

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ  
САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ФАКУЛЬТЕТ  
Кафедра информационных систем в экономике

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ  
Заведующий кафедрой  
информационных систем в  
экономике

Халин В. Г. \_\_\_\_\_  
“ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 2006 г.

ДИПЛОМНЫЙ ПРОЕКТ

По специальности 351400 “Прикладная информатика в экономике”

На тему **Проблемы формирования налоговой политики РФ**  
**в сфере IT-индустрии**

Студента Кошелевой Екатерины Алексеевны

*(фамилия, имя, отчество)*

*(Подпись студента)*

Руководитель Наумов Виктор Борисович

*(должность, фамилия, инициалы)*

*(Подпись руководителя)*

Рецензент Чаунин Михаил Павлович

*(должность, фамилия, инициалы)*

*(Подпись рецензента)*

Санкт-Петербург

2006

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
**ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ**  
**САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**  
**ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ФАКУЛЬТЕТ**  
**Кафедра информационных систем в экономике**

УТВЕРЖДАЮ  
 Заведующий кафедрой

Халин В.Г.

**ЗАДАНИЕ**

по подготовке дипломного проекта студента

Кошелевой Екатерины Алексеевны

экономического факультета

1. Тема проекта "Проблемы формирования налоговой политики РФ в сфере ИТ-индустрии"
2. Срок сдачи студентом законченного проекта 1 июня 2006 года
3. Исходные данные к проекту российское законодательство
4. План-график дипломного проектирования

Номера и содержание этапов проектирования	Плановая дата сдачи	Фактическая дата сдачи
1. Постановка задач и целей исследования		
2. Анализ налогового законодательства РФ применительно к ИТ-отрасли		
3. Анализ законодательства Санкт-Петербурга применительно к ИТ-отрасли		
4. Построение экономико-математической модели		

Дата выдачи рецензии: 6 июня 2006 года

Консультанты по проекту \_\_\_\_\_

Руководитель от кафедры доцент, Наумов Виктор Борисович,

(должность, Фамилия Имя Отчество, подпись)

Задание принял к исполнению \_\_\_\_\_ Подпись студента \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ (дата)

## Содержание

Аннотация.....	4
ВВЕДЕНИЕ.....	5
1. ИТ-отрасль как вид экономической деятельности.....	9
1.1 проблемы классификации ИТ-отрасли .....	9
1.2 правовой статус ИТ-отрасли .....	10
1.3 характеристика системы налогообложения РФ применительно к ИТ-отрасли ....	18
2. Ключевые налоги ИТ-отрасли .....	33
2.1 Налог на прибыль .....	33
2.1.1 учет лицензионных платежей .....	33
2.1.2 учет нематериальных активов.....	36
2.1.3 учет расходов на НИОКР .....	40
2.2 Единый Социальный налог .....	41
2.2.1 распределение налогового бремени.....	42
2.2.2 льготы по авторским договорам и договорам подряда.....	42
2.3 Налог на добавленную стоимость.....	44
2.3.1 экспорт объектов ИС и ИТ-услуг .....	44
2.3.2 таможенные аспекты .....	47
3. Анализ становления налоговой политики РФ в сфере ИТ-индустрии .....	51
3.1 строительство технопарков и создание Особых Экономических Зон.....	51
3.2 система налогообложения для организаций в области информационных технологий .....	54
3.3 льготы для ИТ-компаний в Санкт-Петербурге.....	57
4. Экономическое обоснование .....	60
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	68
Список использованной литературы .....	70
5. Приложение 1 "Сравнительный анализ различных налоговых режимов" .....	76

**Аннотация**

на дипломный проект Кошелевой Екатерины Алексеевны  
(фамилия, имя, отчество)

В центре данного исследования - налоговая политика РФ в сфере ИТ. Проведен комплексный анализ российского налогового законодательства и регионального законодательства Санкт-Петербурга, выделены "ключевые" аспекты и проблемы налогового регулирования отрасли, исследованы имеющиеся в законодательстве возможности по стимулированию отрасли.

В рамках данной работы также происходит построение экономико-математической модели, позволяющей количественно оценить преимущества ведения деятельности в условиях различных режимов налогообложения, выявить тенденции налогового регулирования отрасли и сравнить налоговую нагрузку на большие, средние и крупные ИТ-компании.

В заключении дается общая оценка государственной налоговой политики, проводимой в отношении ИТ-отрасли в России.

Автор дипломного проекта \_\_\_\_\_ Кошелева Екатерина Алексеевна  
подпись (фамилия, имя, отчество)

Руководитель проекта \_\_\_\_\_ Наумов Виктор Борисович  
подпись (фамилия, имя, отчество)

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** В России на высшем государственном уровне курс на поддержку отрасли высоких технологий был взят в начале 2005 года, и в настоящий момент развитие отечественной индустрии информационных технологий (далее ИТ-индустрии) является одним из приоритетных направлений внутренней политики государства. Интерес к отрасли обусловлен ее уникальностью (как показывает опыт зарубежных стран, ее развитие вносит значительный вклад в экономический рост страны, способствует росту научного потенциала и, в отличие от экспорта сырья, не истощает природных ресурсов<sup>1</sup>) и ростом мирового ИТ-рынка, который по итогам 2005 года составил 1,5-2 трлн. долл.<sup>2</sup>.

В 2005 году ИТ-отрасль в России развивалась очень динамично, темпы ее роста составили порядка 20-30% в год и стали одними из самых высоких в экономике страны<sup>3</sup>. В результате чего объем российского ИТ-рынка достиг \$12 млрд. При сохранении таких темпов роста к 2010 объем внутреннего ИТ-рынка должен пересечь отметку \$40 млрд, что и было запланировано в “Концепции развития рынка информационных технологий в Российской Федерации” (далее – Концепция), одобренной Правительством РФ. Также согласно Концепции, оптимистично

---

<sup>1</sup> Exploding the myths of offshoring [Электронный ресурс] / McKinsey Quarterly. – 2003. - Режим доступа: [http://www.mckinseyquarterly.com/article\\_page.aspx?ar=1453&L2=1](http://www.mckinseyquarterly.com/article_page.aspx?ar=1453&L2=1), свободный.

Государственное регулирование сектора информационных технологий: Индия и Россия” [Электронный ресурс] / “ИССЛЕДОВАНО В РОССИИ”. – 2004. - Режим доступа: <http://zhurnal.ape.relarn.ru/articles/2004/199.pdf>, свободный.

Ирландия: успех стабилизации и промышленной политики // “Бюро экономического анализа”. – 2000.

<sup>2</sup> Левина, Е. Мировой рынок ИТ-услуг: рост за счет демонополизации [Электронный ресурс] / CNews. – Режим доступа: <http://c-news.ru/reviews/free/2005/articles/demonopol/>, свободный

<sup>3</sup> [Электронный ресурс] / iOne. – Режим доступа: <http://www.rsci.ru/company/innov/more.html?MessageID=946>, свободный

предполагается, что к указанному сроку Россия войдет в тройку лидеров мирового рынка поставщиков ИТ-услуг с объемом экспорта в \$3 млрд<sup>4</sup>.

В тоже время, несмотря на значительные темпы роста отрасли, Россия по-прежнему занимает скромное место на мировом рынке поставщиков ИТ-услуг. По прогнозам исследовательского агентства «Гартнер» (Gartner) к 2008 году доля России на мировом рынке ИТ может составить 5%.<sup>5</sup> Куда более значимы успехи китайских конкурентов: только в 2004 году годовой темп роста китайского экспорта составил 46 % и позволил Китаю занять 15% мирового рынка ИТ-услуг<sup>6</sup>.

Успех стран-лидеров мирового ИТ-аутсорсинга (Индии, Ирландии, Китая) связан с осуществлением целенаправленной государственной политики, направленной на поддержку отрасли. И если на сегодняшний день в рамках российского ИТ-сообщества все еще не утихают оживленные дискуссии по поводу возможных путей достижения поставленных в Концепции целей, сама по себе необходимость государственной поддержки отрасли для ее форсированного развития уже не вызывает сомнений<sup>7</sup>.

При этом, как показывают исследования, посвященные развитию ИТ-рынка в России<sup>8</sup>, наиболее острой проблемой для отрасли остается проблема ее законодательного регулирования. По мнению участников

---

<sup>4</sup> Распоряжение Правительства РФ от 3 января 2004 года N 1-р "О Концепции развития рынка информационных технологий в Российской Федерации"

<sup>5</sup> "Круглый стол" в Силиконовой долине [Электронный ресурс] / iOne. – 2002. – Режим доступа:

<http://www.ione.ru/scripts/events.asp?ID=11609&Sort=&Page=&Choice=&day=20021114>, свободный

<sup>6</sup> Боровко, Р. ИТ-аутсорсинг: Китай давит Индию, Россия в "хвосте" [Электронный ресурс] / CNews. – Режим доступа:

<http://www.cnews.ru/reviews/free/offshore/russia/index8.shtml>, свободный

<sup>7</sup> [Курсовая работа] Е.А. Кошелева, под рук. В.Б. Наумова В.Б. Организационно-правовые аспекты развития оффшорного ИТ-аутсорсинга в РФ // СПбГУ. – Кафедра "Прикладной информатики в экономике" – 2005. – 25 с.

<sup>8</sup> Рынок экспортной разработки программного обеспечения в России: аналитический отчет // РосБизнесКонсалтинг. – М., 2004.

Разработка стратегии государственной политики в области развития ИКТ сектора: финальный отчет // Новая Экономика. – 2002.

рынка, существующие недостатки налогового и таможенного законодательства напрямую препятствуют развитию ИТ-индустрии, в связи с чем, одной из приоритетных задач государства в данном направлении должно стать устранение выявленных противоречий.

Налогообложение является одним из наиболее эффективных рычагов проведения экономической политики, поэтому **предметом** данного исследования является налоговая политика Российской Федерации в сфере ИТ-индустрии.

**Объектом** исследования являются государственные отношения по поводу реализации государственной политики, направленные на поддержку отрасли, а также развитие налогового и смежного с ним отраслей законодательства, оказывающие влияние на развитие ИТ-индустрии.

Главная **цель** исследования – проанализировать и дать оценку эффективности налоговой политики российского государства в области развития ИТ-индустрии. Для достижения указанной цели автором ставятся следующие актуальные и новые для России **задачи**:

1. Провести анализ российского налогового законодательства применительно к ИТ-отрасли, выявить его наиболее существенные недостатки и “пробелы”, негативно влияющие на развитие ИТ-отрасли в России;
2. Дать оценку и определить влияние на развитие ИТ-отрасли последних государственных законодательных инициатив, в частности: строительства технопарков и создание особых экономических зон;
3. Оценить возможности создания особого экономического режима для компаний ИТ-отрасли в рамках регионального законодательства;

4. Определить тенденции государственного налогового регулирования отрасли.

Для достижения поставленных задач и целей автором работы используются методы анализа, синтеза, сравнения и экономико-математического моделирования. В рамках исследования строится экономическо-математическая модель зависимости налогового бремени от индивидуальных характеристик компании и параметров определенного налогового режима, которая используется для оценки эффективности налоговой политики РФ в сфере ИТ.



## 1. ИТ-отрасль как вид экономической деятельности

### 1.1 проблемы классификации ИТ-отрасли

Традиционно в ИТ-отрасли выделяют 4 основных сегмента<sup>9</sup>:

- производство оборудования,
- разработка программного обеспечения (далее - ПО),
- оказание услуг в области ИТ и
- телекоммуникационные услуги.

Для целей ряда исследований<sup>10</sup> в отдельную группу может быть выделена экспортная разработка программного обеспечения на заказ (оффшорный ИТ-аутсорсинг). Однако, по мнению авторов, с точки зрения правового регулирования отрасли, такой подход не представляется обоснованным. Что касается сферы телекоммуникаций и телекоммуникационного оборудования, то данная сфера с учетом ее специфики, напротив, не включается в ИТ-отрасль для целей данного исследования.

Таким образом, определение ИТ-отрасли, используемое авторами исследования совпадает с классификацией отрасли, изложенной в Концепции:

- производство и продажа ИТ-оборудования;
- разработка ПО;
- предоставление услуг, связанных с использованием информационных технологий (включая услуги по выполнению бизнес-процессов предприятия).

При этом очевидно, что любое из предложенных на сегодняшний день делений отрасли является достаточно условным. Можно привести

---

<sup>9</sup> [Электронный ресурс] / e-Commerce. – Режим доступа: <http://www.e-commerce.ru/analytics/statistics/issue55/stat271.html>, свободный.

<sup>10</sup> [Электронный ресурс] / CNews. – Режим доступа. - <http://www.cnews.ru/reviews/free/consulting/int/rbcsoft/>, свободный

примеры услуг (сервисов), которые, с точки зрения законодательно-правового регулирования, сочетают в себе черты сразу нескольких видов деятельности:

- дата-центры (технические площадки) – предоставление современной мощной коммуникационной инфраструктуры;
- организация хранилища данных;
- call- и help-центры;
- предоставление образовательных услуг он-лайн (on-line) и др.

Далее проблемы законодательного определения современных видов деятельности в рамках ИТ-отрасли будут рассмотрены более подробно.

## 1.2 правовой статус ИТ-отрасли

Особенность ИТ-отрасли заключается в том, что ее основным продуктом являются результаты интеллектуальной деятельности. В связи с чем, законодательное регулирование ИТ-отрасли тесно связано с законодательством об интеллектуальной собственности (и косвенно - с информационным правом). В качестве предмета договорных отношений чаще всего выступают, следующие объекты:

- программы для ЭВМ и баз данных,
- базы данных и базы знаний,
- топологии интегральных микросхем,
- операционные системы, системы искусственного интеллекта, комплексные системы автоматизации и управления и пр.
- интерфейсы, библиотеки, модули и прочие компоненты программного обеспечения.

Помимо этого объектом правоотношений в отрасли могут быть:

- права на товарные знаки,
- результаты научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок (НИОКР), патенты на изобретения и полезные модели,

- информация.

Гражданский оборот указанных объектов регулируется следующими федеральными законами:

- "О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных"<sup>11</sup>,
- "О правовой охране топологий интегральных микросхем"<sup>12</sup>,
- "Об авторском праве и смежных правах"<sup>13</sup>,
- "Патентным Законом Российской Федерации"<sup>14</sup>,
- "О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров"<sup>15</sup>,
- "Об информации, информатизации и защите информации"<sup>16</sup>,
- "О коммерческой тайне"<sup>17</sup>.

Поскольку в ряде случаев объектом правоотношений в отрасли может быть и информация, то уместно отметить ряд ее принципиальных свойств<sup>18</sup>, влияющих на регулирование ИТ-отрасли:

- 1) физическая неотчуждаемость от создателя, обладателя и потребителя, т.е. после передачи информации от одного субъекта к другому информация одновременно остается у них обоих;
- 2) нематериальный характер, т.е. самостоятельность по отношению к носителю и, в тоже время, необходимость материализации для введения в гражданский оборот, что позволяет применять к ней нормы вещного права собственности и др.

