



Специфика и проблемы налогового стимулирования малых ИТ-компаний в России

Владимир Владимирович Громов

E-mail: gromov-vv@ranepa.ru, ORCID 0000-0003-1340-359X

*Институт прикладных экономических исследований РАНХиГС,
Москва 119571, Российская Федерация*

Аннотация

С 1 января 2021 г. российские ИТ-компании получают усиленную налоговую поддержку от государства в виде отмены обязанности по уплате региональной части налога на прибыль и исчисления страховых взносов по льготному тарифу в размере 7,6 %. И если для средних и крупных ИТ-компаний эффективность этих льгот в части снижения налоговой нагрузки вполне очевидна, то для субъектов малого бизнеса, традиционно поддерживаемых через УСН, новые налоговые льготы создают прежде всего альтернативный режим налогового стимулирования.

Цель статьи заключается в том, чтобы на основе анализа структуры ИТ-отрасли, сравнения условий и объема льготирования малого ИТ-бизнеса выявить проблемы в распределении налоговых преференций и предложить пути их решения. В статье обоснован вывод о том, что действующая конструкция налоговых льгот далека от оптимальной и искажает принципы справедливости налогообложения: льготы, адресуемые ИТ-компаниям, в общем случае дают больше выгод, чем применение упрощенной системы, однако сложнее всего их получить именно малым ИТ-компаниям, хотя они составляют ядро отрасли; основной объем отраслевых льгот распределяется в пользу немногочисленного среднего и крупного ИТ-бизнеса, а результатом конфликта налоговых режимов становится вертикальная налоговая конкуренция за налоговую базу малого ИТ-бизнеса. Исходя из этого, в статье предлагаются меры, направленные на повышение нейтральности льгот к масштабу бизнеса и гармонизацию правил налогового стимулирования.

Ключевые слова: ИТ-компания, ИТ-отрасль, малый бизнес, налог на прибыль организаций, налоговая льгота, страховые взносы, упрощенная система налогообложения

JEL: E62, N32, K34

Для цитирования: Громов В. В. Специфика и проблемы налогового стимулирования малых ИТ-компаний в России // Финансовый журнал. 2022. Т. 14. № 1. С. 8–25.
<https://doi.org/10.31107/2075-1990-2022-1-8-25>.

© Громов В. В., 2022

<https://doi.org/10.31107/2075-1990-2022-1-8-25>

Features and Problems of Tax Incentives for Small Software Companies in Russia

Vladimir V. Gromov

RANEPA, Moscow 119571, Russian Federation

gromov-vv@ranepa.ru, <https://orcid.org/0000-0003-1340-359X>

Abstract

Since 2021, Russian IT companies have been stimulated by enhanced tax incentives, which allow one to pay corporate income tax only to the federal budget as well as pay social security contributions at a heavily reduced rate. While medium and large businesses get benefits from the new government support, small enterprises are traditionally supported through the simplified taxation system, which offers alternative tax measures. For this reason, the purpose of the article is to identify problems which could arise when new incentives are distributed in the economy. Based on the structure of the IT industry and the conditions of reducing taxes, it is argued that fairness of taxation is broken as small IT (software) companies constitute the majority and, at the same time, have little chance to be included in the tax incentive scope. The new privileges addressed to IT companies actually favor some businesses with high turnovers, and even the favorable simplified taxation system cannot completely eliminate distortions in the tax burden level. Along with this, sub-central governments have a strong motivation to raise their tax revenues within the framework of vertical tax competition. There is a need to make the tax system more neutral as well to harmonize tax regimes, and the article provides relevant proposals.

Keywords: corporate income tax, IT industry, simplified taxation system, small business, social security contributions, software company, tax incentive

JEL: E62, H32, K34

For citation: Gromov V.V. Features and Problems of Tax Incentives for Small Software Companies in Russia. *Financial Journal*, 2022, vol. 14, no. 1, pp. 8–25 (In Russ.).
<https://doi.org/10.31107/2075-1990-2022-1-8-25>.

© Gromov V.V., 2022

ВВЕДЕНИЕ

23 июня 2020 г. Президент РФ В. Путин объявил о намерении государства поддержать российскую ИТ-отрасль с помощью новых налоговых льгот. Было предложено установить ставку налога на прибыль организаций в размере 3 % вместо 20 %, а пониженный тариф страховых взносов, прежде составлявший у ИТ-компаний 14 %, уменьшить до 7,6 %. С 1 января 2021 г. эти льготы вступили в силу, и в их обоснование легли следующие доводы. Во-первых, экспорт программного обеспечения является одним из приоритетов развития отечественной экономики, которая должна стать более конкурентоспособной на мировом рынке информационных продуктов и технологических решений. Во-вторых, внедрение цифровых технологий в деятельность государственных органов и экономических субъектов повышает адаптивность социальной системы к экономическим кризисам, и это стало особенно заметно на фоне распространения новой коронавирусной инфекции. Негативные последствия ограничительных мер были смягчены переводом многих граждан на дистанционный режим работы, который был бы невозможен без коммуникации в режиме онлайн. В-третьих, динамично развивать ИТ-отрасль на территории России способны наиболее квалифицированные и, как следствие, высокооплачиваемые специалисты, привлечение которых в условиях международной конкуренции требует от властей снижения фискальной нагрузки на заработную плату, чтобы российские ИТ-компании могли вкладывать больше средств в фонд оплаты труда, финансирование которого у таких компаний составляет, как известно, основную статью расходов¹. Кроме того, цифровизация играет ключевую роль для сферы услуг в постиндустриальной экономике, а потому лидерство в цифровом экономическом укладе будет переходить к странам, уже сегодня уделяющим внимание ИТ-отрасли при проведении своей налоговой политики.

¹ Обращение Президента РФ от 23 июня 2020 г. URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/63548>.

В то же время указанные льготы, имплементированные в общий налоговый режим, являются только частью сложившейся парадигмы налогового благоприятствования. Российская налоговая политика уже многие годы выстраивается на широком применении регулирующей функции налогообложения, исходя из того, что «общую систему налогообложения большинство предпринимателей не рассматривает в качестве возможной» из-за тяжести предусмотренных ею налогов, равно как высокой административной нагрузки [Панфилов Д. С., 2010]. В первую очередь эту тяжесть испытывают на себе представители малого бизнеса, для которых налоговые послабления, объединяемые сегодня в упрощенной системе налогообложения (УСН), зачастую являются единственно приемлемым способом поддерживать рентабельность предпринимательской деятельности и конкурировать с более крупными компаниями. Для компенсации низкой финансовой устойчивости небольших компаний государство начиная с 1990-х гг. обращается к специальным налоговым режимам, которые «позволили в значительной мере снизить налоговую нагрузку на малый бизнес» [Малис Н. И., 2008], включая ИТ-отрасль, и обеспечить прогрессивность в корпоративном налогообложении. Тем самым цели поддержки малого бизнеса и ИТ-отрасли, независимые друг от друга на первый взгляд, соединяются в вопросах налогового стимулирования малых ИТ-компаний, формируя прецедент пересечения налоговых льгот и режимов деятельности, когда одна и та же компания наделяется правом снижать налоги в силу принадлежности либо к ИТ-отрасли, либо к субъектам малого бизнеса. И у такой компании возникают перспективы выбора между общей и упрощенной системами налогообложения.

Новые меры поддержки ИТ-отрасли изменили традиционную схему распределения налоговых льгот в зависимости от масштабов деятельности, и цель сравнения налоговых режимов — установить, как этот маневр отразился на справедливости налоговой системы. Отталкиваясь от приоритетов поддержки малого бизнеса в РФ, у нас есть основания ожидать, что одним из ключевых результатов применения новых налоговых льгот должно стать улучшение позиций малых ИТ-компаний, нуждающихся в льготах сильнее, чем средний и крупный ИТ-бизнес, и это именно тот критерий, с позиции которого следует оценивать правильность распределения налоговых расходов бюджетной системы. Но прежде чем рассматривать альтернативные режимы, необходимо выявить структуру ИТ-отрасли, чтобы обосновать целесообразность и значимость гармонизации мер в области налогового стимулирования.

