



Особый режим налогообложения российских ИТ-компаний: от выбора преференций до налогового маневра в отрасли

Владимир Владимирович Громов

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

Институт прикладных экономических исследований РАНХиГС,
Москва 119571, Российская Федерация

Аннотация

В российской экономике ИТ-отрасль заметно выделяется по оказываемой ей налоговой поддержке. Организации, занимающиеся разработкой программного обеспечения, рассматриваются сегодня как наиболее важные участники технологического развития страны, отнесенного к приоритетам федеральной налоговой политики. Налоговый маневр принес достаточно много новаций, но часть из них стала логическим развитием ранее принятых мер. В статье предпринимается попытка систематизировать эти меры, распределив их по трем ключевым этапам, с наступлением каждого из которых происходило качественное обновление прежней схемы распределения налоговых льгот, образующих в совокупности особый налоговый режим.

Цель статьи связана с выявлением приоритетов и оценкой эффективности механизмов, предназначенных для стимулирования ИТ-компаний, включая предварительную оценку сферы действия и результативности маневра. В статье доказано, что до его проведения налоговый режим для программного бизнеса имел крайне узкую сферу применения и слабо влиял на ИТ-отрасль, и модернизация режима на основе пересмотра всех составляющих его льгот была необходима как минимум для того, чтобы остановить спад этой отрасли со стороны ее массового сегмента (небольших компаний). Тем не менее основным вектором налоговой политики стало смещение объема льгот в пользу средних и крупных ИТ-компаний как драйверов своей отрасли при сравнительном снижении конкурентоспособности начинающих предпринимателей. В целом налоговый маневр оказал положительное экономическое влияние, но сфера его действия невелика: сложившаяся система льгот охватывает, по нашим оценкам, меньше 20 % ИТ-компаний.

Ключевые слова: ИТ-компания, ИТ-отрасль, налог на прибыль организаций, налоговая льгота, налоговый режим, налоговый стимул, программный бизнес

JEL: E62, N32, K34

Для цитирования: Громов В. В. Особый режим налогообложения российских ИТ-компаний: от выбора преференций до налогового маневра в отрасли // Финансовый журнал. 2022. Т. 14. № 3. С. 9–27. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2022-3-9-27>.

© Громов В. В., 2022

<https://doi.org/10.31107/2075-1990-2022-3-9-27>

Favorable Tax Treatment of Russian Software Companies and its Evolution from the Choice of Preferences to the Tax Maneuver in IT industry

Vladimir V. Gromov

RANEPA, Moscow 119571, Russian Federation

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

Abstract

IT industry is noticeably distinguished by the tax support provided to it in the Russian economy. Nowadays software companies are treated as main contributors to national technological breakthrough being one of the main priorities of federal tax policy. Tax maneuver of 2021 significantly changed well-known tax rules, but some of novelties became a logical development of previously implemented measures. We systematize them by following our classification that introduces three main phases, all of which provided a qualitative update of the previous taxation framework, and for analysis consider particular reliefs as a unified, specific tax regime integrated in the general taxation system.

The purpose of the article is to identify priorities and evaluate effectiveness of mechanisms designed to stimulate IT companies, including a preliminary assessment of valid perimeter and performance of the maneuver. Obtained results indicate that the tax regime initially given to software business had a bad design, an extremely narrow scope of beneficiaries and, due to this, a little effect on the IT industry; modernization of that design with the revision of basics was necessary at least in order to stop the decline of IT industry in the part of small companies. However, the main trend of recent tax policy demonstrates a strengthening of sustainable business with comparative fall of competitiveness of beginning entrepreneurs. In sum, the tax maneuver has a positive economic impact but covers, according to our estimates, less than 20% of IT companies.

Keywords: *IT company, IT industry, corporate income tax, tax relief, tax regime, tax incentive, software business*

JEL: *E62, H32, K34*

For citation: *Gromov V.V. (2022). Favorable Tax Treatment of Russian Software Companies and its Evolution from the Choice of Preferences to the Tax Maneuver in IT industry. Financial Journal, vol. 14, no. 3, pp. 9–27 (In Russ.). <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2022-3-9-27>.*

© Gromov V.V., 2022

ВВЕДЕНИЕ

Стимулирование информационных технологий — безусловный приоритет российской налоговой политики, реализуемой на основе поэтапного расширения мер поддержки ИТ-отрасли. Курс на движение в этом направлении был четко обозначен в 2020 г., когда, обратившись к обществу, Президент РФ В. Путин обозначил эту отрасль в качестве системообразующей и предложил провести в ней налоговый маневр, с которого фактически началась наиболее активная фаза поддержки софтверного бизнеса. Данный процесс, набравший силу в настоящее время, отражает стремление государства сформировать из совокупности отдельных налоговых льгот особый, благоприятный режим деятельности, в котором бы учитывались как специфика бизнес-процессов в секторе информационных технологий, так и высокая мобильность квалифицированных кадров, способных вносить существенный вклад в создание информационных продуктов, в том числе востребованных за рубежом. Разнообразие действующих и запланированных к введению льгот, которыми поэтапно наделяются ИТ-компании, явно свидетельствует о намерениях государства исключить со стороны фискальной системы какие-либо барьеры для роста отрасли,

образуемой такими компаниями. Однако интенсивность мер, принимаемых в пользу ИТ-компаний, способна сформировать впечатление, что в прежние годы софтверный бизнес не получал налоговых льгот, а его поддержка началась только с 2021 г. На самом деле идея ослабить фискальную нагрузку в отношении этих компаний стала воплощаться на практике с середины 2000-х гг. и, более того, действующие правила в значительной части выстроены на льготах, которые действуют уже много лет.

Для правильной оценки всей конструкции льгот недостаточно знать размеры пониженных налоговых ставок: важнее понимать, кому достаются преимущества и как они распределяются между компаниями разных масштабов деятельности. В зависимости от того, какие ставятся приоритеты, формируется тот или иной дизайн поддержки. Вместе с тем, если суммировать все причины, которые объясняют необходимость налогового маневра, получится целый спектр аргументов, включающих: стимулирование экспорта российского программного обеспечения, повышение внутреннего спроса на него, рост количества отечественных ИТ-компаний с расширением самой отрасли, повышение конкурентоспособности налоговой системы и инвестиционной привлекательности страны, возврат в Россию квалифицированных специалистов для решения проблемы «утечки мозгов», структурные преобразования экономики, проведение антикризисной политики, начатой в период пандемии на фоне ограничительных мер экономического характера, восполнение недостатка налоговых льгот, предотвращение спада отрасли. Очевидно, что выполнение той или иной задачи требует поддержки соответствующей группы налогоплательщиков, которая будет меняться с учетом выбранных приоритетов. Учитывая традицию налогового стимулирования в РФ, можно отметить, что на одном полюсе экономической повестки сегодня находится задача наращивания экспортного потенциала, надежды на выполнение которой возлагаются на средний и крупный ИТ-бизнес; на другом — появление новых фирм при увеличении ИТ-отрасли как таковой, что предполагает концентрацию мер на стимулировании предпринимательских инициатив. Поэтому при множественности объявляемых целей возможно существование конкретной модели налогового стимулирования, распределяющей наибольший объем налоговых льгот в пользу того или иного сегмента отрасли, который признается наиболее способным обеспечить ее рост. Определение этой модели, ее концептуальной основы в динамике, результатов применения и составляет цель статьи, фиксирующей ключевые этапы развития налогового режима российских ИТ-компаний.

Будучи особым, данный налоговый режим не является специальным и не регулируется отдельной главой в НК РФ, поскольку образован из льгот по основным налогам. Он не содержит какие-либо налоги, которых нет в общей системе налогообложения, тогда как специальные налоговые режимы отличаются «заменой отдельных «общих» налогов единым налогом» при упрощении правил налогообложения [Матинов, 2005]. В соответствии с этим одним из критериев сравнения специальных налоговых режимов является набор обязательных платежей, заменяемых в рамках каждого из них [Жданова, 2006]. Между тем льготы, предоставляемые внутри общей системы налогообложения, оставляют прежним налоговое поле организации и, более того, при снижении налоговой нагрузки могут вести к усложнению налогового учета¹. Но создание той или иной степени благоприятности условий деятельности — это отличительный признак налоговых режимов, в том числе таких, которые прямо не поименованы в НК РФ; независимо от юридического оформления режима достаточным признаком его идентификации служит «наличие правовой льготы либо льготного характера налогообложения» [Иващенко, 2007]. Обособление «неспециальных» налоговых режимов становится возможным благодаря такому сочетанию стимулов, при

¹ Такое может происходить, в частности, из-за необходимости вести отдельный учет доходов, к которым применяется пониженная налоговая ставка.

