поддержка ИТ в Республике Беларусь

2.3.1. Развитие ИТ-отрасли в Беларуси

За последние годы Республика Беларусь как в рамках европейского пространства, так и во всем мире ассоциируется в ведущей ИТ-страной Восточноевропейского региона. По данным рейтинга Global Services 100, данное государство занимает 13 место среди 20 стран, лидирующих в сфере ИТ-аутсорсинга и высокотехнологичных услуг. Более того, в рейтинге 100 крупнейших мировых компаний, относящихся к данной сфере, можно обнаружить сразу несколько фирм с белорусскими корнями, а именно EPAM Systems, IBA Group и Intetics Co. [9].

Согласно информации, приведенной в опубликованном в декабре 2019 года известным изданием Financial Times материале, посвященном белорусскому рынку информационных технологий, за последние годы стране удалось не только прекратить утечку ИТ-кадров за рубеж, но и вернуть специалистов, которые уехали 10-15 лет назад. По мнениям экспертов, во многом этого удалось добиться благодаря созданию минского «Парка высоких технологий» (далее – ПВТ).

По словам начальника отдела общественной информации и международного сотрудничества администрации ПВТ Кирилла Залесского, «спустя 14 лет у нас нет как

¹⁰ Распространяются также и на членов их семей.

таковой утечки мозгов». «Люди возвращаются с огромным багажом знаний и опыта, которые они получили в международных компаниях в других странах.»

По данным, приведенным на 2019 год, в Беларуси работают более 70 тысяч ИТ-специалистов и около 3300 ИТ-компаний. А по оценке компании Ernst&Young, ещё около 40 тысяч ИТ-специалистов трудится в секторах экономики, отличных от ИКТ [10].

В таблице 3, представленной ниже, можно ознакомиться с обзором ключевых игроков на белорусском ИТ-рынке.

В 2018 году на долю ИТ приходилось 5,7% ВВП Беларуси, что сопоставимо с сельским и лесным хозяйством (6,4%), строительством (5,4%) и транспортом (5,8%). В 2019 году доля ИТ-сектора в ВВП Республики Беларусь составила 6,5%, а также обеспечила самый большой вклад в прирост ВВП — 0,5 процентного пункта [10].

Несколько лет назад в Беларуси стартовал крупный государственный проект «ИТ-страна», направленный на создание современной цифровой экономики, главная миссия которого – «сделать информационные технологии основным источником дохода для граждан, бизнеса и государства» [11].

В рамках данного проекта к 2035 году планируется:

- вовлечь в информационную экономику страны до 50% экономически активного населения (что составляет порядка 2-2,5 млн человек),
- повысить заработную плату в отрасли до 3000\$,
- увеличить ВВП республики с 47 млрд до 200 млрд долларов в год, 150 млрд долларов из которых будет приходиться исключительно на цифровой сектор, а также
- увеличить доходную часть бюджета с 15,9 до 60 млрд долларов в год [11].

Проект затронет сферы здравоохранения, образования, жилищно-коммунального хозяйства, транспорта, сельского и лесного хозяйства, строительства, а также топливно-энергетического комплекса. При этом ряд запланированных нововведений, базирующихся на активном применении ИТ-технологий, уже внедрены и активно применяются на практике.

Так, к примеру, по итогам 2019 года в 592 учреждениях здравоохранения Беларуси обеспечен переход на использование электронных рецептов. Во многих школах страны внедрены системы контроля управления доступом, позволяющие в режиме реального времени идентифицировать посетителей учебного заведения (как учеников,

так и персонал). На транспорте используются системы электронного сбора платы за проезд, безналичных расчетов и динамического взвешивания транспортных средств. На топливно-энергетических подстанциях осуществляется внедрение пилотного проекта по автономной генерации, передаче и распределению электрической энергии. А новым этапом развития агрономии стала система точного земледелия, осуществляющая электронное хранение истории всех произведенных полевых работ, а также информации об урожаях и позволяющая более точно спрогнозировать урожайность будущих сезонов [9].

Таблица 3

Обзор ключевых игроков на белорусском ИТ-рынке

Наименование (Форма)	Год основания	Численность сотрудников	Региональное присутствие	Выручка	Описание деятельности
Аутсорсинговые компании					
ЕРАМ (Иностранное ЧУ- ПТП)	1993	10 000+	Минск, Гомель	более 2,29 млрд долл. США	Ведущий мировой поставщик услуг по разработке ПО и цифровых платформ. Работает с заказчиками в более чем 30 странах в Северной Америке, Европе, Азии и Австралии, создавая решения для различных отраслей: страхование, путешествия, розничная торговля и потребительские товары, банки и финансы, медиа и развлечения, медицина и биотехнологии, технологический сектор и ТЭК.
IBA Group (ЗАО)	1993	2600	н/д	н/д	Один из крупнейших системных интеграторов, разработчиков, производителей и поставщиков современных ИТ в странах Центральной и Восточной Европы. Реализует проекты в области системной интеграции, разработку ПО, ИТ-консалтинг и обучение, производство и послегарантийное обслуживание средств вычислительной техники.
Itransition (Совместное ООО «Интетикс Бел»)	1998	2050	Минск, Пинск и областные центры	н/д	Один из лидеров мирового рынка ИТ-решений и услуг. Предлагает комплекс услуг по разработке ПО, интеграции приложений, стратегического и технологического ИТ-консалтинга, тестирования, сопровождения и поддержки ПО.
iTechArt Group (ООО)	2002	1590	Брест, Витебск, Гомель, Гродно, Минск, Могилев, Полоцк	н/д	Предоставляет комплекс услуг в сфере разработки, тестирования, сервисной поддержки программных продуктов, модернизации и интеграции бизнес-приложений по следующим направлениям: финансовая и страховая сфера, ритейл, здравоохранение, образование, системы безопасности, телекоммуникационная отрасль.

Продолжение таблицы 3

Наименование (Форма)	Год основания	Численность сотрудников	Региональное присутствие	Выручка	Описание деятельности
Группа компаний «БелХард» (Холдинг Belhard)	1994	1000+	Минск, резидент Парка Высоких Технологий	н/д	ИТ интегратор, один из лидеров на восточноевропейском рынке производства ПО.
ISsoft (Иностранное ЧПУП «ИСсофт Солюшенз»)	2004	1200	Минск, Брест. Резидент Парка Высоких Технологий	н/д	Один из крупнейших белорусских разработчиков ИТ решений для рынков США и Западной Европы. Реализовано более 500 проектов для заказчиков из следующих сфер: финансы, страхование, медицина, автомобильное производство, индустрия развлечений, туризм и путешествия.
Продуктовые компании					
Wargaming.net (ООО)	1998	2400	Минск	590 млн долл. США (2015)	Издатель и разработчик компьютерных игр преимущественно free-to-play жанра и игровых сервисов для разных платформ. Штаб-квартира располагается в Никосии, Республика Кипр, центры разработок — в основном в Минске.
Synesis (ООО «Синезис»)	2007	650	Минск	н/д	Один из лидеров в области искусственного интеллекта. Создает платформы мониторинга безопасности, системы управления массовыми мероприятиями, сервис-платформы для мессенджеров и онлайн-игр.
SoftClub (ЗАО)	1993	780	Минск	н/д	Специализируется на решениях для банковского и финансового сектора, а также для государственных учреждений. Основные направления деятельности: банковские продукты, электронный документооборот и системы хранения документов, электронная коммерция, автоматизация CRM и BPM процессов.
Yukon Advanced Optics Worldwide (ЗАО «Белтекс Оптик»)	1998	780	Минск	100 млн EUR	Один из ведущих разработчиков и производителей электронно-оптических приборов для охоты, туризма, научных наблюдений в условиях дикой природы, ночной и тепловизионной фото- и видеосъемки, охраны промышленных объектов, поиска и спасения.

Источник: составлено авторами по материалам рейтингового агентства BIK Ratings.

2.3.2. Парк высоких технологий (ПВТ)

Главным центром развития ИТ-сферы Беларуси является Парк высоких технологий. Парк был создан в 2005 году и за это время благодаря постоянной поддержке со стороны государства стал ведущим кластером ИТ и высоких технологий в Восточной Европе и СНГ, предлагая своим резидентам одни из лучших условий для открытия, ведения и дальнейшего развития их бизнеса.

В результате принятия Декрета №8 (подробнее о Декрете в подразделах 4.2.3 и 4.2.4) в 2017 году, рост экспорта ПВТ составил 125% и впервые преодолел планку в 1,0 млрд долларов. В 2018 это значение составило уже 138% (1,4 млрд долларов), в 2019 – 155% (2 млрд 195 млн долларов). И, наконец, в 2020 году экспорт ПВТ достиг абсолютного рекорда – 2 млрд 735 млн долларов с темпом роста в 125% (рис. 1) [12].

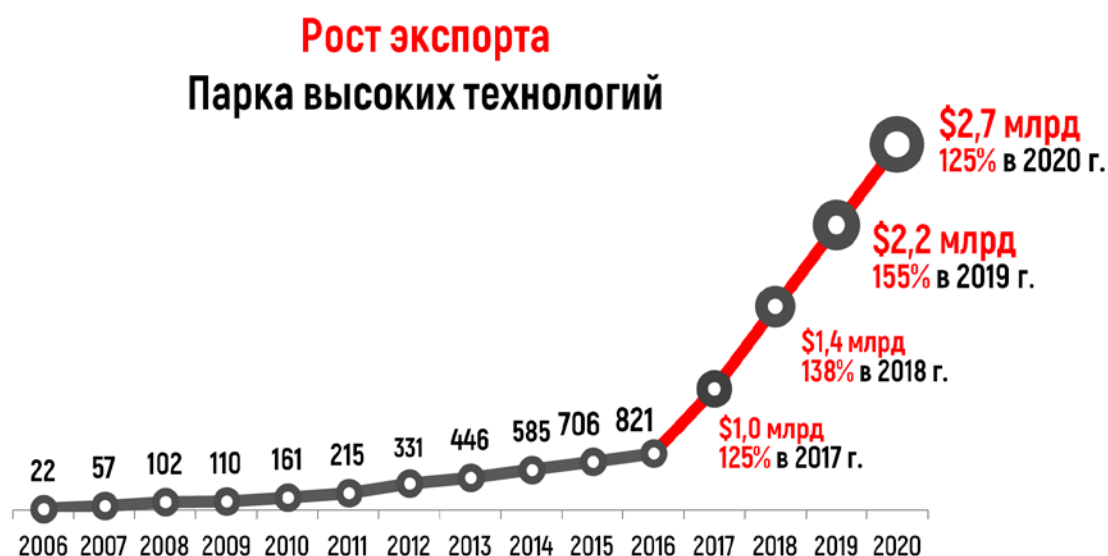


Рис. 1. Динамика роста экспорта ПВТ.

