

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Колотовкин Игорь Владимирович

РАЗВИТИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И
НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ
ОРГАНИЗАЦИЙ СФЕРЫ ИНФОРМАЦИОННЫХ
ТЕХНОЛОГИЙ

5.2.4. Финансы

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Полежарова Людмила Владимировна,
доктор экономических наук, доцент

Москва – 2024

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать ученые степени кандидата наук, ученые степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоятся 29 января 2025 г. в 12:30 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.109 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 51 корп. 1, аудитория 1001.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125167, Москва, Ленинградский проспект, д. 49/2, комн. 100 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru.

Персональный состав диссертационного совета:

председатель - Гончаренко Л.И., д.э.н., профессор;
заместитель председателя - Киреева Е.Ф., д.э.н., профессор;
ученый секретарь - Тюрина Ю.Г., д.э.н., доцент;

члены диссертационного совета:

Засько В.Н., д.э.н., доцент;
Караев А.К., д.техн.н., профессор;
Куцури Г.Н., д.э.н., доцент;
Мандрощенко О.В., д.э.н., профессор;
Пансков В.Г., д.э.н., профессор;
Пинская М.Р., д.э.н., доцент;
Попков С.Ю., д.э.н., профессор;
Цепилова Е.С., д.э.н., доцент.

Автореферат диссертации разослан 22 ноября 2024 г.

Ученый секретарь диссертационного совета
Финансового университета Д 505.001.109

Ю.Г. Тюрина

I Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Исследования и эксперименты в области использования налоговых методов воздействия на те или иные отрасли экономики, находящиеся в фокусе внимания государственной политики, предпринимаются на протяжении всего времени эволюции налоговых систем. По мере развития эконометрических методов оценки полученных результатов, методы налогового стимулирования получают все более узконаправленный характер и могут использоваться более избирательно по отношению к целевым объектам налогового стимулирования.

Сфера информационных технологий (далее – ИТ) в последние десятилетия переживает фазу быстрого роста, занимая все большую долю в мировом ВВП и международной торговле, и использует значительные финансовые, трудовые и производственные ресурсы, вследствие чего сфера ИТ приобретает большое значение для формирования доходной базы бюджета как в настоящее время, так и в перспективе сращивания сферы ИТ с другими отраслями экономики и замещения продукции устаревших отраслей ИТ продукцией.

Развитие сферы ИТ и появление новых продуктов приносит не только инновационные возможности технологического и социального развития, но и представляет дополнительные вызовы как для общества, так и для государства. Проведенные в середине 2010-х годов исследования продемонстрировали заметное отставание традиционных методов налогообложения и налогового администрирования от новых реалий ведения бизнеса; выявленные схемы избежания налогообложения, использовавшиеся технологическими компаниями, были названы крупнейшими в истории.

Стратегическая опора в развитии отечественной экономики и социальной сферы на сферу ИТ и оказание ей мер всесторонней поддержки установлена в качестве национальной цели и в нашей стране. Обращение Президента Российской Федерации от 23.06.2020 и последовавший за ним комплекс практических мер поддержки отрасли, прежде всего, налогового и административного характера, реализуют поставленные задачи; в деловом обороте этот комплекс мер получил обобщающее наименование «налоговый маневр в ИТ».

Однако дискуссии по вопросам теории налогообложения продукции сферы ИТ – интеллектуальной собственности, которая одновременно обладает свойствами услуги и товара, свидетельствуют о существующих конфликтах интересов и противоречиях в отечественном и межстрановом налоговом законодательстве.

Практические вопросы налогового стимулирования исследуемой сферы включают в себя оценку возникающих эффектов реализации мер налогового стимулирования – как «налогового маневра», так и действовавших ранее, до 2021 года, а также прогнозирование стимулирующего потенциала мер маневра в современной экономической ситуации, характеризующейся существенными ограничениями в областях международного сотрудничества, поставки современных вычислительных мощностей и утечки кадров.

Кроме того, создание для сферы ИТ особого режима требует использования ряда специфических мер его налогового администрирования, достаточно жестких и не допускающих возможности злоупотребления предоставленными преференциями, но, с другой стороны, не приводящих к утрате добросовестными налогоплательщиками возможности пользоваться льготами, и отвечающих современным тенденциям взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков.

Степень разработанности темы исследования. Экономическую сущность интеллектуальной собственности как главного продукта деятельности сферы ИТ и различные формы ее коммерциализации исследовали Глухов В.В., Грик Я.Н., Иванько А.Ф., Коваженков А.М. и другие. Теорию цепочек создания стоимости заложил и развил Портер М., роль услуг в цепочках создания стоимости исследовала Глухова Н.М., Рохет Дж., Тироль Дж., всесторонне исследовали и классифицировали цифровые бизнес-модели, Бауер Г., Сикст М., Фитц Дж. и Шанц Д. выявили представленные ими вызовы для налоговых систем. Большой вклад в обоснование принципов налогообложения цифровой экономики внесли Пистоне П., Хонглер П.

Теоретическая основа налогообложения и налогового стимулирования инновационных отраслей экономики представлена в трудах отечественных специалистов, таких как Винницкий Д.В., Гончаренко Л.И., Иванов Н.И., Майбуров И.А., Погорлецкий А.И., Ряховский Д.И.