НАЛОГОВЫЙ ПЕРИМЕТР И СТРУКТУРА ИТ-ОТРАСЛИ

Когда говорят о той или иной отрасли национальной экономики, то обычно имеют в виду всех отечественных производителей аналогичного товара². Информационный продукт как результат интеллектуальной деятельности, осуществляемой в сфере информационных технологий, тоже является товаром, поскольку информация, опирающаяся на знания как «наиболее ценный ресурс в условиях постиндустриальной экономики» [Одинцова Т. М., 2021], создает новую стоимость. Будучи обособленной и представленной в конкретно организованной форме, информация может становиться предметом правовых отношений³. Поэтому ИТ-отрасль представляет собой совокупность ИТ-компаний, и их поддержка является одним из приоритетов современной налоговой политики. Однако это не значит, что любая компания, деятельность которой может быть отнесена к сфере информационных

² Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 165-ФЗ «О специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мерах при импорте товаров».

³ Модельный информационный кодекс для государств — участников СНГ (принят в Санкт-Петербурге 23 ноября 2012 г.).

технологий, теперь вправе считать себя бенефициаром новых льгот по налогу на прибыль и страховым взносам. Несмотря на установившуюся в официальных кругах традицию связывать эти льготы с ИТ-отраслью в целом при анонсировании мер поддержки и утверждении соответствующих программных документов⁴, государство вовсе не имеет планов на то, чтобы стимулировать отрасль целиком. Данная черта налоговой политики обнаруживается при анализе норм налогового законодательства, которое, накладывая ряд ограничений на применение льгот, вводит закрытый перечень операций, доходы от которых должны составлять не меньше 90 % в общей выручке организации, чтобы она считалась ИТ-компанией *в налоговых целях* и на этом основании имела право пользоваться льготами. К таким операциям согласно п. 1.15 ст. 284 и п. 5 ст. 427 НК РФ отнесены реализация экземпляров программ и баз данных, предоставление и передача прав пользования ими, а также оказание услуг и работ в этой области, включая разработку программ и баз данных по индивидуальным заказам, их установку, тестирование и сопровождение. Конкретизация видов деятельности имеет место потому, что область информационных технологий как таковая гораздо шире льготлируемых направлений экономической активности, охватывая на уровне ОКВЭД⁵ услуги, связанные с функционированием web-сайтов, распространением информационных и новостных материалов в интернете, поиском информации, составлением обзоров новостей. Однако перечисленные виды деятельности, несмотря на принадлежность к ИТ-отрасли, не подпадают под действие льгот, поскольку доходы от них не учитываются при определении права компании уменьшать налоговые платежи. Это значит, что в системе налоговых отношений электронные СМИ (сетевые издания), информационные агентства и службы, рекламные платформы, сервисы заключения сделок, маркетплейсы изначально не рассматриваются как ИТ-компании. То есть, заявляя меры по поддержке ИТ-отрасли, государство в действительности предполагает стимулировать только часть отраслевой экономической активности, обособляемой при помощи механизма аккредитации ИТ-компаний, прохождение которой служит минимально необходимым условием для получения от государства налоговых льгот. Сужение стимулируемых видов деятельности оправдано задачей оказывать содействие сфере высоких технологий, равно как нецелесообразностью наращивать налоговые расходы в отношении компаний, которые не являются драйверами отрасли. Но тем не менее акценты налоговой политики, ставящей во главу угла поддержку ИТ-компаний как таковых, могут формировать в обществе неверное понимание реализуемых государством инициатив, способствуя появлению ожиданий в получении льгот среди налогоплательщиков, которым никогда не планировалось предоставлять какие-либо преференции⁶. Проблемой в данном контексте является возможное давление бизнес-сообщества, не получившего льготы, на государство с целью увеличения налоговых расходов либо отрицательное восприятие налоговой системы как недостаточно справедливой.

Принцип избирательности проявляется и в отборе бенефициаров по составу выручки, почти вся сумма которой, как отмечено выше, должна складываться у налогоплательщика из доходов, приносимых разработкой программ и (или) баз данных, а потому сам факт осуществления этих операций даже в качестве основного вида деятельности не гарантирует возможность получения льгот. Этот отбор, в свою очередь, усиливается требованием

⁴ Так, в «*Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов*» говорится об установлении дополнительных льгот для компаний, осуществляющих деятельность в области информационных технологий.

⁵ ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). *Общероссийский классификатор видов экономической деятельности*, утв. приказом Росстандарта от 31 января 2014 г. № 14-ст.

⁶ В «*Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов*» говорится об использовании налоговой политики для развития перспективных отраслей, в том числе информационных технологий.

о минимальной численности работников, которая должна составлять у ИТ-компании не менее семи человек. Поскольку официально декларируемой целью введения льгот называется поддержка ИТ-компаний⁷, часть из которых тем не менее отсекается от мер поддержки в нормах налогового законодательства, можно говорить о наличии специфического налогового периметра ИТ-отрасли. Если по видам деятельности и ее показателям компания не вписывается в этот периметр, то в глазах государства она как бы теряет связь со сферой информационных технологий и на этом основании не может претендовать на снижение налогов, даже если продолжает учитываться в ИТ-отрасли для целей государственного статистического учета⁸. Тем самым условия получения льгот выступают в качестве маркеров, по которым идентифицируются ИТ-компании на уровне налоговой политики и из выборки которых получается реальный состав бенефициаров. Определяя его, налоговое законодательство апеллирует не столько к тому, что объединяется понятием IT-company, сколько к категории организаций, которые принято называть Software Company.

Так называемые софтверные компании выделяются по основной функции, а именно созданию и реализации продукции, имеющей форму программ и приложений⁹. В сущности, именно эта деятельность и подлежит налоговому стимулированию, а потому действительный субъектный охват налоговых льгот остается достаточно узким, в связи с чем их отождествление вообще с ИТ-компаниями следует признать неверным. И для этого есть несколько причин. Например, сфера ИТ, как известно, охватывает работы в сфере аппаратного обеспечения («железа»), включающие установку и настройку ПК, его восстановление после сбоя, инсталляцию программ, т. е. все то, что обычно относится к функционированию корпоративных ИТ-отделов и не имеет никакого отношения к налоговым льготам. Также в обозначении ИТ-компаний до сих пор нет ясности: их единое определение в отечественном правовом поле отсутствует и фактически подменяется критериями поддержки, которые устанавливаются лишь на период ее предоставления и могут меняться с течением времени в зависимости от целей налоговой политики, попутно создавая нормативные противоречия. С одной стороны, в налоговых отношениях ИТ-компания — это аккредитованная организация, осуществляющая деятельность в области информационных технологий и занимающаяся, как правило, разработкой программного обеспечения. Согласно данным Росстата, в секторе малого и среднего предпринимательства этот вид деятельности является основным у $\frac{3}{4}$ предприятий — потенциальных бенефициаров налоговых льгот¹⁰. С другой стороны, область информационных технологий начиная с 1 января 2017 г. не включает в себя разработку программного обеспечения на уровне ОКВЭД, а потому с формальной точки зрения софтверные компании, ради которых были введены льготы, не могут называться ИТ-компаниями. Тогда к числу последних правомерно относить исключительно компании, которые занимаются созданием баз данных и информационных ресурсов, но не программ¹¹. Соответственно, понятие ИТ-компания остается довольно расплывчатым и употребляется в вопросах налогового стимулирования безотносительно и к ОКВЭД, и к периметру льгот, фактически более узкому в сравнении с изначально широкой сферой ИТ.

⁷ Указанная цель легла в обоснование инициативы Правительства РФ по снижению налога на прибыль и страховых взносов. См. пояснительную записку к проекту федерального закона № 990337-7.

⁸ Иными словами, получение профильных доходов в размере ниже 90 % выручки, равно как привлечение менее семи человек, еще не означает, что компания на самом деле выпадает из ИТ-отрасли.

⁹ What's the difference between IT and software companies / Unosquare, December 12, 2019. URL: <https://blog.unosquare.com/whats-the-difference-between-it-and-software-companies>.

¹⁰ Здесь и далее данные Росстата о субъектах МСП приводятся по сборнику «Малое и среднее предпринимательство в России 2019».

¹¹ Разработке программного обеспечения соответствует ОКВЭД 62, области информационных технологий — ОКВЭД 63. Это разные классы видов деятельности.