Источник: Официальный интернет-портал Парка высоких технологий.

Согласно п. 3 Положения о Парке высоких технологий, резидентами ПВТ могут стать как юридические лица, так и индивидуальные предприниматели, деятельность которых соответствует перечню из 37 допустимых видов деятельности, варьирующихся от анализа, проектирования и программного обеспечения информационных систем до оказания услуг по предоставлению через глобальную компьютерную сеть Интернет программно-технических возможностей для установления контактов и

совершения сделок между продавцами и покупателями, а также, к примеру, деятельности в сфере киберспорта.¹¹ Более того, перечень допустимых для регистрации в качестве резидента ПВТ видов деятельности по сути является открытым, так как последний его пункт разрешает включать в ПВТ юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, занимающимися иными, непоименованными в перечне видами деятельности в сфере новых и высоких технологий по решению Наблюдательного совета.

В настоящий момент ПВТ насчитывает 1054 резидента. Благодаря принятию цифрового Декрета всего за четыре года число резидентов удалось повысить в пять раз (рис. 2).

Более 40% от всех резидентов ПВТ составляют предприятия с иностранным капиталом. За период с 2017 по 2020 гг. Парку удалось привлечь суммарно более 1 млрд долларов иностранных инвестиций [12].

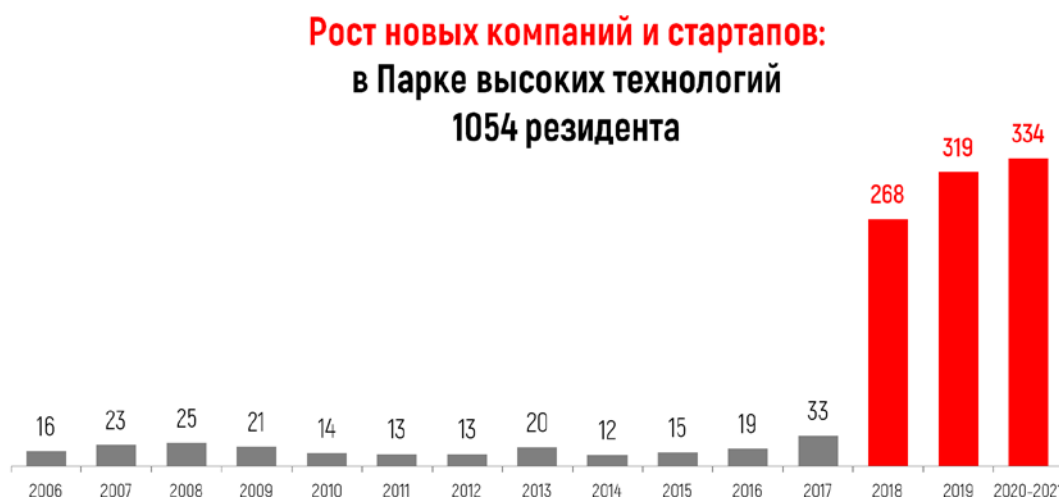


Рис. 2. Динамика роста числа резидентов ПВТ.

Источник: Официальный интернет-портал Парка высоких технологий.

Один из ключевых плюсов правового режима ПВТ заключается в том, что он действует на всей территории Беларуси, благодаря чему резидент может фактически вести свою деятельность из любой точки страны. Таким образом, сегодня за пределами Минска работают более 100 компаний-резидентов ПВТ, общая численность сотрудников которых превышает 4 тысячи человек.

¹¹ См. подробнее <https://www.park.by/upload/activities.pdf>

2.3.3. Налоговые преференции для резидентов ПВТ

Налоговые преференции для резидентов ПВТ были установлены еще в 2005 году Декретом Президента Республики Беларусь от 22.09.2005 № 12 «О Парке высоких технологий» одновременно с запуском самого Парка. Однако Декретом Президента Республики Беларусь от 21.12.2017 № 8 «О развитии цифровой экономики» сфера деятельности ПВТ срок действия специального правового режима ПВТ, а, следовательно, и закрепленных в Декрете 2005 года налоговых льгот был продлен до 2049 года.

В таблице 4 представлено сравнение налоговых режимов ИТ-компаний в различных юрисдикциях Белоруссии, включая Парк высоких технологий.

Таблица 4

Сравнение налоговых ставок для ИТ-компаний в различных юрисдикциях Белоруссии

Налог / сбор	Налоговые ставки		
	Стандартные	Свободные экономические зоны	Парк высоких технологий
НДС	20%	10%	0%
Налог на прибыль	18%	0%	0%
Подоходный налог	13%	13%	9% (до 31.12.2020 г.) 13% (с 01.01.2021 г. по 31.12.2022 г.)
Социальные отчисления	35%	35%	35% от средней зарплаты по стране
Налог на недвижимость	1%	0%	0%
Налог на дивиденды	12%	12%	5%
Налог на банковские проценты	10%	10%	5%
Налог на роялти	15%	15%	5%
Налог на дивиденды иностранных компаний	10-15%	10-15%	5%
Офшорный сбор ¹²	15%	15%	0%
Дополнительные отчисления с выручки	0%	0%	1%

Источник: составлено авторами на основании Декрета Президента Республики Беларусь от 22.09.2005 № 12 «О Парке высоких технологий» и материалов BIK Ratings.

¹² Белорусские организации и индивидуальные предприниматели уплачивают налог с (гл. 23 НК РБ): денежных средств, перечисляемых резидентом Республики Беларусь резиденту оффшорной зоны; исполнения обязательств в неденежной форме перед резидентом офшора; переход имущественных прав или обязанностей в связи с переменной лиц в обязательстве между резидентом Белоруссии и резидентом офшора.

Как видно из таблицы 4, резиденты Парка высоких технологий наделены наиболее льготным налоговым режимом из всех представленных, включая режим налогообложения резидентов свободных экономических зон Беларуси.

Согласно ст. 27 главы 5 Декрета Президента Республики Беларусь от 22.09.2005 № 12 «О Парке высоких технологий», резиденты Парка высоких технологий освобождаются от:

- налога на прибыль (за исключением налога на прибыль, исчисляемого, удерживаемого и перечисляемого при исполнении обязанностей налогового агента);
- налога на добавленную стоимость по оборотам от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь;
- оффшорного сбора в отношении объектов обложения оффшорным сбором при расчетах за рекламные, маркетинговые, посреднические услуги, а также при выплате (передаче) дивидендов их учредителям (участникам), части прибыли, начисленной собственнику их имущества¹³.

Более того, согласно ст. 30 главы 5 того же Декрета от налога на недвижимость освобождаются объекты, расположенные на территории Парка высоких технологий, плательщиками по которым признаются резиденты ПВТ, за исключением объектов, сдаваемых ими в аренду.

Интересный факт заключается в том, что налоговые преференции ориентированы не только на компании, но и на физических лиц, являющихся сотрудниками резидентов Парка. Так, до 1 января 2021 г. ставка подоходного налога с доходов физических лиц, полученных по трудовым договорам от резидентов ПВТ составляла 9%. Однако с 1 января 2021 г. Законом Республики Беларусь от 29 декабря 2020 г. № 72-З «Об изменении Налогового кодекса Республики Беларусь» было введено повышение указанной ставки до стандартных 13%.

Повышенная ставки будет действовать до 1 января 2023 г. По официальным заявлениям Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, данная мера является вынужденной и направлена на консолидацию доходов бюджета для борьбы с

¹³ Налоговая льгота не распространяется на обороты по реализации товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, а также вывезенных (без обязательств об обратном ввозе на территорию Республики Беларусь) в государства – члены Евразийского экономического союза.

COVID-19. При этом основной пакет инвестиционных льгот для резидентов ПВТ был сохранен.

В сравнении с российским налоговым ИТ-маневром режим налогообложения резидентов ПВТ представляется еще более льготным и более широким режимом, о чем свидетельствуют:

- нулевые налоговые ставки по уплате НДС, налога на прибыль и налога на недвижимость;
- включение в периметр льгот компаний с иностранным капиталом;
- отсутствие требования о числе сотрудников потенциального резидента ПВТ;
- большой и, по сути, открытый перечень допустимых видов деятельности компаний, претендующих на льготы;
- ориентация не только на ИТ-составляющую в ее классическом понимании, но и на иные сопряженные с ИТ высокие технологии, а также
- возможность предоставления преференций организациям, занятым оказанием рекламных услуг (при условии их осуществления в глобальной компьютерной сети Интернет с использованием разработанного с участием резидента Парка высоких технологий программного обеспечения).

2.3.4. Неналоговые преференции для резидентов ПВТ и иных организаций

Помимо беспрецедентных налоговых условий, Декрет «О развитии цифровой экономики» предусматривает целый ряд важнейших стимулов неналогового характера. Большая их часть распространяется на резидентов ПВТ, но есть те, что носят более общий характер.

Наиболее ключевыми из них можно назвать следующие:

- 1) Декрет закрепляет в правовом поле Белоруссии отдельные институты английского права. В частности, в нем теперь имеют место быть: конвертируемый заем, опцион и опционный договор, соглашение о неконкуренции и запрете переманивания, а также возмещение имущественных потерь. По ожиданиям экспертов, введение этих инструментов в Беларуси приведет в дальнейшем к созданию благоприятной среды для развития венчурной системы, что, в свою очередь, можно объяснить предоставлением потенциальным инвесторам понятных им инструментов, нашедших широкое применение в международной практике [13].