---

<sup>11</sup> Закон РФ от 23.09.1992 N 3523-1 "О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных"

<sup>12</sup> Закон РФ от 23.09.1992 N 3526-1 "О правовой охране топологий интегральных микросхем"

<sup>13</sup> Закон РФ от 09.07.1993 N 5351-1 "Об авторском праве и смежных правах"

<sup>14</sup> Закон РФ от 23.09.1992 N 3517-1 "Патентный Закон Российской Федерации"

<sup>15</sup> Закон РФ от 23.09.1992 N 3520-1 "О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров"

<sup>16</sup> ФЗ от 20.02.1995 N 24-ФЗ "Об информации, информатизации и защите информации"

<sup>17</sup> Закон РФ от 29.07.2004 N 98-ФЗ "О коммерческой тайне"

<sup>18</sup> Антопольский, А.А. Правовое регулирование информационных объектов / А.А. Антопольский // Проблемы информатизации. - 1999. - Вып. 3. - 51 с.

На практике такие особенности "информации" тесно связаны с проблемами учета и оценки нематериальных активов в составе имущества предприятия, учета затрат на их приобретение (создание), а также подтверждения факта экспорта.

Форма оформления договорных отношений в ИТ-отрасли во многом определяется существующими условиями ведения деятельности. При этом выделяют два подхода<sup>19</sup>: авторско-правовой метод (лицензионные договора, авторские договора заказа, договора уступки и переуступки имущественных прав) и правоотношения подряда, возмездного оказания услуг или выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

Поскольку регулирование ИТ-индустрии тесно связано законодательством об интеллектуальной собственности, то налогообложение ИТ-отрасли имеет некоторые специфические особенности. Но прежде чем их анализировать, необходимо рассмотреть законодательное определение ИТ-отрасли как объекта регулирования.

В российском законодательстве область ИТ-индустрии определяется с помощью классификаторов: "Общероссийского классификатора видов экономической деятельности" (далее - ОКВЭД), "Общероссийского классификатора продукции" ОК 005-93 и "Общероссийского классификатора услуг населению" ОК 002-93, каждый из которых в большей или меньшей степени используется для целей налогообложения.

ОКВЭД введен в действие сравнительно недавно – с 1 января 2003, и сменил устаревший "Общесоюзный классификатор "Отрасли народного хозяйства" (ОКОНХ), главным недостатком которого было принципиальное отсутствие разработки и создания программного обеспечения как вида деятельности.

---

<sup>19</sup> Антопольский, А.А. Правовое регулирование информационных объектов / А.А. Антопольский // Проблемы информатизации. - 1999. - Вып. 3. – 51 с.

ОКВЭД не только устранил этот недостаток, но и значительно расширил состав видов деятельности, входящих в ИТ-отрасль. Основные виды деятельности, связанные с ИТ, включены в раздел 72 “Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг” и, в частности, включают в себя:

- консультирование по аппаратным средствам вычислительной техники;
- разработка программного обеспечения и консультирование в этой области;
- обработка данных;
- деятельность по созданию и использованию баз данных и информационных ресурсов;
- техническое обслуживание и ремонт офисных машин и вычислительной техники;
- прочая деятельность, связанная с использованием вычислительной техники и информационных технологий.

Помимо того, что перечень является открытым, в ОКВЭД включены такие виды деятельности, связанные с ИТ, как:

- предоставление услуг по установке офисного оборудования (30.01.9),
- производство электронных вычислительных машин и прочего оборудования для обработки информации (30.02),
- аренда офисных машин и оборудования (71.33.1),
- аренда вычислительных машин и оборудования (71.33.2).

Таким образом, ОКВЭД в целом соответствует потребностям отрасли, но поскольку он в основном используется для статистических целей (учет и регистрация компаний, классификация видов деятельности по классам профессионального риска, лицензирование и общее регулирование отрасли), то гораздо большее практическое значение для ИТ-компаний

имеет “Общероссийский классификатор продукции” ОК 005-93, который непосредственно используется при предоставлении налоговых льгот<sup>20</sup>.

В отличие от ОКВЭД, “Общероссийский классификатор продукции” ОК 005-93 (далее – Классификатор продукции) предназначен для каталогизации продукции и ориентирован на реальный сектор экономики. Непосредственное отношение к ИТ-отрасли, в частности, имеют разделы “Вычислительная техника” (40 0000) и “Программные средства и информационные продукты вычислительной техники” (50 0000).

Раздел “Вычислительная техника” включает в себя детальный список ИТ-оборудования и комплектующих, а также аппаратного и сетевого обеспечения, что соответствует такому сектору ИТ-отрасли как производство ИТ-оборудования.

Раздел “Программные средства и информационные продукты вычислительной техники” содержит достаточно обширный перечень программных продуктов, классифицированных в зависимости от функциональности и сферы применения. В раздел помимо всего прочего включены также базы данных и базы знаний, мультимедийные средства управления и планирования, инструментальные программные средства, операционные и антивирусные системы и пр.

Несмотря на разнообразие перечисленных программных средств, Классификатор продукции, тем не менее, не соответствует потребностям российских разработчиков ПО. Причина в том, что в раздел “Программные средства и информационные продукты вычислительной техники” включены только **готовые программные продукты**, т.е. непосредственно предназначенные для конечного пользователя. Тогда как, только 5-10% от общего количества российских ИТ-компаний придерживаются, главным образом, продуктовой модели, и примерно 86% оказывают сопутствующие

---

<sup>20</sup> статья 11-5 Закона Санкт-Петербурга от 14.07.1995 N 81-11 “О налоговых льготах”

разработке услуги и вообще не занимаются разработкой готового программного обеспечения<sup>21</sup>.

Таким образом, за рамками Классификатора продукции остается большая часть ИТ-отрасли, включающая в себя оказание услуг и разработку отдельных компонент ПО. Последнее означает, что использование Классификатора продукции при предоставлении льгот ИТ-компаниям является неэффективным для стимулирования отрасли высоких технологий, поскольку воспользоваться ими сможет лишь небольшой процент компаний.

ИТ-услуги, в свою очередь, частично определяются в “Общероссийском классификаторе услуг населению”<sup>22</sup> (далее – Классификатор услуг). В Классификаторе услуг (подгруппа 804000 “Услуги по работе на вычислительной технике и связанное с этим обслуживание”), в том числе, поименованы:

- услуги по ремонту вычислительной техники (804904),
- консультативные услуги, связанные с установкой вычислительной техники (804903),
- услуги по обработке данных и составлению таблиц (804700),
- услуги по программированию задач на ЭВМ (804500),
- услуги по программному обеспечению (804100),
- консультативные услуги по вопросам систем и программного обеспечения (804200),
- услуги по проектированию системы (804400) и пр.

К ИТ-отрасли имеют отношение также некоторые виды услуг из подгруппы “Бытовые услуги” и “Услуги в системе образования”:

---

<sup>21</sup> Рынок экспортной разработки программного обеспечения в России: аналитический отчет // РосБизнесКонсалтинг. – М. – 2004.

<sup>22</sup> “Общероссийский классификатор услуг населению” ОК 002-93 (ОКУН) (утв. постановлением Госстандарта РФ от 28.06.1993 N 163)

- прокат игровых автоматов, компьютеров, игровых программ (019434),
- прокат компьютерной техники (019436),
- ремонт электрокалькуляторов и персональных ЭВМ (013325),
- обучение на других курсах и в кружках (115300)<sup>23</sup>.

В целях налогообложения Классификатор услуг используется для определения видов деятельности, при осуществлении которых компании подлежат обязательному переводу на систему единого налога на вмененный доход (далее - ЕНВД). В этой связи, его главным недостатком является отсутствие комплексности и прямого указания на современные виды деятельности (например, создание вэб-сайтов, тестирование, модификация, адаптация ПО и пр.)<sup>24</sup>. В результате чего, на практике возникают ситуации, когда деятельность, например, Интернет-кафе не возможна без нарушения положений существующего законодательства.

Более того, при широком применении Классификатора услуг в целях налогообложения возможен риск возникновения большого количества спорных ситуаций, поскольку согласно существующей позиции Министерства по Налогам и Сборам РФ<sup>25</sup>, услуга подлежит отнесению к той или иной группе классификатора, *только* если такая услуга *непосредственно* поименована в данной группе.

В заключение можно отметить, что в настоящий момент классификатор услуг в целях налогообложения используется только при применении ЕНВД. Но поскольку оказание услуг более соответствует характеру деятельности ИТ-компаний, чем производство продукции, то

---

<sup>23</sup> согласно позиции налоговых органов (Письмо Министерства Финансов от 1 июня 2005 года N 03-06-05-04/150) к данной категории следует относить образовательные услуги населению в области ИТ (например, обучение работе на компьютере)

<sup>24</sup> Деятельность Интернет-кафе одновременно включает в себя несколько видов деятельности, часть их которых подлежит обязательному переводу на ЕНВД. Но поскольку на практике оказание таких услуг неотделимо от остальной деятельности, то у предприятия возникает выбор: либо не вести отдельный учет по услугам, подлежащим переводу на ЕНВД, либо учитывать на ЕНВД услуги, оказание которых облагается в соответствии с общим режимом налогообложения.

<sup>25</sup> Письмо МНС от 2 декабря 2004 г. N 03-06-05-04/65



потенциально (при существенной доработке) его можно использовать и при предоставлении налоговых льгот<sup>26</sup>.

Помимо упомянутых выше проблем законодательного определения ИТ-отрасли, регулирование отрасли усложняется отсутствием унификации терминов налогового законодательства и законодательства об интеллектуальной собственности. В целях налогообложения операций по передаче прав на результаты интеллектуальной деятельности Налоговый Кодекс РФ (далее - НК РФ) оперирует определениями, несуществующими в других отраслях законодательства. В частности:

- в целях взимания НДС объектом налогообложения являются операции<sup>27</sup> по "передаче" и "предоставлению" патентов вместо "уступки" или передачи исключительного права на патент, определенных Патентным законом<sup>28</sup>;
- вместо "товарного знака" налоговое законодательство оперирует понятием "торговой марки"<sup>29</sup>, несуществующим в законодательстве об интеллектуальной собственности.

Помимо этого, поскольку интеллектуальная собственность как отдельный объект налогообложения в налоговом законодательстве не определена, то в целях налогообложения результатов интеллектуальной деятельности используются понятия и термины имущественного права. Как будет показано в работе далее, данная правовая коллизия ведет к противоречиям и значительно усложняет регулирование отрасли.

---

<sup>26</sup> Справедливости ради стоит отметить, что существует также "Общероссийский классификатор видов экономической деятельности, продукции и услуг" ОК 004-93 (ред. от 01.02.2002), в котором упоминаются и услуги, и продукция и виды деятельности, имеющие отношение к ИТ-отрасли, однако, этот классификатор не используется в целях налогообложения в настоящий момент

<sup>27</sup> пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ

<sup>28</sup> пп. 5 п. 2 ст. 10 Закона РФ от 23 сентября 1992 года N 3517-1 "Патентный закон Российской Федерации"

<sup>29</sup> пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ

### 1.3 характеристика системы налогообложения РФ применительно к ИТ-отрасли

Правовая база налогового регулирования ИТ-отрасли включает в себя три отрасли законодательства - налоговое, таможенное и бухгалтерское - и состоит из следующих нормативно-правовых актов:

- Налоговый Кодекс РФ,
- Таможенный кодекс РФ,
- специальные федеральные законы,
- положения по ведению бухгалтерского учета (далее ПБУ),
- методические указания, инструкции, разъяснения, письма и прочие подзаконные нормативно-правовые акты Министерства Финансов (далее - МинФин), Министерства по налогам и сборам (далее - МНС) и Федеральной Таможенной Службы (далее ФТС),
- неофициальные разъяснения МинФина и МНС, предоставленные в качестве ответа на частный запрос<sup>30</sup>.

Система налогов РФ состоит из федеральных, местных и региональных налогов<sup>31</sup>. Федеральные налоги устанавливаются НК РФ и обязательны к уплате на всей территории России<sup>32</sup>.

Региональными налогами признаются налоги, установленные НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ. При установлении региональных налогов законодательным (представительным) органам государственной власти

---

<sup>30</sup> данные разъяснения не являются нормативными актами, однако, они формируют правоприменительную практику толкования налогового законодательства

<sup>31</sup> п. 1 ст. 12 НК РФ

<sup>32</sup> п. 2 ст. 12 НК РФ

субъектов РФ в порядке и пределах, предусмотренных НК РФ, дано право<sup>33</sup>:

- ввести в действие/прекратить действие налога на территории субъекта федерации,
- определять налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов,
- устанавливать налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Местными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и нормативно-правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

При установлении местных налогов представительным органам муниципальных образований в порядке и пределах, установленных НК РФ, дано право:

- вводить в действие/прекращать действие налога на территории муниципального образования,
- определять налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов,
- устанавливать налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Далее рассмотрена система налогов РФ применительно ИТ-отрасли: приведена краткая характеристика налогов, оказывающих наибольшее влияние, и указаны основные аспекты налогообложения ИТ-компаний.

### **Федеральные налоги и сборы**<sup>34</sup>

#### **1) налог на добавленную стоимость (далее - НДС):**

Российские<sup>35</sup> ИТ-компании на общих основаниях являются плательщиками НДС. Обязанность по уплате налога возникает при

---

<sup>33</sup> п. 3 ст. 12 НК РФ

<sup>34</sup> ст. 13 НК РФ

<sup>35</sup> В данном случае под "российскими" понимаются компании, вставшие на учет в налоговых органах в соответствии с законодательством РФ

совершении на территории РФ налогооблагаемых операций, к которым в частности, относятся<sup>36</sup>:

- оказание различного рода услуг, связанных с разработкой ПО и информационными технологиями в целом (тестирование, адаптация, модификация, создание вэб-сайтов и пр.),
- передача прав на объекты ИС,
- продажа отдельных экземпляров ПО,
- ввоз оборудования на таможенную территорию РФ.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма НДС, исчисленная по налогооблагаемым операциям за минусом, установленных законодательством налоговых вычетов. До 2006 года право на вычет сумм налога, предъявленных при приобретении товаров (работ, услуг) возникало при условиях (i) фактической оплаты и (ii) принятия к учету таких товаров (работ, услуг). С 1 января 2006 требование фактической оплаты для принятия входящего НДС к вычету для большинства операций отменено<sup>37</sup>.

ИТ-компании уплачивают НДС по общей ставке налогообложения, равной 18%<sup>38</sup>. Пониженная ставка – 10% – установлена НК РФ лишь для ряда операций (реализация товаров для детей, медицинских товаров, печатной продукции и пр.), не имеющих отношение к ИТ-отрасли.

Единственный случай, когда указанные выше операции облагаются по ставке ноль процентов - их реализация на экспорт<sup>39</sup>. При этом сумма входящего НДС, исчисленная при приобретении (изготовлении) экспортированных товаров, подлежит возмещению из бюджета в особом порядке.<sup>40</sup> При работе с иностранным заказчиком также возможна ситуация, когда местом реализации (услуг) не является территория РФ, в

---

<sup>36</sup> п. 1 ст. 146 НК РФ

<sup>37</sup> ст. 171 НК РФ в редакции ФЗ от 22 июля 2005 года N 119-ФЗ

<sup>38</sup> п. 3 ст. 164 НК

<sup>39</sup> пп. 1 и пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ

<sup>40</sup> п. 4 ст. 176 НК РФ

связи с чем, такие операции не будут облагаться НДС в России. В таких случаях суммы НДС, предъявленные ИТ-компаниям, в ходе (для) оказания таких услуг не возмещаются из бюджета, а подлежат отнесению на себестоимость. Таким образом, при работе с иностранными клиентами налогообложение НДС имеет два аспекта:

- определение места реализации – в случае оказания услуг *и*
- правильное документальное оформление операций и доказательство факта экспорта в целях получения права на возмещение НДС из бюджета – при реализации товаров.