На сегодняшний день ИТ-отрасль состоит преимущественно из микропредприятий. По данным информационной системы СПАРК, на крупный бизнес приходится лишь 0,5 % всех юридических лиц, занятых в области информации и связи; на средний бизнес — 0,7 %; на малые предприятия — 98,8 %, из которых большинство — это микробизнес с долей, равной 93,5 %¹². Из единого реестра субъектов малого и среднего предпринимательства (МСП) мы можем узнать, что среднее количество малых ИТ-компаний, занимающихся в России разработкой программного обеспечения, за последние пять лет составляет 44,3 тыс. ед., тогда как средний ИТ-бизнес включает всего лишь около 200 софтверных организаций¹³. Таким образом, реальный субъектный охват налоговых льгот, адресуемых ИТ-отрасли, определяется их доступностью для субъектов малого бизнеса, прошедших аккредитацию в качестве ИТ-компаний. Между тем налоговые льготы, предоставляемые по основному виду деятельности, а не по ее масштабам, доступны и среднему, и крупному ИТ-бизнесу, а потому критерием справедливости налогового стимулирования здесь является нейтральная схема распределения льгот, при которой увеличение или уменьшение выручки не должно приводить к изменению прав на снижение налогов внутри отрасли. Кроме того, выявленная структура ИТ-отрасли указывает на то, что для большинства ее представителей актуальным является вопрос о выборе УСН в качестве альтернативы применению общего налогового режима с льготами для ИТ-компаний. Поэтому, чтобы оценить реальный стимулирующий эффект этих льгот, необходимо сопоставить налоговые режимы друг с другом.

В настоящее время состав налоговых льгот, которыми можно воспользоваться, будучи одновременно ИТ-компанией и субъектом МСП, аналогичен. Он включает в себя три основные льготы: пониженные тарифы страховых взносов, пониженную ставку налога, уплачиваемого с финансового результата (т. е. налога на прибыль организаций либо единого налога упрощенной системы), а также освобождение от уплаты НДС. Однако подходы к налоговому стимулированию малого бизнеса и ИТ-отрасли существенно отличаются, и ключевые отличия пролегают в области прямого налогообложения¹⁴.

СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ

Страховые взносы — это отчисления работодателя на социальные нужды, которые вместе с налогом на доходы физических лиц входят в группу налогов на фонд оплаты труда, а потому снижение размера таких отчислений является способом высвобождения дополнительных денежных средств, облегчающих компаниям процесс найма работников и улучшающих для них перспективы роста заработной платы. В связи с этим пониженный тариф отчислений служит ключевой льготой при открытии бизнеса, когда ему требуется управленческий персонал, а остальные льготы остаются бесполезными из-за отсутствия налоговой базы на фоне неначавшихся продаж и (или) неполученной прибыли (по крайней мере до прохождения точки безубыточности). Известно, что процесс роста новых компаний обычно сдерживается необходимостью перечисления в государственные

¹² Информация и связь — это обобщенная группировка видов экономической деятельности. Тем не менее большинство относимых к ней компаний занимается разработкой программного обеспечения. Их доля составляет 48,0 %, и еще 18,4 % — это компании, которые классифицируются по области информационных технологий. URL: <https://spark-interfax.ru/statistics>.

¹³ Следует отметить, что Росстат фиксирует в два раза меньше таких организаций.

¹⁴ Льгота по НДС действует одинаково, освобождая налогоплательщика от начисления налога при реализации информационных продуктов, поэтому в силу общей нейтральности данной льготы мы ее не рассматриваем. Тем не менее заметим, что на УСН освобождение предоставляется по всем операциям, а на общем налоговом режиме — только в части ИТ-операций. Кроме того, согласно подп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ отраслевая льгота по НДС доступна, когда программа / база данных включена в специальный реестр, который подтверждает принадлежность информационного продукта к российскому сегменту ИТ-отрасли.

внебюджетные фонды взносов, поскольку размер последних обычно «не зависит ни от финансовых результатов, ни от видов деятельности» [Данилькевич Л. И., 2016]. В этих условиях снижение нагрузки на формирующийся фонд оплаты труда приобретает тем большую ценность, чем выше роль знаний и, как следствие, квалификации кадров в создании информационного продукта. То есть льгота по страховым взносам — это ключевой импульс для запуска ИТ-стартапов как компаний, основанных на принципиально новой идее, но находящихся в самом начале пути развития и поиска наиболее эффективной бизнес-модели¹⁵. Это объясняет тот факт, что налоговая поддержка ИТ-компаний в свое время началась именно с послаблений в части единого социального налога: с 1 января 2007 г. такие компании быстрее достигали регрессивного снижения налоговой ставки благодаря льготной шкале налогообложения заработных плат¹⁶. Однако как таковая льготная ставка в размере 14 % появилась в РФ с 1 января 2010 г. одновременно с реформой администрирования социальных платежей, проведенной исходя из идеи отрицания их налоговой природы. Сначала в законе «О страховых взносах», а с 1 января 2017 г. в главе 34 НК РФ эта ставка применялась до 1 января 2021 г., начиная с которого снижена до 7,6 % (подп. 1.1 п. 2 ст. 427 НК РФ). Характерной чертой этой льготы является ее нейтральность к выбираемому налоговому режиму деятельности: переход на УСН не мешает применять тариф, предусмотренный для ИТ-отрасли.

Тем не менее у малого и среднего бизнеса, включая ИТ-компании, есть собственная льгота по страховым взносам, позволяющая снижать размер отчислений до 15 % вместо 30 % при выплатах заработной платы свыше 1 МРОТ за месяц, но при этом не зависящая от вида деятельности (п. 2.1 ст. 427 НК РФ). Она действует с 1 апреля 2020 г. и была первоначально установлена в условиях пандемии как антикризисная мера¹⁷, переходящая в бессрочный налоговый стимул, необходимый для того, чтобы в перспективе работодателями были мотивированы на повышение заработных плат¹⁸. Данный подход вполне логичен, поскольку пострадавшим компаниям потребуется время на то, чтобы восстановить свое финансовое положение и обеспечить приемлемую оплату труда своим работникам. Стоит отметить, что работодателям не вменяется тот или другой порядок исчисления взносов: согласно позиции Минфина России (письмо от 12 августа 2020 г. № 03-15-05/70683) ИТ-компания вправе выбрать любой тариф, условиям которого она соответствует. И этот выбор налогоплательщика «не ставится в зависимость от применения им преференций по НДС и налогу на прибыль организаций» [Колосова И. Ю., 2020].

Опираясь на средний докризисный размер оплаты труда у микро-, малых и средних предприятий (2018 г.), а также на актуальную величину МРОТ (2022 г.), мы можем увидеть, как меняется фискальная нагрузка у ИТ-компаний по страховым взносам в зависимости от вида деятельности (в разрезе классов 62 и 63¹⁹ ОКВЭД), ее масштаба и выбираемого тарифа. Полученные результаты представлены в табл. 1. Они показывают, что отраслевые налоговые льготы общего режима гораздо предпочтительнее, так как значительно снижают нагрузку на фонд оплаты труда в любом сценарии. Тариф, предназначенный для ИТ-компаний, более чем в два раза ниже реального тарифа, который применяют субъекты

¹⁵ Постановление № 51-20 Межпарламентской ассамблеи государств — участников СНГ «О Согласованном словаре терминов в области образования» (принято в Санкт-Петербурге 27 ноября 2020 г.).

¹⁶ На выплаты от 75 тыс. руб. за год на каждого работника ставка снижалась с 26 до 10 %, тогда как в общем случае порог снижения составлял 280 тыс. руб. Сами ставки не были льготными.

¹⁷ До пандемии планировалось перевести малый бизнес на общий порядок уплаты страховых взносов, т. е. по ставке 30 %. Например, в течение 2019 г. субъекты МСП не имели никаких льгот по страховым взносам.

¹⁸ Обращение Президента РФ от 25 марта 2020 г. URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/63061>.

¹⁹ Налоговые льготы предоставляются только компаниям, которые по основному виду деятельности относятся к подгруппе 63.11.1 ОКВЭД («Деятельность по созданию и использованию баз данных и информационных ресурсов»). URL: <https://digital.gov.ru/ru/activity/govservices/1/>.

МСП при существующем уровне оплаты труда в рассматриваемой отрасли. Однако на практике значение имеет не только потенциальный масштаб снижения налога, но и условия, которые должен выполнить налогоплательщик для получения льготы. Эти условия недостаточно благоприятны для малых ИТ-компаний.