- 2) Декрет создал правовые условия для проведения ICO, использования криптовалюты и внедрения смарт-контрактов. Из этого следует, что Беларусь становится первой в мире страной с комплексным правовым регулированием бизнесов на основе технологии блокчейн.
- 3) Декрет предоставил возможность заключения внешнеэкономических сделок в электронном виде. Теперь резиденты вправе совершать операции с электронными деньгами без ряда существенных ограничений, открывать счета в иностранных банках и иных кредитно-финансовых организациях без разрешения Национального банка, получать на них денежные средства, а также проводить в уведомительном порядке валютные операции, связанные с движением капитала, осуществляемые на основании разрешения Нацбанка.
- 4) У резидентов ПВТ отсутствует необходимость в получении разрешений о приеме на работу граждан иностранных государств. Принятые на работу иностранцы в упрощенном порядке получают разрешение на временное проживание в Беларуси. Визы для них так же, как и для учредителей резидентов ПВТ, отменены.
- 5) С принятием Декрета резиденты ПВТ получили право не только разрабатывать высокотехнологичную наукоемкую продукцию, но и заниматься ее производством. Более того, резидентам ПВТ была предоставлена возможность по коммерциализации разработанных программных продуктов, в том числе посредством оказания рекламных и маркетинговых услуг.
- 6) Резидентам ПВТ разрешается самим заниматься образовательной деятельностью в сфере информационных технологий по одобренным и утвержденным администрацией ПВТ образовательным программам.

3. Оценка влияния льгот для ИТ на развитие ИТ-отрасли

3.1. Оценка масштаба существующих ИТ-льгот

О масштабе уже предоставляемых льгот можно судить по числу налогоплательщиков, воспользовавшихся льготой, а также по соответствующей величине налоговых расходов. Данные для анализа взяты из форм налоговой отчетности 1-НДС, 5-П и других материалов, в частности Базы данных о налоговых льготах, освобождениях и иных преференциях, установленных федеральным законодательством на 2015-2017 годы с оценкой на прогнозный период до 2021 года, опубликованной на сайте Минфина РФ.

Имеются данные о трёх налоговых льготах для ИТ-сектора, действовавших в 2015-2020 гг.:

- 1) Снижение ставки страховых взносов для ИТ-компаний.

Представляет собой пониженные тарифы страховых взносов для российских организаций, которые осуществляют деятельность в области информационных технологий, разрабатывают и реализуют разработанные ими программы для ЭВМ, базы данных на материальном носителе или в форме электронного документа по каналам связи независимо от вида договора и (или) оказывают услуги (выполняют работы) по разработке, адаптации, модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), устанавливают, тестируют и сопровождают программы для ЭВМ, баз данных.

- 2) Освобождение от НДС продукции ИТ.

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

- 3) Ускоренная амортизация в отношении электронно-вычислительной техники (ЭВТ).

Организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, имеют право не применять установленный настоящей статьей порядок амортизации в отношении электронно-вычислительной техники. В этом случае расходы указанных организаций на приобретение электронно-вычислительной техники признаются материальными расходами налогоплательщика в порядке, установленном пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ.

Оценка Минфином РФ налоговых расходов по ИТ-льготам наглядно представлена в таблице 5.

Таблица 5

Оценка Минфином РФ налоговых расходов по ИТ-льготам, млн руб.

Вид льготы	Факт				Оценка (на 2018 г.)		
	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Ускоренная амортизация для ЭВТ	31,1	52,9	58,0	60,8	63,2	65,4	70,1
Снижение ставки страховых взносов	18 606	26 121	28 136	30 512	45 290	47 940	51 307
Освобождение от НДС	21 976	24 882	27 767	31 215	35 855	38 484	41 475

Источник: составлено авторами по данным Минфина РФ.

Согласно таблице 5, основными льготами для ИТ-сектора являлись снижение ставки страховых взносов и освобождение от НДС.

Действовавшая льгота по налогу на прибыль имеет на порядки меньший масштаб. Это дополнительно подтверждается тем, что в 2020 г. ей воспользовались только 16 налогоплательщиков (см. таблицу 6).

Таблица 6

Масштаб применения льготы (ускоренной амортизации для ЭВТ) по налогу на прибыль в 2015-2020 гг.

Показатель	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Расходы ИТ-организаций на приобретение ЭВТ, тыс. руб.	155 505	264 473	290 001	265 065	458 524	275 893
Число налогоплательщиков, ед.	23	28	21	18	18	16
Налоговые расходы, тыс. руб.	-	-	-	-	89 475	55 178

Источник: составлено авторами по данным ФНС России.

В то же время подробная статистика по освобождению от НДС в таблице 7 указывает на высокий и возрастающий спрос на эту льготу среди ИТ-компаний.

Таблица 7

Показатели льготы в виде освобождения от НДС в 2015-2020 гг., млн руб.

Показатель	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Стоимость реализованных товаров (работ, услуг), без НДС	297 574	325 528	392 323	449 432	502 220	623 825
Сумма НДС, начисленная в случае отсутствия освобождения от налогообложения	53 563	58 595	70 618	80 898	100 443	124 765
Стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС	160 220	169 887	208 668	232 655	225 300	261 670
Сумма НДС, подлежащая вычету по приобретенным товарам (работам, услугам), не облагаемым НДС, в случае отсутствия освобождения	28 840	30 580	37 560	41 878	45 060	52 334
Сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), не подлежащая вычету	2 748	3 133	5 290	4 369	5 014	6 575
Сумма налога, начисленная к уплате в бюджет в случае отсутствия освобождения от налогообложения	21 976	24 883	27 768	34 651	50 369	65 856
Количество учтённых деклараций	21 582	21 579	22 025	21 674	21 269	21 081
Количество налогоплательщиков, применяющих льготу (на 01.01.2021)						7 871

Источник: Федеральная налоговая служба.

Как видно из таблицы 7, в 2020 г. данной льготой воспользовались 7 871 налогоплательщик (для сравнения, по данным на 1 июля 2021 г. в реестре ИТ-организаций зарегистрировано 14 401 юридических лица), а сумма освобождённых от НДС реализованных товаров и услуг составила 623,9 млрд руб.

Величина налоговых расходов по данной льготе (сумма налога, начисленная к уплате в бюджет в случае отсутствия освобождения от налогообложения) в 2020 г. составила 65,9 млрд руб., что в 1,5 раза превышает прежнюю оценку Минфина.

Таким образом, наиболее значительный объём налоговых преференций был предоставлен в рамках снижения ставок для компаний, занимающихся разработкой ПО, по страховым взносам с фонда оплаты труда в ПФР, ФОМС и ФСС. Следовательно, стоит ожидать, что ИТ-компании, воспользовавшиеся данной поддержкой, получат стимул для развития и продемонстрируют лучшие экономические показатели по сравнению с остальными предприятиями отрасли.

Чтобы проверить выдвинутую гипотезу, сделаем выборку предприятий в сфере ИТ, выясним, какие из них применяли льготу по страховым взносам, и сравним их экономические и финансовые показатели с показателями компаниями из той же отрасли, но не имевших льготы. Предприятие, получившее дополнительные финансовые ресурсы за счёт экономии на уплате страховых взносов, имеет возможность направить их на увеличение оплаты труда сотрудников, расширение бизнеса (выражающееся в росте численности сотрудников и выручки) или, по крайней мере, достигнет большей прибыльности.

3.2. Выборка компаний для анализа эффективности ИТ-льготы

К ИТ-отрасли относятся компании, основной вид деятельности которых соответствует кодам ОКВЭД 62 («Разработка компьютерного программного обеспечения, консультационные услуги в данной области и другие сопутствующие услуги») и 63 («Деятельность в области информационных технологий»). Однако льгота по страховым взносам предоставляется только организациям, выполняющим требование о том, что 90% их доходов должно быть получено от разработки ПО и баз данных. При этом, деятельность по разработке ПО в ОКВЭД относится к коду 62 и, более специфично, коду 62.01 («Разработка компьютерного программного обеспечения»), в то время как коды 62.02, 62.03 и 62.09 означают смежные, но отличающиеся виды деятельности. Тем не менее мы рассматриваем все компании с видом деятельности по коду 62, поскольку он включает в себя разработку ПО, к тому же условия предоставления льготы не требуют формального соответствия определённому коду ОКВЭД.

Для анализа эффективности ИТ-льготы мы можем использовать показатели только тех компаний, по которым доступны необходимые данные. Наиболее полные данные по российским компаниям, необходимые для такого анализа, содержатся в системе СПАРК. Поскольку данные о страховых взносах в разрезе отдельных предприятий имеются только начиная с 2017 г., мы исследуем наличие ИТ-льготы и динамику экономических показателей за 2017-2020 гг. Для этого произведена выборка предприятий, имеющих код вида деятельности 62 по ОКВЭД (всего 50 043 предприятия в системе СПАРК, в т.ч. по коду 62.01 – 29 479 предприятий), по которым есть данные из отчёта о финансовых результатах, в частности о выручке в 2017-2020 гг. (19 720 предприятий).

Чтобы было возможным рассчитать эффективную ставку страховых взносов, из указанного множества компаний взяты только те, для которых есть данные не только о выручке, но и о расходах на оплату труда согласно отчёту о движении денежных средств (5 176 предприятий), причём хотя бы в одном периоде с 2017 по 2020 гг. величина расходов на оплату труда не менее 1 млн руб., что соответствует годовой оплате труда одного специалиста в ИТ-отрасли. В результате остаётся 4 120 юридических лиц, с которыми осуществляется дальнейшее исследование.

3.3. Разделение компаний по признаку наличия льготы

3.3.1. Различия в суммах уплачиваемых страховых взносов

Анализ эффективности ИТ-льготы затрудняет отсутствие реестра предприятий, получающих данную льготу. Тем не менее мы обходим это препятствие путём вычисления эффективных ставок по страховым взносам в ПФР, ФОМС и ФСС и сопоставлением их теми эффективными ставками, которые должны наблюдаться, если взносы платятся по ставкам, предусмотренным в главе 34 НК РФ, в случаях наличия ИТ-льготы или отсутствия каких-либо льгот по страховым взносам (базовые ставки). Значения ставок страховых взносов приведены в таблице 8, а пороговые значения для применения предельных ставок – в таблице 9.