Особенности налогообложения новых цифровых бизнес-моделей исследуются в настоящее время в научных работах Милоголова Н.С., Полежаровой Л.В., Пономаревой К.А. Вопросами налогообложения нематериальных активов и международного трансфера технологий занимались Великова Е.Е., Лихачев В.А., Никулина О.В., Спартак А.Н.

Исследованию теории и новаций налогового администрирования посвящены работы Адвокатовой А.С., Воловой Л.И., Петуховой Р.А., Пинской М.Р. В них определяется сущность и содержание налогового администрирования, а также определяются новые методы администрирования в условиях цифровой экономики, основанные на трансформации общества и появлении новых способов взаимодействия государства и экономических субъектов.

В настоящее время российские экономисты обосновывают различные позиции в отношении эффективности налогового стимулирования инновационных отраслей экономики. Некоторые авторы (Шаталов С.Д.) не считают доказанной эффективность налогового стимулирования инновационного развития и делают акцент на бюджетном финансировании, аргументируя, что отраслевые налоговые льготы вредны не только для бюджета, но и для самих адресатов. Ряд авторов (Гурнак А.В.) ставят в целом под сомнение актуальность стимулирования через механизм взимания налога на прибыль организаций, который легко оптимизируется в современных условиях. Вопросам оценки эффективности налоговых льгот посвящены работы Мандрощенко О.В.

Отечественные экономисты (Бухонова С.М., Дорошенко Ю.А.) настаивают на всеобщей доступности мер налогового регулирования, которая является условием их эффективной работы. Однако другие авторы (Пансков В.Г.) говорят о необходимости их целевой направленности. Тем более широкое поле для дискуссий предоставляет вопрос об отдельных налоговых инструментах, применяемых к инновационным отраслям экономики.

Деятельность организаций сферы ИТ по избежанию налогообложения привела к тому, что бюджетные системы европейских стран понесли потери, которые оцениваются как не имеющие прецедентов в истории. Организация экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) выработала комплекс мер противодействия такой деятельности, известный как Свод 1 (Pillar I) и План действий, направленный на его внедрение. Организация продолжает исследования

и выработку рекомендаций, направленных на адаптацию национальных налоговых систем к цифровым моделям бизнеса и гармонизацию национальных законодательств.

Актуальность и необходимость дальнейшего изучения вопросов налогообложения операций с нематериальными активами и сферы ИТ, а также формирования новых подходов к налоговому администрированию цифровых бизнес-моделей обусловили выбор цели диссертационной работы и определение её задач.

Целью исследования является решение научной задачи теоретического обоснования особого подхода к налогообложению и налоговому администрированию организаций сферы информационных технологий, и разработка на его основе практических рекомендаций по совершенствованию механизма исчисления налогов и способов налогового контроля с учетом национальных интересов России.

Для достижения цели исследования поставлены следующие **задачи**:

1) выявление экономической природы интеллектуальной собственности и оказываемых на ее базе услуг как основного продукта сферы ИТ, которые детерминируют методические подходы к определению элементов отдельных налогов и к налоговому администрированию в этой области;

2) научное обоснование целесообразности особого методического подхода к налоговому администрированию организаций сферы ИТ и определение элементов этого подхода;

3) выявление тенденций и этапов эволюции современных подходов к налогообложению и налоговому администрированию технологических компаний на основе исследования зарубежной практики;

4) оценка, количественная и качественная, результатов действия пакета мер «налогового маневра в ИТ» в отечественной налоговой системе, соотнесение выявленных эффектов с поставленными задачами и формирование прогноза касательно действенности предпринимаемых мер в перспективе для решения национальных экономических задач;

5) формулировка предложений по развитию налогообложения сферы ИТ и реализации перспективных мер налогового администрирования в этой сфере.

Объект исследования – совокупность экономических отношений между

государством и экономическими субъектами в сфере организации и практической реализации налогообложения и налогового администрирования сферы информационных технологий.

Предмет исследования – механизм исчисления и уплаты отдельных налогов и совокупность инструментов налогового администрирования сферы информационных технологий.

Научная новизна заключается в развитии научно-методической базы налогообложения нематериальных активов и услуг интеллектуальной собственности, далее – ИС, являющихся основным видом продукции отрасли информационных технологий, через определение критериев классификации доходов в зависимости от природы экономической деятельности организаций сферы ИТ, порядка дифференцирования видов доходов от ИС для целей налогообложения, а также в выработке новых методов налогового администрирования применительно к динамично развивающейся сфере ИТ, основывающихся на перспективных методах взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков.