Таблица 1

**Эффективный уровень обложения страховыми взносами ИТ-компаний в РФ /
Effective social security contribution rates in Russian IT industry**

| Вид деятельности | Разработка ПО (ОКВД 62) | | | Область ИТ (ОКВЭД 63) | | |
|--|-------------------------|--------|---------|-----------------------|--------|---------|
| | Микро- | Малые | Средние | Микро- | Малые | Средние |
| Размер ИТ-компаний | | | | | | |
| Средняя заработная плата, руб., в т. ч.: | 34 852 | 52 378 | 103 689 | 30 417 | 40 232 | 111 238 |
| в пределах 1 МРОТ | 13 890 | 13 890 | 13 890 | 13 890 | 13 890 | 13 890 |
| свыше 1 МРОТ | 20 962 | 38 488 | 89 799 | 16 527 | 26 342 | 97 348 |
| СВ – МСП, руб. | 30 % | 4167 | 4167 | 4167 | 4167 | 4167 |
| | 15 % | 3144 | 5773 | 13470 | 2479 | 3951 |
| | сумма | 7311 | 9940 | 17637 | 6646 | 8118 |
| Эффективная ставка, % | 21,0 | 19,0 | 17,0 | 21,8 | 20,2 | 16,9 |
| СВ – ИТ, руб. | 7,6 % | 2649 | 3981 | 7880 | 2312 | 3058 |
| Эффективная ставка, % | 7,6 | | | | | |

Примечание: данные по малым предприятиям приведены с учетом микропредприятий / Note: small enterprises' data include microbusinesses.

Источники: Росстат, расчеты автора / Sources: Rosstat, author's calculations.

Как было замечено выше, налоговая поддержка ИТ-отрасли распространяется на ИТ-компании, у которых среднесписочная численность работников составляет не менее семи человек. На первый взгляд это требование кажется совсем не строгим и даже формальным. Тем не менее согласно данным Росстата для большинства ИТ-компаний – а это, напомним, микробизнес – оно создает ощутимые барьеры. Средняя занятость на одном микропредприятии, разрабатывающем программное обеспечение, составляет три человека; в области ИТ (за исключением разработки программ) обычно нанимают только двух человек. На малых ИТ-предприятиях, включая микробизнес, трудятся в среднем пять и четыре человека соответственно. Помимо малого объема доступных финансовых ресурсов низкая численность персонала здесь объясняется необходимостью гарантировать специалистам конкурентоспособную оплату труда: несмотря на предельно малый штат, такие компании отличаются одними из самых высоких заработных плат в своем сегменте. На этом фоне средние и тем более крупные ИТ-компании не испытывают никаких проблем с выполнением данного требования, поскольку численность работников у них по определению превышает 100 человек. Следовательно, условие по численности работников нарушает принцип справедливости налогообложения, с одной стороны, лишая поддержки малые ИТ-стартапы, а с другой стороны, концентрируя налоговую поддержку всей ИТ-отрасли фактически на узкой прослойке бенефициаров, представленных главным образом средним и крупным ИТ-бизнесом. Тем самым налогообложение становится регрессивным: чем меньше масштаб бизнеса и хуже его финансовое положение, тем меньше вероятность воспользоваться льготой. Более того, ИТ-компания, вынужденная увольнять часть сотрудников из-за объективных причин, например внешних обстоятельств, которые от нее не зависят (таких как финансовый кризис, внешнеполитические санкции, последствия ограничительных мер в экономике), рискует оказаться в худших налоговых условиях, чем в периоды своего успеха. Причина, из-за которой нарушается логика стимулирования, заключается в неправильности используемого подхода, требующего от ИТ-компаний как бы заслужить и доказать свое право на пониженное налогообложение, закрепившись в рыночной нише и «дотянувшись» до требуемых показателей.

Исходя из этого, менее благоприятный, но по-прежнему льготный тариф взносов, установленный для всех субъектов МСП, предстает для ИТ-компаний как способ избежать существенного роста фискальной нагрузки в ситуации, когда получить отраслевую налоговую льготу не представляется возможным. Поскольку ни вид деятельности, ни структура выручки для снижения тарифа при небольших оборотах не играют роли, от налогоплательщика не требуется ничего, кроме принадлежности к малому или среднему бизнесу. Вместе с тем при существующих правилах снижения тарифа с 30 до 15 % на границе МРОТ налоговые выгоды максимизируются вместе с ростом оплаты труда. Ведь чем она выше, тем больше доля сумм, подпадающих под действие пониженного тарифа, и меньше эффективная налоговая ставка. Но формальное равенство условий получения льготы не подкрепляется равенством экономических возможностей. Резервы увеличения заработной платы прямо пропорционально зависят от размера выручки, а потому налоговая экономия наращивается именно у среднего и крупного ИТ-бизнеса, располагающего более широкими возможностями для того, чтобы платить своим работникам высокие заработные платы в сравнении с сегментом малого ИТ-бизнеса, где такие возможности ограничены. В частности, для его субъектов эффективный уровень обложения взносами составляет примерно 21 %, а в сегменте среднего ИТ-бизнеса — 17 %. Иными словами, потоки налоговых расходов государства распределяются в экономике неравномерно, отчего фискальные интересы малых ИТ-компаний, не способных привлечь семь и более человек для работы по найму, не сбалансированы с интересами более крупных игроков рынка.

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ И ЕДИНЬИЙ НАЛОГ

Если рассматривать ИТ-компанию как инвестиционный проект, то легче понять назначение льготы, предоставляемой государством в части налогообложения финансового результата. Инвесторы оценивают не только креативную перспективность идеи, лежащей в основе бизнеса, но и ожидаемый уровень экономической отдачи, от которой, в частности, зависит срок окупаемости инвестиций. Льготное налогообложение корпоративных доходов (прибыли), увеличивая текущую и планируемую рентабельность бизнеса, повышает не только резервы его роста, но и шансы на привлечение инвесторов на стадии запуска самого проекта, ведь «не многие компании проходят порог новичков» [Аншина Н., 2016]. И действительно, данные Росстата говорят о том, что в области информации и связи, представленной прежде всего малыми софтверными компаниями, примерно каждая четвертая из них является убыточной. Поэтому ставку налога на прибыль, установленную в размере 3 %, следует рассматривать как способ укрепления финансовой устойчивости и выживаемости ИТ-компаний. Вместе с тем условия получения этой льготы являются такими же, как и в случае со страховыми взносами, т. е. задают границу численности персонала в семь человек, до достижения которой льготу получить нельзя, что, очевидно, ставит средний и крупный ИТ-бизнес в преимущественные условия налогообложения, превращая льготу в способ поощрения успеха и привилегию сравнительно небольшого числа ИТ-компаний. С ростом масштабов бизнеса налоговая нагрузка гарантированно снижается, а при их снижении, наоборот, возникают риски лишиться поддержки, что искажает принцип налоговой справедливости. В свою очередь, справедливость как черта налоговой системы означает такое ее состояние, при котором вследствие уплаты налогов «достигается сокращение неравенства в экономическом положении плательщиков» [Пансков В. Г., 2020], воплощаемое в распределении налоговой нагрузки среди них [Ястребова Е. А., Богатырева А. Ф., 2020]. Дизайн налоговых льгот для ИТ-компаний отстает от этого фундаментального принципа.

Сложности в снижении налога на прибыль можно назвать избыточными, поскольку стимулирование рентабельности подчинено кадровым вопросам, при том что количество

работников как условие получения льготы не имеет никакого отношения к налоговой базе (прибыли), к которой льготная ставка непосредственно применяется. Выстроенные барьеры подталкивают новых налогоплательщиков либо к формальному созданию рабочих мест, которые в действительности не будут производительными, либо к переходу на УСН в качестве запасного варианта. В первом случае речь идет о том, что «зачастую компании на раннем этапе развития экономят на всем, в том числе на персонале, нанимая сотрудников по знакомству» [Филиппова В. В., 2014]. Отсутствие перспектив воспользоваться налоговыми льготами законным способом — одна из причин фиктивной занятости, т. е. найма работников при минимальной оплате труда с расчетом на то, что налоговые выгоды существенно превысят издержки на содержание номинальных рабочих мест, роль которых в развитии бизнеса будет скорее отрицательной. Вхождение в периметр налоговой льготы таким путем размывает в обществе культуру добросовестной уплаты налогов, которая в России и так остается низкой [Жоркина Г. М., Смирнова О. П., 2019]. Кроме того, подобный способ действий неэффективен и для выполнения актуальных задач налогового стимулирования, потому что случайные и, как правило, неквалифицированные кадры не способны внести сколько-нибудь заметный вклад в создание востребованного информационного продукта с экспортным потенциалом, хотя именно на это рассчитывает государство, когда предоставляет льготы. Однако и без этого «две трети бизнес-проектов с участием родственников быстро гибнет порой уже на этапе стартапа» [Антоненко И. и др., 2012].