котором достигается преференциальный порядок налогообложения конкретной, строго выделенной в налоговом законодательстве категории бенефициаров, определяемых в условиях применения льгот, устанавливаемых, как правило, в рамках единого пакета мер поддержки. И вполне правомерно выделять в самостоятельную категорию ИТ-компании, признавая наличие у них особого налогового режима, складывающегося из доступных им льгот.

ВЫБОР КУРСА И ПРИОРИТИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ ПОДДЕРЖКИ ИТ-КОМПАНИЙ: 2007–2009 гг.

На протяжении многих лет в России не использовались рычаги налогообложения для стимулирования ИТ-компаний. До конца 2006 г. они «платили налоги так же, как и другие фирмы» [Сирик, 2007], что объяснялось несколькими причинами. Во-первых, макроэкономические проблемы, с которыми столкнулось государство после радикального перехода к рыночным формам хозяйствования в 1990-х гг., существенно замедлили процесс технологического обновления экономики. Во-вторых, на фоне внутреннего экономического кризиса накопились более насущные и в то же время масштабные задачи, решение которых требовало стабилизации государственных финансов, в том числе путем реформирования самой системы налогов и сборов. В-третьих, не было традиции поддерживать софтверный бизнес, информационные технологии не выделялись в отдельную область налогового стимулирования, а поддержка организаций с высокой долей знаний и интеллектуального труда в производимой продукции отождествлялась со стимулированием научных исследований и разработок. Наконец, как показала практика, формирование внутреннего спроса на продукцию российской ИТ-отрасли не было достаточным мотивом для предоставления ее компаниям существенных налоговых льгот (особенно в условиях, когда рынок активно наполнялся зарубежным программным обеспечением).

Тем не менее переход к практике налогового стимулирования ИТ-отрасли не был спонтанным явлением, но подготавливался в течение ряда лет. Прежде всего стоит отметить, что принимаемые в настоящее время решения о поддержке софтверного бизнеса в полной мере соответствуют тезису о том, что «наука и технология, обеспечивающие стратегические предпосылки экономического роста, а следовательно, и улучшение качества жизни, сейчас превращаются в решающий фактор дальнейшего развития любой страны»². Между тем об этом говорил еще Президент РФ Б. Ельцин в обращении к Федеральному собранию в 1999 г. И в первой половине 2000-х гг. уже звучали предложения о целесообразности налогового поощрения иностранных инвестиций в соответствии с отраслевыми приоритетами, к которым предлагалось относить сектор информационных технологий [Титов, 2004]. К тому времени значительно изменились и предпосылки, влияющие на то, как государство выстраивает налоговую политику: ВВП увеличился в несколько раз, бюджет стал исполняться с профицитом и появились финансовые резервы для наращивания стимулирующих налоговых расходов. Кроме того, стали более понятны механизмы рынка в их применении к российской действительности; обозначались уязвимые и отстающие сегменты национальной экономики, требующие применения особых подходов в налогообложении; в условиях экономической стабильности стали расти бюджетные ресурсы и, соответственно, открылись новые возможности социально-экономического развития, выдвигавшие на первый план задачу «занять достойное место в мировом разделении труда» с ориентиром на то, чтобы Россия, по словам Президента РФ В. Путина, озвученным в обращении к Федеральному собранию в 2006 г., стала «крупным экспортером

² Послание Президента РФ Федеральному собранию от 30 марта 1999 г. «Россия на рубеже эпох (о положении в стране и основных направлениях политики Российской Федерации)».

интеллектуальных услуг»³. И в первую очередь требовалось решить проблему «утечки мозгов», так как было известно, что «все наши программисты... работают в основном в офшорных зонах, где оказывают услуги крупным компаниям, получают там доходы и, по сути, не платят никаких налогов на территории Российской Федерации»⁴. При этом в условиях международной конкуренции налоговая система стала рассматриваться под новым углом зрения, и тогда выяснилось, что даже обычные налоговые ставки могут быть причиной «снижения конкурентоспособности отечественных компаний в области заказного программирования на мировом рынке» и что без отдельного режима налогового благоприятствования они «проигрывают борьбу за крупные заказы от иностранных заказчиков»⁵. В связи с этим планировалось реализовать достаточно амбициозный законодательный проект в виде системы налогообложения для организаций, работающих в области информационных технологий, для которой в НК РФ отводилась бы глава 26.5⁶.

Специальный налоговый режим для ИТ-компаний, в свою очередь, проектировался по образцу упрощенной системы налогообложения (УСН), а именно предполагал уплату единого налога (взамен налога на прибыль, единого социального налога и налога на имущество организаций) и позволял не начислять НДС при реализации информационной продукции. Но при общем сходстве имелись принципиальные отличия. К режиму не допускались индивидуальные предприниматели; исключался выбор объекта налогообложения: единый налог мог уплачиваться только с доходов по ставке 6 %; условие о численности работников ставилось в форме не предельного, а минимального значения. Правом применения этого режима в проекте наделялся софтверный бизнес при условии, если поддерживал занятость на уровне **не менее 100** рабочих мест и получал не менее 70 % профильных доходов в виде экспортной выручки; порог годового дохода при этом не закреплялся, что открывало перспективы преференциального налогообложения даже самых крупных ИТ-компаний. Уклон в сторону стимулирования экспорта отводил ИТ-стартапам второстепенную роль, что выразилось в очень высоких барьерах допуска к отраслевым преференциям.

Инициатива поддержать ИТ-компания в формате специального налогового режима вначале получила поддержку депутатского корпуса, и соответствующий законопроект даже прошел первое чтение. Тем не менее он был снят с рассмотрения, а расширение состава режимов эксперты признали неперспективным решением. Комитет Госдумы РФ по бюджету и налогам пришел к выводу о том, что «введение отдельного специального налогового режима... представляется излишним», поскольку его ключевые положения содержательно повторяют главу 26.2 НК РФ, под действие которой подпадают в том числе ИТ-компания⁷. Свою роль также сыграло нежелание властей формировать в России мультирежимную налоговую систему, исходя из того, что «нельзя создавать спецрежимы для каждой отрасли», ведь если бы государство выбрало такой путь, то стали бы «поступать предложения о введении спецрежимов для автомобильной, авиационной, текстильной и прочих отраслей экономики» [Шаталов, 2006].

Между тем отказ от идеи множественности отраслевых режимов не отменил нацеленность законодателя поддержать ИТ-отрасль через механизмы косвенного экономического регулирования, но для этого был выбран другой путь: предоставлять налоговые льготы внутри общей системы налогообложения вместо специального налогового режима, проект которого не оказался бесполезным. Ведь «некоторые из его идей нашли отражение в положениях Закона № 144-ФЗ», которым «для организаций в сфере информационных

³ Послание Президента РФ Федеральному собранию от 10 мая 2006 г.

⁴ Стенограмма обсуждения проекта федерального закона № 282588-4 (из выступления Н. В. Бурыкиной 12 мая 2006 г.).

⁵ Пояснительная записка к проекту федерального закона № 282588-4.

⁶ Сейчас этой главой регулируется патентная система налогообложения.

⁷ Заключение Комитета по бюджету и налогам по проекту федерального закона № 282588-4.

технологий с 1 января 2007 г. предусмотрены льготы по налогу на прибыль и ЕСН» [Шершнева и др., 2006]. Как таковая преемственность проявилась в условиях применения льгот, которые были сформированы путем модификации периметра несостоявшегося на практике режима. Требование по доле профильных доходов стало двойным, так как расщепилось на два условия: по структуре не только профильных, но и общих доходов, которые не менее чем на 90 % должны были поступать от продаж информационных продуктов. Требование минимальной численности работников, наоборот, было смягчено: вместо 100 человек для получения льгот достаточно было набрать в штат 50 человек. Причем оба значения не были умозрительными: достаточно четко прослеживается их связь с критериями малого бизнеса. На момент утверждения поправок, закреплявших периметр льгот, малыми в общем случае считались предприятия с численностью работников до 50 человек⁸. Таким образом, налоговые льготы, спроектированные для модификации общей системы налогообложения, не предназначались малому ИТ-бизнесу. Для остальных, т. е. средних и крупных, ИТ-компаний были «снижены пороговые размеры налоговой базы на одного сотрудника, с которых начисление ЕСН осуществляется по регрессивным (пониженным) ставкам» и наряду с этим предоставлено право «учитывать расходы на приобретение электронно-вычислительной техники не путем начисления амортизации, а единовременно» [Макалкин, 2007].