В соответствии с международной практикой НК РФ различает услуги, местом реализации которых является "место деятельности покупателя"<sup>41</sup> и услуги, которые подлежат налогообложению НДС в стране "по месту деятельности продавца". Следует отметить, что ранее из-за неоднозначности формулировок НК РФ существовала неопределенность в отношении того, какой порядок следует применять при оказании услуг по разработке и передаче прав на ПО. Однако с 1 января 2006 года, после вступления в силу соответствующих поправок, однозначно устанавливается, что услуги по разработке программ для ЭВМ и баз данных, а также их адаптации и модификации подлежат налогообложению НДС по месту деятельности покупателя. Аналогичный порядок налогообложения НДС применяется в отношении<sup>42</sup>:

- реализации исключительных и неисключительных прав на объекты интеллектуальной собственности,
- оказании консультационных, инжиниринговых услуг, услуг по обработке информации,

---

<sup>41</sup> согласно ст. 148 НК РФ под местом деятельности понимается страна инкорпорации юридического лица или место нахождения его постоянного представительства

<sup>42</sup> пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ, в данном случае проявляется несоответствие налогового законодательства с другими отраслями права, поскольку, с точки зрения гражданского законодательства, оказание услуги не может быть приравнено к передаче прав на объекты интеллектуальной собственности

- выполнении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

Далее в работе будут более подробно рассмотрены налоговые аспекты операций по передаче прав на объекты ИС и оказания ИТ-услуг.

## **2) единый социальный налог (далее - ЕСН):**

ЕСН по своей сути является налогом на заработную плату и подлежит уплате за счет средств организаций: объектом налогообложения ЕСН являются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые организациями в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам<sup>43</sup>.

В настоящее время в зависимости от размера годовых начислений в пользу физического лица применяется регрессивная шкала налогообложения – от 26% до 2%<sup>44</sup>. Несмотря на свое название (единый) налог уплачивается в несколько бюджетов. При этом сумма, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается на сумму взносов на обязательное пенсионное страхование, начисленных за тот же период<sup>45</sup>.

Взносы на обязательное пенсионное страхование начисляются по регрессионной шкале от 14% в соответствии со специальным законодательством<sup>46</sup>, которым в настоящий момент не предусмотрены преференции для компаний-разработчиков ПО. Поэтому, говоря о льготах по ЕСН для ИТ-компаний, необходимо иметь в виду, что для последних налоги на фонд заработной платы сокращаются только до величины взносов на обязательное пенсионное страхование.

Значимость ЕСН для ИТ-отрасли проявляются во взаимосвязи со следующими аспектами:

---

<sup>43</sup> п. 1 ст. 236 НК РФ

<sup>44</sup> п. 1 ст. 241 НК РФ

<sup>45</sup> п. 2 ст. 243 НК РФ

<sup>46</sup> ФЗ от 15.12.2001 N 167-ФЗ “Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации”

- значительным удельным весом расходов на оплату труда (от 50% до 80%)<sup>47</sup> в составе расходов ИТ-компаний,
- особенностями исчисления и уплаты налога при выплате вознаграждений физическим лицам по авторским договорам.

### **3) налог на прибыль организаций:**

Плательщиками налога на прибыль являются российские и иностранные ИТ-компании, при условии, что последние осуществляют свою деятельность через постоянные представительства и/или получают доходы от источников в РФ<sup>48</sup>.

Ставка налога на прибыль составляет 24 процента<sup>49</sup>. В части подлежащей зачислению в региональный бюджет (17,5 процентов) региональные власти имеют право устанавливать льготную ставку налога на прибыль, но не менее 13,5%. Таким образом, минимальная ставка налога на прибыль с учетом региональных льгот составляет 20%.

Объектом налогообложения является прибыль, под которой в общем случае понимаются доходы, уменьшенные на величину установленных НК РФ расходов<sup>50</sup>, поэтому ключевым является определение размера:

- а) налогооблагаемых доходов и
- б) расходов, принимаемых к вычету в целях исчисления налога на прибыль.

В связи с чем, особенности исчисления ИТ-компаниями налога на прибыль связаны с трудностями учета следующих расходов:

- лицензионных платежей за право пользования объектами ИС,
- затрат на создание (приобретение) НМА,
- расходов на НИОКР,
- учет прочих расходов, связанных с ИТ.

---

<sup>47</sup> Финансово-экономическое обоснование к проекту ФЗ “О внесении изменений в статью 18 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации”

<sup>48</sup> ст. 246 НК РФ

<sup>49</sup> п. 1 ст. 284 НК РФ

<sup>50</sup> ст. 247 НК РФ

#### 4) государственная пошлина:

Государственная пошлина - сбор, взимаемый с [юридических и физических] лиц при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий<sup>51</sup>. С учетом ввода добровольной регистрации прав на программы для ЭВМ, БД и топологии интегральных микросхем, ИТ-компания, желающие произвести указанную регистрацию уплачивают соответствующую пошлину в соответствии со ст. 333.30 НК РФ.

#### 5) Прочие федеральные налоги, не имеющие отношение к ИТ-отрасли.

### **Региональные налоги:**

#### **1) налог на имущество организаций:**

Обложению налогом на имущество подлежит движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств<sup>52</sup> исходя из его среднегодовой остаточной стоимости. Для ИТ-отрасли имеет значение то, что с 2004 года, в связи с введением в действие 30 главы НК РФ “Налог на имущество организаций”,<sup>53</sup> нематериальные активы *не* облагаются налогом на имущество организаций. В тоже время, объектом налогообложения является вычислительная техника (включая приборы и устройства), представляющая собой главное средство труда в ИТ-отрасли. При исчислении их остаточной стоимости необходимо иметь в виду, что в целях налогового учета срок амортизации указанных объектов составляет от 3-5 лет.

В настоящий момент ставка по налогу на имущество составляет 2,2%. Хотя федеральным законодательством на данный момент не

---

<sup>51</sup> п. 1 ст. 333.16

<sup>52</sup> п. 1 ст. 374 НК РФ

<sup>53</sup> введена ФЗ от 11 ноября 2003 года N 139-ФЗ



предусмотрены специальные льготы для ИТ-компаний<sup>54</sup>, использование льготного режима налогообложения (вплоть до освобождения от уплаты) возможно на региональном уровне путем принятия соответствующих законов субъектов РФ<sup>55</sup>.

2) прочие региональные налоги не имеющие отношение к ИТ.

### **Местные налоги:**

1) земельный налог

Плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. В целом налог не оказывает влияния на ИТ-отрасль, поскольку реализация указанных прав на земельные участки не характерна для ИТ-компаний.

2) прочие местные налоги, не имеющие отношения к ИТ-отрасли.

В настоящее время налоговое законодательство устанавливает также несколько специальных налоговых режимов<sup>56</sup>. Далее представлен короткий анализ некоторых из них с точки зрения возможности использования ИТ-компаниями.

#### **1. Упрощенная система налогообложения (далее – УСН)**

Данный налоговый режим является альтернативой общему режиму налогообложения, переход на него осуществляется в добровольном порядке и, соответственно, режим может на общих основаниях применяться ИТ-компаниями, которые удовлетворяют установленным законодательством критериям.

---

<sup>54</sup> ст. 381 НК РФ

<sup>55</sup> ст. 372 НК РФ

<sup>56</sup> ст. 18 НК РФ

Применение УСН предусматривает замену уплаты налога на прибыль, налога на имущества, НДС и ЕСН уплатой единого налога<sup>57</sup>. При этом следует иметь в виду, что:

- во-первых, несмотря на освобождение от уплаты ЕСН, компании по-прежнему являются плательщиками взносов на обязательное пенсионное страхование и страхование от несчастных случаев, поэтому налог с фонда заработной платы составляет для них - порядка 14,2%<sup>58</sup> (вместо 26% при применении общего режима),
- во-вторых, компании, перешедшие на УСН, являются *фактическими* плательщиками НДС, т.к. суммы соответствующего входящего НДС не могут быть приняты к вычету и подлежат отнесению на себестоимость<sup>59</sup>.

Ставка единого налога зависит от режима УСН, выбранного налогоплательщиком<sup>60</sup>:

- объектом налогообложения являются доходы, облагаемые по ставке единого налога 6 процентов,
- объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные величину установленных НК РФ расходов; в таком случае уплачивается большее из двух – либо единый налог по ставке 15 процентов, либо минимальный налог – в размере 1 процента доходов.

Изначально УСН была введена с целью поддержки и развития малого бизнеса, в связи с чем, законодательством установлены жесткие критерии к компаниям, имеющим право воспользоваться данным режимом:

---

<sup>57</sup> п. 2 ст. 346.11 НК РФ

<sup>58</sup> для налогоплательщиков выбравших систему УСН доходы-расходы, такие отчисления включаются в состав расходов (пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ), т.е. уменьшают налогооблагаемую базу

<sup>59</sup> пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ

<sup>60</sup> п. 1 ст. 346.14 НК РФ

- годовой доход от реализации не должен превышать 20 млн. рублей,
- не вправе применять УСН организации, имеющие филиалы и (или) представительства<sup>61</sup>,
- организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25 процентов<sup>62</sup>,
- организации, средняя численность работников которых превышает 100 человек<sup>63</sup>,
- организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов превышает 100 млн. рублей<sup>64</sup>.

Особенностью (и одним из главных недостатков УСН) является то, что при выборе режима “доходы минус расходы” состав декларируемых доходов является открытым и совпадает с общим режимом налогообложения<sup>65</sup>, тогда как перечень расходов, принимаемых к вычету, строго ограничен<sup>66</sup>. В связи с этим, для ИТ-компаний использование УСН по данному методу содержит целый ряд недостатков по сравнению с обычным режимом налогообложения:

- невозможность принять к вычету остаточную стоимость НМА, приобретенного до перехода на УСН<sup>67</sup>,
- реализация приобретенных (созданных) НМА и основных средств до истечения трех лет с момента учета расходов на их приобретение (создание) ведет к обязанности дополнительной уплаты единого налога, а также пеней<sup>68</sup>,

---

<sup>61</sup> пп. 1 п. 3 ст. 346.12 НК РФ

<sup>62</sup> пп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ

<sup>63</sup> пп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ

<sup>64</sup> пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ

<sup>65</sup> ст. 250 НК РФ, п. 1 ст. 346.15 НК РФ

<sup>66</sup> ст. 346.16 НК РФ

<sup>67</sup> такая позиция налоговых органов изложена в неофициальном разъяснении, подписанном Г.Г.Лалаевым, ведущий специалист отдела налогообложения прибыли (дохода) организаций Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 2.03.2005

<sup>68</sup> пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ

- невозможность уменьшить налоговую базу на отрицательные курсовые разницы, возникающие при продаже валюты (при этом соответствующие положительные курсовые разницы включаются в состав доходов<sup>69</sup>) - что может иметь значительный эффект при постоянной работе с иностранными заказчиками,
- трудности, связанные с принятием к вычету расходов, непосредственно не поименованных в ст. 346.16 НК РФ.

Применение УСН также может быть коммерчески невыгодно при переходе (в том числе незапланированном) с "упрощенного" режима налогообложения на общий. Например, убыток, полученный при работе на УСН, не принимается к вычету при переходе на общую систему налогообложения. Справедливо и обратное<sup>70</sup>.

Помимо указанных недостатков применение УСН может быть неудобно необходимостью ведения кассовых операций<sup>71</sup>, а также риском потери клиентов - плательщиков НДС.

В тоже время, к принципиальным достоинствам УСН можно отнести:

- упрощение учета (организации, работающие на УСН, в общем случае освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета),
- возможное сокращение налогового бремени (в среднем на 22%, см. Приложение 1 "Сравнительный анализ различных налоговых режимов").

Далее в работе будет проведен сравнительный анализ УСН и законопроекта "Система налогообложения для организаций в области информационных технологий", разработанного на ее основе<sup>72</sup>.

---

<sup>69</sup> Письмо Министерства Финансов РФ от 26 января 2005 г. N 03-03-02-04/1/19

<sup>70</sup> п. 7 ст. 346.18 НК РФ

<sup>71</sup> ст. 346.17 НК РФ

## 2. Упрощенная система налогообложения на основе патента.

УСН на основе патента предназначена для индивидуальных предпринимателей, которые согласно п. 1 ст. 346.25.1 НК РФ могут выбрать – уплачивать налог, взимаемый при применении УСН, или стоимость патента.

На территории субъекта РФ вводится в действие законом субъекта РФ. НК РФ устанавливает 58 видов деятельности, в отношении которых субъектом РФ может быть предусмотрена выдача патента. Из всех видов деятельности, перечисленных в НК РФ, непосредственное отношение к ИТ-отрасли имеет только ремонт компьютеров (пп. 21 п. 2 ст. 246.25.1).

Учитывая то, что применение УСН на основе патента разрешается индивидуальным предпринимателям, не привлекающим в своей предпринимательской деятельности наемных работников, данный режим налогообложения не содержит потенциала для роста бизнеса. Следовательно, его введение не окажет какого-либо значимого влияния на ИТ-отрасль.

## 3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (далее - ЕНВД)

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход применяется для определенных видов деятельности и предполагает замену уплаты организациями налога на прибыль, налога на имущество, НДС и ЕСН (исчисленных применительно к данному виду деятельности) уплатой единого налога. В отличие от УСН, переход на ЕНВД для установленных видов деятельности является обязательным.

Применительно к ИТ-отрасли ЕНВД может быть применен только к прокату компьютерной техники (код 019436 в “Общероссийском

---

<sup>72</sup> Проект ФЗ "О внесении изменений в статью 18 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации"

классификаторе услуг населению”), что означает, что потенциально в российском налоговом законодательстве есть возможность применения ЕНВД провайдерами аппаратного обеспечения. Учитывая возрастающую популярность дата-центров<sup>73</sup>, данный факт представляется достаточно интересным, однако, в настоящее время широкое применение ЕНВД такими компаниями невозможно. Во-первых, переводу на ЕНВД подлежат только организации, оказывающие бытовые услуги физическим лицам. Во-вторых, спорно, можно ли считать прокатом с целью применения ЕНВД предоставление во временное пользование аппаратного обеспечения дата-центрами, Интернет-кафе, компьютерными клубами и пр.

Говоря о взаимосвязи ЕНВД и ИТ-отрасли можно также указать на следующие особенности:

- не подлежит переводу на ЕНВД продажа товаров через Интернет<sup>74</sup>, а также
- реализация Интернет-карточек в розничной торговле, поскольку согласно позиции налоговых органов<sup>75</sup> они не являются товаром в терминологии НК РФ. Хотя данный факт не оказывает какого-либо влияния на ИТ-отрасль, но он еще раз свидетельствует о непригодности налогового законодательства к современным реалиям.

С учетом изложенного выше, можно заключить, что в настоящий момент ЕНВД не применим для ИТ-отрасли.

#### 4. Прочие режимы налогообложения, не имеющие отношения к ИТ.

---

<sup>73</sup> аналоги технопарков, основная деятельность которых состоит в предоставлении в аренду ИТ-компаниям полностью оборудованных рабочих мест в зданиях с высокотехнологичной современной инфраструктурой

<sup>74</sup> Письмо Минфина РФ от 28 декабря 2005 года N 03-11-02/86, от 16 сентября 2004 г. N 03-06-05-04/22

<sup>75</sup> Письма УМНС по Московской области от 20.01.2004 N 04-27/00712/БО37

Помимо указанных налогов, необходимо также иметь в виду, что ИТ-компании на общих основаниях являются плательщиками таможенных пошлин при импорте оборудования. Более подробно данный аспект будет рассмотрен в разделе, посвященном НДС.