На этом фоне выделяется упрощенная система, применение которой позволяет малым ИТ-компаниям, не вписавшимся в периметр поддержки ИТ-отрасли, легально снижать налоговую нагрузку даже при отсутствии наемных работников и при любой структуре доходов. Главным образом необходимо «уместиться» в предельных значениях выручки — не более 200 млн руб. за год — и численности работников, которая не должна выходить за пределы 130 человек согласно п. 4 ст. 346.13 НК РФ. Режим полностью подходит для микропредприятий, признаваемых таковыми при выручке до 120 млн руб., и отчасти малых предприятий с градацией оборота на уровне 800 млн руб.²⁰ Вместе с тем отсутствие отраслевых условий применения этого режима вызвано его нейтральностью к абсолютному большинству видов деятельности, среди которых разработка программ и баз данных не стимулируется федеральными властями больше, чем иные направления экономической активности в рамках УСН. Иными словами, ИТ-компании как субъекты МСП ничем не выделяются среди всех остальных бенефициаров режима до тех пор, пока субъект РФ не предоставит в пользу ИТ-отрасли особые послабления при уплате единого налога. В связи с этим следует различать федеральные и региональные особенности применения УСН, существующие в силу полномочий субъектов РФ регулировать ставку единого налога, поступления которого формируют собственные доходы региональных бюджетов (что и предопределяет наличие этих полномочий).

Несмотря на то что курс федеральной налоговой политики был ориентирован на поддержку ИТ-отрасли, ИТ-компании, переходящие на УСН, не были выделены в особую категорию организаций, которым центр гарантировал бы какие-либо преимущественные налоговые условия внутри этого специального налогового режима. Переход на УСН, который может быть обусловлен не только отсутствием права использовать льготу по налогу на прибыль, но и соображениями простого администрирования (особенно в части планов отменить налоговые декларации для тех, кто платит единый налог с доходов при численности работников до пяти человек [Данченко С. П., 2021]), автоматически переводит

²⁰ Постановление Правительства РФ от 4 апреля 2016 г. № 265 «О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства».

ИТ-компанию в разряд субъектов МСП, одновременно лишая ее отраслевых преимуществ при налогообложении финансового результата. Однако налоговая нагрузка при налогообложении на УСН оказывается выше, чем на общем налоговом режиме с льготами для ИТ-компаний. Порядок определения налоговой базы в этих режимах не совпадает²¹, но аналогом прибыли в рамках УСН являются доходы, уменьшаемые на расходы. И если в первом случае ставка снижена до 3 %, то во втором минимальная ставка, снижаемая по решению субъекта РФ, не может быть ниже 5 %, что характеризует российскую налоговую систему как недостаточно сбалансированную по объему стимулов, распределяемых между организациями с разными масштабами деятельности. По сути, размер налоговой ставки определяется не отраслью, а выбранным налоговым режимом, причем его выбор, как мы показали, отсутствует у большинства ИТ-компаний (микрпредприятий).

Между тем одной из характерных черт УСН является ее гибкость, проявляющаяся в праве налогоплательщика не учитывать никакие расходы при исчислении единого налога, определяя его сумму на основе валовых доходов, ставка обложения которых может быть снижена до 1 % для любой категории налогоплательщиков, какую выберет субъект РФ, включая малые ИТ-компании. При этом очевидно, что УСН может конкурировать с льготой по налогу на прибыль, если ставка единого налога ниже 3 %, поскольку при равенстве ставок выгоднее платить налог с прибыли на общем налоговом режиме, а не с доходов на УСН, формирующих более крупную налоговую базу с учетом сумм невычитаемых расходов²². Но хотя доходы всегда больше прибыли, не стоит забывать, что в соответствии с п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ единый налог, исчисленный с доходов, уменьшается на величину страховых взносов в пределах 50 % первоначально исчисленного обязательства, что может сильно менять расклад налоговой нагрузки²³. Тогда их тариф приобретает для ИТ-компаний куда больший смысл: чем он выше, тем сильнее снижается единый налог, т. е. рост тарифа компенсируется уменьшением единого налога²⁴. Поэтому, даже если ИТ-компания не может применить льготу по страховым взносам в виде тарифа 7,6 %, у нее как субъекта МСП и плательщика единого налога с доходов будет право засчитывать взносы, исчисляемые по более высокому тарифу (см. табл. 1), в счет обязательства по уплате этого налога. Его эффективная ставка всегда будет ниже номинальной, пока у компании есть хотя бы один работник, за которого перечисляются взносы в государственную систему социального страхования. Так, например, если субъект РФ устанавливает ставку на доходы в размере 1 %, то типичная для российского ИТ-рынка малая софтверная компания, по нашим расчетам, имеет шансы снизить эффективную ставку единого налога до 0,6 %, как показано в табл. 2.

Однако, когда речь идет о налогообложении доходов, реальная тяжесть налогового бремени определяется не только размером установленной в законодательстве ставки, но и рентабельностью продаж, определяемой как отношение полученной прибыли к доходам налогоплательщика. Несмотря на то что прибыль не требуется рассчитывать для целей налогового учета при переходе на УСН с уплатой единого налога с доходов, соотношение прибыли и издержек экономически влияет на степень посильности налога.

²¹ Прежде всего это связано с расчетом финансового результата на УСН по закрытому перечню расходов, а также с возможностью платить налог с валовых поступлений без вычета расходов.

²² Мы исключаем здесь гипотетическую ситуацию равенства прибыли и доходов, поскольку она предполагает отсутствие у налогоплательщика расходов, чего в принципе не бывает.

²³ Эта особенность исчисления единого налога входит в число главных причин, объясняющих тот факт, что большинство налогоплательщиков выбирают объектом налогообложения доходы.

²⁴ Полная компенсация возможна только в том случае, если страховые взносы полностью вычитаются из единого налога, т. е. укладываются в 50-процентный лимит. Чем ниже доходы и выше оплата труда в компании, тем меньше у нее шансов зачесть всю сумму страховых взносов. Тем не менее, отталкиваясь от средних показателей, можно утверждать, что софтверный ИТ-бизнес обычно не сталкивается с подобными ограничениями на практике.

Таблица 2

Оценка условий выравнивания налоговой нагрузки на финансовые результаты по рентабельности продаж (в расчете на одну ИТ-компанию) / Estimation of conditions for equalizing the tax burden on financial results upon return on sales (per IT company)

| ИТ-компания | | Средняя выручка (доходы), руб. | Среднее количество работников, чел. | Средняя оплата труда, руб. | Страховые взносы на фонд оплаты труда, руб. | Эффективная ставка единого налога при изменении номинальной ставки, % | | |
|--|--------|--|-------------------------------------|----------------------------|---|---|-------|-------|
| | | | | | | 3 % | 2 % | 1 % |
| ОКВЭД 62 | микро- | 5 530 314 | 3 | 34 852 | 21 934 | 2,60 | 1,60 | 0,60 |
| | | Выравнивающая рентабельность продаж, % | | | | 86,78 | 53,45 | 20,11 |
| | малые | 10 853 684 | 5 | 52 378 | 49 701 | 2,54 | 1,54 | 0,54 |
| Выравнивающая рентабельность продаж, % | | | | 84,74 | 51,40 | 18,07 | | |
| ОКВЭД 63 | микро- | 4 664 473 | 2 | 30 417 | 13 292 | 2,72 | 1,72 | 0,72 |
| | | Выравнивающая рентабельность продаж, % | | | | 90,50 | 57,17 | 23,83 |
| | малые | 8 662 685 | 4 | 40 232 | 32 473 | 2,63 | 1,63 | 0,63 |
| Выравнивающая рентабельность продаж, % | | | | 87,50 | 54,17 | 20,84 | | |

Примечания: данные по малым предприятиям приведены с учетом микропредприятий; значения рентабельности продаж показывают ситуацию равенства налоговой нагрузки при уплате единого налога с доходов по ставкам 1–3 % и налога на прибыль по ставке 3 % / Notes: small enterprises' data include microbusinesses; the values of return on sales show the situation of equality of the tax burden when paying a unified tax at the rate of 1–3 % (on gross income) and corporate income tax at the rate of 3 %.

Источники: Росстат, расчеты авторов / Sources: Rosstat, author's calculations.