Выбор именно таких льгот определялся тем, что, во-первых, в структуре затрат ИТ-компаний преобладают расходы на оплату труда, так как именно интеллектуальный труд и квалификация кадров вносят решающий вклад в создание добавленной стоимости; во-вторых, единовременный учет капитальных вложений, снижая налог на прибыль, высвобождает денежные средства, которые можно инвестировать в развитие компании и тем самым ускорить ее рост. В связи с этим исчисление единого социального налога производилось по ставке 10 % вместо 26 %, когда выплаты в пользу работника ИТ-компания достигали с начала года 75 тыс. руб., тогда как по общим правилам переход в разряд пониженной ставки начинался с выплат не менее 280 тыс. руб. Полное списание расходов на приобретение электронно-вычислительной техники рассматривалось как способ освободить от налогообложения инвестиции ИТ-компаний в основные средства, без которых невозможно создание информационного продукта. Фактически это была амортизационная премия в размере 100 %. Под этим термином понимается «особый порядок начисления амортизации», при котором установленный процент капитальных вложений сразу включается в текущие расходы [Сергеева, 2010]. Такой механизм налогового учета также называется мгновенной амортизацией.

С концептуальной точки зрения были выработаны основные контуры отраслевой налоговой поддержки, в значительной части сохраняющиеся и сегодня. Перспективное назначение налоговых льгот состояло в том, чтобы, с одной стороны, увеличить долю высокотехнологичного экспорта и, с другой стороны, расширить саму отрасль за счет начинающих софтверную деятельность предпринимателей и притока/возврата в страну программистов из-за рубежа. При этом надежды на увеличение экспорта информационной продукции, выбранного в качестве приоритета, связывались с активизацией деятельности средних и крупных ИТ-компаний на мировом рынке информационных технологий. Этим компаниям отводились отраслевые налоговые льготы, что подтверждается жесткими условиями льготирования. Так, порог минимальной численности работников был очень

⁸ При численности до 100 человек малыми считались тогда исключительно промышленные, строительные и транспортные предприятия согласно Федеральному закону от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации». Это значение было унифицировано для всех видов деятельности с 1 января 2008 г. с принятием Федерального закона от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».

высоким, поскольку в секторе информационных технологий «фирма с 50–100 работниками считается крупной», а в целом большинство ИТ-компаний «имеют небольшие обороты и маленький штат» [Арзамасцев, 2006]. Условие о получении выручки преимущественно (почти на $\frac{2}{3}$) от иностранных покупателей явно указывало на то, что «льготы получают не все создатели компьютерных программ, а только крупные специализированные фирмы, ориентированные на зарубежных заказчиков» [Мещеряков и др., 2006]. Такой прогноз подтвердился на практике, о чем свидетельствует статистика использования льготы по налогу на прибыль. В течение 2017–2020 гг. правом списывать в расходы первоначальную стоимость электронно-вычислительной техники ежегодно пользовались, по данным ФНС РФ⁹, около 20 организаций, тогда как среднее количество компаний, занимающихся разработкой программного обеспечения и иной деятельностью в сфере ИТ, в этот промежуток времени составляло, согласно статистике СПАРК, примерно 76 тыс. ед.¹⁰ Причем бенефициарами мгновенной амортизации становились главным образом ИТ-компании Москвы и Санкт-Петербурга¹¹. Крайне ограниченный субъектный охват в сочетании с узкой географией льготы свидетельствовал о том, что у большинства ИТ-компаний в стране не было поддержки по налогу на прибыль, а сама льгота представляла собой привилегию небольшой прослойки бенефициаров, работающих в основном с иностранными контрагентами. Чересчур избирательный подход не позволял стимулировать даже те организации, которые могли выйти на мировой рынок, но не получали на нем преобладающую долю доходов.

ИТ-стартапы и вообще малые ИТ-компании не рассматривались в качестве игроков рынка, способных поднять экспортный потенциал своей отрасли, в связи с чем этому сегменту специальные льготы не предоставлялись, но отводилась упрощенная система налогообложения, главная функция которой как раз и состоит в поддержке начинающих предпринимателей, равно как предприятий с небольшими доходами. На том этапе данный шаг казался вполне логичным, учитывая, что переход на УСН был выгоднее применения отдельных льгот внутри общей системы, поскольку облегчал бремя не только налогообложения, но и бухгалтерского учета [Зобова, 2008], а, кроме того, в своей конструкции уже содержал налоговые послабления, аналогичные льготам для ИТ-компаний на общей системе, но более эффективные. Освобождаясь от уплаты единого социального налога, малые ИТ-компании платили взносы только в Пенсионный фонд РФ (ПФР) по ставке 14 % и могли учитывать в расходах 100 % капитальных вложений, причем в любые основные средства, а не только в электронно-вычислительную технику. Одновременно они получали льготу, которой не было у среднего и крупного ИТ-бизнеса: низкую ставку налогообложения доходов и прибыли в размере 6 и 15 % соответственно (в зависимости от выбранного объекта обложения).

Однако первый вариант налогового режима для ИТ-компаний оказался неудачным. Меры, принятые в отношении ИТ-отрасли, почти не влияли на ее развитие, так как не могли обеспечить системную поддержку, и, что более важно, размах поставленной задачи не соответствовал экономическому состоянию отрасли: наращивать экспорт ИТ-продукции предлагалось независимо от того, что «у нас этой отрасли как таковой еще не существует»¹². С одной стороны, не была достигнута основная цель, связанная с построением

⁹ См. отчет по форме № 5-П.

¹⁰ Это значение отражает общий масштаб ИТ-отрасли и включает весь состав относящихся к ней видов деятельности без ограничений, накладываемых условиями применения действующих льгот.

¹¹ Так, накануне отмены льготы (в 2020 г.) из 16 компаний, применивших ее, семь работали в Москве, пять — в Санкт-Петербурге, а остальные четыре — в Вологодской, Московской, Новосибирской и Тульской областях.

¹² Стенограмма обсуждения проекта федерального закона № 282588-4 (из выступления Н. В. Бурыкиной 12 мая 2006 г.).

высокотехнологичной экономики, способной частично заместить экспорт природных ресурсов экспортом объектов интеллектуальной собственности; не удалось добиться и прорыва в конкуренции с другими странами. В 2013 г. Правительство РФ констатировало, что «доля российских компаний на мировом рынке услуг в области информационных технологий составляет около 1 %»¹³, что было крайне мало по меркам нескольких лет стимулирования. С другой стороны, ИТ-отрасль не могла интенсивно развиваться и со стороны массового сегмента ввиду того, что «небольшие ИТ-компании и организации, работающие на внутреннем рынке, на практике не смогли воспользоваться льготами из-за сложности механизма их получения» [Церенова, 2008]. На практике малый софтверный бизнес был просто «переброшен» на упрощенную систему в том виде, в каком она действовала для организаций любых других видов деятельности. Несмотря на сильные стороны этой системы налогообложения, набор доступных преимуществ был и остается у нее типовым (универсальным) без привязки к отраслевой специфике, в связи с чем малые ИТ-компании не извлекли для себя каких-либо отраслевых налоговых преимуществ¹⁴, кроме потенциальной возможности платить единый налог по ставке, адресно пониженной решением субъекта РФ, но и эта возможность появилась не сразу¹⁵. Нейтральность налоговых условий, гарантируемых на федеральном уровне в рамках УСН, ставила ИТ-стартапы в один ряд с другими бизнес-проектами, отчего выбор ИТ-отрасли для вложения капитала не был очевидным для потенциальных инвесторов.