Новыми являются следующие научные результаты:

1) новые теоретические подходы к налоговому стимулированию организаций сферы ИТ с обоснованием снижения эффективной налоговой ставки налога на прибыль организаций для профильной прибыли по сравнению с действующей номинальной ставкой налогообложения. Показатель квалифицируемой прибыли рассчитывается по разработанной авторской формуле и учитывает как профильную выручку, так и квалифицируемые затраты, к которым относятся затраты, связанные с разработкой ИТ продукции и осуществленные на территории Российской Федерации. К квалифицируемым затратам применяются повышающие коэффициенты, что приводит к снижению эффективной налоговой ставки. Одновременно устанавливается минимальное пороговое значение, ниже которого эффективная ставка не может опуститься для прибыльной компании. Предлагаемый механизм обеспечивает создание особых условий налогообложения для отрасли ИТ и устраняет недостатки, присущие реализованной в рамках налогового маневра в ИТ модели налогового стимулирования сферы ИТ, а именно льготирование непрофильной прибыли и внереализационных доходов, отсутствие связи между работой на территории Российской Федерации и возможностью

применения льгот. Разработанный механизм приводит к упрощению администрирования, так как упраздняет требования к доле профильной выручки и делает неактуальным дробление бизнеса (С. 150-158);

2) теоретически обоснован принцип налогового администрирования - «налоговое сотрудничество», заключающийся в использовании двусторонней связи участников налоговых отношений для повышения своевременности и целенаправленности налогового администрирования. Данный принцип, базирующийся на законах кибернетики как науки об управлении сложными системами, предусматривает меньшую императивность и больший учет интересов налогоплательщиков по сравнению с традиционными методами налогового администрирования, что делает его особенно актуальным в условиях развития индустрии 4.0 (С. 160-171);

3) предложены критерии квалификации доходов, получаемых зарубежными организациями при реализации программного обеспечения (далее – ПО) на территории Российской Федерации, на основе способа последующего использования или коммерциализации передаваемого ПО. Передача стандартных пользовательских прав на использование, воспроизведение и перепродажу ПО без права модификации, встраивания в другое ПО классифицируется как прибыль предприятия. Передача прав на внесение изменений в ПО и интеграцию в другое ПО является квалифицирующим признаком пассивных доходов зарубежных организаций. Понятием «роялти», не используемым в отечественном законодательстве, предложено определять пассивные доходы иностранных организаций.

С использованием разработанных критериев квалификации предложен уточненный методический подход к налогообложению у источника выплаты трансграничных операций с ПО на основе функционального анализа передаваемых по сделке прав и обязанностей (С. 107-114);

4) выработаны методические рекомендации по совершенствованию механизмов и инструментов налогового администрирования трансграничных операций, нацеленные на модификацию правил трансфертного ценообразования применительно к лицензионным платежам за использование и распространение ПО, включающим в себя скрытые платежи за использование товарных знаков.

Предложен механизм выявления таких скрытых платежей для целей налогового контроля трансфертного ценообразования (С. 115-120);

5) доказано отсутствие экономического эффекта от введения нулевых ставок налога на прибыль организаций. Исходя из проведенной количественной диагностики результатов введения мер налогового маневра в сфере информационных технологий с использованием данных финансовой отчетности и макроэкономической статистики обоснована низкая перспективность дальнейшего стимулирования отрасли существующими методами налогового маневра (С. 125-148).

Область исследования диссертации соответствует п. 13. «Налоги и налогообложение. Налоговая политика. Налоговое администрирование. Обеспечение бюджетной устойчивости»; п. 14. «Национальная налоговая база и противостояние ее размыванию. Международное налогообложение» Паспорта научной специальности 5.2.4. Финансы (экономические науки).

Методология и методы исследования. Методология диссертационной работы основана на философских и общенаучных принципах (объективности, системности, всесторонности, единства теории и практики). В ходе исследования и решения поставленных задач применены общие методы познания (анализ, синтез, индукция, аналогия, наблюдение, описание и обобщение) и частно-научные методы познания (метод сравнения, метод группировок, факторный анализ, графический и табличный методы представления данных).

Теоретическую базу исследования составили научные труды отечественных и зарубежных исследователей, посвященные налоговой политике и налоговому регулированию, материалы научно-практических конференций, симпозиумов, форумов.

Информационная база исследования представлена нормативными правовыми актами Российской Федерации и иностранных государств, данными отчетов Организации экономического сотрудничества и развития, Международного Валютного Фонда, публикациями в периодической печати, монографиями и сборниками статей, сопоставлением позиций научных исследований, статистическими данными Федеральной налоговой службы Российской Федерации (далее – ФНС), Банка России, баз данных СПАРК ИНТЕРФАКС, реестров Министерства цифрового развития, связи и массовых

коммуникаций Российской Федерации (далее – Минцифры России), а также базами данных международных консалтинговых компаний и налоговых органов зарубежных стран.

Положения, выносимые на защиту. С целью развития налогообложения и налогового администрирования организаций отрасли ИТ на защиту выносятся следующие положения:

1) концепция налогообложения квалифицируемой прибыли как инструмента, способствующего достижению баланса налогового стимулирования развития приоритетной сферы экономики на территории Российской Федерации и ограничения предоставления льгот иным видам деятельности (С. 150-158);

2) принцип налогового администрирования – «налоговое сотрудничество» – вектор взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов, соответствующий нематериальному характеру активов и услуг сферы ИТ, мобильности производственных факторов сферы ИТ (С. 160-171);

3) критерии квалификации доходов, получаемых при трансграничных операциях при реализации ПО, а именно – форма последующего использования программного обеспечения в соответствии с составом передаваемых вместе с ним прав – для целей налогообложения дохода у источника выплаты либо применения освобождения от налогообложения (С. 107-114);

4) методический подход к налоговому администрированию трансграничных платежей за нематериальные активы, включающих разные виды доходов зарубежных организаций, с целью дифференциации налоговой базы по этим доходам и контроля за применением правил налогообложения дохода у источника выплаты (С. 115-120);

5) доказательство неэффективности мер «налогового маневра в ИТ» на основании данных макроэкономической статистики и анализа финансовой отчетности организаций сферы ИТ, в том числе для дальнейшего налогового стимулирования инновационного развития сферы ИТ (С. 125-148).