То есть при отличающейся рентабельности одна и та же его сумма будет по-разному восприниматься налогоплательщиком, формируя неодинаковый уровень относительного обременения: если в выручке больше прибыли, чем издержек, платить налог всегда легче, чем в ситуации, когда основная часть поступлений от основной деятельности уходит на покрытие ее издержек. В связи с этим налогообложение доходов может создавать такой же объем налоговых последствий, как и налогообложение прибыли. Так или иначе, существует граница рентабельности, при которой выбор любого объекта налогообложения — в нашем случае и соответствующего ему налогового режима — при прочих равных условиях будет приводить к одинаковой налоговой нагрузке на результат деятельности, по отношению к которой любое решение налогоплательщика окажется нейтральным. Суть выравнивания налоговой нагрузки состоит в получении одинакового финансового результата после налогообложения доходов до вычета расходов либо прибыли как доходов, из которых были вычтены расходы, исходя из того, что ставка налога на доходы — это ставка налога на прибыль, скорректированная на рентабельность продаж. Через эту взаимосвязь доходов и прибыли мы имеем возможность сопоставить налоговую нагрузку при разных объектах налогообложения (режимах) и, более того, установить тот уровень рентабельности, при котором переход на УСН может оказаться столь же благоприятным, как и использование отраслевой льготы по налогу на прибыль общего налогового режима.

Налогоплательщик способен извлекать выгоды из налогообложения доходов, если сумма последних остается неизменной, а рентабельность продаж растет, в силу того что увеличение доли прибыли (достижимое благодаря оптимизации издержек) не влияет на оценку налоговой базы, когда она определяется по величине поступлений. И наоборот, если рентабельность падает (ввиду роста издержек при сохранении цен), измерение способности к уплате налога по прибыли будет предпочтительнее, потому что налог, исчисленный без учета изменений финансового результата, хотя и останется по сумме прежним, но фактически ляжет более тяжелым бременем на бизнес, столкнувшийся с сокращением свободных денежных средств. Между тем важно отличать математическую возможность

нейтрального налогообложения и его реалистичность с позиции способности ИТ-компания поддерживать заданный (выравнивающий) уровень рентабельности продаж. Результаты наших расчетов показывают, что выравнивание налоговой нагрузки между режимами, по крайней мере теоретически, происходит, когда ставка единого налога с доходов субъектом РФ²⁵ не менее чем наполовину от значения, установленного в главе 26.2 НК РФ «по умолчанию», при условии, что ИТ-компания нанимает несколько человек, выплачивая им среднюю заработную плату по отрасли, а также, исчисляя страховые взносы как субъект МСП, вычитает их из суммы единого налога. Вместе с тем практика более сурова: снижение ставки единого налога даже до 1 % вряд ли сделает условия налогообложения доходов на УСН сопоставимыми с налогообложением прибыли по ставке 3 %, поскольку для того, чтобы достичь аналогично низкого уровня изъятий из доходов, сами доходы должны почти совпадать с прибылью, но маловероятно, что начинающий бизнес, который, как правило, одновременно является небольшим, сумеет сразу стать сверхприбыльным. Из табл. 2 мы видим, что рентабельность, которую должна показывать малая ИТ-компания, чтобы выиграть от применения УСН или хотя бы не потерять в сравнении с льготой по налогу на прибыль, начинается с отметки 20 %, тогда как медианное значение данного показателя для деятельности по разработке программ в течение последних лет лишь приближается к 10 %²⁶ и в этом значении считается достаточно хорошим для отрасли в условиях экономически сложной ситуации в России²⁷. То есть речь идет не просто о коммерческом успехе бизнеса, но об опережении им всех других игроков рынка за счет такого уровня коммерциализации идеи, на который далеко не всегда выходит крупный ИТ-бизнес, уже добившийся популярности своей цифровой продукции. Но если в случае со ставкой, равной 1 %, можно в той или иной степени говорить об очень высокой, пусть даже завышенной, планке эффективности, то при любых других значениях (выше минимального) перспективы выравнивания налоговой нагрузки выглядят скорее фантастическими, и ситуацию здесь уже не спасает механизм зачета страховых взносов. Следовательно, какими бы ни были решения субъекта РФ по стимулирующему снижению ставки единого налога, в общем случае справедливо утверждение, что платить налог с прибыли на общем налоговом режиме для ИТ-компания выгоднее, чем, применяя УСН, платить единый налог даже при самых низких ставках. Данный налоговый режим не спасает малые ИТ-компании, лишенные отраслевой льготы по налогу на прибыль, так как лишь частично компенсирует существующие диспропорции в распределении этой льготы по масштабу бизнеса.

Тем не менее в контексте всех налоговых и административных преимуществ, которые дает УСН, и фискальных интересов властей, участвующих в регулировании предпочтений, выбор налогового режима становится важен не только для налогоплательщика, но и для субъекта РФ. И если интерес первого определяется стремлением к максимизации налоговых выгод, то интерес второго прямо связан с компенсацией и увеличением собственных доходов, ведь единый налог полностью зачисляется в бюджеты субъектов РФ, а налог на прибыль, исчисляемый по ставке 3 %, — в федеральный бюджет. Следует учитывать, что льготная ставка налога на прибыль в данном случае была установлена путем отмены его региональной части (через обнуление ставки в императивном порядке) с сохранением федерального размера изъятий. Иными словами, федеральные гарантии налоговой поддержки ИТ-отрасли оплачиваются региональными

²⁵ Льготная (пониженная) ставка единого налога может быть предоставлена ИТ-компаниям в составе выделенной категории бенефициаров, либо в более широкой отраслевой группе, либо без специальной идентификации (если субъект РФ снижает ставку для всех видов деятельности на своей территории).

²⁶ Финансовые показатели — ОКВЭД 62. URL: <https://www.testfirm.ru/otrasli/62/?size=2>.

²⁷ Лебедев Д. Удваиваю! Петербургская ИТ-отрасль готова дать бой экономическому застою, но куда проще может быть уехать в Калифорнию / Фонтанка.ру. URL: <https://www.fontanka.ru/2020/01/10/099/>.

бюджетами²⁸, для которых новая льгота является причиной сокращения налоговых поступлений. Как следствие, ИТ-компания, перешедшая на УСН, платит налог субъекту РФ, а на общем налоговом режиме — федеральному центру. Поэтому вполне резонно ожидать ответной реакции субъектов РФ на сложившуюся развилку режимов в виде целенаправленного снижения ставки единого налога для привлечения малых ИТ-компаний на УСН, ведь смена режима деятельности перенаправляет потоки налоговых поступлений в бюджетной системе. И даже если региональный бюджет теряет свои доходы при минимизации налоговой ставки, он тем не менее выигрывает от того, что в принципе получает от организаций единый налог, которого не было бы вовсе при уплате теми же организациями налога на прибыль исключительно в пользу центра. В экономической науке это явление получило название вертикальной налоговой конкуренции, и по своим признакам сложившаяся в РФ ситуация полностью ей соответствует. Конкуренция в сфере налоговых отношений — это соперничество за мобильную налоговую базу, прежде всего такую, как корпоративная прибыль. Если речь идет о ее перемещении между регионами с разным уровнем налогообложения, конкуренцию называют горизонтальной [Blöchliger H., Campos J. P., 2011]. Между тем соперничество в вертикальном срезе государственного устройства возникает при условии, когда одна и та же налоговая база является источником налоговых доходов одновременно и центральных, и субнациональных властей, вследствие чего размер налоговой ставки, установленный на одном уровне власти, непосредственно влияет на бюджетные доходы другого уровня [Chernick H. et al., 2010]. Для вертикальной налоговой конкуренции характерно, во-первых, наличие перекрывающих друг друга полномочий по регулированию границ налоговой базы и (или) размера ставки и, во-вторых, проведение «реагирующей» налоговой политики в виде совершения ответных действий либо, наоборот, отказа от их совершения [Nukpezah J. A., Overton M. R., 2020]. Взаимодействие центрального и региональных правительств на основе конкуренции противоположно сотрудничеству, или кооперации, как способу совместного регулирования одного и того же участка налоговой системы [Keen M., 2018].