В то же время среди льгот, адресованных среднему и крупному ИТ-бизнесу, не оказалось ни одной, которая бы имела прямой эффект и действовала в виде пониженной налоговой ставки. Преимущества при уплате единого социального налога достигались за счет льготной регрессивной шкалы, пониженные ставки которой как таковые не были льготными и применялись не на всем интервале налоговой базы, а только в части превышения заданной суммы выплат, соответствовавшей достаточно высокой заработной плате. Без нее эффект усиленной регрессии не мог проявиться в полной мере, поскольку могло уйти несколько месяцев на то, чтобы выплатить работнику сумму, достаточную для снижения ставки отчислений, и до этого момента льготная шкала ничем не отличалась от стандартной¹⁶. Снижение нагрузки по налогу на прибыль зависело от осуществления инвестиций, хотя можно усомниться в том, что амортизационная премия в принципе является льготой. Дело в том, что механизмы ускоренного списания капитальных вложений связаны лишь «с переносом уплаты налога на более поздние сроки», в то время как «исторически льготы по налогу на прибыль рассматривались именно как уменьшение налоговых обязательств в абсолютной величине», и с этой позиции особый порядок налогового учета расходов на покупку вычислительной техники рассматривать как налоговую льготу нельзя [Лапина, 2007]. Учитывая, что «через механизм амортизационной премии просто происходит перераспределение расходов между отчетными (налоговыми) периодами» [Весницкая, 2015], ИТ-компания, сэкономив на уплате налога в момент осуществления инвестиций, в дальнейшем возмещала бюджетной системе выпадающий доход за счет более низкой величины амортизационных начислений,

¹³ «Стратегия развития отрасли информационных технологий в Российской Федерации на 2014–2020 годы и на перспективу до 2025 года» (утв. распоряжением Правительства РФ от 1 ноября 2013 г. № 2036-р).

¹⁴ Эта проблема актуальна и в настоящее время. Отраслевые меры федеральной поддержки ИТ-компаний не выходят за рамки общей системы налогообложения.

¹⁵ До 1 января 2009 г. у субъектов РФ не было полномочий корректировать ставку единого налога. Начиная с указанного времени федеральный центр разрешил им снижать ставку с 15 до 5 % при налогообложении доходов, уменьшаемых на расходы, и только с 1 января 2016 г. регионы участвуют в определении ставки, по которой облагаются доходы, в интервале от 6 до 1 %.

¹⁶ Для того чтобы перейти в разряд пониженной ставки единого социального налога с начала года, требовалось выплатить работнику не менее 75 тыс. руб., в то время как средняя заработная плата в 2009 г. не превышала, согласно данным Росстата, 19 тыс. руб. по стране в целом.

включаемых в расходы при определении базы налога на прибыль¹⁷. Таким образом, амортизационная премия для ИТ-компаний была скорее стимулом к обновлению основных средств и фискальным «бонусом» за инвестиции, нежели льготой, дающей постоянную выгоду.

Примечательно, что еще в 2006 г. при рассмотрении в Совете Федерации закона, которым впервые устанавливались налоговые льготы для ИТ-компаний, председатель Комитета по бюджету (Е. В. Бушмин) подчеркнул, что предложенных мер — пониженной ставки единого социального налога и льготы при постановке на учет электронно-вычислительной техники — недостаточно «для того, чтобы действительно поддержать организации и фирмы, которые работают в области информационных технологий»¹⁸. Но тогда еще предполагалось вернуться к проработке специального налогового режима, а до тех пор установить отдельные льготы. Однако, как показала практика, из транзитных мер они превратились в основу особого налогового режима, выстраиваемого на базе общей системы налогообложения. Причем с 2008 г. его частью стало освобождение от уплаты НДС при реализации прав на программы и базы данных, установленное в рамках политики налогового стимулирования инновационной деятельности. Заметим, что эта льгота не была адресована исключительно ИТ-компаниям: наоборот, она охватывала совокупность объектов интеллектуальной собственности, включая также изобретения, полезные модели, промышленные образцы, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау).

Экономический эффект освобождения тех или иных операций от НДС заключается в предоставлении налогоплательщику дополнительной степени свободы в установлении рыночных цен, позволяющей гибко маневрировать между захватом рыночной ниши более низкими ценами и увеличением выручки. Сам механизм освобождения состоит в субсидировании ценовых скидок, снижающих барьеры входа в отрасль и повышающих шансы на получение заказов, что особенно важно для начинающих предпринимателей. Низкие цены позволяют привлечь потребительскую аудиторию на старте деятельности и тем самым поднять конкурентные позиции в сравнении с крупными игроками рынка. В то же время увеличение выручки, обуславливаемое отсутствием исходящего налога в цене, дает возможность ускорить окупаемость инвестиций за счет роста рентабельности продаж. При этом следует иметь в виду, что в отличие от льгот по прямым налогам льгота по НДС предоставляется в отношении не категорий налогоплательщиков, а операций, поэтому условия, касающиеся показателей деятельности, к ИТ-компаниям здесь не предъявляются. Организация может пользоваться льготой по НДС независимо от числа работников и доли профильных доходов, т. е. в том случае, когда она не считается ИТ-компанией для целей предоставления льгот по налогу на прибыль и страховым взносам, что делает освобождение нейтральным по отношению к размеру бизнеса. Более того, данную льготу могут применять компании, получающие доходы от передачи прав на программы и базы данных в качестве дополнительного, а не основного вида деятельности.

ДОНАСТРОЙКА И «КОНСЕРВАЦИЯ» НАЛОГОВОГО РЕЖИМА ИТ-КОМПАНИЙ: 2010–2020 гг.

С 2010 г. предпринимались отдельные шаги для усиления стимулирующего эффекта налогового режима ИТ-компаний и его донастройки в контексте упразднения единого социального налога. Тариф страховых взносов, заменивших этот налог, был снижен

¹⁷ Данный эффект связан с уменьшением первоначальной стоимости, списываемой в расходы по мере амортизации, на амортизационную премию.

¹⁸ Стенограмма 180-го заседания Совета Федерации ФС РФ (14 июля 2006 г.).

до 14 % с отменой условия о продажах программ и баз данных иностранным лицам; с 2012 г. уменьшен порог минимальной численности работников с 50 до 30 человек, а с 2014 г. — до семи человек, исходя из того, что «в поддержке в виде снижения объема отчислений с фонда оплаты труда больше всего нуждаются малые предприятия, в том числе только начинающие свою деятельность»¹⁹. В сущности, эти решения преследовали разные цели и адресовались отдельным сегментам ИТ-отрасли.

С одной стороны, снижение тарифа обуславливалось тем, что государство взяло курс «на обеспечение условий инновационного развития экономики», требовавшего оптимизации налогообложения для «расширения предпринимательской деятельности в первую очередь инновационной направленности», например «в таких областях, как... стратегические компьютерные технологии и программное обеспечение»²⁰. Выполнение целей национального развития вновь выводило на первый план средний и крупный ИТ-бизнес, но уже в другом качестве — как участников процесса формирования инновационной среды, для которых действующие льготы были явно недостаточны.

С другой стороны, малые ИТ-компании ничего не выиграли от снижения тарифа взносов. Применяя УСН в период действия единого социального налога, они и прежде платили их по тарифу 14 %; как известно, отмена единого социального налога повлекла за собой потерю внутрирежимной льготы по отчислениям на социальные нужды, предоставлявшейся в виде освобождения от уплаты взносов на медицинское страхование, а также страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. Хотя появилась возможность использовать абсолютно такую же льготу в рамках общей системы налогообложения, теперь для снижения тарифа было необходимо набрать 50 работников, тогда как на УСН преференциальный порядок действовал при найме хотя бы и одного работника. Как следствие, все организации, не сумевшие адаптироваться к единым для всех ИТ-компаний правилам, потеряли пониженный тариф, и пострадали главным образом микропредприятия, поскольку для разработки программного обеспечения, по данным Росстата, они обычно привлекают не более двух-трех человек²¹. Необходимость предотвратить рост фискальной нагрузки на фонд оплаты труда небольшого программного бизнеса стала реальным мотивом смягчения требований к числу принятых работников, которое выглядело сильно завышенным. Смысл поправок, таким образом, заключался не столько в улучшении налоговых условий деятельности в ИТ-отрасли, сколько в компенсации утраченной льготы за счет послаблений внутри общей системы налогообложения. Для средних и крупных ИТ-компаний указанные изменения не играли никакой роли, а это значит, что они адресовались тем организациям, которые, находясь на УСН, сталкивались с «кадровым» барьером применения пониженного тарифа. Поэтому мы имеем основания утверждать, что, снижая порог численности работников, государство просто возвращало пониженный тариф взносов малым ИТ-компаниям и одновременно выравнивало условия деятельности между общей и упрощенной системами налогообложения, которые начали пересекаться в вопросах налогового стимулирования таких компаний.