Таблица 8

Номинальные и предельные ставки страховых взносов

Год	Базовые ставки (ст. 425, 426 НК РФ)			Ставки для УСН для отдельных видов дея- тельности (подп. 5 п. 1 ст. 427 НК РФ)*			Ставки для ИТ-компаний (подп. 3 п. 1 ст. 427 НК РФ)		
	ПФР	ФСС	ФОМС	ПФР	ФСС	ФОМС	ПФР	ФСС	ФОМС
2016	22% в пре- делах пре- дельной ве- личины + 10% с пре- вышения предельной величины	2,9% в пре- делах пре- дельной ве- личины; свыше – 0%	5,1%	20%	0%	0%	8% в преде- лах преде- льной ве- личины; свыше – 0%	2% в преде- лах преде- льной ве- личины; свыше – 0%	4%
2017									
2018									
2019				Льготы нет**	Льготы нет**	Льготы нет**			
2020									

*Для права использования данной льготы доходы не должны превышать 79 млн. рублей в год

** С 1 апреля 2019 г. были введены льготы для представителей малого и среднего бизнеса

Источник: составлено авторами.

Таблица 9

Предельные величины налоговой базы для применения ставок по взносам

Год	Величина предельной базы	
	для ПФР, руб.	для ФСС, руб.
2016	796 000	718 000
2017	876 000	755 000
2018	1 021 000	815 000
2019	1 150 000	865 000
2020	1 292 000	912 000

Источник: составлено авторами.

Поскольку расчёт страховых взносов в соответствии с правилами НК РФ, приведёнными в таблице 8, зависит от заработной платы работника, мы также используем данные о средней оплате труда на предприятиях в качестве исходных данных для расчёта теоретической эффективной ставки взносов. *Рисунок 3* показывает, как изменяются эффективные ставки взносов в ПФР, рассчитываемые согласно НК РФ, в зависимости от заработной платы работника и наличия льготы для предприятия.

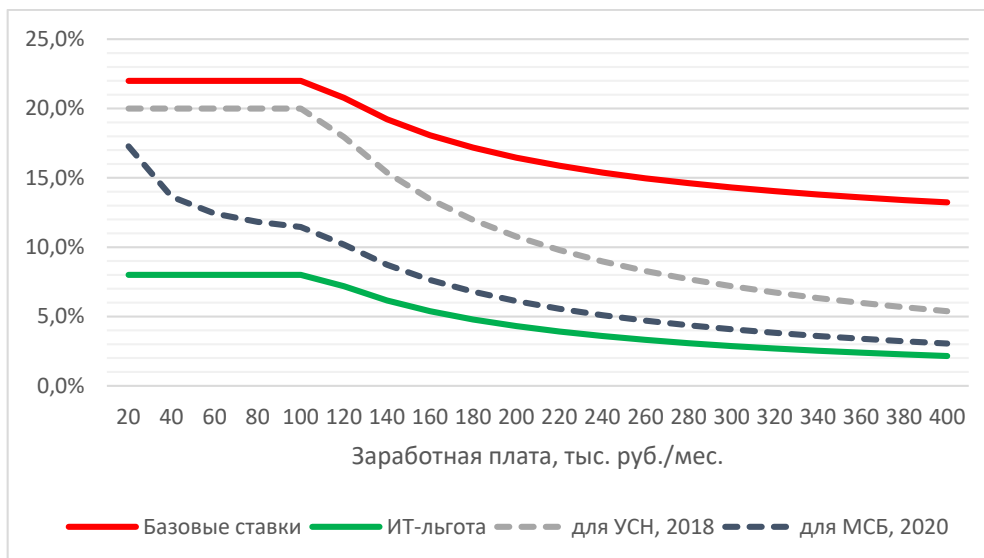


Рис. 3. Эффективная ставка взносов в ПФР в зависимости от зарплаты.

Источник: расчёты авторов.

Эффективная ставка взносов в ПФР (рисунк 3) может быть фактором для разделения компаний, получающих ИТ-льготу, льготу для УСН и не имеющих льгот.

На рис. 4 та же зависимость приводится для суммарной ставки страховых взносов.

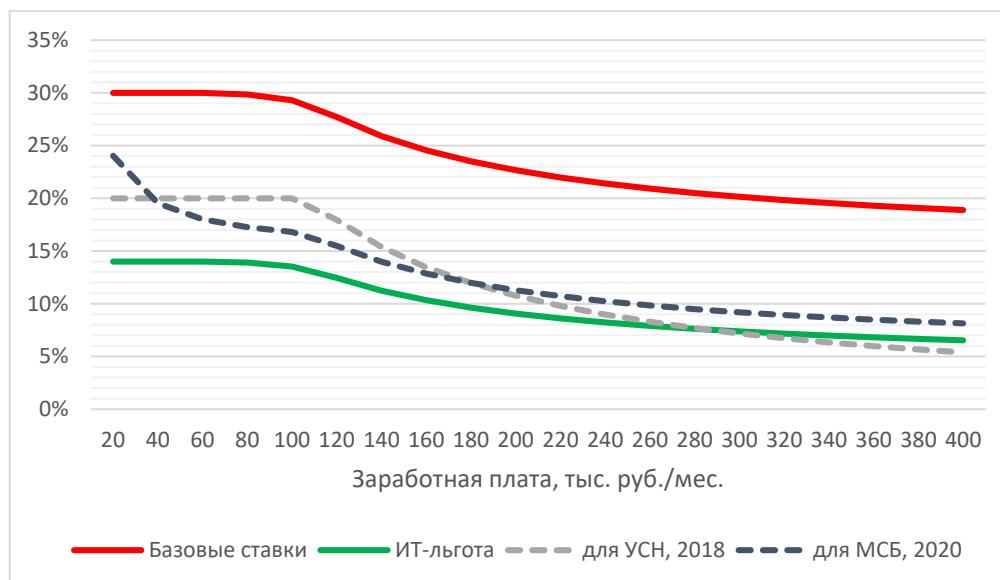


Рис. 4. Эффективная ставка страховых взносов в зависимости от зарплаты.

Источник: расчёты авторов.

Сумма страховых взносов при наличии льготы для УСН, для МСБ или ИТ-льготы мало различается (рисунк 4), хоть и выделяет компании, имеющих какую-

либо льготу по страховым взносам, резко пониженными эффективными ставками взносов по сравнению с базовыми ставками.

Поэтому разделение компаний производится эффективной ставке взносов в ПФР. В отличие от теоретических значений эффективных ставок (*рисунок 4*), реальные значения эффективных ставок по предприятию можно вычислить как отношение суммы уплаченных взносов в ПФР к расходам на оплату труда. В реальности эффективная ставка взносов по предприятию в целом зависит не только от средней оплаты труда, но и от фактического распределения работников по размеру заработной платы относительно величины предельной базы по взносам: чем сильнее зарплаты низкооплачиваемых работников отклоняются от предельной величины, тем сильнее окажется завышение теоретической эффективной ставки взносов, рассчитанной по средней зарплате, от реальной эффективной ставки по взносам.

Несмотря на известную неточность в расчёте теоретической эффективной ставки взносов в ПФР по значению средней оплаты труда, реальные ставки у компаний с ИТ-льготой должны находиться в пределах от 0% (предельная ставка) до 8% (максимальная ставка), у компаний без льгот – от 10% (предельная ставка) до 22% (максимальная ставка). И это различие создаёт возможность разделения ИТ-компаний по признаку наличия или отсутствия ИТ-льготы.

3.3.2. Первый способ разделения

Для каждой компании с кодом 62 ОКВЭД, у которой есть данные по численности работников, расходам по оплате труда, а также сумме уплаченным страховым взносам рассчитываем значения средней оплаты труда и находим по ним теоретическую эффективную ставку взносов в ПФР, ФОМС и ФСС в двух случаях: 1) на базовом режиме и 2) при наличии ИТ-льготы. В то же время отношение страховых взносов в ПФР, ФОМС и ФСС к фонду оплаты труда даёт реальную эффективную ставку взносов.

Пример разницы между теоретическими эффективными ставками взносов в ПФР со льготой и без для компании 1С (средняя зарплата в 2019 г. – 340 тыс. руб. в месяц) дан на *рисунке 5*. Поскольку реальная ставка эффективная ставка взносов в ПФР у компании 1С составляет 12,2%, это позволяет сделать вывод об отсутствии у неё льгот по страховым взносам. Тот факт, что реальная ставка ниже теоретической соответствует наличию сотрудников с зарплатой менее 96 тыс. руб. в месяц.

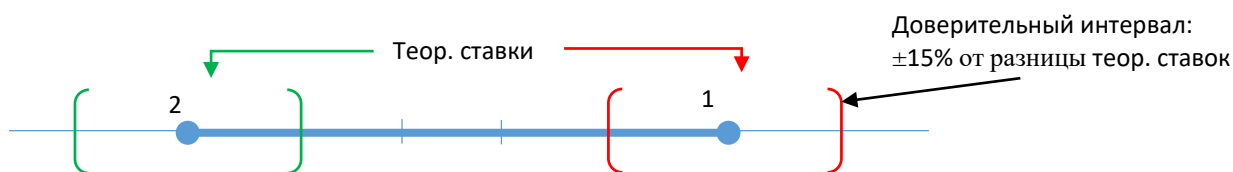


Рис. 5. Различие теоретических эффективных ставок по взносам в ПФР при наличии и отсутствии ИТ-льготы.

Источник: составлено авторами.

Для каждой отдельной компании получается свой диапазон значений теоретических ставок со льготой и без (рисунки 5); крайние значения зависят от средней заработной платы на предприятии. Если нормировать полученные значения следующим образом: принять отсутствие льгот (т.е. ставка соответствует базовому режиму) за 0, а наличие ИТ-льготы (при ИТ-льготе эффективная ставка взносов в ПФР минимальна) – за 100%, то реальная ставка взносов на этом отрезке (от 0 до 100%) укажет на относительный размер льготы или, иными словами, на соответствие наличию или отсутствию ИТ-льготы у компании.

Распределение числа компаний по данному показателю в 2017 г. приведено на рисунке 6. Отклонения от 0 и 100% возможны как ввиду наличия других льгот, так и по причине неточных сведений об оплате труда, что, к сожалению, часто встречается у субъектов малого бизнеса. У многих компаний данные оказываются неполны: например, в 2017 г. все данные, нужные для расчёта, имелись лишь у 1865 из 4120 компаний.