Теоретическая значимость работы заключается в развитии научно-методического обоснования особенностей налогового стимулирования сферы ИТ и современных способов взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков исходя из углубленного представления о продукции, производимой сферой ИТ – интеллектуальной собственности и услуг, способах ее

реализации и использования.

Практическая значимость работы заключается в формировании рекомендаций по развитию отдельных элементов налоговой системы в России, в том числе по отмене ряда доказавших свою неэффективность налоговых льгот. Авторская модель стимулирования технологических компаний через понижение эффективной ставки налога может быть использована Российской Федерацией как для поощрения сферы ИТ, так и других высокотехнологичных отраслей приоритетного развития страны. Предложенные перспективные методы налогового администрирования через институты самоорганизации налогоплательщиков могут быть использованы ФНС России, Министерством Финансов Российской Федерации с привлечением Минцифры и действующих саморегулируемых организаций (далее – СРО) сферы ИТ.

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования. Достоверность результатов и выводов исследования обеспечивается применением использованием общенаучных методов, анализом широкого спектра научных трудов отечественных и зарубежных ученых и практиков по теме рассматриваемой предметной сферы, нормативно-правовых актов о налогообложении в России. Также достоверность результатов и выводов диссертации подтверждается использованием в работе большого массива расчетных данных и экспертных оценок, представляющих различные направления теории и практики налогообложения и налогового администрирования организаций сферы ИТ.

Результаты научного исследования докладывались, обсуждались и получили одобрение на научных мероприятиях: на XII Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 10-12 декабря 2020 г.); на III Всероссийской научно-практической конференции «Финансы и корпоративное управление в меняющемся мире» (Москва, Финансовый университет, 29 сентября 2021 г.); на Всероссийской научно-практической конференции «Современные проблемы теории и практики налогов и налогового администрирования» (Москва, Финансовый университет, 14-15 октября 2021 г.); на Международной научно-практической конференции «Евразийская налоговая неделя – 2022 (ЕНН-2022)» (Москва, Финансовый университет, 4-8 апреля 2022 г.); на

Всероссийской научно-практической конференции «Современные проблемы теории и практики налогов и налогового администрирования» (Москва, Финансовый университет, 13-14 октября 2022 г.); на Международной научно-практической конференции «Международная налоговая неделя» (Москва, Финансовый университет, 24-28 апреля 2023 г.); на III Международной научно-практической конференции «Наука в инновационном процессе» (Москва, Институт проблем развития науки Российской академии наук, 29–30 ноября 2023 г.); на Юбилейной XV Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 12–13 декабря 2023 г.).

Результаты исследования использованы в научной деятельности при выполнении прикладной научно-исследовательской работы в рамках государственного задания по теме «Развитие инструментов налогового администрирования трансграничных операций» (Государственное задание, приказ Финуниверситета от 20.04.2021 № 0897/о).

Ряд рекомендаций и предложений принят к внедрению Обществом с ограниченной ответственностью «Рок Флоу Динамикс». В частности, для целей бюджетирования и планирования операционной деятельности, обеспечения соблюдения действующего налогового законодательства организация формирует учетную налоговую политику с использованием положений диссертации, что обеспечивает экономию расходов и получение дополнительной чистой прибыли, соблюдение требований налогового законодательства. Ведение операционной деятельности, организованной с учетом результатов исследования, обеспечивает ООО «Рок Флоу Динамикс» полноту и своевременность уплаты платежей в бюджетную систему России, снижает налоговые риски организации как участника налоговых правоотношений, исключает эрозию налоговой базы в России.

Материалы диссертации использовались Департаментом налогов и налогового администрирования Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в преподавании учебных дисциплин по направлению подготовки 38.04.01 «Экономика» (магистратура): «Международное налоговое планирование», «Теория и практика применения международных налоговых договоров»; по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика» (бакалавриат):

«Налогообложение трансграничных операций с интеллектуальной собственностью».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими справками.

Публикации. Основные положения и результаты исследования отражены в 6 работах общим объемом 6,75 п.л. (авторский объем – 5,0 п.л.), в том числе 5 работ общим объемом 5,35 п.л. (авторский объем – 3,8 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации обусловлены целью, задачами и логикой исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка сокращений и условных обозначений, списка литературы, включающего 219 наименований, 8 приложений. Текст диссертации изложен на 229 страницах, включает 35 таблиц, 28 рисунков, 3 формулы.

II Основное содержание работы

В соответствии с поставленными целью и задачами рассмотрены следующие ключевые группы вопросов.