В целом формирование дизайна льготы, нейтрального к выбираемому налоговому режиму, является, на наш взгляд, правильным вектором его развития, но делает лишним само условие о минимальной численности работников, ведь у среднего и крупного ИТ-бизнеса оно выполняется автоматически и по этой причине теряет практический смысл, а у любой открывающейся компании «одну из основных статей затрат, разумеется, составляют расходы на заработную плату» [Шепелев, 2012]. В силу отличающихся возможностей

¹⁹ Пояснительная записка к проекту федерального закона № 385323-6.

²⁰ Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию от 29 июня 2010 г. «О бюджетной политике в 2011–2013 годах».

²¹ Малое и среднее предпринимательство в России // Росстат, 2019.

нанимать высокооплачиваемых программистов компании с разной величиной оборота находятся в неравном положении относительно шансов воспользоваться льготой. Кроме того, с тех пор как малыми считаются предприятия с численностью работников до 100 человек, т. е. с 2008 г., разделение ИТ-компаний на основе любого другого значения приобрело оттенок субъективности и, усложняя налоговое законодательство, вносит ограничения, не обоснованные с точки зрения федерального приоритета налоговой поддержки малого бизнеса. Поэтому, несмотря на принятые меры, добиться равного доступа к пониженному тарифу не удалось. В то же время перемещение льготы по страховым взносам в плоскость общей системы налогообложения высветило тот факт, что упрощенная система не является механизмом отраслевой поддержки и нужны новые послабления.

Вместе с тем со второй половины 2010-х гг. темп обновления налогового режима ИТ-компаний был полностью потерян и за каскадом названных выше мер не последовало никаких изменений, которые бы логически довершили стирание границ льготирования по масштабам деятельности. Вплоть до налогового маневра новые отраслевые льготы для программного бизнеса не вводились, и главная причина заключается в том, что разработка программ и баз данных на протяжении данного этапа не отделялась от инновационной деятельности, поддерживать которую государство планировало вовсе не за счет налогового режима ИТ-компаний, а в рамках проекта создания инновационного центра «Сколково», анонсированного Президентом РФ Д. Медведевым в 2009 г.²² и ориентированного на успешную коммерциализацию идей не только на российском, но и на мировом рынке. При этом важно понимать, что режим налогового благоприятствования участников проекта не является ни второй фазой развития ИТ-компаний, ни тем более его полной заменой, поскольку беспрецедентные налоговые льготы, предоставляемые участникам проекта, например в виде освобождения от уплаты налога на прибыль и НДС сроком на десять лет, сочетаются с высокими требованиями к налогоплательщику, от которого ожидается создание такого продукта, который будет иметь конкурентные преимущества перед мировыми аналогами. Иными словами, «Сколково» — это своего рода элитарный налоговый режим, доступный небольшому кругу ИТ-компаний, количество которых, составляя на сегодняшний день 1,3 тыс. ед.²³, фиксирует наиболее перспективную, конкурентоспособную часть ИТ-отрасли, которая изначально не может быть широкой. В свою очередь, налоговый режим собственно ИТ-компаний, отведенный на второй план и не имевший в своей конструкции даже пониженной ставки налога на прибыль, не смог оказать существенного регулирующего влияния на остальную часть этой отрасли, что привело к негативным результатам.

На протяжении всех лет, предшествовавших налоговому маневру, российская ИТ-отрасль²⁴ находилась в состоянии перманентного упадка: только за период 2017–2020 гг. она потеряла, согласно единому реестру субъектов МСП, около 1,5 тыс. микропредприятий (ИТ-компаний с численностью работников до 15 человек, испытывающих сложности с применением льгот), сократившись почти на 3 %. И хотя высокая значимость ИТ-отрасли для экономики РФ — это решающий аргумент для проведения налогового маневра, инициированного в период распространения коронавирусной инфекции (оказавшийся наиболее сложным для многих отраслей ввиду применения мер ограничительного характера), к числу рациональных причин пересмотра основ налогового режима ИТ-компаний (и вообще повышенного внимания к нему в настоящее время) следует отнести далеко не лучшее состояние самой отрасли **перед пандемией**, включая падающий спрос на программное

²² Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 12 ноября 2009 г. Название «Сколково» тогда не прозвучало, однако именно о нем шла речь, когда говорилось «о создании современного технологического центра ... по примеру Силиконовой долины».

²³ Участники проекта «Сколково». URL: <https://navigator.sk.ru>.

²⁴ Здесь и далее в наших оценках мы отталкиваемся от определения ИТ-отрасли, которое формализовано в приказе Минцифры России от 18.11.2020 № 600 по таким классам ОКВЭД, как: 62.01, 62.02, 62.03, 63.11.

обеспечение российских разработчиков внутри страны²⁵. Причем данную проблему не могла решить льгота по НДС: будучи комфортной по условиям, т. е. не требуя от ИТ-компаний выполнения каких-либо показателей, она предоставлялась в отношении информационных продуктов как российского, так и иностранного происхождения, и на равных основаниях ей пользовались зарубежные ИТ-компании²⁶, а потому говорить о специальной поддержке российского сегмента ИТ-отрасли в данном случае не приходилось.

Налоговый режим ИТ-компаний к моменту проведения маневра в ИТ-отрасли имел два изъяна, таких как низкая стимулирующая роль и «рваный» периметр. Действительно, в отличие от пониженного тарифа страховых взносов пороги доступа к мгновенной амортизации за целое десятилетие никак не смягчились и по-прежнему ставили условием наличие у ИТ-компаний преимущественно экспортных доходов и обеспечение не менее 50 рабочих мест, а потому режим применялся полностью или частями в зависимости как от масштаба бизнеса, так и его возможностей конкурировать за рубежом. Полный набор льгот предназначался в первую очередь для крупных ИТ-компаний, поставляющих программное обеспечение на экспорт, тогда как малый и средний ИТ-бизнес мог претендовать в основном на снижение нагрузок по страховым взносам. Но для микробизнеса применение даже этой льготы стало проблематичным, и выходом для него было применение УСН, позволявшей «добрать» остальные преференции, имея в виду мгновенную амортизацию и пониженную ставку единого налога. Впрочем, после проведения маневра, в ходе которого была снижена ставка налога на прибыль, «упрощенка» потеряла статус более эффективного стимулирующего режима и расклад в распределении льгот между организациями с разной величиной оборота вновь изменился.

НАЛОГОВЫЙ МАНЕВР В ИТ-ОТРАСЛИ: МЕХАНИЗМ И ПЕРВЫЕ ИТОГИ

Для того чтобы ускорить процесс структурных преобразований в экономике, для ИТ-компаний с 2021 г. тариф страховых взносов был снижен с 14 до 7,6 %, а ставка налога на прибыль — с 20 до 3 % при унификации сферы их действия²⁷. Во избежание дублирования льгот амортизационная премия была отменена, что, в частности, означало полную отмену требований по экспорту информационной продукции. Без них обновленная версия режима становилась доступной более широкому кругу организаций. При этом налоговый маневр — это не просто уменьшение налогов, но процесс дальнейшего формирования особого режима деятельности программного бизнеса. Так, снижение размера изъятий с прибыли для ИТ-отрасли — это новая, ранее не практиковавшаяся в налоговой системе РФ льгота, введение которой преследует цель повысить привлекательность российской юрисдикции, но из расчета того, что «это будет одна из самых низких налоговых ставок в мире»²⁸. При этом государство намерено использовать режим для того, чтобы оказать содействие именно российскому сегменту отрасли, в частности потому, что использование зарубежного программного обеспечения создает угрозу информационной безопасности, которую можно устранить использованием отечественных информационных технологий²⁹. Исходя из этого, ключевая идея преобразований состоит не столько в увеличении совокупного объема налоговой поддержки для программного

²⁵ Ястребова С., Базанова Е., Кинякина Е. ИТ-отрасль получит бессрочный налоговый стимул // *Ведомости*. URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2020/06/22/833106-it-otrasl-poluchit-bessrochnii-nalogovii-stimul>.

²⁶ Письмо Минфина России от 19 июня 2019 г. № 03-07-08/44653.