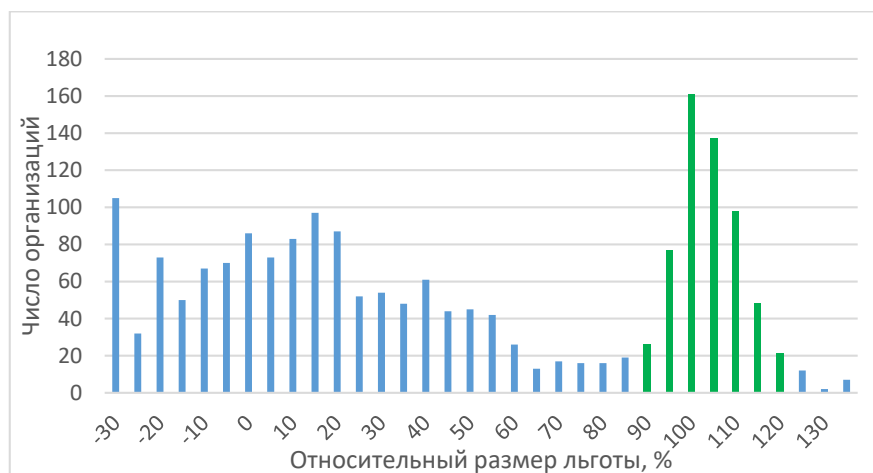


Рис. 6. Распределение компаний по относительному размеру льготы в 2017 г.

Источник: расчёты авторов.

Распределение (рисунок 6) позволяет увидеть, что относительно много компаний имеет реальную эффективную ставку взносов в ПФР, близко соответствующую наличию ИТ-льготы (от 85 до 120%). В то же время, компании без льгот по страховым взносам не группируются на этой диаграмме в тесную группу около нуля, чего бы стоило ожидать. Возможно, у многих компаний данные о расходах на оплату труда не соответствуют налоговой базе по страховым взносам, причём это в большей степени касается компаний без льгот.

3.3.3. Второй способ разделения

В таком случае есть потребность скорректировать методику расчётов, чтобы обойтись без использования данных об оплате труда. Если учесть, что взносы в ПФР, ФОМС и ФСС взимаются с одной и той же налоговой базы – фонда оплаты труда, то даже когда сама налоговая база неизвестна, соотношения между суммами взносов в эти фонды должно сохраняться (при заданном уровне заработной платы).

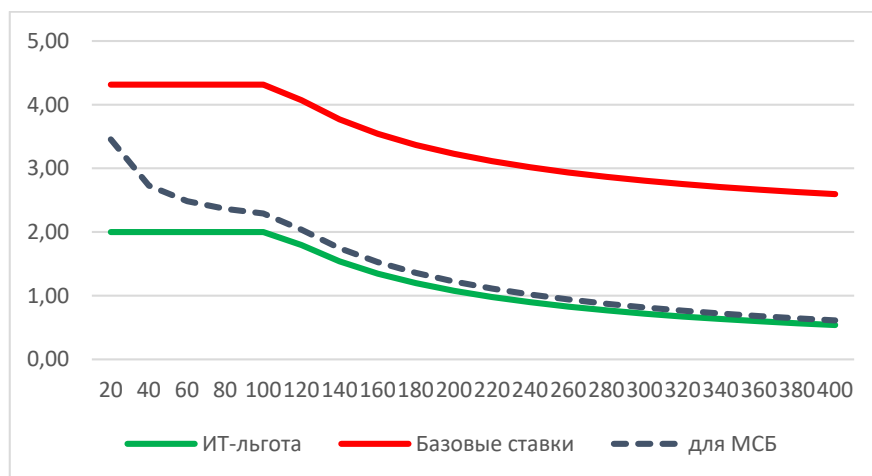


Рис. 7. Соотношение взносов в ПФР и ФОМС в зависимости от зарплаты.

Источник: расчёты авторов.

Тем не менее указанные соотношения находятся в различных непересекающихся диапазонах при наличии ИТ-льготы (0,3-2,0) и при отсутствии льгот (2,5-4,31) (рис. 7).

Реальные соотношения взносов в ПФР и взносов в ФОМС исследуемых компаний попадают в один из двух диапазонов: 0,25-2,13 при наличии ИТ-льготы, 2,13-7,0 при отсутствии льгот (рисунок 8). В случае льготы для УСН, имевшей место до 2019 г., отношение взносов ПФР и ФОМС не определено (так как взносы в ФМС нулевые), поэтому компании на УСН не должны попасть в указанное распределение.

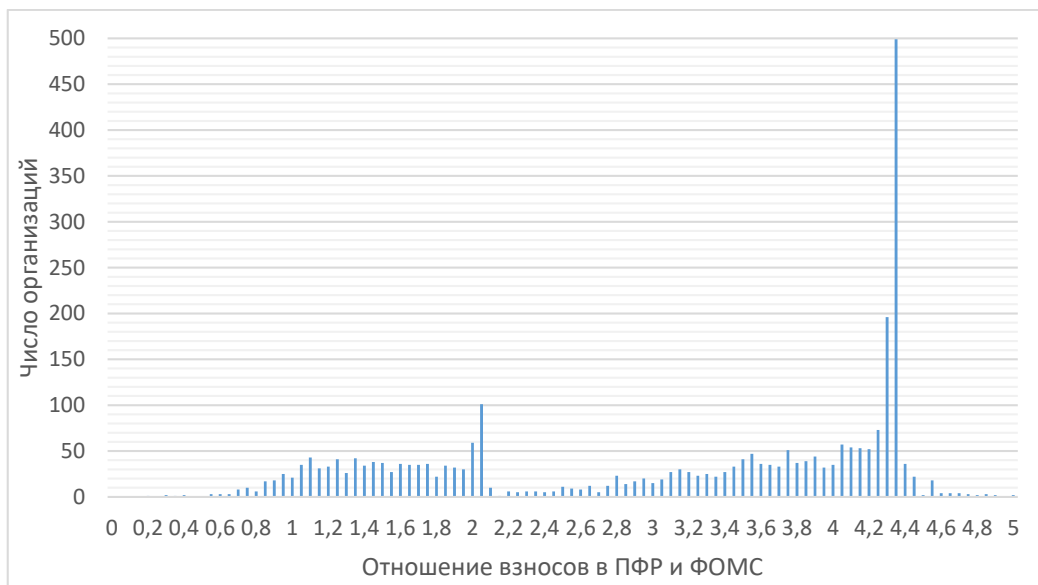


Рис. 8. Распределение компаний по соотношению взносов в ПФР и ФОМС.

Источник: расчёты авторов.

В пользу корректности такого способа разделения компаний говорит и то, что 94-97% компаний с отношением взносов в ПФР и ФОМС в интервале 0,25-2,13 (наличие ИТ-льготы по способу 2) попадают в диапазон льготных ставок по ПФР, определённый по способу 1 (рис. 9).

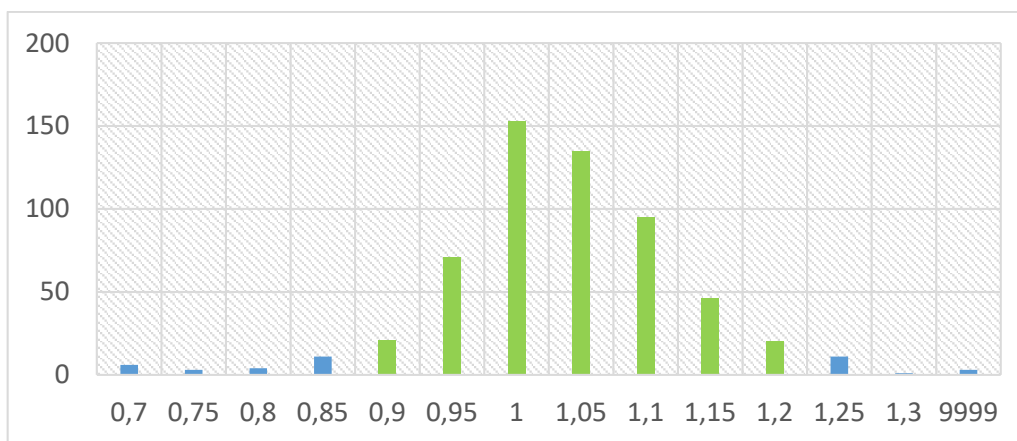


Рис. 9. Распределение компаний, имеющих признак ИТ-льготы по отношению взносов в ПФР и ФОМС (способ 2), по относительному размеру льготы (способ 1).

Источник: расчёты авторов.

Преимущество второго способа заключается в том, что с его помощью можно определить наличие или отсутствие льготы у большего числа компаний. По первому способу удалось классифицировать 1865, 2302, 3078 и 3039 компаний в 2017, 2018,

2019 и 2020 гг. соответственно, а наличие ИТ-льготы выявилось у 568, 711, 1006 и 1090 компаний. Второй способ позволил протестировать 2914, 3217, 3619, 3689 компаний и обнаружить признак ИТ-льготы (с учётом исключений для УСН, позволяющих увеличить точность метода) у 883, 995, 1097 и 1253 компаний за соответствующий год. Таким образом выборка увеличивается на 20-30% при большей точности классификации.

Согласно этим результатам, доля компаний с кодом 62 ОКВЭД, воспользовавшихся с ИТ-льготой, постепенно возрастает с 30% в 2017 г. до 34% в 2020 г. Причём данной льготой заметно чаще пользуются средние и крупные компании с числом сотрудников более 50 человек (рис. 10).