Первая группа вопросов охватывает теоретические основания налогообложения и налогового администрирования сферы ИТ и обосновывает необходимость применения особого налогового подхода к этой сфере. В работе определены особенности продукции сферы ИТ – нематериальных активов и услуг, определены ключевые характеристики основных элементов налогообложения. Для целей налогообложения проанализирована двойственная природа нематериальных активов, обладающих свойствами как товара, так и услуги.

Установлено, что легкость трансфера этих активов между юрисдикциями создает возможности для налогоплательщиков переносить прибыль между юрисдикциями, что обуславливает возникающие у налоговых органов сложности при определении налогоплательщиков и налоговой базы, поскольку страны фактического оказания услуг и получения доходов не совпадают, что вызывает коллизии при определении прав разных стран на налогообложение.

В работе проанализированы способы коммерциализации продукции

организаций сферы ИТ, в деловом обиходе называемые цифровыми бизнес-моделями, в контексте вызовов, которые эти модели представляют для современных налоговых систем. В частности, деятельность социальных сетей и поисковых систем не ограничена пределами одной юрисдикции, вследствие чего продажа пользовательских данных, добавленная стоимость которых может создаваться и реализовываться в разных странах, характеризуется отсутствием критериев определения налогоплательщика. Другой проблемой является распределение прав на обложение этих доходов между странами, где зарегистрированы владельцы ИТ организаций, рекламодатели и потребители. Услуги облачных вычислений могут представлять сложности для определения налоговой базы вследствие того, что в некоторых бизнес-моделях услуга может быть комплексной и включать как аренду ПО, так и аренду оборудования, то есть разнородные платежи, к которым применяется разный налоговый подход.

Вторая группа вопросов связана с проблемами налогового администрирования организаций сферы ИТ. Многие исследователи в этой области отмечают неуловимость цифровых бизнес-моделей для корпоративного налогообложения вследствие переноса прибыли в налоговые гавани. Европейские исследователи признают отставание международных стандартов от реалий развития мировых деловых практик, в особенности в области нематериальных активов и развития цифровой экономики. Обусловлено это такими специфическими для сферы ИТ факторами, как новые способы реализации нематериальных активов и услуг, преимущественно международный характер деятельности, дистанционная продажа продукции и услуг, значительная роль человеческого капитала, дистанционная работа сотрудников.

В области прямого налогообложения ключевыми вызовами, выделяемыми международными экспертами, являются:

- установление связи между прибылью, отражаемой в отчетности на определенной территории, и фактической деятельностью на этой территории;
- налогообложение операций с пользовательскими данными, являющимися новым классом активов;
- появление новых типов продуктов и доходов от них, вносящее неопределенность в налогообложение организаций сферы ИТ.

Специфическим для Российской Федерации предметом налогового

администрирования является контроль соблюдения особых режимов налогообложения, предусмотренных комплексом мер налогового маневра для организаций сферы ИТ, а также режимом льготного налогообложения резидентов технопарков, таких, как Сколково, и других.

На международном уровне актуальными являются вопросы координации и взаимодействия налоговых органов разных стран при налогообложении международных групп компаний сферы ИТ. Недостаточная гармонизация налоговых политик может привести к увеличению административных издержек вследствие фрагментации системы международного налогообложения и ставит под угрозу выполнение плана по борьбе с размыванием налоговой базы. На существующем уровне международного взаимодействия единое решение на сегодняшний день не выработано. Консенсусное решение может потребовать принятия таких беспрецедентных мер, как частичный отказ от налогового суверенитета, например, как в случае с широко обсуждаемым глобальным минимальным налогом.

Третья группа вопросов связана с выявленными тенденциями и проблемами в формировании подходов систем налогообложения к сфере ИТ в Российской Федерации, в зарубежных странах и при трансграничных операциях. Эволюция особых режимов налогообложения, предоставляющих преференции высокотехнологичным отраслям, прошла через стадию конкуренции различных юрисдикций в предоставлении преференциальных налоговых условий с целью привлечения капиталов и интеллектуальной собственности, в основном в форме особых налоговых режимов «патентных коробок», или IP BOX. Отсутствие, вследствие этой конкуренции, единого налогового подхода к льготированию ИТ организаций привело к появлению масштабных схем налоговых злоупотреблений, названных крупнейшими в истории.

В ответ на возникшие вызовы, и преследуя цели сохранения налоговых стимулов для высококомобильной сферы ИТ, с одновременным соблюдением фискальных интересов, разные страны выработали индивидуальные решения этой проблемы. Китай задолго до стран Евросоюза разработал систему льготирования инновационных компаний, которая учитывает степень локализации разработки на территории страны. Этот же подход впоследствии был использован

странами-участницами ОЭСР, адаптировавшими новую концепцию установления связи между генерацией добавленной стоимости на территории страны и возможностью применения льгот – модифицированный нексус Modified Nexus Approach (далее – MNA) и постепенно, в три этапа завершившими гармонизацию налоговых подходов к IP BOX. США отказались от попыток создать аналогичные режимы в своей стране, что можно объяснить тем, что страна является мировым лидером и нетто-экспортером в предоставлении услуг сферы ИТ. Усилия налоговых органов США сфокусированы на налогообложении нерепатриированной в страну прибыли и на противодействии размытию базы с применением лицензионных платежей за нематериальные активы.