²⁷ Применение льготной ставки налога на прибыль допускается при соблюдении условий, которые были установлены ранее для пониженного тарифа страховых взносов.

²⁸ Пояснительная записка к проекту федерального закона № 990337-7.

²⁹ Указ Президента РФ от 2 июля 2021 г. № 400 «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации».

бизнеса, сколько в перераспределении налоговых расходов между видами льгот. Предполагается, что доходы бюджетной системы, которые выпадут из-за дополнительных послаблений по прямым налогам, будут по возможности компенсироваться ростом поступлений в рамках косвенного налогообложения за счет сужения льготы по НДС, в фокусе которой должны остаться отечественные разработчики и правообладатели. Совокупность принятых мер и называют налоговым маневром потому, что его механизм основан на смещении баланса налоговых льгот при минимизации ущерба для фискальных интересов государства. Это термин, который лучше всего передает реализуемую идею бюджетной нейтральности налоговой реформы в ИТ-отрасли и не сводится лишь к уменьшению налогов.

С 2021 г. право на освобождение от НДС теряют ИТ-компании, информационные продукты которых не включены в реестр российских программ и баз данных. Иными словами, отсекается бизнес, капитал которого не менее чем наполовину финансируется из-за рубежа, а выплаты иностранным лицам за коммерческое использование в России их программного обеспечения достигают 30 % выручки³⁰. Проще говоря, это организации, извлекающие основную часть доходов из предоставления российским пользователям прав на программы иностранного происхождения по сублицензионным договорам, равно как от оказания услуг технической поддержки данных программ и консультационных услуг по их внедрению. Модификация льготы призвана обеспечить дополнительные конкурентные преимущества российским ИТ-компаниям и тем самым ослабить влияние зарубежных фирм на отечественный рынок. Кроме того, введение ограничений в условия применения льготы — наиболее оптимальный вариант маневра, так как первоначально планировалось вообще отменить льготу, субсидируя уплаченный НДС ИТ-компаниям по реестру. В этом отношении были учтены интересы бизнес-сообщества, которое увидело для себя риски столкнуться после маневра не со снижением, а, наоборот, с увеличением налоговой нагрузки³¹, и притом значительным, ведь от полного освобождения пришлось бы одновременно перейти к уплате НДС по ставке 20 %. Это потребовало бы от ИТ-компаний, даже претендовавших на субсидии, заметно поднять цены для покупателей либо согласиться со снижением рентабельности до момента компенсации налога. Кроме того, имелись опасения по поводу возможной бюрократизации процесса субсидирования, связанного с подтверждениями и проверками обоснованности бюджетных выплат³². Во избежание административно-фискального давления на ИТ-отрасль государство сохранило льготу по НДС, но отказывает налогоплательщику в праве на ее получение до тех пор, пока у него нет записи об информационном продукте в реестре.

Исходя из того что доходы от операций с любыми программами и базами данных не собственной разработки как таковые не признаются профильными, т. е. не засчитываются в долю доходов от деятельности в сфере ИТ³³ при оценке правомерности уменьшения налога на прибыль и страховых взносов, можно сделать вывод, что налоговый маневр был проведен не только с целью перераспределения налоговых расходов, но и ради сближения периметра льгот для формирования из них цельного, логически выстроенного налогового режима. И хотя вполне понятно, что для бизнес-сообщества «самое страшное

³⁰ Постановление Правительства РФ от 16 ноября 2015 г. № 1236 «Об установлении запрета на допуск программного обеспечения, происходящего из иностранных государств, для целей осуществления закупок для обеспечения государственных и муниципальных нужд».

³¹ Эфендиева М. Запутанный маневр. ИТ-отрасль ждет пояснений по налоговым льготам / Коммерсантъ. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4585767>.

³² Дмитриева Д. ИТ обнулили господдержку / Деловой Петербург. URL: https://www.dp.ru/a/2020/06/26/IT_obnulili_gospodderzhku.

³³ Такова позиция Минфина России. Отражена, в частности, в письмах от 30 декабря 2020 г. № 03-03-06/1/116093, от 24 сентября 2021 г. № 03-03-06/1/77709, от 7 декабря 2021 г. № 03-03-07/99171.

в налоговом маневре — отмена льготы по уплате НДС»³⁴, следует учитывать идеологию новых ограничений. По большому счету, они направлены на перегруппировку льгот, когда освобождение по НДС для операций с программами и базами данных как бы «вытаскивается» из универсальной «инновационной» налоговой льготы³⁵, чтобы быть присоединенным к льготам по налогу на прибыль и страховым взносам, в рамки которых попадает программное обеспечение только собственной разработки. С этой точки зрения новые ограничения выглядят не такими уж строгими, как принято считать, ведь в отличие от названных льгот возможность освобождения от НДС не зависит от вида договора³⁶. Это значит, что начислять НДС по-прежнему не нужно даже в том случае, когда организация получает доходы по сублицензионным договорам от операций с программным обеспечением сторонних правообладателей, включая иностранных лиц (при соблюдении условия об отчислении им, как отмечалось, менее 30 % выручки³⁷). Но одновременно есть и такая точка зрения, что в отмене льготы отдельные налогоплательщики найдут даже плюсы благодаря встраиванию в цепочки НДС с правом вычета входящих сумм налога. Извлечь эти выгоды смогут компании, которые перепродают программное обеспечение и поставляют его на экспорт [Захарова, 2021].

При этом важно понимать, что налоговый маневр, перераспределяя на макроуровне бюджетные доходы между видами налогов, не обязательно затрагивает микроуровень налоговых отношений. Так, если отечественная ИТ-компания еще до маневра сама разрабатывала какую-либо программу и передавала права на нее по лицензионным договорам, то для нее абсолютно никаких ограничений в применении льгот не будет. На практике она увидит для себя только дополнительные налоговые послабления, предоставляемые в части НДС под условием включения информационного продукта в реестр российских программ и баз данных, и выполнение этого условия, по данным Минцифры России, привело к интенсивному расширению реестра. Если на конец 2020 г. в нем было зарегистрировано 8,8 тыс. информационных продуктов, то к середине апреля 2022 г. реестр насчитывал 13,3 тыс. позиций³⁸. Иными словами, рост составил примерно 50 % за весь 2021 г. и первый квартал текущего года.

Предварительные результаты налогового маневра указывают на то, что он сработал, поскольку только за первые девять месяцев 2021 г. прирост налоговых отчислений от ИТ-отрасли, по информации министра цифрового развития, связи и массовых коммуникаций М. Шадаева, составил 48 млрд руб.³⁹ Речь идет именно о чистом эффекте, определяемом как разница между валовыми налоговыми поступлениями и выпадающими доходами бюджета. Размер последних прогнозировался Правительством РФ в размере примерно 32 млрд руб. от введения льготной ставки налога на прибыль и около 25 млрд руб. от снижения тарифа страховых взносов⁴⁰. При сопоставлении величин мы обнаружим, что общая сумма налоговых доходов в разрезе ИТ-отрасли превысила 100 млрд руб. Столь значимый фискальный эффект, по всей вероятности, объясняется совокупностью

³⁴ Кузьмин Д. *Налоговый маневр в ИТ: условия, ограничения, преимущества* / Контур. URL: <https://kontur.ru/articles/6050>.

³⁵ Имеется в виду налоговое освобождение, применявшееся на основании подп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ в редакции до 1 янв. 2021 г.

³⁶ См. письма Минфина РФ от 8 декабря 2020 г. № 03-07-08/107129, от 18 декабря 2020 г. № 03-07-07/111669.

³⁷ Тем более нет препятствий для освобождения от НДС в том случае, когда правообладателем изначально является другая российская организация.

³⁸ При этом за весь период ведения реестра — с 1 января 2016 г. — свыше 200 информационных продуктов были из него исключены.

³⁹ Совещание Президента РФ с членами Правительства РФ 24 ноября 2021 г. URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/67188>.

⁴⁰ Финансово-экономическое обоснование к проекту федерального закона № 990337-7.