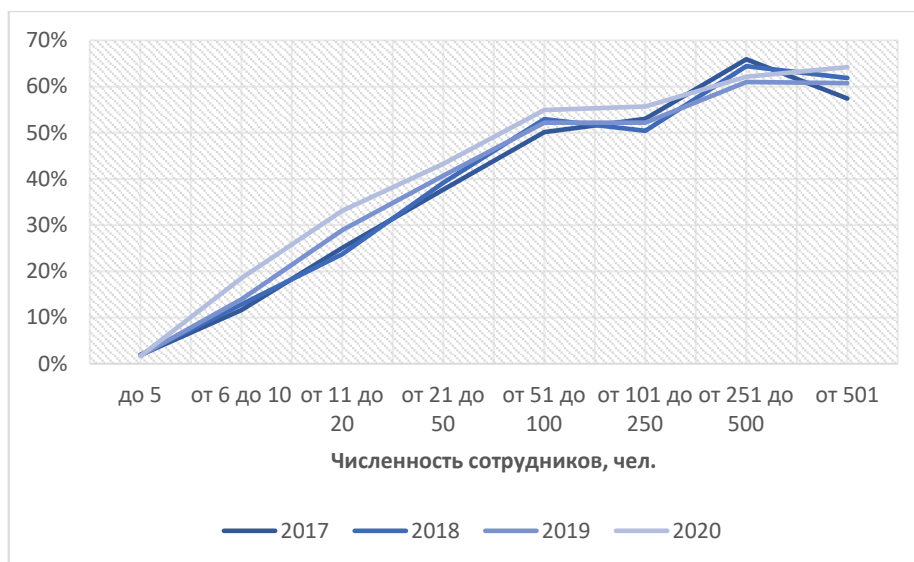


Рис. 10. Доля компаний с ИТ-льготой в зависимости от размера (ССЧ).

Источник: расчёты авторов.

С одной стороны, это связано с особенностями налогового законодательства: для получения ИТ-льготы необходимо удовлетворить требованиям минимальной среднесписочной численности (не менее 7 сотрудников), в то время как малые предприятия на УСН в сфере ИТ до 2019 г. получали сравнимую по привлекательности льготу (особенно, при зарплате свыше 200 тыс. руб. в месяц) в рамках упрощённой системы налогообложения. С другой стороны, малые предприятия в ИТ в принципе имеют сложности с доступом к льготному налогообложению, что подтверждается рисунком 9: 60-80% ИТ-компаний с ССЧ менее 20 человек не имели никаких льгот по

страховым взносам, в то время как среди средних и крупных компаний – только 20% без льготы (рис. 11).

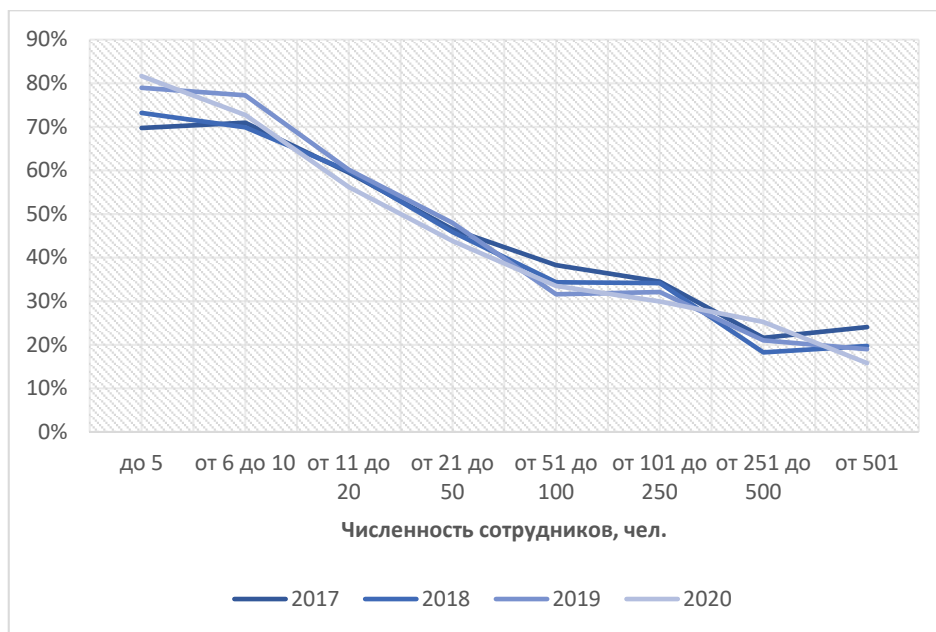


Рис. 11. Доля компаний в сфере ИТ, не имевших льгот в зависимости от ССЧ

Источник: расчёты авторов.

3.4. Оценка эффективности ИТ-льготы

Теперь для оценки эффективности ИТ-льготы можно рассчитать динамику экономических показателей (численность сотрудников, выручка, прибыль до налогообложения и оплата труда) предприятий, воспользовавшихся ИТ-льготой, и сравнить её с динамикой аналогичных показателей контрольной выборки, т.е. тех компаний, которые льгот по страховым взносам не имели и уплачивали эти взносы по базовым ставкам.

Мы выполняем сравнение прироста указанных показателей за каждый год из периода 2017-2020 гг. Чтобы получить результат за один из этих годов, берутся две группы компаний с видом деятельности по коду 62 ОКВЭД (разработка ПО и сопутствующие услуги): 1) те компании, которые в данном году имели ИТ-льготу и 2) те компании, которые в данном году не имели льгот. Для каждой группы вычисляется относительный прирост за тот же год одного из показателей. Например, для имевших льготу в 2018 г. вычислен процентный прирост выручки в 2018 г. по сравнению с 2017 г., и это прирост сопоставляется с аналогичным приростом выручки в 2018 г. у тех компаний, кто в этом году не имел льготы.

В каждом году из 2017-2020 гг. льготу получало разное число компаний, следовательно, возможны случаи, когда компания, не имевшая льготы в одном году, начинает пользоваться ей в следующем, и наоборот. Иногда в одном из рассматриваемых периодов по предприятию отсутствуют данные. Из-за этих причин состав сравниваемых выборок изменяется год от года, тем не менее учёт данного изменения позволяет выявить влияние ИТ-льготы на динамику экономических показателей в исследуемой отрасли.

Ниже представлен результат сравнения динамики экономических показателей при наличии и отсутствии ИТ-льготы у компаний по коду 62 ОКВЭД (по всей исходной выборке компаний, у которых достаточно данных для сравнения) (рис. 12). Высота каждого столбика на диаграмме показывает процентный прирост соответствующего показателя за год.

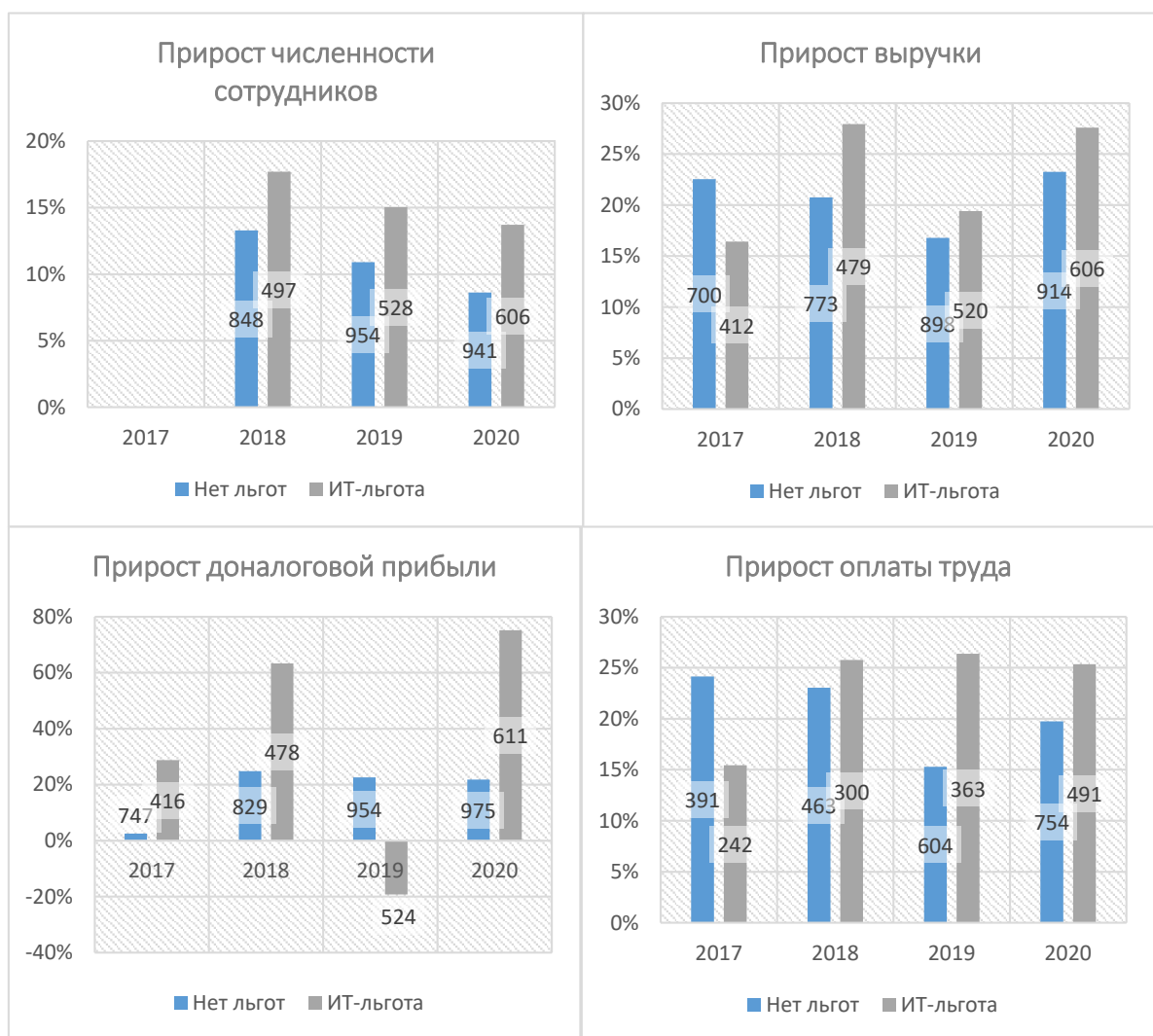


Рис. 12. Сравнение динамики экономических показателей при наличии и отсутствии ИТ-льготы у компаний по коду 62 ОКВЭД.

Источник: расчёты авторов.

Подпись в середине каждого столбика означает число предприятий, по которым рассчитан прирост показателя. Отсюда видно, что результаты получены на основании расчётов по данным для 400-600 компаний с ИТ-льготой и 700-950 компаниям без льгот (по оплате труда – по несколько меньшей выборке), так как данные для расчётов динамики экономических показателей имелись по вдвое меньшему числу компаний, чем удалось классифицировать выше. Тем не менее этой выборки достаточно для надёжных статистических выводов.