Система налогообложения и налогового администрирования организаций сферы ИТ в Российской Федерации претерпела значительные изменения за последние десятилетия, развиваясь в двух направлениях: льготирования деятельности резидентов технопарков и стимулирования роста и инновационного развития организаций сферы ИТ.

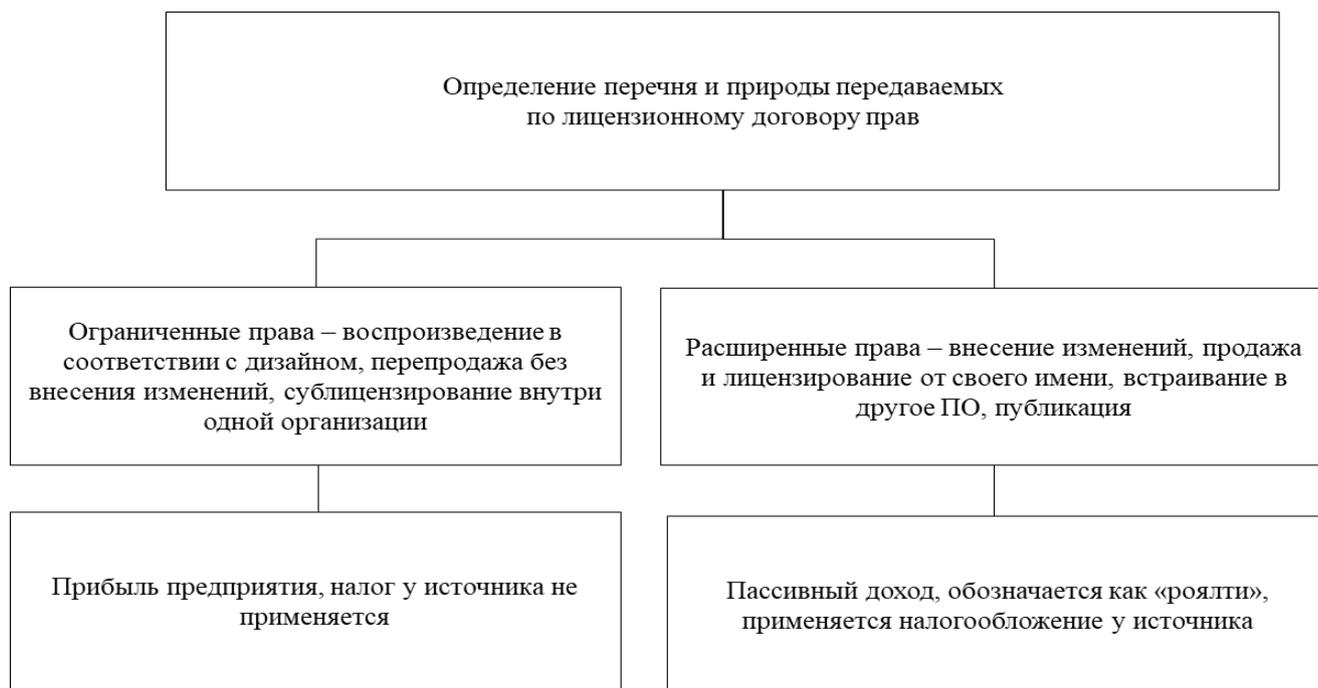
Количественные показатели деятельности резидентов технопарков в период действия льготных режимов (с 2010 года) демонстрируют разнонаправленную динамику: растет количество площадок и число участников кластера проекта информационных технологий, в то время как количество налогоплательщиков, применивших ставку налога на прибыль организаций 0 процентов исчисляется единицами и незначительно меняется, равно как и сумма недопоступления налога на прибыль, что говорит о малой популярности льгот среди налогоплательщиков и незначительном стоимостном влиянии этой льготы на рассматриваемую категорию плательщиков.

В проведенном исследовании доказывается, что система мер «налогового маневра в ИТ», проведенного в нашей стране в 2021 году, во многом воспроизводит спецрежимы IP BOX в ранних формах, с присущими им недостатками, прежде всего таким, как отсутствие связи между фактом создания продукции на территории страны и возможностью пользоваться налоговыми льготами. Особенность конструкции отечественного режима льготного налогообложения

сферы ИТ содержит и другие нерешенные проблемы, такие, как льготирование всей прибыли вне зависимости от источника происхождения, равно как и внереализационных и внеоперационных доходов, а также сложности с налоговым администрированием, с которыми сталкиваются как налогоплательщики, так и налоговые органы. Сопроводительные документы к законопроектам, которыми впоследствии узаконены меры налогового маневра, прямо говорят о намерении налоговых органов вступить в конкуренцию с юрисдикциями, предоставляющими налоговые преференции ИТ организациям. Эти характеристики обосновывают гипотезу о том, что российский «налоговый маневр в ИТ» можно рассматривать как частный случай негармонизированного режима IP BOX.

Трансграничные операции с интеллектуальной собственностью характеризуются множественными, противоречащими друг другу подходами разных стран к квалификации доходов от реализации ИТ продукции, что приводит к конфликтам интересов и двойному налогообложению этих доходов.