причин, хотя маневр и является основной из них. Если государство планировало покрыть хотя бы половину выпадающих доходов отменой льготы по НДС для зарубежного сегмента ИТ-отрасли, надо полагать, что его доля оценивалась властями как очень высокая, иначе в проведении маневра не было бы экономического смысла. Однако помимо этого должен существовать эффект оживления отрасли и активизации предпринимательских инициатив, когда налоговые поступления растут в силу действия льгот, ожидаемый результат применения которых связывается государством с увеличением как совокупной налоговой базы (в том числе по налогам, не задействованным в предоставлении льгот), так и количества самих налогоплательщиков. Например, известно, что за аналогичный период времени (неполный 2021 г.) «объем экспорта нашего программного обеспечения и услуг вырос на 13,5 процента», составив больше 5 млрд долл., тогда как общий «объем выполненных работ и оказанных услуг возрос на 30 процентов» и пересек отметку 1,5 трлн руб.⁴¹, что должно было повлиять в первую очередь на сумму налога на прибыль, собранного в 2021 г.

Важным источником компенсации выпадающих доходов, по всей вероятности, стало повышение оплаты труда в ИТ-отрасли, вызвавшее прирост поступлений НДФЛ. По данным Росстата, у среднего и крупного ИТ-бизнеса заработная плата увеличилась на 13 % в 2021 г. по сравнению с 2020 г., хотя вопрос о роли льгот здесь является спорным. С одной стороны, «почти 7 тысяч ИТ-компаний воспользовались льготами по страховым взносам»⁴², т. е. имели реальные возможности улучшить систему материального стимулирования своих работников, направив средства, высвобожденные этими льготами, в фонд оплаты труда и тем самым прибавить сумму налоговых изъятий с личных доходов, удерживаемых и перечисляемых в бюджетную систему. С другой стороны, рост заработной платы не является прямым результатом налогового маневра, поскольку отражает общую тенденцию, которая обозначилась за несколько лет до установления тарифа страховых взносов на уровне 7,6 %. Например, только за период 2017–2020 г. ИТ-компании, не относящиеся к малому бизнесу, подняли оплату труда более чем на 30 %, что позволяет говорить о перспективах такого роста и без введения государством дополнительных стимулов. Положительная динамика оплаты труда — вполне логичный результат конкурентной борьбы за ИТ-специалистов с высокими профессиональными навыками на фоне долгосрочного действия пониженного тарифа, который, напомним, в ходе налогового маневра был снижен, а не вновь установлен.

На краткосрочный прирост налоговых поступлений повлиял и динамичный процесс создания новых фирм в ИТ-отрасли, которая, согласно единому реестру субъектов МСП, выросла за 2021 г. и I кв. 2022 г. на 2,8 тыс. компаний, т. е. почти на 7 %. Такой взрывной рост с избытком компенсировал отраслевой спад, наблюдавшийся в прежние годы, поэтому нет оснований сомневаться в том, что новые налогоплательщики укрепили доходную часть бюджета. В то же время данный фактор не следует переоценивать.

Во-первых, необходимо время, чтобы новые фирмы не только появились, но и, преодолев точку безубыточности, получили первую налогооблагаемую прибыль. ИТ-компании с небольшими оборотами деятельности и тем более ИТ-стартапы не обладают высоким налоговым потенциалом, который, в свою очередь, может быть увеличен за счет эффекта масштаба: необходимо создание большого числа фирм, чтобы государство увидело существенный рост налоговых доходов. Отметим, что с этой точки зрения некорректно оценивать эффективность маневра по количеству аккредитованных ИТ-компаний, исходя

⁴¹ Совещание Президента РФ с членами Правительства РФ и руководством партии «Единая Россия» 14 сентября 2021 г. URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/66686>.

⁴² Мишустин рассказал о господдержке ИТ-компаний / РИА Новости. URL: <https://ria.ru/20210921/it-1751105089.html>.

из того что «число заявок, подаваемых бизнесами из России на государственную аккредитацию в качестве ИТ-компаний, выросло с начала марта в 100 раз»⁴³. Этот индикатор подходит для определения круга потенциальных бенефициаров налоговых льгот и лишь косвенно отражает состояние ИТ-отрасли. Государственная аккредитация — это не процесс создания новой ИТ-компании, а лишь необязательная процедура, открывающая доступ к мерам поддержки. Ее могут проходить уже действующие на рынке ИТ-компании, чтобы получить налоговые преференции, а это значит, что добавление позиций в реестр нельзя отождествлять с расширением отрасли.

Во-вторых, на перспективы снижения налоговой нагрузки отреагировал главным образом сегмент микропредприятий, который фактически стал локомотивом расширения ИТ-отрасли, занимаая в ней свыше 90 %. В сегменте успешного среднего и крупного ИТ-бизнеса, составляющего сравнительно небольшую отраслевую прослойку, уменьшение налогов действует иначе, стимулируя в большей степени рост оборотов деятельности представленных на рынке компаний, чем создание организаций с нуля. Иными словами, высока вероятность того, что у большинства новых бенефициаров отсутствовала налогооблагаемая прибыль, что вместе с освобождением от НДС вряд ли привело к решающим изменениям в налоговых доходах государства. В связи с этим наиболее показательными являются данные Правительства РФ, согласно которым преференции по налогу на прибыль достались более чем 1 тыс. организаций⁴⁴, что в несколько раз ниже фактического периметра льготы по НДС — ФНС РФ установила, что ею воспользовались 6,7 тыс. организаций⁴⁵, — а также пониженного тарифа страховых взносов, о котором было сказано выше. Поскольку льготы адресуются, в сущности, одним и тем же экономическим субъектам, подобное расхождение может быть вызвано отсутствием налоговой базы по налогу на прибыль. Такое финансовое состояние характерно в первую очередь для вновь образованных ИТ-компаний.

Наконец, помимо факторов роста налоговых поступлений выделяются и предпосылки оптимизации выпадающих доходов бюджета. Об одной из них сказано выше: примечателен тот факт, что льгота по НДС, на которую были наложены ограничения в ходе маневра, оказалась в 2021 г. более популярной у налогоплательщиков, чем льгота по налогу на прибыль. При ограниченной сфере действия последней бюджетная система не столкнулась с перегрузкой со стороны налоговых расходов. Наряду с этим конструкция налоговых льгот проецирует модель узконаправленной налоговой поддержки, сужающей ИТ-отрасль в налоговых целях до критериев строго адресной поддержки. Как следствие, количественный состав данной отрасли в среднем за последние пять лет охватывает 43 тыс. ИТ-компаний, из них ближе к концу 2021 г. прошли государственную аккредитацию 15 тыс. организаций, а отраслевые налоговые льготы, как мы видели, применяют около 7 тыс. налогоплательщиков. Иными словами, в орбиту налоговых льгот попадает 16 % ИТ-отрасли, что сдерживает чрезмерный рост выпадающих доходов. Свою роль играет отраслевая специфика: по данным ассоциации «Руссофт» за 2021 г., в РФ насчитывается примерно 4,2 тыс. отечественных софтверных компаний, признаваемых устойчивыми, а экспортные доходы получают еще меньше — 2,5 тыс. компаний⁴⁶. Также стоит отметить, что Минцифры России фиксирует 4,1 тыс. правообладателей, программное обеспечение которых включено в соответствующий реестр для освобождения от НДС. По всей вероятности, это и есть основной пул бенефициаров налоговой поддержки.

⁴³ *Российские ИТ-компании выстроились в очередь на аккредитацию / Вести.* URL: <https://www.vesti.ru/hitech/article/2686837>.

⁴⁴ Это значение является предварительным, поскольку сформировано до окончания 2021 г., но тем не менее отражает порядок распределения льгот по числу бенефициаров.

⁴⁵ См. отчет по форме № 1-НДС.