#### Выводы:

1. Поскольку основным продуктом отрасли ИТ являются результаты интеллектуальной деятельности, то ее правовое регулирование тесно сопряжено с законодательством об интеллектуальной собственности. Последнее во многом обуславливает особенности налогообложения ИТ-индустрии и придает особое значение вопросу соответствия налогового законодательства с другими отраслями права.
2. Имеющиеся в российском законодательстве классификаторы достаточно хорошо определяют ИТ-отрасль в совокупности. Однако их использование в целях налогообложения независимо друг от друга имеет ряд существенных недостатков и приводит к:
  - отсутствию унифицированного подхода к регулированию отрасли *и*
  - снижению эффективности механизма предоставления налоговых льгот.
3. Наибольшее влияние на отрасль оказывают федеральные налоги: НДС, ЕСН, налог на прибыль. Налог на имущество и взносы на обязательное пенсионное страхование имеют второстепенное значение, но, тем не менее, требуют рассмотрения при моделировании особого режима для ИТ-компаний.
4. УСН дает возможность ИТ-компаниям значительно снизить налоговое бремя, но его использование имеет ряд существенных недостатков, которые могут нивелировать остальные преимущества

режима. Более того, в виду установленных ограничений, режим непригоден для широкого применения в ИТ-отрасли.



## 2. Ключевые налоги ИТ-отрасли

### 2.1 Налог на прибыль

Особенности налогообложения ИТ-компаний налогом на прибыль, в первую очередь, связаны с учетом расходов при обретеніе прав на объекты интеллектуальной собственности (далее - ИС), которые в зависимости от механизма принятия к вычету можно условно разбить на три группы:

- относятся к прочим расходам и признаются в том периоде в котором понесены в размере фактических затрат (лицензионные платежи при приобретении неисключительных прав, расходы на ИТ-услуги),
- признаются нематериальными активами (далее - НМА) и учитываются в составе затрат через амортизацию *или*
- учитываются в соответствии с особым порядком, установленным для расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (далее - НИОКР).

Отнесение расходов к той или иной группе зависит, прежде всего, от характера передаваемых / приобретаемых прав - исключительные или неисключительные. Однако, данный критерий не является единственным и, как будет показано далее, порядок отнесения расходов на себестоимость имеет много нюансов и определяется условиями конкретной ситуации. Следует также отметить, что в отсутствие унифицированного подхода, регулирование данных отношений базируется на разъяснениях налоговых органов.

#### 2.1.1 учет лицензионных платежей

Принципиальное отличие приобретения неисключительных прав на объекты интеллектуальной собственности состоит в том, что в отличие от

исключительных прав, они учитываются как расходы, т.е. не образуют дополнительного актива. К таким расходам относятся, в частности, и лицензионные платежи, которые могут быть как разовые (при приобретении ПО), так и периодические (роялти; например, при приобретении прав на использование товарного знака).

Сложность учета лицензионных платежей состоит в том, что в отсутствие специальных положений налогового законодательства, необходимо руководствоваться общими правилами принятия расходов к вычету, установленными НК РФ. В тоже время интерпретация налоговыми органами общих норм законодательства применительно к расходам на приобретение неисключительных прав часто имеет произвольный характер и приводит к непредсказуемым результатам.

Например, требование *экономической обоснованности* расходов проявляется в том, что лицензионные платежи за право пользования товарным знаком можно принимать к вычету только в случае, если данный товарный знак непосредственно используется при производстве и реализации товаров<sup>76</sup> (соответственно, возникает вопрос учета платежей при приобретении прав на товарный знак для перепродажи). В тоже время расходы на уплату патентных пошлин и другие расходы, связанные с регистрацией прав на объекты интеллектуальной собственности можно учесть в составе прочих расходов даже, если в результате в регистрации прав было отказано<sup>77</sup>.

Интерпретация требования *документального подтверждения*<sup>78</sup> расходов со стороны налоговых органов еще менее очевидна. Согласно официальным разъяснениям Минфина РФ<sup>79</sup> платежи за право пользования

---

<sup>76</sup> Письмо Минфина РФ от 29 июля 2004 г. N 07-05-14/199

<sup>77</sup> Письмо Минфина РФ от 11 марта 2004 г. N 04-02-05/3/20

<sup>78</sup> п. 1 ст. 252 НК РФ

<sup>79</sup> Письмо Минфина РФ от 9 июня 2004 г. N 03-02-05/3/48 и от 11 мая 2005 года N 03-03-01-04/1/243

объектом ИС могут быть приняты к вычету только после регистрации прав (лицензионного договора) в Роспатенте.

При этом в отсутствие дополнительных разъяснений со стороны налоговых органов остаются неясными ответы на многие вопросы. В частности, можно ли в таком случае после регистрации лицензионного договора принять к вычету вознаграждение, начисленное за предыдущие периоды (до регистрации прав)?

Ситуация, при которой происходит начисление вознаграждения по незарегистрированным лицензионным договорам, встречается на практике достаточно часто. Так как, во-первых, всегда существует некоторый временной лаг с момента подписания договора до его регистрации в Роспатенте, во-вторых, часто соответствующие договора заключаются уже после начала использования объекта ИС, в связи с чем, возникает необходимость распространить их действие на правоотношения в прошлом.

В такой ситуации для снижения налоговых рисков можно порекомендовать компаниям включать в положения договора условие о начислении лицензионных платежей за предыдущие периоды только после регистрации договора. Хотя такая формулировка и окончательно не исключает налоговых рисков, но формально соответствует позиции налоговых органов<sup>80</sup>.

При приобретении программ для ЭВМ и БД установлен более выгодный для компаний порядок налогообложения. Поскольку данные объекты являются объектами авторского права, и заключение соответствующих лицензионных договоров не требует обязательной государственной регистрации, то согласно текущей позиции налоговых органов, расходы на их приобретение подлежат единовременному

---

<sup>80</sup> Письмо Министерства Финансов РФ от 18 января 2006 г. N 03-04-08/12, Письмо УМНС по г. Москве от 30 сентября 2002 г. N 26-12/45796

списанию на себестоимость независимо от величины<sup>81</sup>. Такой подход к учету затрат на программы для ЭВМ и БД одновременно содержит в себе достоинства и недостатки:

- с одной стороны, единовременное включение расходов в состав затрат более выгодно компаниям с экономической точки зрения, чем их капитализация,
- с другой, - неисключительные права, которые зачастую представляют немалую коммерческую ценность, невозможно учесть в качестве активов.

### 2.1.2 учет нематериальных активов

Согласно НК РФ<sup>82</sup> в целях налогообложения НМА признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них). Для признания объекта НМА необходимо также выполнение следующих условий:

- возможность использования объекта в производственной или управленческой деятельности предприятия в течение периода свыше 12 месяцев,
- первоначальная стоимость должна быть не менее 10 тысяч рублей,
- объект должен иметь способность приносить экономическую выгоду (доход),
- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права на него.

Главный вопрос, который возникает при учете НМА - это, можно ли учесть тот или иной объект в качестве НМА. Несмотря на приведенные

---

<sup>81</sup> Письмо Министерства Финансов РФ от 9 августа 2005 г. N 03-03-04/1/156

<sup>82</sup> п. 3 ст. 257 НК РФ

выше определения и требования, на практике часто трудно дать однозначный ответ на данный вопрос. Главная проблема заключается в том, что в НК РФ не содержит определений (и как следствие, - разграничений) таких понятий как имущественные права на вещи, исключительные или неисключительные права на объекты ИС, НМА, результаты НИОКР и результаты интеллектуальной деятельности. В результате происходит смешение понятий, что ведет к противоречивому и не единообразному толкованию норм права не только налоговыми органами, но и судами.

В частности, согласно разъяснениям Минфина РФ<sup>83</sup> приобретение исключительных прав, ограниченных по составу и объему (территория, срок) *не* является НМА. Такой вывод налоговые органы обосновывают тем, при приобретении "исключительных прав на тиражирование и распространение программного продукта" не происходит передача личных неимущественных прав автора и, следовательно, такие права не являются НМА.

Ошибочность данного вывода очевидна. Согласно ЗоАП<sup>84</sup> личные неимущественные права принадлежат автору независимо от его имущественных прав и сохраняются за ним в случае уступки исключительных прав на использование произведения. Т.е. личные неимущественные права являются неотчуждаемыми, поэтому их одновременная передача с исключительными правами на произведение невозможна в принципе.

Аналогичное смешение понятий наблюдается и в судопроизводстве. Так, в Постановлении ФАС от 21 августа 2003 года N КА-А41/6122-03 отмечается, что приобретение *не*исключительной лицензии на использование произведения является НМА.

---

<sup>83</sup> Письмо Министерства Финансов РФ от 30 апреля 2003 г. N 04-02-05/3/40 и от 12 ноября 2003 г. N 04-02-05/2/65

<sup>84</sup> п. 3 ст. 15 Закона РФ от 09.07.1993 N 5351-1 "Об авторском праве и смежных правах"

Не мене спорным является и положение НК РФ об учете в составе НМА "ноу-хау" и информации в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта<sup>85</sup>. В отсутствие дополнительных разъяснений со стороны налоговых органов применение указанных положений на практике представляется достаточно рискованным. В частности, требуют дополнительного разъяснения формулировки "срок полезного использования информации", *соответствующее* документальное подтверждение расходов на информацию, которыми оперируют налоговые органы в неофициальных разъяснениях<sup>86</sup>, а также определения понятия "владения информацией" в целях налогообложения.

Как было отмечено ранее, если расходы, понесенные компанией, будут признаны расходами на создание (приобретение) НМА, то они подлежат учету в целях исчисления налога на прибыль через амортизацию<sup>87</sup>. В противном случае учет таких расходов зависит от их характера (особенностей) и определяются, главным образом, разъяснениями налоговых органов. Например, возможны следующие варианты:

- приобретение неисключительной лицензии на программу для ЭВМ или БД (при отсутствии в договоре срока пользования правами) - единовременно в составе прочих расходов<sup>88</sup>,
- приобретение неисключительной лицензии на программу для ЭВМ или БД в случае, если в договоре указан срок пользования правами - в течение срока, установленного договором,
- расходы на создание вэб-сайта (в отсутствие документов подтверждающих исключительные права на него), на котором

---

<sup>85</sup> пп. 6 п. 3 ст. 257 НК РФ

<sup>86</sup> А.А.Альферович, ответ на частный запрос / Альферович А.А., советник налоговой службы РФ III ранга // Налоговый вестник. – 2004 – 29 янв.; А.А. Назаров, ответ на частный запрос / Назаров А.А. // Налоговый вестник. – 2004 - N2.

<sup>87</sup> п. 2 ст. 258 НК РФ

<sup>88</sup> Письмо Министерства Финансов РФ от 9 августа 2005 г. N 03-03-04/1/156

размещена рекламная информация - как расходы на рекламу<sup>89</sup> (т.е. с учетом соответствующих специальных положений),

- расходы по оплате места в сети Интернет и по продлению срока использования доменного имени - равномерно в течение срока потребления данных расходов<sup>90</sup> и т.п.

При этом открытыми остаются вопросы учета расходов при одновременном приобретении исключительных и неисключительных прав на различные объекты (например, в случае приобретения исключительных прав на сайт, и неисключительных прав на использование программных модулей, содержащийся в нем).

Другой аспект учета НМА связан с определением первоначальной стоимости, которая представляет собой либо стоимость приобретения НМА, либо сумму расходов на создание и доведение до состояния пригодного к использованию.<sup>91</sup> Недостатком российского законодательства является невозможность дальнейшей переоценки<sup>92</sup> НМА, что приводит к занижению балансовой стоимости по сравнению с рыночной.<sup>93</sup> В результате – российские ИТ-компании оказываются недооцененными на рынке и становятся "желанным" объектом приобретения для иностранных конкурентов.

Так, по материалам прессы,<sup>94</sup> тенденцией 2005 года стал переход западных инвесторов от скупки российских ИТ-специалистов к скупке акций российских компаний. Сделками такого рода, в частности, были покупка американским холдингом Ener1 Group компании Nival Inteactive у

---

<sup>89</sup> Письмо Министерства Финансов РФ от 12 марта 2006 г. N 03-03-04/2/54

<sup>90</sup> Письмо УМНС по г. Москве от 7 мая 2003 г. N 26-12/25025

<sup>91</sup> п. 3 ст. 257 НК РФ

<sup>92</sup> п. 12 Приказа Минфина РФ от 16.10.2000 N 91н "Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2000"

<sup>93</sup> часть расходов определяется НК РФ как внереализационные или прочие, такие расходы, соответственно, не подлежат включению в первоначальную стоимость НМА

<sup>94</sup> ИТ-инвестиции в Россию бьют рекорды [Электронный ресурс] / CNews. – Режим доступа: <http://www.cnews.ru/newslines/index.shtml?2005/12/14/193221>, свободный

ее основателя Сергея Орловского и продажа транснациональной группе Sumitomo 49% акций контент-провайдера Revkom. Учитывая, что “коэффициент стоимости российских ИТ-компаний к их обороту находится в диапазоне от 1 до 0,6”<sup>95</sup>, то крупнейшей индийской компании по силам купить всю отечественную отрасль.

### 2.1.3 учет расходов на НИОКР

Для целей налогообложения под расходами на НИОКР в частности признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в том числе расходы на изобретательство.<sup>96</sup> В отличие от НМА и прочих расходов, НК РФ устанавливает особый порядок их учета:

- до 1 января 2006 года расходы на НИОКР, используемые в производственно-хозяйственной деятельности предприятия, учитывались в составе затрат равномерно в течение трех лет; расходы на НИОКР, не давшие положительного результата, подлежали включению в состав прочих расходов равномерно в течение трех лет в размере, не более 70 процентов;
- с 1 января 2006 года с трех до двух лет был сокращен срок в течение которого следует равномерно учитывать в составе затрат расходы на НИОКР, используемые в производственно-хозяйственной деятельности предприятия; расходы на НИОКР, не давшие положительного результата, подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение трех лет без ограничения<sup>97</sup>;

Причиной для введения таких положений в законодательство была необходимость стимулирования инновационной деятельности в экономике

---

<sup>95</sup> [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.inreco.ru/articles/r23.php>, свободный

<sup>96</sup> п. 1 ст. 262 НК РФ

<sup>97</sup> абз. 3 п. 2 ст. 262 НК РФ



- в целях исчисления налога на прибыль расходы на НИОКР принимаются к вычету в 5 раз быстрее, чем аналогичные расходы на создание НМА<sup>98</sup>. В тоже время, согласно позиции налоговых органов, оформление исключительных прав на результаты научно-исследовательских работ фактически означает их признание в качестве НМА<sup>99</sup>. Очевидно, что такой подход значительно снижает эффективность предоставленной льготы.

Помимо добровольного права выбора компании, оформлять или не оформлять исключительные права на результаты НИОКР, существует также опасность признания результатов исследований как "ноу-хау" или информации в отношении научного опыта, "полученной во владение". Последнее фактически означает обязанность налогоплательщика признать данные расходы в качестве НМА, при этом налоговое законодательство не определяет порядок учета таких расходов при отсутствии соответствующих документов, подтверждающих исключительные права.