Определения и содержание статьи 12 заключенных Российской Федерацией соглашений об избежании двойного налогообложения не характеризуются однообразием, что, вкупе с имеющимся дефицитом ясности внутреннего законодательства порождает неопределенность в международном налогообложении трансграничных операций с интеллектуальной собственностью. Авторское решение заключается в установлении единого подхода к налогообложению на основании перечня передаваемых прав, ограниченных или расширенных, для определения порядка налогообложения доходом у источника. Передача стандартных пользовательских прав на ПО должна рассматриваться как прибыль предприятия и налогообложение у источника применяться не должно. Напротив, передачу расширенных прав, создающую возможность дальнейшей коммерциализации на территории Российской Федерации, предлагается рассматривать как пассивный доход, облагаемый налогом у источника выплаты и обозначать термином «роялти», достоверно описывающим характер доходов, получаемых иностранным получателем дохода. Рисунок 1 описывает алгоритм применения правил налогообложения у источника в рамках авторского решения.



Источник: составлено автором.

Рисунок 1 – Порядок определения природы доходов и налогового подхода к ним в зависимости от условий лицензионного соглашения

Четвертая группа вопросов связана с исследованием наблюдаемых в показателях организаций сферы ИТ экономических эффектов мер «налогового маневра в ИТ» и некоторых других льгот, действовавших ранее, оценкой результатов их применения и предложениями по совершенствованию мер налогового стимулирования сферы ИТ в Российской Федерации.

Термин «налоговый маневр» подразумевает, что модификация системы налогообложения предусматривает не только снижение налоговой нагрузки в сфере ИТ, но и соблюдение фискальных интересов государства. Совокупность предоставляемых льгот должна компенсироваться ростом налоговых поступлений в результате роста объемных показателей отрасли, а также отмены льгот по налогу на добавленную стоимость для иностранного ПО. Оценка возникающих эффектов должна соотноситься с заявленными целями трансформации.

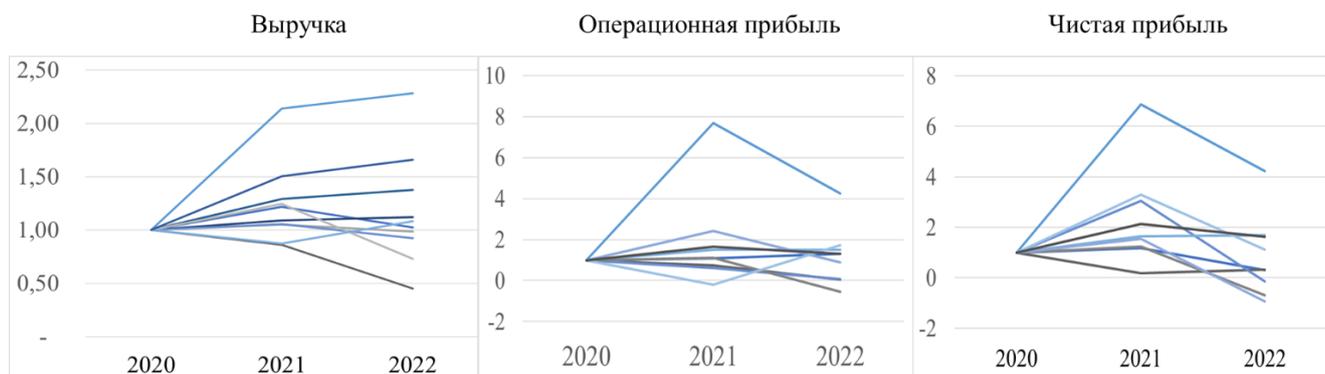
Исследование этих вопросов в диссертационной работе основывается на двух типах данных: статистической информации в целом по отрасли и динамике финансового состояния ряда крупнейших ИТ организаций (отобрано 10) за период 2017–2022 гг., включающего, таким образом, данные о динамике в до- и послеманевренный период деятельности, что позволяет сделать оценку эффектов налогового маневра. Набор выбранных показателей для исследования включает

следующие показали:

- на микроуровне – динамику выручки, операционной прибыли, чистой прибыли, капиталовложения в основные фонды, изменение рыночной стоимости компаний;

- на макроуровне – доля организаций, фактически воспользовавшихся льготами, динамика экспорта продукции сферы ИТ, соотношение планируемых и фактических налоговых расходов бюджета.

Прирост выручки одновременно со введением налоговых льгот в Российской Федерации продемонстрирован большинством компаний в 2021 году и частью компаний в 2022 году. Ожидаемое улучшение операционных результатов в результате работы в льготных налоговых условиях выявлено в 2021 году, но уже в 2022 году почти все компании ухудшают результаты операционной деятельности. Динамика этих показателей отражена на рисунке 2. Данные о динамике показателей для наглядности и сравнимости нормализованы к единице.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2 – Динамика выручки, операционной прибыли и чистой прибыли 10 компаний в выборке по сравнению с 2020 годом

Сама инвестиционная активность сначала повышается почти во всех наблюдаемых компаниях в 2021 году и полностью останавливается в 2022 году. Перспективы дальнейшей инвестиционной деятельности в области высоких технологий в настоящий момент не ясны.