Полученные результаты (*рисунок 12*) свидетельствуют о том, что отрасль ИТ в России растёт относительно высокими темпами. Рост показывают все исследуемые показатели: среднесписочной численности сотрудников, выручки, оплаты труда (темпами выше, чем растёт число сотрудников, что означает рост заработной платы) и прибыли, хотя при этом не учитывается появление на рынке новых компаний.

В этих условиях предприятия, пользующиеся ИТ-льготой, демонстрируют стабильно более высокие темпы роста экономических показателей, по сравнению с компаниями без льгот по страховым взносам. По приросту численности сотрудников льготники опережают не-льготников в среднем на 5 процентных пунктов в год (14-18% годового роста против 9-13%). Примерно такое же преимущество наблюдается и по приросту оплаты труда (25-26% против 12-18%). По приросту прибыли до налогообложения преимущество компаний с ИТ-льготой значительно даже несмотря на падение прибыльности в 2019 г.: в 2017, 2018 и 2020 г. рост прибыли составлял от 29 до 76%, т.е. кратно выше, чем у компаний без льгот по страховым взносам. Чуть меньшее, но заметное преимущество наблюдается и по росту выручки.

Чтобы учесть возможную специфику развития отдельных видов деятельности, рассчитаем аналогичные показатели только для компаний, занимающихся разработкой ПО без сопутствующих услуг (т.е. по коду 62.01 ОКВЭД) (*рис. 13*). Здесь на меньшей выборке (370-550 «льготников» и 440-620 компаний без льгот) подтверждаются полученные выше результаты об опережающем росте ИТ-компаний, пользующихся льготой по страховым взносам, по всем показателям (ССЧ, выручки, прибыли и зарплатам).

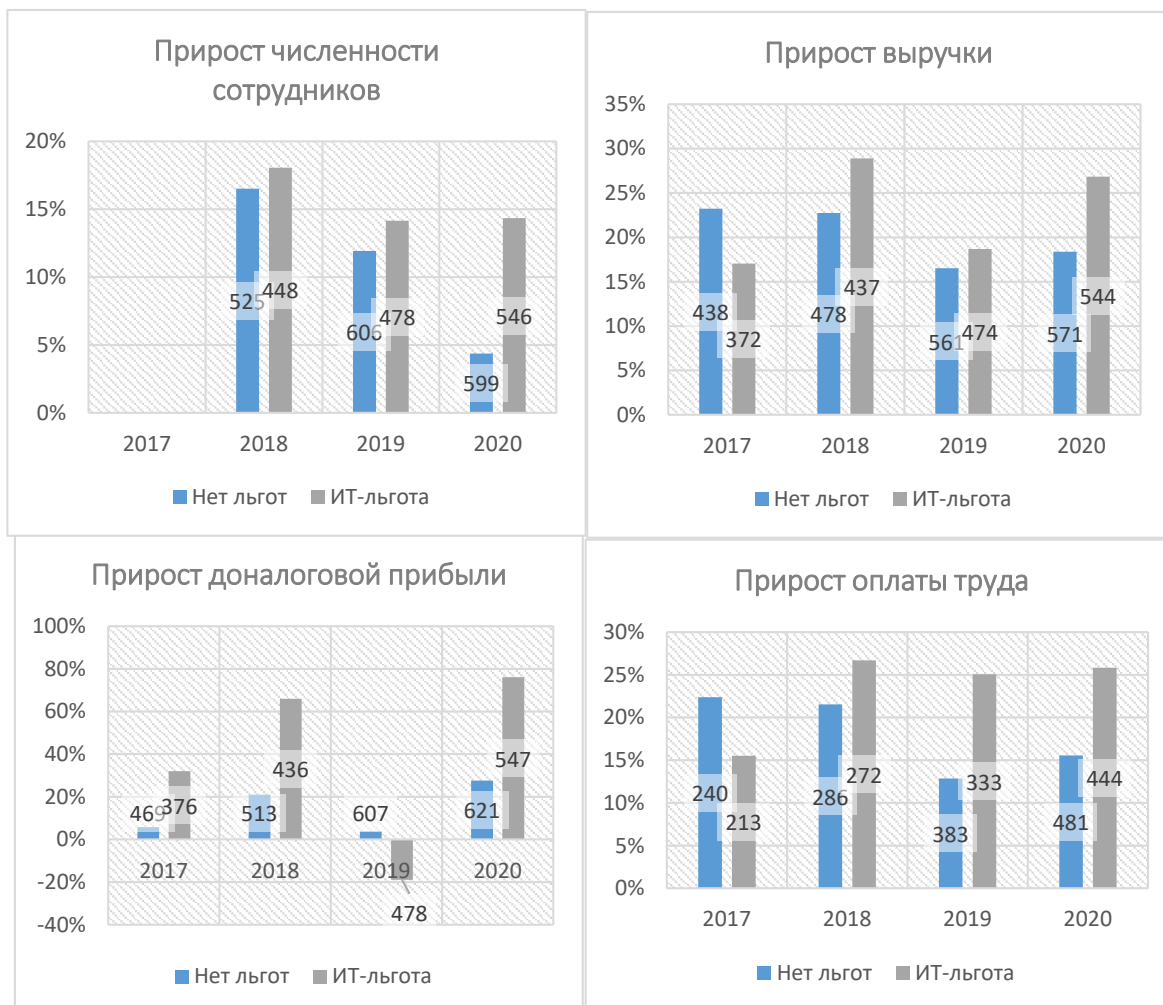


Рис. 13. Сравнение динамики экономических показателей при наличии и отсутствии ИТ-льготы у компаний по коду 62.01 ОКВЭД (разработка ПО).

Источник: расчёты авторов.

Поскольку ранее мы выяснили, что льготой для ИТ пользуются преимущественно средние и крупные предприятия, необходимо рассмотреть эту категорию ИТ-компаний отдельно, чтобы проверить гипотезу о связи темпов роста с размером предприятия (рисунок 14). Если эта связь достаточно сильна, что может оказаться, что быстрее растут не компании со льготой, а все крупные и средние компании по сравнению с малыми и микро-предприятиями.

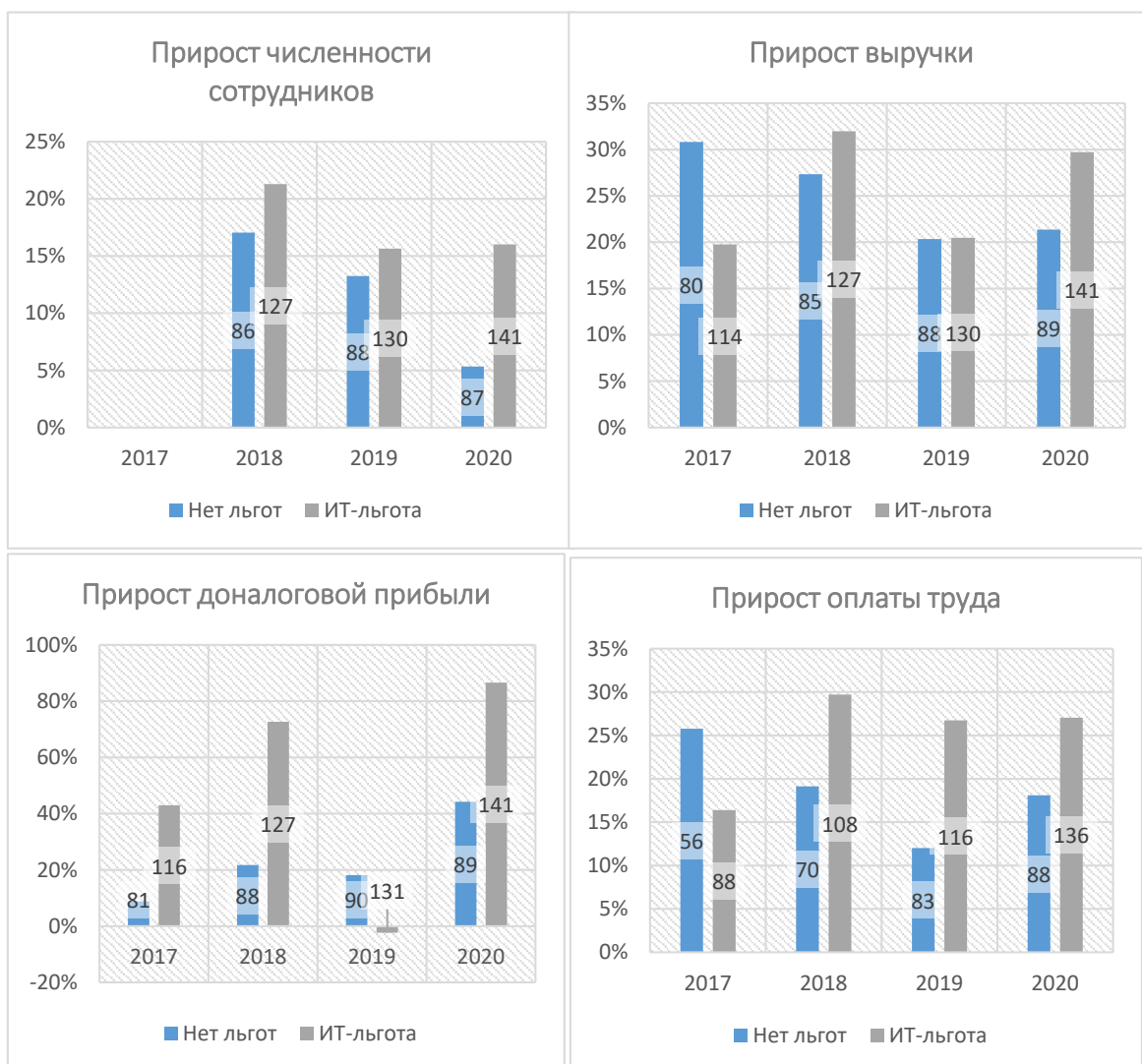


Рис. 14. Сравнение динамики экономических показателей при наличии и отсутствии ИТ-льготы у средних и крупных компаний по коду 62.01 ОКВЭД (разработка ПО).
Источник: расчёты авторов.