К сожалению, отсутствие четких определений в законодательстве приводит и к неверным выводам в судебной практике. Так, в Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа<sup>100</sup> отмечается, что расходы на приобретение готового программного продукта подлежат учету как расходы на НИОКР, поскольку в оплату готового ПО не входят все расходы продавца на разработку.

## 2.2 Единый Социальный налог

---

<sup>98</sup> согласно п. 2 ст. 258 НК РФ срок полезного использования НМА, созданных налогоплательщиком, 10 лет

<sup>99</sup> Письмо Министерства Финансов РФ от 9 апреля 2003 г. N 04-02-05/3/26

<sup>100</sup> Постановление Федерального Арбитражного Суда Северо-Кавказского округа от 25 апреля 2005 года N Ф08-1522/2005-622А

### 2.2.1 распределение налогового бремени

С 1 января 2005 года вступили в действие законодательные положения реформы ЕСН, проведенной в целях легализации выплат. В результате одновременно произошло снижение ставки ЕСН с 35,6% до 26%, и увеличение верхней границы первой группы регрессионной шкалы со 100 до 280 тысяч рублей в год на одного сотрудника<sup>101</sup>.

Согласно данным, предоставленным Ассоциацией «РУССОФТ», средняя заработная плата на одного сотрудника ИТ-компании в год составляет порядка 500 тысяч рублей в месяц. Данный уровень заработных плат в отрасли соответствует второй регрессионной шкале ЕСН и означает, что большинство ИТ-компаний уплачивают ЕСН по ставке примерно 20%<sup>102</sup> (72 800 + 10% с суммы превышающей 280 000 рублей). Примечательно, что до 2005 года компания с таким же уровнем заработных плат также уплачивала ЕСН по такой же ставке (75 600 рублей + 10% с суммы превышающей 300 000 рублей). Таким образом, снижение ставки ЕСН не способствовало снижению налогового бремени в отрасли.

Более того, поскольку существует значительный «разрыв» между регионами и Москвой и Санкт-Петербургу по уровню заработных плат, то возможна ситуация, при которой в регионах отчисления по ЕСН в результате реформы возросли, т.к. снижение ставки налога сопровождалось соответствующим увеличением первой границы регрессионной шкалы.

### 2.2.2 льготы по авторским договорам и договорам подряда

При организации трудовых отношений российское законодательство об ИС стоит на защите работодателя - исключительные права на объекты

---

<sup>101</sup> п. 1 ст. 241 НК РФ

<sup>102</sup> подробнее см. раздел 4 «Экономическое обоснование» и Приложение 1 Сравнительный анализ различных налоговых режимов»

ИС, создаваемые работником, принадлежат работодателю<sup>103</sup>. В тоже время, национальное законодательство об ИС содержит много нюансов, поэтому для эффективной защиты своих прав работодатели проводят индивидуализацию объектов ИС, их авторов и правообладателей. В связи с чем, на практике часто заключаются авторские договоры с исполнителями.

Особенность налогообложения выплат по авторским договорам заключается в том, что для них установлен льготный порядок налогообложения ЕСН. Во-первых, размер выплат авторам, подлежащий налогообложению ЕНС, может быть уменьшен на сумму документально подтвержденных расходов автора на создание произведения (например, программы для ЭВМ), а в случае невозможности документального подтверждения – по нормативу в размере 20-30% от суммы начисленного дохода<sup>104</sup>. Во-вторых, такие выплаты облагаются пониженным ЕСН (поскольку не включаются в базу для исчисления платежей в Фонд социального страхования<sup>105</sup> (2,9%), являющегося частью ЕСН).

Данные положения налогового законодательства, безусловно, являются позитивными, но содержат определенные риски. При заключении авторских договоров с сотрудниками, работодателям необходимо иметь в виду, что существует риск переквалификации отношений в трудовые<sup>106</sup> и, соответственно, доначисления ЕСН, пеней и штрафов.

Говоря об особенностях исчисления ЕСН ИТ-компаниями, стоит также отметить еще один аспект. Налоговое законодательство содержит положение о том, что выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные

---

<sup>103</sup> Наумов, В.Б. Информационные технологии в России и в Санкт-Петербурге: юридические и налоговые вопросы [Электронный ресурс]/ В.Б. Наумов // CNEWS. - , авг. – 2005. – Режим доступа: <http://www.cnews.ru>, свободный

<sup>104</sup> п. 5 ст. 237 НК РФ, п. 3 ст. 221 НК РФ

<sup>105</sup> п. 3 ст. 238 НК РФ

<sup>106</sup> пп. 1 п. 1 ст. 45 НК РФ

права) не подлежат налогообложению ЕСН<sup>107</sup>. Гражданский Кодекс РФ устанавливает, что вещи и ИС являются разными объектами гражданских прав, поэтому передача прав на объекты ИС не является передачей прав на имущество и, соответственно, не подлежит исключению из налогообложения.

Как ни странно, аналогичной позиции придерживаются и налоговые органы,<sup>108</sup> но при этом возникает путаница в судах. Так, в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 8 декабря 2005<sup>109</sup> года отмечается, что договора на передачу прав использования ноу-хау являются договорами купли-продажи, опосредующими переход права собственности на документацию от продавца к покупателю. И таким образом, выплаты по данным договорам не должны облагаться ЕСН.

## 2.3 Налог на добавленную стоимость

### 2.3.1 экспорт объектов ИС и ИТ-услуг

Принципиальной особенностью налогообложения объектов ИС является то, что при буквальном прочтении норм НК РФ их реализация не является отдельным объектом налогообложения, т.е. в теории не подлежит налогообложению. В тоже время фактически передача прав на объекты ИС облагается НДС путем:

а) отнесения к услугам операций по "передаче, предоставлению патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав" и

б) распространению термина "имущественных прав" на объекты ИС. С точки зрения ГК РФ вещи и объекты ИС представляют собой различные объекты гражданских прав, характеризующиеся различным набором

---

<sup>107</sup> п. 1 ст. 236 НК РФ

<sup>108</sup> Письмо УМНС по г. Москве от 5 июня 2003 года N 28-11/30114

<sup>109</sup> Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 8 декабря 2005 N Ф04-8820/2005

применимым к ним прав. Соответственно "имущественные права" представляют собой комплекс прав на вещи (права собственности, хозяйственного ведения и пр.),<sup>110</sup> тогда как к объектам ИС применимо понятие исключительных прав, содержание которых раскрывается в законодательстве об ИС. В тоже время смешение понятий возникает из-за "неудачных" формулировок ЗоАП, который в отношении объектов авторского права определяет содержание личных неимущественных прав и имущественных прав.

Естественно, такое смешение терминов ведет к увеличению налоговых рисков, что наиболее ярко проявляется при налогообложении НДС. Ситуация несколько улучшилась с вступлением в силу с января 2006 ряда поправок, наиболее значимые из которых проанализированы далее.

Установление *единого порядка налогообложения* - по месту деятельности покупателя - при передаче исключительных и неисключительных прав на объекты ИС. Ранее из-за несоответствия формулировок НК РФ определениям гражданского законодательства и законодательства об ИС, а также в отсутствие прямого указания на возможность обложения НДС операций по передаче прав на объекты ИС, часто возникала двусмысленность в отношении того, какой порядок налогообложения следует применять. Введение единого подхода не только фактически закрепило правомерность обложения НДС объектов ИС, но и привело российское законодательство в соответствие с европейским<sup>111</sup>.

Внесение технических поправок, прямо установивших возможность принятия к *вычету НДС при приобретении имущественных прав*<sup>112</sup>, устранило риски, связанные с принятием ранее к вычету НДС при приобретении неисключительных прав. Но поскольку в целях налогообложения, прежде всего, используется трактовка имущественных

---

<sup>110</sup> ст. 216 ГК РФ

<sup>111</sup> e) of i. 2 of Article 9 of Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment

<sup>112</sup> ст. 170 НК РФ (в ред. ФЗ N 119-ФЗ от 22.07.05)

прав в соответствии с гражданским законодательством, т.е. как имущественных прав на вещи, существует риск изменения текущей позиции налоговых органов и невозможности принятия к вычету НДС при приобретении прав на объекты ИС в будущем.

Добавление *услуг по разработке и адаптации и модификации программ для ЭВМ и БД* в число услуг, облагающихся НДС по месту деятельности покупателя во многом носит уточняющий характер, поскольку такой порядок налогообложения НДС применялся и ранее согласно разъяснениям налоговых органов.

Наряду с положительными изменениями в законодательстве все еще остается неурегулированными ряд вопросов:

Неясен *порядок налогообложения услуг*, связанных с разработкой и созданием ПО, но непосредственно непоименованных в НК РФ, например, тестирование, портирование, миграция ПО и др. В такой ситуации часто невозможно заранее предсказать позицию налоговых органов. Так, услуги по созданию вэб-сайтов<sup>113</sup> облагаются НДС по месту деятельности продавца, даже несмотря на то, что для услуг по разработке ПО и услуг по обработке информации установлен иной порядок налогообложения.

Неопределенность в порядке налогообложения услуг приобретает особое значение в свете недавнего постановления ВАС<sup>114</sup>, согласно которому применение нулевой ставки при экспорте является обязанностью, а не правом налогоплательщика.

Остается нерешенной проблема, связанная с *возмещением НДС* при оказании услуг по разработке ПО для иностранного заказчика. В соответствии с текущим законодательством возместить НДС можно только при экспорте *товаров*, т.е. имущества<sup>115</sup>. При оказании услуг или передачи

---

<sup>113</sup> ответ на частный запрос от 18 февраля 2002 года, данный А.И. Черным, Советником налоговой службы II ранга

<sup>114</sup> Постановление ВАС РФ от 20.12.05 N 9263/05

<sup>115</sup> п. 3 ст. 38 НК РФ

прав, в ситуации, когда местом реализации не признается территория РФ, входящий НДС подлежит отнесению на себестоимость. Поэтому в целях возмещения НДС многие ИТ-компании используют законодательные "уловки" и оформляют свои правоотношения по передаче прав на ПО как куплю-продажу *экземпляра* ПО, который в соответствии с ЗоАП<sup>116</sup> является объектом вещного права и, следовательно, может быть товаром. Такая ситуация не сулит ничего хорошего и имеет ряд негативных последствий:

- оформление договоров купли-продажи вместо лицензионных договоров не способствует защите прав заказчика, что снижает привлекательность ведения бизнеса с российскими компаниями,
- существует риск переквалификации договора купли-продажи экземпляра в авторский и отказа в возмещении НДС,<sup>117</sup>
- возникает необходимость таможенного оформления экземпляра ПО, что увеличивает накладные расходы и снижает эффективность бизнеса в целом.

### 2.3.2 таможенные аспекты

Влияние российского таможенного законодательства на развитие отечественной ИТ-отрасли проявляется в двух аспектах:

- при экспорте экземпляров ПО в целях подтверждения права на возмещение НДС *и*
- при импорте оборудования, необходимого для проведения исследований или разработки ПО.

Главные проблемы, с которыми сталкиваются ИТ-компании при экспорте экземпляров программного обеспечения, в первую очередь,

---

<sup>116</sup> ст. 4 Закона РФ от 09.07.1993 N 5351-1 "Об авторском праве и смежных правах"

<sup>117</sup> до 2006 если в результате судебного разбирательства устанавливалось, что объектом экспорта были неисключительные права, то помимо отказа в возмещении существовал также риск доначисления НДС, см. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 31 марта 2003 года N А56-7970/02

связаны с неудобством процедур таможенного оформления и сопутствующими накладными расходами. Действующий на сегодняшний день перечень<sup>118</sup> документов, необходимых для таможенного оформления при экспорте товаров, содержит порядка 23 наименований. При этом по требованию таможенных органов могут быть истребованы дополнительные документы.

В ряде случаев ПО может также являться объектом экспортного контроля, который предназначен для защиты интересов государства и общества в целях предотвращения свободного распространения технологий и товаров двойного назначения, используемых в военных целях. В случае, если ПО будет признано подлежащим экспортному контролю, то ситуация значительно усложняется. Для вывоза соответствующего материального носителя потребуется получение лицензии специального уполномоченного федерального органа исполнительной власти в области экспортного контроля и разрешение Комиссии по экспортному контролю РФ<sup>119</sup>. В результате на сбор необходимых документов, получение лицензий и проведения экспертиз может уйти больше полугода<sup>120</sup>.

К сожалению, при этом экспортный контроль материальных объектов с программами для ЭВМ не обеспечивает выполнение своей главной функции - защиты интересов государства и предотвращение распространения технологий двойного назначения. Информация, передаваемая по телекоммуникационным каналам, не является объектом ни таможенного, ни экспортного контроля<sup>121</sup>.

При импорте оборудования, помимо указанных проблем, препятствием для отечественных ИТ-компаний являются также высокие таможенные пошлины. До недавнего времени ставки на

---

<sup>118</sup> п. 13 Приказа ГТК РФ от 16.09.2003 N 1022

<sup>119</sup> Приказ ГТК РФ от 26.07.2004 N 796

<sup>120</sup> [Электронный ресурс] /Auriga. – Режим доступа: <http://www.auriga.ru/>, свободный

<sup>121</sup> Письмо ФТС РФ от 17.03.2006 N 15-14/8524 "О таможенном оформлении информации, передаваемой по сети Интернет"



высокотехнологичное импортное оборудование и комплектующие (которое, прежде всего, и является предметом ввоза в целях разработки для него соответствующего ПО) составляли порядка 5-20% таможенной стоимости, в результате чего сумма налогов и сборов, уплачиваемых на таможне, могла достичь примерно 40% первоначальной стоимости оборудования<sup>122</sup>.

Очевидно, что высокие таможенные пошлины напрямую влияют на увеличение стоимости услуг отечественных ИТ-компаний. Помимо этого невозможность импортировать оборудование в нужные сроки часто вынуждает российские компании отказываться от проектов, заказы на выполнение которых, уходят конкурентам.

Однако, нельзя не отметить положительных изменений в данном направлении. Постановлением Правительства РФ от 24 марта 2006<sup>123</sup> значительная часть таможенных пошлин на устройства и внутренние компоненты для ЭВМ были отменены. Несмотря на то, что освобождение от уплаты таможенных пошлин предоставлено на срок 9 месяцев, в совокупности с другими законодательными инициативами (например, создание ОЭЗ и строительство технопарков) можно рассчитывать на то, что такое снижение окажет положительное влияние на развитие отрасли.

#### Выводы:

1. Наличие в налоговом законодательстве РФ правовой коллизии «Интеллектуальная Собственность – имущественные права» является основным источником налоговых рисков в ИТ-отрасли. Ее неразрешенность проявляется во многих аспектах и создает наибольшее количество трудностей при принятии к вычету расходов на объекты

---

<sup>122</sup> [Курсовая работа] Е.А. Кошелева, под рук. В.Б. Наумова В.Б. Организационно-правовые аспекты развития оффшорного ИТ-аутсорсинга в РФ // СПбГУ. – Кафедра “Прикладной информатики в экономике” – 2005. – 38 с.

<sup>123</sup> Постановление Правительства РФ от 24.03.2006 N 168 "О временных ставках ввозных таможенных пошлин в отношении отдельных видов технологического оборудования", до нуля снижены ставки на оборудование по ТН ВЭД 8471-8473

интеллектуальной собственности, возмещении экспортного НДС и в меньшей степени – начислении ЕСН при выплате вознаграждения за передачу прав на результаты интеллектуальной деятельности.