⁴⁶ 18-е ежегодное исследование «Руссофт», 2021.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Ограниченный периметр действия режима для ИТ-компаний на сегодняшний день является проблемой, вызванной недостаточной проработкой концептуальных основ налогового стимулирования, в котором не согласуются интересы, с одной стороны, малого, а с другой, среднего и крупного ИТ-бизнеса. Налоговая поддержка — это не самоцель, а только рамочный аргумент, до сих пор имеющий расплывчатую концептуальную основу. При понимании большей нуждаемости ИТ-стартапов в налоговой поддержке по-прежнему действует ограничение по минимальной численности работников, в применении которого — если вести речь о содействии наиболее креативной части общества — нет никакого смысла. Более того, при проведении маневра было забыто, что УСН больше не ставит малый бизнес в преимущественное положение, особенно после обнуления с 2022 г. ставки налога на прибыль до 2025 г. для ИТ-компаний по инициативе Президента РФ⁴⁷. Перспективы реализации второго пакета мер поддержки ИТ-отрасли, в который заложены ускоренная амортизация и инвестиционный налоговый вычет, не сочетаются с симметричной донастройкой УСН, применять которую теперь менее выгодно в силу того, что понятия ИТ-компания и субъекта малого бизнеса в налоговых целях однозначно разделены. Иными словами, ИТ-отрасль выделяется применительно лишь к общей системе налогообложения, отчего налоговые льготы не проходят через всю налоговую систему. Поэтому, несмотря на существенное преобразование налогового режима ИТ-компаний, вектор стимулирования остался прежним и отводит главные преимущества среднему и крупному софтверному бизнесу, когда право на уменьшение налогов доказывается коммерческим успехом и укрупнением оборотов деятельности. Об этом свидетельствует отсутствие каких-либо преференций для индивидуальных предпринимателей в ИТ-отрасли, количество которых, согласно единому реестру субъектов МСП, составляет не меньше 90 тыс. человек, рассчитывающих, в свою очередь, только на региональную налоговую поддержку.

Данный факт лишний раз свидетельствует о том, что работа по совершенствованию правил налогообложения софтверного бизнеса еще не завершена. Пока можно говорить о том, что налоговый маневр выполнил главную задачу, а именно сумел переломить ставшую устойчивой отрицательную динамику сокращения ИТ-отрасли, обеспечив необходимые условия для ее оживления. В дальнейшем результаты маневра будут определяться устойчивостью новых ИТ-компаний, появившихся в ответ на действия государства. Для экономики важно, чтобы отраслевой рост получился долгосрочным и не был связан только с краткосрочной активизацией бизнес-сообщества, которая обычно наблюдается в момент предоставления новых льгот в связи с ожиданиями уменьшения налогов.

Список источников

- Арзамасцев Д. Упрощенка для ИТ // Консультант. 2006. № 15. СПС «КонсультантПлюс».
- Весницкая Е. Г. Если налогоплательщик вовремя не применил амортизационную премию // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2015. № 10. СПС «КонсультантПлюс».
- Жданова В. Ю. Специальные налоговые режимы: место в системе правовых явлений и юридическая конструкция: дис. ... канд. юрид. наук. Моск. гос. ун-т им. М. В. Ломоносова. Москва, 2006.
- Захарова Ю. С. Льгота по НДС при продаже прав на программное обеспечение // Налоговед. 2021. № 6. С. 48–56.
- Зобова Е. П. Всегда ли малое предприятие может быть «упрощенцем»? // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. 2008. № 11. СПС «КонсультантПлюс».

⁴⁷ Указ Президента РФ от 2 марта 2022 г. № 83 «О мерах по обеспечению ускоренного развития отрасли информационных технологий в Российской Федерации». Следует иметь в виду, что обнуление ставки налога на прибыль не является частью налогового маневра в ИТ-отрасли.

- Иващенко Н. С. Понятие и виды налогового режима: дис. ... канд. юрид. наук. Рос. правовая акад. М-ва юстиции РФ. Москва, 2007.
- Лапина О. Г. Налог на прибыль: проблемы камерального контроля // *Налоговая политика и практика*. 2007. № 10. С. 7–13.
- Макалкин И. Изменения в налоговом законодательстве, вступившие в силу с 2007 г. // *ЭЖ Вопрос-Ответ*. 2007. № 1. СПС «КонсультантПлюс».
- Матинов А. С. Специальные налоговые режимы: дис. ... канд. юрид. наук. Рос. правовая акад. М-ва юстиции РФ. Москва, 2005.
- Мещеряков В. И. и др. Годовой отчет — 2006. М.: Бератор-Пресс, 2006. СПС «КонсультантПлюс».
- Сергеева С. В. Применение амортизационной премии в налоговом учете // *Бухгалтерский учет*. 2010. № 8. С. 66–71.
- Сирик А. Льготы для избранных // *Расчет*. 2007. № 1. СПС «КонсультантПлюс».
- Титов Н. Ю. Некоторые проблемы правового регулирования налогообложения иностранных инвестиций в Российской Федерации // *Финансовое право*. 2004. № 2. С. 47–50.
- Церенова К. Н. Налоговая составляющая инновационной деятельности // *Налоги и налогообложение*. 2008. № 5. С. 43–48.
- Шаталов С. Д. Когда мы завершим налоговую реформу, потребуется новая редакция Налогового кодекса (интервью) // *Российский налоговый курьер*. 2006. № 18.
- Шепелев И. Многопрофильные специалисты, или Поколение Y // *Кадровик.ру*. 2012. № 1. СПС «КонсультантПлюс».
- Шершнева Е., Капкова Е. Великая налоговая революция продолжается... // *Новая бухгалтерия*. 2006. № 12. СПС «КонсультантПлюс».

References

- Arzamascev D. (2006). Simplified Taxation System for IT Business. *Konsul'tant — Consultant*, no. 15. Reference legal system ConsultantPlus (In Russ.).
- Vesnitskaya E.G. (2015). If a Taxpayer Has Not Applied the Depreciation Premium on Time. *Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya — Current Issues of Accounting and Taxation*, no. 10. Reference legal system ConsultantPlus (In Russ.).
- Zhdanova V.Yu. (2006). Special Tax Regimes: Place in the System of Legal Relations and Juridical Structure: diss. ... of PhD in law. Lomonosov Moscow State University, Moscow (In Russ.).
- Zakharova Yu.S. (2021). The VAT Benefit on the Sale of Rights to Software. *Nalogoved — Tax Specialist*, no. 6, pp. 48–56 (In Russ.).
- Zobova E.P. (2008). Can a Small Enterprise Always Apply Simplified Taxation System? *Uproshchennaya sistema nalogooblozheniya: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie — Simplified Taxation System: Accounting and Taxation*, no. 11. Reference legal system ConsultantPlus (In Russ.).
- Ivashchenko N.S. (2007). The Concept and Types of Tax Regime: diss. ... of PhD in law. Russian Law Academy of the Ministry of Justice of Russia, Moscow (In Russ.).
- Лapина O.G. (2007). Corporate Income Tax: Problems of In-House Tax Audit. *Nalоговая политика и практика — Tax Policy and Practice*, no. 10, pp. 7–13 (In Russ.).
- Makalkin I. (2007). Changes in Tax Legislation That Came into Force in 2007. *EZh Vopros-Otvet — EL Question-Answer*, no. 1. Reference legal system ConsultantPlus (In Russ.).
- Matinov A.S. (2005). Special Tax Regimes: diss. ... of PhD in law. Russian Law Academy of the Ministry of Justice of Russia, Moscow (In Russ.).
- Meshcheryakov V.I. et al. (2006). Annual Report — 2006. Moscow: Berator-Press. Reference legal system ConsultantPlus (In Russ.).
- Sergeeva S.V. (2010). Application of Depreciation Premium in Tax Accounting. *Bukhgalterskii uchet — Accounting*, no. 8, pp. 66–71 (In Russ.).
- Sirik A. (2007). Benefits for the Elite. *Raschet — Calculation*, no. 1. Reference legal system ConsultantPlus (In Russ.).
- Titov N.Yu. (2004). Some Legal Regulation Problems of Foreign Investment Taxation in the Russian Federation. *Finansovoe pravo — Financial Law*, no. 2, pp. 47–50 (In Russ.).
- Tserenova K.N. (2008). Tax Element of Innovation Activity. *Nalogi i nalogooblozhenie — Taxes and Taxation*, no. 5, pp. 43–48 (In Russ.).
- Shatalov S.D. (2006). When We Complete the Tax Reform, a New Version of The Tax Code Will Be Required (interview). *Rossijskij nalogovij kur'er — Russian Tax Courier*, no. 18 (In Russ.).
- Shepelev I. (2012). Multidisciplinary Specialists, or Generation Y. *Kadrovik.ru — HR Officer*, no. 1. Reference legal system ConsultantPlus (In Russ.).
- Shershneva E., Kapkova E. (2006). The Great Tax Revolution Continues... *Novaya bukhgalteriya — New Accounting Department*, no. 12. Reference legal system ConsultantPlus (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 Economic Sciences, Senior Research Fellow, 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 18.04.2022
Одобрена после рецензирования 01.06.2022
Принята к публикации 06.06.2022

Article submitted April 18, 2022
Approved after reviewing June 1, 2022
Accepted for publication June 6, 2022