Новые результаты (рис. 14) подкрепляют предыдущие выводы о том, что наличие ИТ-льготы является значимым фактором для большего роста экономических показателей, в том числе среди крупных и средних компаний в сфере разработки ПО. Более того, здесь преимущество наличия ИТ-льготы ещё заметнее: численность сотрудников растёт темпами большими на 6 процентных пунктов (средний ежегодный прирост 18% против 12%); по оплате труда – на 6 п.п. (25% против 19%); по прибыли – вдвое выше (50% против 23%); по выручке – сопоставимые средние темпы роста

(около 25% в год), но в последние годы с 2018 по 2020 гг. и в этом показателе преимущество наличия ИТ-льготы ощутимо.

Таким образом, результаты анализа позволяют сделать вывод о значимом положительном влиянии ИТ-льготы по страховым взносам на экономические результаты компаний в сфере разработки ПО, которые воспользовались этой льготой. Учитывая масштаб применения данной льготы, льгота по страховым взносам для разработчиков ПО является существенным фактором развития российской ИТ-отрасли в целом.

Заключение

В работе проведен эмпирический анализ влияния ИТ-льготы по страховым взносам на экономические показатели компаний в области разработки ПО. Сопоставление динамики развития предприятий в зависимости от наличия или отсутствия показало значительное опережение роста экономических показателей у компаний, применяющих ИТ-льготу, над компаниями, у которых отсутствовала льгота по страховым взносам. В частности, среднегодовой рост среднесписочной численности сотрудников крупных и средних компаний с ИТ-льготой выше в 1,5 раза (18% против 12%), рост прибыли – выше в два раза (50% против 23%). Среднегодовые темпы прироста выручки и оплаты труда также выше у компаний, применяющих льготу для ИТ, что позволяет сделать вывод об положительном влиянии льготы по страховым взносам на развитие ИТ-отрасли.

Также проанализирован первый пакет мер поддержки ИТ-отрасли, и по итогам анализа выявлены сложности, связанными с его реализацией.

В первую очередь, льгота по налогу на прибыль фактически предоставляется за счет региональных бюджетов – ИТ-компании не уплачивают 17% налога на прибыль в бюджет региона, а платят только 3% налога на прибыль в региональный бюджет. Если интересы субъектов РФ в этом отношении будут недостаточно учтены, возникает риск, что в результате негативной реакции со стороны региональных властей льгота для ИТ-отрасли будет отвергнута, несмотря на её положительное влияние на развитие отрасли.

Процедура регистрации в реестре отечественного ПО, необходимая для применения льготы по НДС, ведет к повышению административной нагрузки компаний ИТ-сектора, и возможному обращению за помощью к сторонним специалистам, а следовательно, несению дополнительных расходов. Также возникает опасение относительно того, насколько на практике такая процедура регистрации будет затруднять препятствовать, развитию бизнеса, замедлять этот процесс.

Положения, присутствовавшие в российском нормативно-правовом поле до введения ИТ-маневра и позволяющие отдельным компаниям ИТ-сектора уплачивать взносы во внебюджетные фонды по пониженным тарифам, уже содержали в себе веское число специфичных отраслевых терминов, не нашедших официальных определений ни в Федеральном законе о страховых взносах, ни (в последствии) в Налоговом

кодексе РФ. С принятием положений о налоговом ИТ-маневре и их вступлением в силу с 1 января 2021 года число подобных нераскрытых в НК РФ терминов лишь увеличилось, что, в свою очередь, увеличило и способность не только порождать множество вопросов, касающихся правильности применения положений НК РФ налогоплательщиками и привести к их весьма свободной трактовке, но и сформировать в российском законодательстве пробелы, используемые для умышленной минимизации налогового бремени. В качестве примеров можно привести неоднократно фигурирующие в НК РФ термины «адаптация» и «модификация», которые, на наш взгляд, требуют специального определения в налоговом законодательстве.

Необходимо в дальнейшем подробнее изучить вопрос о том, как предотвратить использование ИТ-льгот исключительно в целях налоговой оптимизации и избежать ситуации, когда российская юрисдикция стала переполнена разработчиками ПО и баз данных, ставших таковыми исключительно с формальной точки зрения, при которой финансовый результат начинает вытеснять основную идею законодательных поправок.

Ещё одна проблема ИТ-маневра связана с тем, что налогообложение ИТ-компаний становится регрессивным. При равенстве объема льгот условия их получения ведут к неравному распределению поддержки внутри ИТ-отрасли, причем в пользу рентабельного, финансового устойчивого бизнеса. Чем большими ресурсами обладает ИТ-компания, тем легче ей создавать рабочие места. На этом фоне в преимущественном положении оказывается средний и крупный ИТ-бизнес. Если у малой ИТ-компании нет возможностей поддерживать 7 рабочих мест, она лишается налоговых льгот.

Малый ИТ-бизнес – это, как правило, новый ИТ-бизнес, развитие которого требует найма специалистов с высокой оплатой труда. Для начинающих свою деятельность предпринимателей выполнение условия о минимальной численности работников может быть невыполнимым, а потому препятствует увеличению количества малых предприятий в ИТ-отрасли.

Ухудшение финансового положения ИТ-компании по не зависящим от нее причинам (включая последствия экономического кризиса, внешнеполитических санкций, ограничительных мер на фоне пандемии COVID-19) может проявляться в вынужденном увольнении работников для выживаемости самого бизнеса. Если число работников оказывается менее 7 человек, поддержка бизнеса прекращается, в связи с чем

условие о минимальной численности работников препятствует оздоровлению российской экономики.

Выполнение данного условия не требует от налогоплательщика гарантировать работникам высокий уровень оплаты труда и потому может быть формальным. Малый (новый) ИТ-бизнес мотивируется к тому, чтобы формально увеличивать количество работников, нанимая знакомых лиц по договоренности лишь с тем, чтобы воспользоваться налоговыми льготами.

Налоговый маневр в ИТ-отрасли нацелен на ее поддержку в национальных масштабах, но сфера высоких, в том числе информационных, технологий, по-прежнему стимулируется через особые экономические зоны как точки роста региональных экономик с иным форматом и объемом предлагаемых ИТ-компаниям стимулов. Имеет место конфликт налоговых режимов.

Наконец, стоит обратить внимание на связь налогового законодательства с общим направлением развития отечественной ИТ-отрасли. Насколько поддержка внутреннего рынка может отрицательно сказываться на качестве ПО, конкурентоспособности российской ИТ-отрасли, привести к тому, что у разработчиков появится желание дольше оставаться под государственной защитой. В то же время несомненным плюсом первого пакета поддержки является его направленность на удержание в стране путем экономических стимулов талантливых и квалифицированных специалистов. В то же время ставки по налогу на прибыль и страховым взносам, действовавшие в отношении ИТ-компаний до введения маневра, не являются главной проблемой ИТ-бизнеса в России. Более существенными представляются условия инвестиционного климата, включающие в себя развитую правовую и судебную систему, политическую и экономическую стабильность, развитие финансовой инфраструктуры, снижение административных барьеров, а также должное информационное обеспечение.

Благодарности

Научный доклад подготовлен на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2021 год.

Список источников

1. CYPRUS IP BOX REGIME, Benefit From Intellectual Property Law // IP-box.com.cy. - URL: <https://ipbox.com.cy/>
2. IP Box or Intellectual Property Box Regime, Cyprus Lawyers // Michael Chambers & Co LLC, March 18, 2020. - URL: <https://www.chambers.law/ip-box/>
3. Old Cyprus IP box, Intellectual property (IP) box. Corporate - Tax credits and incentives, Cyprus // PWC, Worldwide Tax Summaries. Last reviewed - 28 July 2021. - URL: <https://taxsummaries.pwc.com/cyprus/corporate/tax-credits-and-incentives>
4. «Страна должна сделать так, чтобы политика не лезла в IT». Фазлыев, Токвинин, Хачуян, Орловский и Чачава — о налоговом манёвре в IT-индустрии // Inc.Russia. - URL: <https://incrussia.ru/understand/manoeuvres-in-the-dark/>
5. Immigration services // Cyprus developers alliance. - URL: <https://cyprus-alliance.com/immigration/work>
6. Cyprus research & innovation strategy framework, May 2019. - URL: <https://chiefscientist.gov.cy/wp-content/uploads/Innovate-Cyprus-CYRI-Strategy-Framework-2019-2023-NBRI-May-2019-2.pdf>
7. Кипр – рай для IT-компаний // Кипрский деловой журнал «Успешный бизнес», 05 февраля 2021. - URL: <https://cyprusrussianbusiness.com/index.php/articles/5574-kipr-raj-dlya-it-kompanij>
8. Cyprus. An emerging startup ecosystem in the crossroads of Europe, Middle East and Africa // Deloitte. - URL: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cy/Documents/innovation-and-entrepreneurship-%20centre/CY_IEC_Cyprus%20_An_emerging_startup_ecosystem_Noexp.pdf
9. Беларусь – IT страна // Официальный интернет-портал Президента Республики Беларусь (president.gov.by). - URL: <https://president.gov.by/ru/belarus/economics/it-strana>
10. Отчет «IT рынок Республики Беларусь», Декабрь 2020 // Рейтинговое агентство BIK Ratings. - URL: <https://bikratings.by/wp-content/uploads/2020/12/it-rynok-respubliki-belarus-2.pdf>
11. Официальный интернет-портал проекта «IT-страна» (it-strana.by). - URL: <https://it-strana.by/>

12. ПВТ сегодня // Официальный интернет-портал Парка высоких технологий.
- URL: <https://park.by/http/about/>

13. В Беларуси создаются беспрецедентные условия для развития ИТ-отрасли
// БЕЛТА - Новости Беларуси. - URL: <https://www.belta.by/president/view/v-belarusi-sozdajutsja-bespretsedentnye-uslovija-dlja-razvitija-it-otrasli-281856-2017/>

**В СЕРИИ ПРЕПРИНТОВ
РАНХиГС РАССМАТРИВАЮТСЯ
ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ
И ПРАКТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ
К СОЗДАНИЮ, АКТИВНОМУ
ИСПОЛЬЗОВАНИЮ
ВОЗМОЖНОСТЕЙ
ИННОВАЦИЙ В РАЗЛИЧНЫХ
СФЕРАХ ЭКОНОМИКИ
КАК КЛЮЧЕВОГО УСЛОВИЯ
ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ**



РАНХиГС
РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