2. В законодательстве существует большое количество "пробелов", которые частично дополняются разъяснениями налоговых органов, что приводит отсутствию унифицированного подхода и произвольному толкованию норм права.

3. В настоящий момент федеральное налоговое законодательство не содержит эффективного механизма предоставления льгот компаниям в области высоких технологий.

4. С начала 2005 года деятельности государства по поддержке ИТ-отрасли активизировалось, в связи с чем, был предпринят ряд мер. К неудачным государственным инициативам можно отнести реформу ЕСН, которая не способствовала снижению налогового бремени и, соответственно, увеличению доли «белых» заработных плат.

5. Существенные положительные изменения произошли в области регулирования НДС, главное из которых связано с введением унифицированного подхода к налогообложению операций по передаче прав на объекты ИС.

6. Временная отмена ввозных таможенных на ИТ-оборудование и комплектующие свидетельствует о повышении государственного интереса к отрасли и временно снимает часть проблем, связанных со ввозом оборудования.

### 3. Анализ становления налоговой политики РФ в сфере IT-индустрии

#### 3.1 строительство технопарков и создание Особых Экономических Зон

Как было показано в предыдущих главах, НК РФ не предоставляет ИТ-компаниям (помимо возможностей льготного налогообложения расходов на НИОКР) каких-либо специальных льгот. И более того существующие законодательные противоречия и «пробелы» создают неблагоприятные условия для ведения бизнеса.

Необходимость совершенствования налогового законодательства в целях стимулирования развития ИТ-отрасли была осознана на высшем государственном уровне еще в начале 2005 года. В результате чего, при активном лоббировании со стороны ассоциаций разработчиков ПО, в июле 2005 года был принят закон “Об особых экономических зонах в Российской Федерации” (далее – ОЭЗ)<sup>124</sup>.

На настоящий момент на территории РФ утверждено создание 2-ух промышленно-производственных ОЭЗ (в Липецке и Татарстане) и 4-ех технико-внедренческих ОЭЗ (в Зеленограде, Дубне, Санкт-Петербурге, Томске)<sup>125</sup>. При этом ОЭЗ на территории Санкт-Петербурга изначально предназначались для использования в целях ИТ-отрасли. Компании-резиденты технико-внедренческих ОЭЗ должны удовлетворять ряду критериев:

- вести деятельность по созданию и реализации научно-технической продукции и (или) созданию программных продуктов и оказанию услуг по их внедрению и обслуживанию

*и*

---

<sup>124</sup> ФЗ от 22.07.2005 N 116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации" и ФЗ от 22.07.2005 N 117-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты в связи с принятием федерального закона "Об особых экономических зонах в Российской Федерации"

<sup>125</sup> [Электронный ресурс] / REGNUM. – Режим доступа: <http://www.regnum.ru/news/551415.html>, свободный

- не иметь филиалов и (или) представительств вне территории ОЭЗ.

Реализация в Законе т.н. технологии “Грин Филд” в последствие была подвергнута широкой критике в прессе. Действительно, намерение законодателя предоставить льготный режим налогообложения только вновь созданным компаниям остается неясным. Более того, указанное ограничение на практике легко обходится путем учреждения дочерней компании и передачи ей части активов материнской, что, по сути, является исключительно документальными процедурами. Также стоит отметить, что Закон не запрещает резидентам ОЭЗ иметь *обособленные подразделения*<sup>126</sup> вне территории ОЭЗ, что означает для последних возможность законно вести деятельность за ее пределами.

По сравнению с обычным режимом налогообложения резиденты технико-внедренческих ОЭЗ получают целый ряд налоговых преимуществ:

- применение регрессионной ставки ЕСН 14%,
- отмену налога на имущество на 5 лет,
- освобождение на 5 лет от уплаты земельного налога,
- отмену ограничения на принятия к вычету убытков прошлых лет.

Как показывает расчет (см. Приложение 1 "Сравнительный анализ различных налоговых режимов"), предоставление таких льгот дает резидентам ОЭЗ существенные налоговые преимущества: налоговые отчисления малых и средних ИТ-компаний сокращаются примерно на треть. Для крупных ИТ-компаний выгода несколько менее значительна и составляет порядка 20%.

Помимо налоговых льгот на территории ОЭЗ предусмотрено создание специального таможенного режима, в соответствии с которым компании-резиденты получают ряд преференций:

---

<sup>126</sup> согласно ст. 11 НК РФ под “обособленным подразделением” понимается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места.

- освобождаются от уплаты ввозных таможенных пошлин и НДС при импорте оборудования (при условии его последующего вывоза с территории РФ),
- не являются плательщиками НДС при приобретении и ввозе с остальной территории РФ *товаров*, экспортируемых с территории ОЭЗ.

Несмотря на существенность льгот, недостатком данного таможенного режима применительно к ИТ-отрасли является, его ориентированность на сферу материального производства. Законодатель в очередной раз “забывает”, что основу деятельности ИТ-компаний составляют оказание услуг и передача прав на ПО, которые не являются реализацией товаров в целях налогообложения.

Несоответствие Закона об ОЭЗ потребностям ИТ-отрасли проявляется также в территориальной (а не отраслевой) ориентированности предоставления льготы. Учитывая то, что ОЭЗ расположены в пригородных зонах, то дополнительные расходы компаний на “переезд” могут значительно превысить получаемую выгоду.

Возможно, проблему удалось бы решить, если бы создание ОЭЗ предполагало одновременно строительство на их территории технопарков и соответствующей жилищной инфраструктуры (что и планировалось изначально). Однако, в настоящий момент эти два проекта реализуются независимо друг от друга, и более того, на территории ОЭЗ не допускается размещение объектов жилищного фонда<sup>127</sup>.

Согласно Государственной Программе по “Созданию в Российской Федерации технопарков в сфере высоких технологий”, одобренной Правительством РФ<sup>128</sup>, в течение 2006-2010 гг. технопарки в сфере высоких технологий должны появиться на территориях Московской, Новосибирской, Нижегородской, Калужской, Тюменской областей,

---

<sup>127</sup> п. 4 ст. 4 ФЗ от 22.07.2005 N 116-ФЗ “Об особых экономических зонах в Российской Федерации”

<sup>128</sup> одобрена Распоряжением Правительства РФ от 10 марта 2006 года N 328-р

Республики Татарстан и г. Санкт-Петербурга. В настоящий момент нет четкой определенности властей по поводу того, что будет представлять собой “технопарк” и кто сможет стать его резидентом. Планируется, что их создание пройдет при активном участии профильных высших учебных и научных заведений. На территории технопарков предполагается размещение офисных зданий и производственных помещений, объектов инженерной, транспортной, жилой и социальной инфраструктуры. При этом финансирование создания инфраструктуры будет, в том числе, осуществляться за счет средств бюджетов всех уровней в рамках федеральных и региональных программ.

### 3.2 система налогообложения для организаций в области информационных технологий

Введение системы налогообложения для организаций в области информационных технологий является одной из последних законодательных инициатив<sup>129</sup> (далее – Законопроект), направленной на исправление сложившейся ситуации и создание эффективного льготного режима налогообложения для ИТ-компаний.

Действительно, согласно Законопроекту компании, перешедшие на систему налогообложения для организаций в области информационных технологий, получают значительные налоговые преференции. Данный налоговый режим является аналогом УСН и применяется наряду с общей системой налогообложения:

- налог на прибыль, налог на имущество, ЕСН и НДС (за исключением НДС при импорте товаров) заменяются уплатой единого налога по ставке 6%,

---

<sup>129</sup> Проект ФЗ “О внесении изменений в статью 18 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации”

- базой для исчисления единого налога являются доходы минус расходы,
- ИТ-компании, перешедшие на систему налогообложения для организаций в области информационных технологий, являются *фактическими* плательщиками НДС и уплачивают взносы на обязательное страхование в соответствии с законодательством РФ.<sup>130</sup>

Вместе с тем система налогообложения для организаций в области информационных технологий содержит ряд существенных отличий от УСН:

- не предполагается упрощение учета – на компании возлагается обязанность вести не только бухгалтерский, но и налоговый учет;
- учет доходов и расходов ведется по методу начисления, что при больших объемах операций значительно удобней кассового метода;
- доходы и расходы учитываются в соответствии с общим режимом налогообложения, и таким образом устраняются проблемы, связанные с ограниченными возможностями по принятию к вычету расходов, характерные для УСН;
- Законопроект прямо устанавливает возможность отнесения ИТ-компаниями прямых расходов без распределения на остатки незавершенного производства, что снимает часть налоговых рисков<sup>131</sup>.

---

<sup>130</sup> взносы на обязательное пенсионное страхование составляют порядка 14% от фонда заработной платы

<sup>131</sup> с января 2005 года в п. 2 ст. 318 НК РФ были внесены изменения, согласно которым организации, оказывающие услуги, имеют право относить сумму прямых расходов без распределения на остатки незавершенного производства. Согласно позиции налоговых органов данное положение не применяется к организациям, выполняющим работы, т.е. результатом деятельности которых является материальный продукт, что имеет место при реализации экземпляра ПО

Как показывает расчет (см. Приложение 1), при переходе на систему налогообложения для организаций в области информационных технологий налоговое бремя сокращается примерно на треть по сравнению с общим режимом налогообложения и оказывается даже меньшим, чем при работе на УСН. Таким образом, спецрежим является довольно привлекательным для ИТ-компаний, однако, воспользоваться им смогут далеко не все. Складывается впечатление, что Законопроект, в первую очередь, направлен на поддержку крупных центров разработок иностранных компаний. ИТ-компании, получающие право перейти на систему налогообложения для организаций в области информационных технологий, должны удовлетворять следующим критериям:

- осуществлять исключительно разработку (и) или реализацию программ для ЭВМ и БД и (или) оказывать услуги, связанные с разработкой, адаптацией и модификацией программ для ЭВМ и БД (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники),
- среднесписочная численностью сотрудников должна быть не менее 100 человек,
- доля доходов от реализации экземпляров программ для ЭВМ, передачи прав на ПО или оказания услуг по разработке ПО, полученных от покупателей – иностранных лиц, должна составлять не менее 70% процентов всех доходов организации.

Особую настороженность вызывает требование к компаниям осуществлять “исключительно” разработку *программ* (программных средств) для ЭВМ. Учитывая то, что Законопроект не содержит механизмов, позволяющих определить значимость разработки ПО в общей деятельности компании, то, предположительно, решающую роль будет играть обязательная государственная аккредитация ИТ-компаний, желающих перейти на спецрежим. В отсутствие в настоящий момент процедур указанной аккредитации, трудно сделать какие-либо выводы,



однако, очевидно, что именно порядок проведения аккредитации во многом предрешит успех законодательной инициативы.

Также стоит отметить, что в отличие от ОЭЗ Законопроект не предусматривает установление специального таможенного режима. Единственная льгота, которую предполагается предоставить ИТ-компаниям - освобождение от уплаты таможенных сборов при экспорте экземпляров программ для ЭВМ, вывозимых с таможенной территории РФ. Таким образом, законодатель фактически утверждает возможность возмещение НДС путем экспорта экземпляров ПО, что идет вразрез с обширной судебной практикой и Постановлением ВАС<sup>132</sup> не в пользу налогоплательщиков.

Говорить о результатах возможного влияния введения спецрежима для ИТ-компаний на развитие отрасли пока рано, поскольку все зависит от того, в каком виде закон будет принят окончательно. Правительство РФ в Заключении<sup>133</sup> на Законопроект при его рассмотрении в первом чтении рекомендовало снизить среднюю численность и установить базу для исчисления единого налога 6% от объекта налогообложения в виде доходов (по аналогии с УСН), что делает использование данного режима гораздо менее привлекательным. Возможна даже ситуация, при которой использование системы налогообложения для организаций в области информационных технологий может оказаться менее выгодным для ИТ-компаний, чем ведение деятельности на общем режиме налогообложения.

### 3.3 льготы для ИТ-компаний в Санкт-Петербурге

---

<sup>132</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 16.11.2004 N 5872/04

<sup>133</sup> Заключение на проект федерального закона «О внесении изменений в статью 18 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации», на N РВМ-367/2 от 11 октября 2005 г.

Российское законодательство предоставляет региональным властям довольно скромные возможности налогового регулирования, в рамках их компетенции:

- предоставление льготы по налогу на прибыль (не более четырех процентов),
- освобождение от уплаты налога на имущество, транспортного и земельного налогов.

При этом значимыми для развития ИТ-отрасли являются только налоги на прибыль и на имущество. Закон Санкт-Петербурга “О налоговых льготах”<sup>134</sup> предоставляет ИТ-компаниям сразу несколько режимов льготного налогообложения.

А) ИТ-компании - резиденты ОЭЗ на территории Санкт-Петербурга<sup>135</sup> наряду с льготами, предоставляемыми резидентам ОЭЗ, получают также право на:

- освобождение от уплаты транспортного налога (на 5 лет) *и*
- снижение на 4% ставки по налогу на прибыль (на весь период существования ОЭЗ).

Б) ИТ-компании, осуществившие на протяжении любого календарного года вложения в основные средства для производственных целей на территории Санкт-Петербурга на сумму от 150 - 300 млн. рублей и более, на три года получают право на:

- снижение на 2-4% ставки по налогу на прибыль *и*
- снижение на 1,1% ставки по налогу на имущество.

В) ИТ-компании, осуществившие на протяжении любого календарного года вложения в основные средства для производственных целей на территории Санкт-Петербурга на сумму не менее 50 млн. рублей

---

<sup>134</sup> Закон Санкт-Петербурга от 14.07.1995 N 81-11 “О налоговых льготах”

<sup>135</sup> Согласно “Соглашению о создании на территории Санкт-Петербурга особой экономической зоны технико-внедренческого типа” от 18.01.2006 ОЭЗ в Санкт-Петербурге располагается на двух участках в “Нойдорфе” и в районе лесопарка “Новоорловский”

при условии, что 80% их выручки приходится на разработку ПО, на три года получают право на:

- снижение на 4% ставки по налогу на прибыль.

Хотя наибольшую выгоду от использования региональных льгот получают компании с высокой долей прибыльности, предоставление дополнительных региональных льгот резидентам ОЭЗ делает данный режим наиболее оптимальным для малых и средних ИТ-компаний и позволяет еще на 5% сократить налоговые платежи в бюджет.

Выводы:

1. Ведение деятельности в рамках ОЭЗ действительно дает ИТ-компаниям значительные налоговые преимущества. Но т.к. льготы предоставляются на ограниченной территории, то введение данного режима не сможет оказать значительного влияния на развитие ИТ-отрасли. Более того, удаленность ОЭЗ<sup>136</sup> от города при отсутствии в них соответствующей жилищной и транспортной инфраструктуры значительно усложняет миграцию компаний в данную зону.

2. Создание специального налогового режима для компаний в области информационных технологий является попыткой законодателя преодолеть «территориальную ограниченность» ОЭЗ. Эффективность от введения спецрежима для ИТ-компаний зависит от готовности государства предоставить значительные налоговые льготы ИТ-компаниям и будет определяться:

- порядком аккредитации ИТ-компаний и критериям, предъявляемым к компаниям, имеющим возможность перейти на спецрежим,
- ставкой и базой для исчисления единого налога.