Анализ регионального налогового законодательства, проведенный нами по всем субъектам РФ, выявил, что многие из них, поддерживая курс налоговой политики Правительства РФ, активно вовлечены в процесс стимулирования ИТ-компаний в рамках УСН. На территории почти половины субъектов РФ ставка единого налога для таких компаний снижена, причем для ее применения обычно выдвигается более мягкое условие по доле профильных доходов, которые могут составлять в выручке не 90, а 70 %. Как правило, снижение ставки является синхронным, охватывая оба объекта налогообложения, причем наиболее востребованной моделью снижения ставки является ее минимизация до 1 % на доходы и 5 % — на расходы, которые уменьшаются на расходы. В отдельных регионах действуют дополнительные условия в виде обеспечения работникам выплат в размере не ниже заданного (обычно кратного МРОТ) и отсутствия налоговой задолженности. Так, в Калининградской, Орловской и Смоленской областях применение пониженной ставки единого налога допускается, когда ИТ-компания выплачивает своим работникам заработную плату в размере не ниже 2 МРОТ; в Пензенской области — 2,5 МРОТ; в Республике Мордовия и Рязанской области — 3 МРОТ. В Нижегородской области вместо МРОТ установлена фиксированная величина заработной платы от 55 тыс. руб., тогда как в Воронежской области она привязана к среднеотраслевому уровню. Те же самые регионы (за исключением Нижегородской, Рязанской и Смоленской областей) оценивают правомерность снижения налоговой ставки по добросовестности уплаты налогов: у ИТ-компаний не должно быть недоимок.

²⁸ Такая практика не считается предосудительной, поскольку налог на прибыль является федеральным, а это значит, что центр вправе самостоятельно принимать любые решения по корректировке налоговой ставки и распределению налоговых поступлений без участия субъектов РФ, получающих налог на прибыль в качестве привилегии от центра.

И хотя есть позитивный элемент в том, что региональные налоговые политики следуют за национальными приоритетами, нельзя исключать, что меры субъектов РФ, принимаемые в отношении малых ИТ-компаний, являются попыткой перевести их на УСН, тем более что к этому подталкивают налогоплательщиков более жесткие федеральные правила, которые играют на руку региональным властям²⁹.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налогообложение малых ИТ-компаний формирует проблемный участок налоговой системы РФ. Несмотря на то что они относятся к отрасли, которая признана приоритетом государственной поддержки, основной объем налоговых льгот концентрируется в руках средних и крупных ИТ-компаний, составляющих примерно 1 % всей отрасли. Ее налоговый периметр и фактически стимулируемая часть настолько малы, что большинство компаний, занимающихся разработкой программ и баз данных, не могут воспользоваться новыми преференциями, и говорить о масштабной отраслевой поддержке — какими бы ни были реальные намерения государства — в этих условиях не приходится. Отсутствие четкой концепции предоставления льгот по сегментам экономики не позволяет ответить на вопрос о том, является ли действующий порог численности работников от семи человек, который выше реальных среднеотраслевых значений, упущением законодателя или же сохраняется для того, чтобы ограничить сумму выпадающих доходов. Но так или иначе нарушена вертикальная налоговая справедливость, потому что шансы уменьшить налоги увеличиваются с ростом бизнеса. Причина лежит в ошибочности подхода к верификации права на льготы без учета финансовых сложностей малого бизнеса привлекать высокооплачиваемых специалистов, особенно на ранних этапах развития. Для начинающих предпринимателей условие о найме работников служит не стимулом к созданию новых рабочих мест, а препятствием для открытия бизнеса. Из-за этого налоговая поддержка начинается с успешных проектов и с пропуском ИТ-стартапов, вынужденных искать альтернативу в виде УСН, надеясь на региональное снижение ставки единого налога.

При этом нельзя сказать, что государство не знает о кадровой проблеме, но она перестала решаться в последние годы. Например, если в 2010–2011 гг. пониженный тариф страховых взносов, составлявший 14 %, предоставлялся ИТ-компаниям при численности работников от 50 человек, то на период 2012–2013 гг. был снижен до 30 человек. Решение об очередном снижении порога до семи человек вступило в силу с 2014 г. и с тех пор определяет периметр льготы по страховым взносам, а с 2021 г. и по налогу на прибыль организаций. Регулярный пересмотр условия был продиктован как раз тем, что более высокие значения соответствовали среднему и крупному ИТ-бизнесу, составляющему в отрасли меньшинство хозяйствующих субъектов, тогда как наиболее эффективной льготой является именно для малого бизнеса, в том числе потому, что к нему обычно относятся ИТ-стартапы, которые более других нуждаются в поддержке³⁰. Исходя из этого, первым и ключевым шагом к исправлению диспропорций в распределении налоговой нагрузки должно стать создание более благоприятных условий налоговой поддержки путем сокращения минимальной численности работников, например до пяти, а затем до трех человек. Тем не менее в долгосрочной перспективе от данного условия как такового следует

²⁹ Стоит отметить, что на территории Москвы, Московской области и Санкт-Петербурга в совокупности сосредоточено около 50 % всех микропредприятий, занимающихся разработкой программ, но в рамках УСН для них не предусмотрены какие-либо региональные послабления.

³⁰ См. пояснительную записку к проекту федерального закона № 385323-6, с принятием которого был снижен порог численности до семи человек. Это решение объяснялось как раз тем, что «в большинстве сегментов отрасли информационных технологий организации с численностью работников от 30 человек, как правило, относятся к среднему или крупному бизнесу», в то время как «поддержка будет наиболее эффективной» у малых предприятий.

отказаться, потому что минимальные требования всегда ставят барьеры прежде всего для роста нового бизнеса и потому несут в себе элемент несправедливости. Однако, принимая во внимание, что в России насчитывается несколько десятков тысяч софтверных компаний, единовременная отмена условия экономически нецелесообразна, потому что может вызвать в бюджетной системе шок, перегрузив ее резким ростом налоговых расходов. Отмена условия должна быть поэтапным процессом адаптации государственных финансов к возрастающему числу бенефициаров.

Аналогичный подход к решению проблемы неравномерного распределения льготы следует использовать и в части налога на прибыль, где требование минимальной численности работников, в принципе, ничем не оправдано и появилось в главе 25 НК РФ в результате дублирования тех условий, при которых предоставляется льгота по страховым взносам³¹. Нет никакой логики в том, чтобы лишать ИТ-компанию, которая не может привлечь семь человек из-за отсутствия необходимых для этого финансовых ресурсов, еще и льготы по налогу на прибыль. Между тем именно эта льгота могла бы содействовать высвобождению средств, необходимых для финансирования фонда оплаты труда. Но без нее ИТ-компания рискует попасть в замкнутый круг: нет работников — нет снижения налога на прибыль, а значит еще меньше экономических возможностей увеличить штат и воспользоваться льготами. На наш взгляд, отмена указанного условия не только выравнивает шансы на снижение налоговой нагрузки между ИТ-компаниями разных масштабов деятельности, но и ускорит процесс появления новых субъектов МСП, а также устранил мотивы для создания фиктивных рабочих мест ради льготы.

Целесообразность либерализации условий уменьшения и налога на прибыль, и страховых взносов определяется еще тем, что УСН не создает столь же благоприятный фискальный фон, который формируется из отраслевых налоговых льгот. Несмотря на то что «спецрежимы предусмотрены именно для стартапов, чтобы у них была возможность развивать свою деятельность без тяжелого обременения налоговыми обязательствами» [Эльканова З. К., 2017], переход на уплату единого налога не может обеспечить для малой ИТ-компания те же гарантии поддержки, какие дает федеральный центр. И это один из основных изъянов российской налоговой системы, ведь корпоративное налогообложение в ИТ-отрасли становится регрессивным: налоговые обязательства малого бизнеса на УСН сейчас выше, чем у среднего и крупного бизнеса, пользующегося отраслевыми льготами на общем налоговом режиме. Чтобы преодолеть регрессивность, следует гармонизировать налоговые условия, закрепив за субъектами РФ право снижать ставку единого налога с доходов, уменьшаемых на расходы, до 3 % в сфере ИТ, и, кроме того, целесообразно разрешить им устанавливать налоговые каникулы для новых софтверных компаний сроком до двух лет, в течение которых бизнес смог бы закрепиться в рыночной нише, обеспечить рентабельность продаж и в дальнейшем не испытывать сложностей в получении льгот на общем налоговом режиме.

И все же надо понимать, что полная гармонизация налоговых режимов недостижима в силу не только объективных отличий в правилах определения налоговой базы, но и фискальной автономии субъектов РФ, которым можно предложить снижение налоговой ставки, даже увеличить интервал ее снижения, но нельзя навязывать решения. А потому ИТ-компания, перешедшая на УСН, никогда не потеряет зависимость от региональной налоговой политики, в отличие от бизнеса, получающего поддержку напрямую от федерального центра. Кроме того, применение к одному и тому же налогоплательщику совершенно разных подходов при предоставлении налоговых льгот в зависимости от того, как он себя заявит — в качестве

³¹ Так, периметр льготы по налогу на прибыль определялся исходя из того, чтобы ее «предоставить тем же организациям, которые осуществляют деятельность в области информационных технологий и которые имеют право применять пониженные тарифы по страховым взносам» (пояснительная записка к законопроекту № 990337-7). Данный подход предусматривал технический перенос в главу 25 НК РФ ранее установленных для ИТ-компаний ограничений, включая требование о минимальной численности работников.

субъекта МСП или ИТ-компания, — проявляется в разном администрировании. Например, «ценой» уплаты налога на прибыль по ставке 3 % является высокий уровень издержек налогового учета, поскольку на общем режиме он ведется в полном объеме требований. Со своей стороны, УСН позволяет сократить издержки на соблюдение законодательства, но, как ни парадоксально, повышает уровень налоговой нагрузки, из чего следует, что оптимальная формула, которая бы строилась на сочетании максимально простого администрирования и предельно низких налоговых ставок для малых ИТ-компаний, до сих пор не выработана.

Наблюдаемая проблематика вместе с тем обусловлена нарастанием количества льгот внутри налоговой системы. И хотя данный процесс имеет объективные предпосылки, столь активное использование стимулирующей функции налогов за последние годы является сигналом к тому, что в экономике имеют место институциональные проблемы, на фоне которых обычный налоговый режим воспринимается как налоговый пресс, и чтобы придать импульс развитию какой-либо отрасли или сегменту экономики, обязательно нужны налоговые льготы. Отсюда их пересечение становится неизбежным, а последствия обнаруживаются в соперничестве регионов либо друг с другом, либо с центром за налоговые поступления. Именно поэтому вектор развития налоговой системы РФ должен быть направлен не столько на точечные изменения правовых норм, разрешающих текущие проблемы, сколько на практическое переосмысление роли налоговых стимулов в экономике во взаимосвязи с ее состоянием. Речь идет о том, чтобы в дальнейшем отказаться от восприятия множественности несоциальных налоговых льгот как нормального состояния и принципа функционирования налоговой системы.

Список источников

- Антоненко И., Федотова Н., Володина И. и др. Все в дом: родственники на рабочем месте // Консультант. 2012. № 3.
- Аншина Н. Нельзя построить успешный бизнес, когда ты не понимаешь, что у тебя за продукт // Управление персоналом. 2016. № 15.
- Данилькевич Л. И. О регистрации налогоплательщиков — юридических лиц при их создании // Финансы. 2016. № 11.
- Данченко С. П. Планы в налоговой сфере на ближайшие три года // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2021. № 11.
- Колосова И. Ю. Уплата страховых взносов по пониженным тарифам при осуществлении деятельности в области информационных технологий // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. 2020. № 11.
- Коркина Г. М., Смирнова О. П. Актуальные аспекты развития налогового контроля // Международный бухгалтерский учет. 2019. № 9. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.9.1008>.
- Малис Н. И. Налоговый аспект государственной поддержки малого бизнеса // Финансы. 2008. № 6.
- Одинцова Т. М. Бухгалтерский учет: развитие и трансформация в контексте вызовов современности // Международный бухгалтерский учет. 2021. № 10. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.10.1162>.
- Пансков В. Г. О новой ставке НДФЛ // Финансы. 2020. № 8.
- Панфилов Д. С. Сдача квартиры внаем. Как не платить лишних налогов // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2010. № 12.
- Филиппова В. В. Обзор рынка труда как эффективный инструмент для работодателя // Банковский ритейл. 2014. № 4.
- Эльканова З. К. Дробление бизнеса: с чем и как «борется» налоговый орган // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2017. № 12.
- Ястребова Е. А., Богатырева А. Ф. Учет курсовых разниц для целей исчисления НДФЛ при реализации ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2020. № 11.
- Blöchliger H., Campos J. P. Tax Competition Between Sub-Central Governments // OECD Working Papers. 2011. No. 872. URL: <https://doi.org/10.1787/5kgb1mfm6jnw-en>.
- Chernick H., Langley A., Reschovsky A. Vertical Tax Competition between States and Cities. Lincoln Institute of Land Policy, 2010.
- Keen M. Tax Competition / Macmillan Publishers Ltd (eds.). The New Palgrave Dictionary of Economics, 2018. URL: https://doi.org/10.1057/978-1-349-95189-5_2156.
- Nukpezah J. A., Overton M. R. Vertical and Horizontal Tax Competition in the USA. In: Farazmand A. (eds.) Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance / Springer, 2020. URL: https://doi.org/10.1007/978-3-319-31816-5_3936-1.

References

- Anshina N. (2016). You Can't Create a Successful Business Being Unaware of Your Product. *Upravlenie personalom – Personnel Management*, no. 15 (In Russ.).
- Antonenko I., Fedotova N., Volodina I. et al. (2012). Get Them all Inside: Relatives at Workplace. *Konsul'tant – Consultant*, no. 3 (In Russ.).
- Blöchliger H., Campos J.P. (2011). Tax Competition Between Sub-Central Governments // OECD Working Papers, no. 872. Available at: <https://doi.org/10.1787/5kgb1mfm6jnw-en>.
- Chernick H., Langley A., Reschovsky A. (2010). Vertical Tax Competition between States and Cities. Lincoln Institute of Land Policy.
- Danchenko S.P. (2021). Tax Plans for the Next Three Years. *Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya – Current Issues of Accounting and Taxation*, no. 11 (In Russ.).
- Danil'kevich L.I. (2016). About Registration of Taxpayers – Legal Entities at Their Creation. *Finansy – Finance*, no. 11 (In Russ.).
- El'kanova Z.K. (2017). Business Fragmentation: What and How the Tax Authority Fights. *Finansovye i bukhgalterskie konsul'tatsii – Financial and Accounting Advice*, no. 12 (In Russ.).
- Filippova V.V. (2014). Labor Market Overview as an Effective Tool for an Employer. *Bankovskii retail – Banking Retail*, no. 4 (In Russ.).
- Keen M. (2018). Tax Competition. In: Macmillan Publishers Ltd (eds.). *The New Palgrave Dictionary of Economics*. Available at: https://doi.org/10.1057/978-1-349-95189-5_2156.
- Kolosova I.Y. (2020). Payment of Social Security Contributions at Reduced Rates in IT Industry. *Oplata truda: bukhgalterskii ucheta i nalogooblozhenie – Remuneration of Labor: Accounting and Taxation*, no. 11 (In Russ.).
- Korkina G.M., Smirnova O.P. Tax Control Priorities (2019). *Mezhdunarodnyj bukhgalterskii ucheta – International Accounting*, vol. 22, no. 9 (In Russ.). Available at: <https://doi.org/10.24891/ia.22.9.1008>.
- Malis N.I. (2008). Tax Aspect of State Support for Small Business. *Finansy – Finance*, no. 6 (In Russ.).
- Nukpezah J.A., Overton M.R. (2020). Vertical and Horizontal Tax Competition in the USA. In: Farazmand A. (eds.). *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*. Springer. Available at: https://doi.org/10.1007/978-3-319-31816-5_3936-1.
- Panfilov D.S. (2010). Renting an Apartment. How not to Pay Extra Taxes. *Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya – Current Issues of Accounting and Taxation*, no. 12 (In Russ.).
- Panskov V.G. (2020). On the New Personal Income Tax Rate. *Finansy – Finance*, no. 8 (In Russ.).
- Odintsova T.M. (2021). Accounting: Development and Transformation in the Context of Contemporary Challenges. *Mezhdunarodnyj bukhgalterskii ucheta – International Accounting*, vol. 24, no. 10 (In Russ.). Available at: <https://doi.org/10.24891/ia.24.10.1162/>.
- Yastrebova E.A., Bogatyreva A.F. (2020). Accounting for Exchange Differences for the Purposes of Calculating Personal Income Tax When Selling Securities Denominated in Foreign Currency. *Finansovyj vestnik: finansy, nalogi, strakhovanie, bukhgalterskii ucheta – Financial Bulletin: Finance, Taxes, Insurance, Accounting*, no. 11 (In Russ.).

Информация об авторе

Владимир Владимирович Громов, кандидат экономических наук, старший научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики Института прикладных экономических исследований РАНХиГС, г. Москва

Information about the author

Vladimir V. Gromov, Candidate of Economics Sciences, Senior Research Fellow in Laboratory for Tax Policy Studies, Institute of Applied Economic Research, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA), Moscow

Статья поступила в редакцию 10.01.2022
Одобрена после рецензирования 04.02.2022
Принята к публикации 15.02.2022

Article submitted January 10, 2022
Approved after reviewing February 4, 2022
Accepted for publication February 15, 2022