3. Законодательство Санкт-Петербурга направлено на стимулирование отрасли высоких технологий, но создание эффективного льготного режима

---

<sup>136</sup> например, в Санкт-Петербурге ОЭЗ расположена на территориях Новоорловского лесопарка и в Нойдорфе (Стрельна)

налогообложения на региональном уровне не происходит. Во-первых, это связано с налоговыми рисками использования предоставленных льгот, во-вторых, с ограниченными возможностями субъектов федерации по предоставлению значительных налоговых льгот.

#### 4. Экономическое обоснование

На основе текущих положений налогового законодательства далее проводится сравнение налогового бремени<sup>137</sup> в зависимости от используемого налогового режима и размера ИТ-компании. Сравнение осуществляется путем построения экономико-математической модели, рассчитанной на основе данных о численности сотрудников и финансовых показателях отечественных ИТ-компаний, предоставленных Ассоциацией "РУССОФТ" и ведущими экспертами отрасли.

Исходя из представленных данных российские ИТ-компании можно классифицировать следующим образом: мелкие (менее 15-25 человек), средние (от 30 до 100 человек) и крупные (более 100 человек). Далее, в зависимости от размера финансовые показатели, отобранные для построения модели, могут варьироваться:

- размер выручки на одного сотрудника: 800-1700 тысяч рублей в год,
- средняя заработная плата сотрудника: 324-560 тысяч рублей в год,
- размер основных средств: 33-168 тысяч рублей на одного сотрудника,
- величина накладных расходов: от 56-324 тысяч рублей в год на человека.

---

<sup>137</sup> налоговое бремя представляет собой отношение общей суммы налогов и сборов, уплачиваемых компанией, к валовой выручке (без НДС)

Предложенная авторами исследования экономико-математическая модель в общем виде имеет следующий вид:

Налоговое бремя = сумма уплачиваемых налогов / нетто-выручка (1)  
или Налоговое бремя =  $f(F1, F2)$ , где (2)

$F1$  - финансовые показатели деятельности компаний, зависящие от особенностей отрасли и эффективности управления  $u$

$F2$  - факторы, определяющие налоговые условия ведения деятельности.

Таким образом, основываясь на анализе российского налогового законодательства, авторы исследования пришли к выводу, что наиболее значимыми для определения налоговой нагрузки являются следующие экономические показатели деятельности компаний, *рассчитанные на одного сотрудника за период*:

- валовая выручка (без НДС) ( $I$ ),
- размер основных средств ( $FA$ ),
- накладные расходы (все расходы за исключением заработной платы, амортизации и налогов) ( $Ex$ ),
- средняя заработная плата ( $W$ ).

Аналогично, с учетом существующих на сегодняшний день налоговых режимов были отобраны ключевые факторы второй группы:

- налог на прибыль ( $CPT$ ),
- ЕСН ( $UST$ ),
- налог на имущество ( $AT$ ),
- НДС ( $VAT$ ).

Тогда формула (1) примет следующий вид:

Налоговое бремя =  $f(I, FA, Ex, W, CPT, AT, UST, VAT)$ . (3)

Конкретный вид функции (3) определяется особенностями отдельно взятого налогового режима исходя из действующих на сегодняшний день положений налогового законодательства. При анализе построенной модели необходимо также учитывать следующие предположения, лежащие в ее основе:

- все финансово-хозяйственные операции компании без искажений отражаются в учете,
- НДС, предъявленный поставщиками товаров (работ, услуг), не относится на себестоимость (за исключением режимов УСН и режима для компаний в области информационных технологий),
- в модели не учитываются “скрытые” (налоговые) риски и административные барьеры при использовании того или иного режима налогообложения.

Сравнение налогового бремени было произведено для всех налоговых режимов, ведение деятельности в рамках которых потенциально возможно для ИТ-компаний:

- общий режим налогообложения и общий режим налогообложения, при условии предоставления максимально возможных региональных льгот;
- режим ОЭЗ и режим ОЭЗ в Санкт-Петербурге;
- УСН, при выборе в качестве базы для исчисления единого налога величины доходов или доходов минус расходов;
- система налогообложения для компаний в области информационных технологий в соответствии с первоначальным вариантом Законопроекта и с учетом изменений, предложенных Правительством РФ в Заключении на Законопроект.

В соответствии с проведенными расчетами, для малых, средних и крупных компаний были получены следующие результаты<sup>138</sup>:

---

<sup>138</sup> Детали подсчета см. Приложение 1 "Сравнительный анализ различных налоговых режимов"

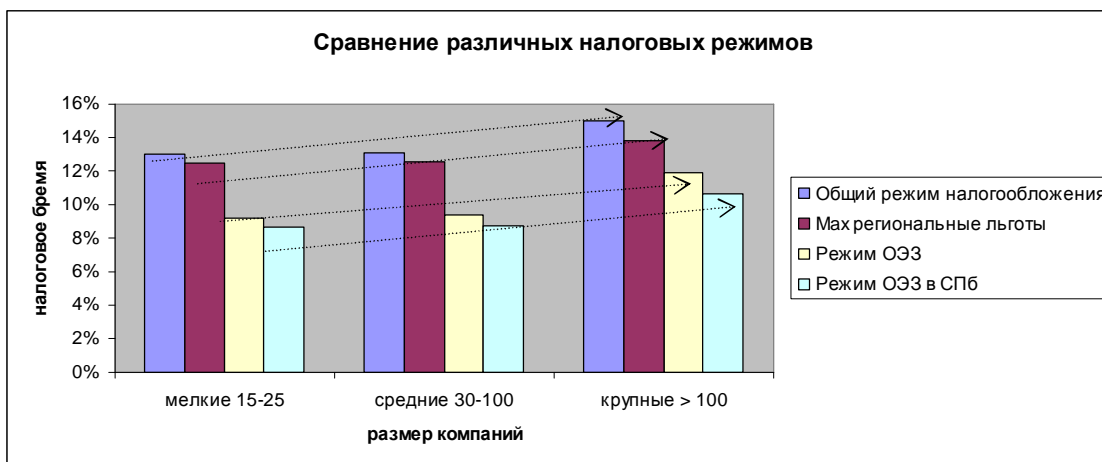


Рис. 1

Как показывает анализ диаграммы, величина налогового бремени для отдельно взятого налогового режима несколько увеличивается с ростом размеров компании (как показывает расчет (см. Приложение 1, «Зависимость налогового бремени от размера ИТ-компании»), увеличение размера компании на 1% ведет к увеличению налогового бремени на 0,05%).

В усредненном варианте сравнение налоговых режимов выглядит следующим образом:

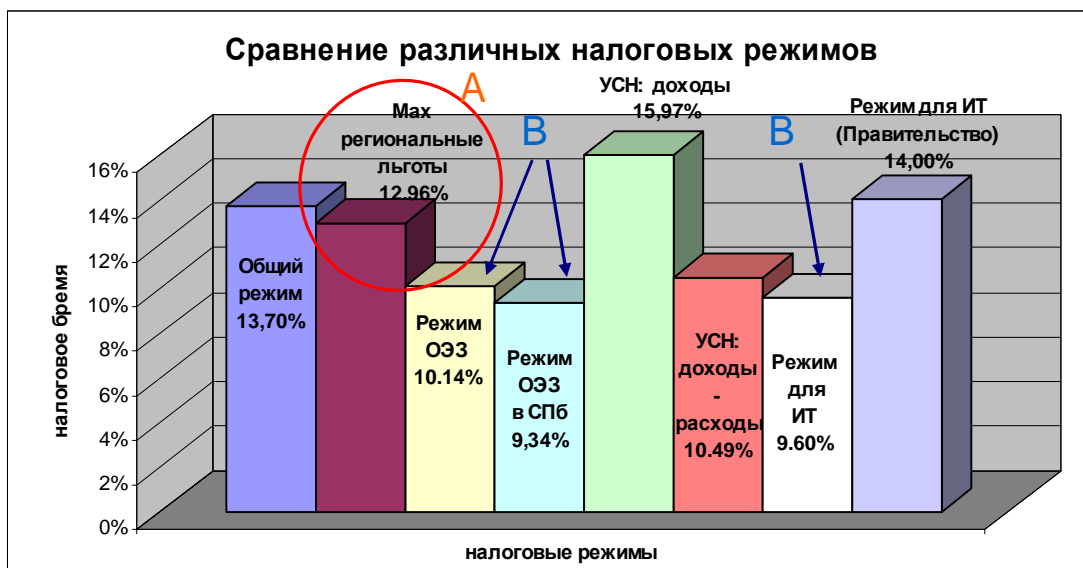


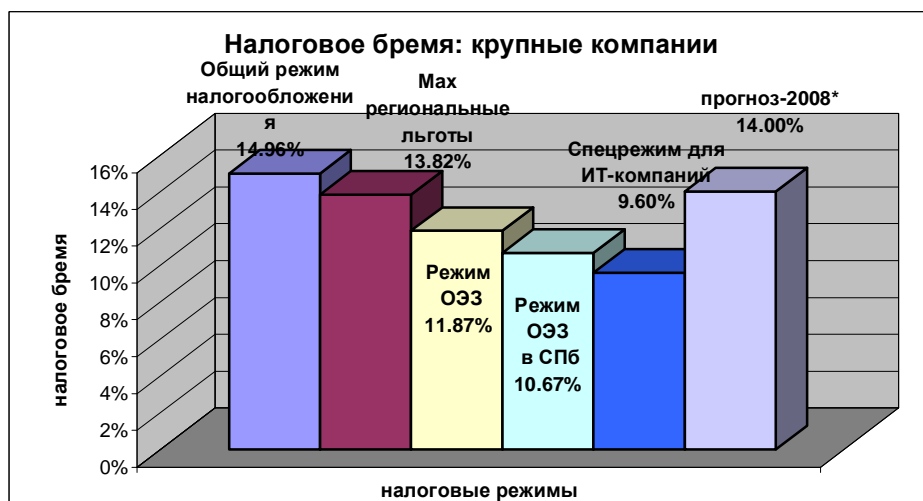
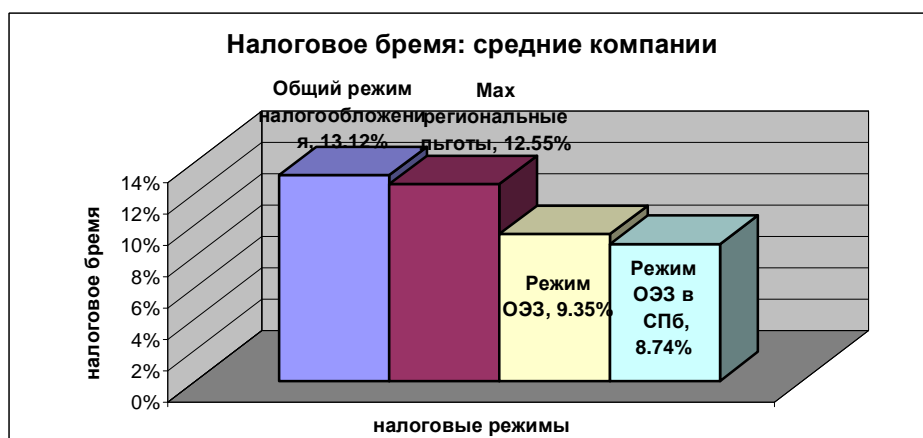
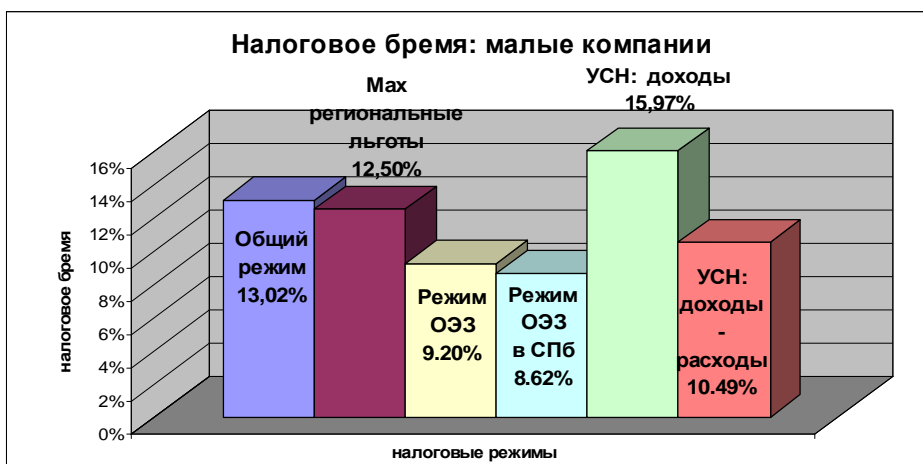
Рис. 2

Анализ диаграммы, приведенной выше, позволяет сделать вывод о том, что функционирование в рамках наиболее благоприятного регионального налогового режима дает ИТ-компаниям относительно небольшие налоговые преимущества, позволяя сократить налоговые отчисления примерно на 5% по сравнению с общим режимом налогообложения. Это свидетельствует об ограниченных возможностях регионального законодательства в целях проведения налоговой политики.

Также можно говорить о том, что система налогообложения для компаний в области информационных технологий (в первоначальном варианте) дает ИТ-компаниям преимущества, сравнимые с ведением деятельности в рамках ОЭЗ.

Поскольку эффективность от использования того или иного режима может значительно варьироваться в зависимости от размеров компаний, то имеет смысл производить сравнение налогового бремени в рамках группы компаний.





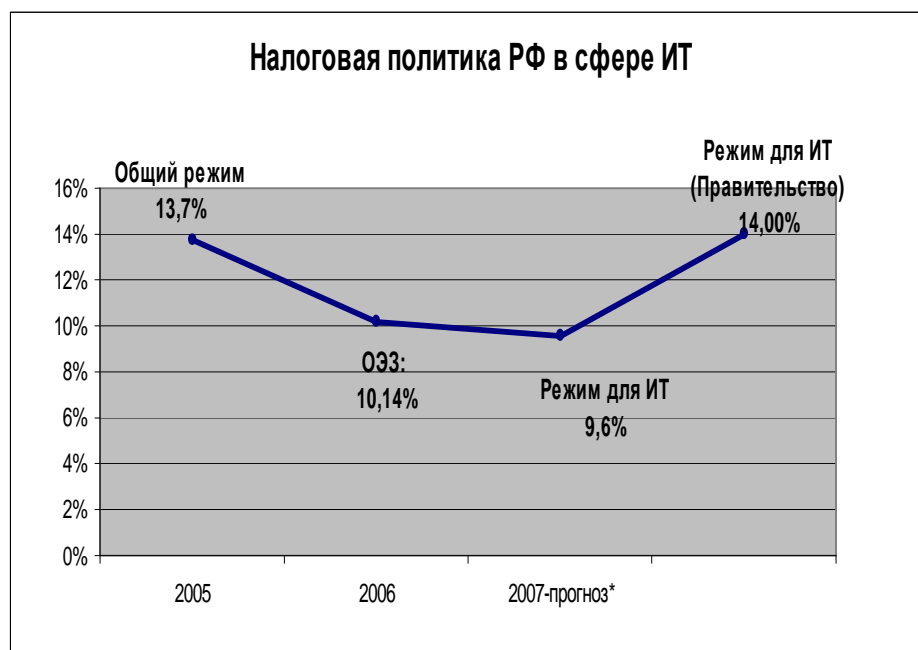
Анализ приведенных выше графиков позволяет сделать следующие выводы:

1. Режим ОЭЗ является наиболее оптимальным для мелких и средних ИТ-компаний – резиденты ОЭЗ в общем случае получают возможность в на четверть сократить налоговые отчисления по сравнению с общим режимом налогообложения. Выгода от использования данного режима, в первую очередь, связана со снижением ставки ЕСН, поскольку доля расходов на оплату труда составляет порядка половины расходов компаний.
2. Предоставление дополнительных региональных льгот резидентам ОЭЗ дает наибольшую выгоду компаниям с высокой долей прибыльности<sup>139</sup>, хотя в среднем данный режим также является наиболее оптимальным и позволяет снизить налоговое бремя на 30% по сравнению с общим режимом налогообложения.
3. Система налогообложения для организаций в области информационных технологий дает крупным ИТ-компаниям значительные налоговые преимущества, ставя их в одинаковые условия с резидентами в ОЭЗ в СПб. Однако, внесение изменений в законопроект и установление доходов в качестве базы для исчисления единого налога по ставке 6% (столбец “2007-прогноз\*”) нивелирует преимущества от использования данного спецрежима, делая его сравнимым с ведением деятельности на общем режиме налогообложения.
4. Анализ существующих на сегодняшний день налоговых режимов также позволяет сделать вывод о динамике налоговой политики РФ, проводимой по отношению к ИТ-отрасли за последние годы:

Рис. 3

---

<sup>139</sup> поскольку снижение на 4% ставки налога на прибыль является наиболее существенным из всех предоставляемых регионами льгот



Что свидетельствует о неготовности российского правительства предоставить льготы сразу большинству компаний в области высоких технологий.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Анализ изменений налогового законодательства свидетельствует о значительном росте интереса к отрасли со стороны государства. За последние годы был предпринят целый ряд мер, направленных на стимулирование ИТ-индустрии. Однако, говорить об эффективной поддержке со стороны государства пока рано.

Главная проблема заключается в незавершенности проводимых реформ. Опасаясь злоупотреблений предоставленными льготами, государство максимально ограничивает круг участников, которые смогут ими воспользоваться. При этом, в отсутствие унифицированного подхода к законодательному определению отрасли, законодатель идет по пути «наименьшего сопротивления», устанавливая новые критерии, но не решая проблему. Льготы предоставляются либо путем территориального обособления компаний (ОЭЗ), либо через институт аккредитации (Законопроект), либо путем искусственного определения ИТ-отрасли в целях применения конкретного режима. В результате создаются различные административные барьеры, и налоговые преференции получает лишь незначительный процент ИТ-компаний, что не позволяет говорить о стимулировании отрасли в целом.

Другой «классической» проблемой является отсутствие в налоговом законодательстве интеллектуальной собственности как отдельного объекта налогообложения и, как следствие, значительные налоговые риски при ведении деятельности ИТ-компаниями. Изменения порядка налогообложения по НДС свидетельствуют о положительной тенденции в данном направлении, но концептуально проблема пока остается нерешенной.

Что касается последних государственных инициатив – создание ОЭЗ, строительство технопарков, установление специального налогового режима для компаний в области информационных технологий – то они ярко характеризуют отсутствие последовательности и определенности

государственной политики по поддержки ИТ-отрасли. Сравнение первоначальных законодательных инициатив с их окончательным вариантом реализации свидетельствует о неготовности государства предоставить существенные льготы в целях развития ИТ-индустрии в России.

Учитывая то, что региональные власти имеют ограниченные возможности по созданию благоприятного налогового режима в рамках региона, и развитие отрасли зависит от проводимой федеральной политики, данное обстоятельство не позволяет говорить о значительном изменении налоговой нагрузки на отрасль в ближайшем будущем.

## Список использованной литературы

1. Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment
2. Гражданский Кодекс РФ
3. Налоговый Кодекс РФ
4. Таможенный Кодекс РФ
5. Закон РФ от 23.09.1992 N 3517-1 "Патентный Закон Российской Федерации"
6. Закон РФ от 23.09.1992 N 3520-1 "О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров"
7. Закон РФ от 23.09.1992 N 3523-1 "О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных"
8. Закон РФ от 23.09.1992 N 3526-1 "О правовой охране топологий интегральных микросхем"
9. Закон РФ от 09.07.1993 N 5351-1 "Об авторском праве и смежных правах"
10. Закон РФ от 20.02.1995 N 24-ФЗ "Об информации, информатизации и защите информации"
11. Закон РФ от 15.12.2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации"
12. Закон РФ от 11 ноября 2003 года N 139-ФЗ
13. Закон РФ от 29.07.2004 N 98-ФЗ "О коммерческой тайне"
14. Закон РФ от 22.07.2005 N 116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации"
15. Закон РФ от 22.07.2005 N 117-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты в связи с принятием федерального закона "Об особых экономических зонах в Российской Федерации"
16. Закон Санкт-Петербурга от 14.07.1995 N 81-11 "О налоговых льготах"

17. Постановление Правительства РФ от 24.03.2006 N 168 "О временных ставках ввозных таможенных пошлин в отношении отдельных видов технологического оборудования"
18. Приказ ГТК РФ от 16.09.2003 N 1022
19. Приказ ГТК РФ от 26.07.2004 N 796
20. Приказ Минфина РФ от 16.10.2000 N 91н "Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2000"
21. "Соглашение о создании на территории Санкт-Петербурга особой экономической зоны технико-внедренческого типа" от 18.01.2006
22. "Общероссийский классификатор услуг населению" ОК 002-93 (ОКУН) (утв. постановлением Госстандарта РФ от 28.06.1993 N 163)
23. "Общероссийский классификатор видов экономической деятельности" ОК 004-93 (ред. от 01.02.200)
24. "Общероссийский классификатор видов экономической деятельности, продукции и услуг" ОК 004-93 (ред. от 01.02.2002)
25. "Общероссийский классификатор продукции" ОК 005-93 (утв. Постановлением Госстандарта РФ от 30.12.1993 N 301)
26. "Общероссийский классификатор видов экономической деятельности, продукции и услуг" ОК 004-93 (ред. от 01.02.2002)
27. Государственная Программа по "Созданию в Российской Федерации технопарков в сфере высоких технологий" (одобрена Распоряжением Правительства РФ от 10 марта 2006 года N 328-р)
28. Распоряжение Правительства РФ от 27 сентября 2004 года N 1244-р "О Концепции развития рынка информационных технологий в Российской Федерации"
29. Письмо Минфина РФ от 9 апреля 2003 г. N 04-02-05/3/26
30. Письмо Минфина РФ от 30 апреля 2003 г. N 04-02-05/3/40
31. Письмо Минфина РФ от 12 ноября 2003 г. N 04-02-05/2/65
32. Письмо Минфина РФ от 11 марта 2004 г. N 04-02-05/3/20

33. Письмо Минфина РФ от 9 июня 2004 г. N 03-02-05/3/48
34. Письмо Минфина РФ от 29 июля 2004 г. N 07-05-14/199
35. Письмо Минфина РФ от 16 сентября 2004 г. N 03-06-05-04/22
36. Письмо Минфина РФ от 26 января 2005 г. N 03-03-02-04/1/19
37. Письмо Минфина РФ от 11 мая 2005 года N 03-03-01-04/1/243
38. Письмо Минфина РФ от 1 июня 2005 года N 03-06-05-04/150
39. Письмо Минфина РФ от 9 августа 2005 г. N 03-03-04/1/156
40. Письмо Минфина РФ от 28 декабря 2005 года N 03-11-02/86,
41. Письмо Минфина РФ от 18 января 2006 г. N 03-04-08/12
42. Письмо Минфина РФ от 12 марта 2006 г. N 03-03-04/2/54
43. Письмо ФТС РФ от 17.03.2006 N 15-14/8524 "О таможенном оформлении информации, передаваемой по сети Интернет"
44. Письмо МНС от 2 декабря 2004 г. N 03-06-05-04/65
45. Письмо УМНС по г. Москве от 30 сентября 2002 г. N 26-12/45796
46. Письмо УМНС по г. Москве от 7 мая 2003 г. N 26-12/25025
47. Письмо УМНС по г. Москве от 5 июня 2003 года N 28-11/30114
48. Письмо УМНС по Московской области от 20 января 2004 N 04-27/00712/БО37
49. Постановление ВАС РФ от 20.12.05 N 9263/05
50. Постановление ФАС от 21 августа 2003 года N КА-А41/6122-03
51. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 31 марта 2003 года N А56-7970/02
52. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 25 апреля 2005 года N Ф08-1522/2005-622А
53. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 8 декабря 2005 N Ф04-8820/2005
54. Проект ФЗ "О внесении изменений в статью 18 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации"



55. Заключение на проект федерального закона «О внесении изменений в статью 18 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации», на N РВМ-367/2 от 11 октября 2005 г.
56. Государственное регулирование сектора информационных технологий: Индия и Россия” [Электронный ресурс] / “ИССЛЕДОВАНО В РОССИИ”. – 2004. - Режим доступа: <http://zhurnal.ape.relarn.ru/articles/2004/199.pdf>, свободный.
57. Ирландия: успех стабилизации и промышленной политики // “Бюро экономического анализа”. – 2000.
58. Разработка стратегии государственной политики в области развития ИКТ сектора: финальный отчет // Новая Экономика. – 2002.
59. Рынок экспортной разработки программного обеспечения в России: аналитический отчет // РосБизнесКонсалтинг. – М., 2004.
60. [Курсовая работа] Е.А. Кошелева, под рук. В.Б. Наумова В.Б. Организационно-правовые аспекты развития оффшорного IT-аутсорсинга в РФ // СПбГУ. – Кафедра “Прикладной информатики в экономике” – 2005
61. Подводные камни нового спецрежима // Российский налоговый курьер. - № 10. – 2006. - 9 с.
62. Exploding the myths of offshoring [Электронный ресурс] / McKinsey Quarterly. – 2003. - Режим доступа: [http://www.mckinseyquarterly.com/article\\_page.aspx?ar=1453&L2=1](http://www.mckinseyquarterly.com/article_page.aspx?ar=1453&L2=1), свободный.
63. Антопольский, А.А. Правовое регулирование информационных объектов / А.А. Антопольский // Проблемы информатизации. - 1999. - Вып. 3. – 51 с.
64. IT-инвестиции в Россию бьют рекорды [Электронный ресурс] / CNews. – Режим доступа:

<http://www.cnews.ru/newsline/index.shtml?2005/12/14/193221>,

свободный

65. Наумов, В.Б. Информационные технологии в России и в Санкт-Петербурге: юридические и налоговые вопросы [Электронный ресурс]/ В.Б. Наумов // CNEWS. - , авг. – 2005. – Режим доступа: <http://www.cnews.ru>, свободный
66. Обзор заработных плат IT-специалистов Москвы и Санкт-Петербурга [Электронный ресурс] / Анкор. – фев. – 2006. – Режим доступа:
67. Левина, Е. Мировой рынок IT-услуг: рост за счет демонополизации [Электронный ресурс] / CNews. – Режим доступа: <http://cnews.ru/reviews/free/2005/articles/demonopol/>, свободный
68. [Электронный ресурс] / iOne. – Режим доступа: <http://www.rsci.ru/company/innov/more.html?MessageID=946>, свободный
69. "Круглый стол" в Силиконовой долине [Электронный ресурс] / iOne. – 2002. – Режим доступа: <http://www.ione.ru/scripts/events.asp?ID=11609&Sort=&Page=&Choice=&day=20021114>, свободный
70. Боровко, Р. IT-аутсорсинг: Китай давит Индию, Россия в "хвосте" [Электронный ресурс] / CNews. – Режим доступа: <http://www.cnews.ru/reviews/free/offshore/russia/index8.shtml>, свободный
71. [Электронный ресурс] / e-Commerce. – Режим доступа: <http://www.e-commerce.ru/analytics/statistics/issue55/stat271.html>, свободный.
72. [Электронный ресурс] / CNews. – Режим доступа. - <http://www.cnews.ru/reviews/free/consulting/int/rbcsoft/>, свободный
73. [Электронный ресурс] / REGNUM. – Режим доступа: <http://www.regnum.ru/news/551415.html>, свободный

74. [Электронный ресурс] /Auriga. – Режим доступа:  
<http://www.auriga.ru/>, свободный
- 75.[Электронный ресурс] / Режим доступа:  
<http://www.inreco.ru/articles/r23.php>, свободный

## 5. Приложение 1 "Сравнительный анализ различных налоговых режимов"

<b>Сокращение (увеличение) налогового бремени по сравнению с обычным режимом налогообложения</b>				
	мелкие	средние	крупные	в среднем
Мах региональные льготы	4.02%	4.32%	7.62%	5.32%
Режим ОЭЗ	35.45%	34.84%	24.38%	31.55%
Режим ОЭЗ в СПб	38.86%	38.51%	31.77%	36.38%
УСН: доходы	(22.69%)			
УСН: доходы - расходы	19.42%			
Спецрежим для ИТ-компаний			35.87%	
2007 - прогноз*			6.46%	

Таблица 1 "Сравнительный анализ различных налоговых режимов"

<b>«Зависимость налогового бремени от размера ИТ-компаний»</b>				
	мелкие	средние	крупные	Отношение (2) к (1) в среднем
Средняя численность сотрудников	20	63	191	
Прирост численности (%) (1)		216.67%	201.97%	
<b>Общий режим налогообложения</b>	13.02%	13.12%	14.96%	
Изменение налогового бремени (%) (2)		0.75%	14.07%	
Отношение (2) к (1)		0.00%	0.07%	0.04%
<b>Мах региональные льготы</b>	12.50%	12.55%	13.82%	
Изменение налогового бремени (%) (2)		0.43%	10.14%	
Отношение (2) к (1)		0.00%	0.05%	0.03%
<b>Режим ОЭЗ</b>	8.40%	8.55%	11.32%	
Изменение налогового бремени (%) (2)		1.70%	32.38%	
Отношение (2) к (1)		0.01%	0.16%	0.08%
<b>Режим ОЭЗ в СПб</b>	7.96%	8.07%	10.21%	
Изменение налогового бремени (%) (2)		1.33%	26.56%	
Отношение (2) к (1)		0.01%	0.13%	0.07%
<b>Итоговый результат</b>				<b>0.05%</b>

Таблица 2 "Зависимость налогового бремени от размера ИТ-компаний"

В «Таблице 2» показано вычисление зависимости налогового бремени от размеров компании.

Шаг 1: нахождение прироста численности мелких, средних и крупных компаний в процентном отношении – «Прирост численности, %» (1).

Шаг 2: нахождение в процентном отношении увеличения (уменьшения) налогового бремени для мелких, средних и крупных ИТ-компаний в условиях различных режимов налогообложения (указаны режимы, для которых сопоставление возможно независимо от размера компании) – «Изменение налогового бремени» (%) (2).

Шаг 3: нахождение отношения изменения налогового бремени к изменению численности для указанных режимов налогообложения.

Шаг 4: нахождение усредненного отношения, полученного на «Шаге 3», в зависимости от размеров компании – «Отношение (2) к (1) в среднем».

Шаг 5: вычисление среднего изменения налогового бремени в зависимости от роста численности компании путем усреднения полученного отношения в зависимости от используемого налогового режима – «Итоговый результат».

Дипломный проект выполнен мною самостоятельно. Использованные в работе материалы из опубликованной научной, учебной литературы и Интернет имеют ссылки на них.

Отпечатано в \_\_\_\_ экземплярах.

Библиография \_\_\_\_ наименований.

Один экземпляр сдан на кафедру.

Фамилия, имя, отчество и подпись студента.

Дата.