Проведенный анализ экономических показателей отдельных ИТ компаний и отрасли ИТ в целом говорит о противоречивой реакции на введенные с 2021 года меры налогового стимулирования отрасли, к тому же данные о росте выручки

можно обосновать другими факторами, прежде всего мировым трендом роста сферы ИТ.

Охват субъектов предпринимательства введенными налоговыми льготами оказался незначительным в первом отчетном году и не превысил 5% общего числа организаций сферы ИТ. Налогоплательщики выбирают другие преференциальные режимы, прежде всего статус субъекта малого и среднего предпринимательства.

Показатели экспорта продукции отрасли ИТ показали высокую чувствительность ко введению налоговых льгот, но в силу неэкономических причин резко упали в 2022 году. При этом величина налоговых расходов в первый же год налогового маневра вышла далеко за рамки прогнозных величин, составив 61 млрд руб. против 32 млрд руб. прогнозных.

Таким образом, необходимо констатировать, что количественные параметры, регистрируемые на макро- и микроуровне по итогам первых двух лет действия мероприятий налогового маневра, не свидетельствуют о позитивном действии налоговых льгот как фактора стимулирования отрасли ИТ. На основании этого в работе делается вывод о том, что дальнейшее предоставление налоговых льгот не будет иметь стимулирующего эффекта для развития отрасли. Совершенствование мер «налогового маневра» представляется целесообразной мерой.

Предлагаемая авторская модель перехода к налогообложению квалифицируемой прибыли заключается в возврате к стандартной ставке налогообложения и снижению эффективной ставки налогообложения для прибыли, которая отвечает установленным условиям. Расчет квалифицируемой прибыли должен включать как определение выручки от реализации ИТ продуктов и услуг (квалифицируемая выручка), так и понесенных на территории России затрат, связанных с созданием ИТ продукции (квалифицируемых затрат). К последним, для достижения пониженной эффективной ставки налога, применяются повышающие вычеты в процентах от квалифицируемых затрат. Суммарный размер вычетов – квалифицируемых и повышающих – лимитируется таким образом, чтобы эффективная ставка налога не могла быть ниже 2,5%.

Формализуется расчет квалифицируемой прибыли предлагаемой авторской формулой (1)

$$B_q = S_q - (C_q + UC_q), \quad (1)$$

где B_q – квалифицируемая прибыль;
 S_q – квалифицируемая выручка;
 C_q – квалифицируемые затраты;
 UC_q – повышающие затраты, условная величина в процентах от квалифицируемых затрат.

Налог вычисляется по формуле (2)

$$T_e = B_q \times R_s, \quad (2)$$

где T_e – сумма налога на прибыль организаций;
 B_q – квалифицируемая прибыль;
 R_s – стандартная ставка налога в Российской Федерации, 20%.

Предлагаемая модель позволяет осуществлять налоговое администрирование организаций сферы ИТ в обычном режиме, проводя проверку соответствия квалифицируемой выручки и квалифицируемых затрат в рамках налогового контроля, что позволит пользоваться этой льготой всем налогоплательщикам, а не только тем, что смогли преодолеть административные барьеры.

Проведенные в рамках исследования расчеты подтверждают эффективность предложенной модели для достижения поставленных целей.

Проведенный статистический и экономический анализ «доманевренных» льгот, таких, как ускоренная амортизация и освобождение от НДС операций по реализации ПО, выявил присущие им ограничения и недостатки. В работе определены причины низкой популярности и неэффективности этих мер налогового стимулирования.

Пятая группа вопросов связана с использованием перспективных методов налогового администрирования применительно к сфере ИТ. Актуальность трансформации классических методов налогового администрирования в направлении от одностороннего к двустороннему характеру взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков обосновала в 2008 году Л.И. Гончаренко, охарактеризовав будущий дизайн налоговых отношений как «налоговое партнерство» или «сотрудничество».

Налоговые отношения, будучи частью властных отношений,

рассматриваются в настоящей работе с точки зрения науки об управлении сложными управляющими системами – кибернетики, в которой взаимодействие между управляющим и управляемым объектами описывается следующими функциональными блоками: управляющая и управляемая системы, внешнее воздействие и внешняя информация, подсистема обратной связи.

Основываясь на теории институциональной экономики А.А. Аузана, развивающей работы Д. Норта, удостоенные Нобелевской премии по экономике за развитие теории общественного самоуправления, дополняющей и развивающей теорию государственного управления и выдвигающей тезис «институты имеют значение», (английский *institutions matter*), в диссертации обосновывается необходимость новых механизмов взаимодействия участников налоговых отношений. Под институтами в теории Аузана понимается система правил, алгоритмов, по которым экономические агенты взаимодействуют друг с другом, не противореча формально существующим структурам государственного управления, но дополняя их, и достигая снижения транзакционных издержек и снижения неопределенности, приводящих к экономическому росту.

Новые принципы налогового администрирования, опирающиеся на систему обратной связи управляющего объекта (налоговые органы) и управляемого (налоговые отношения) предусматривают двустороннюю связь этих объектов, сочетание государственного регулирования с саморегулированием, опосредуемым через систему общественных институтов, передачу части контрольных функций общественным институтам, более активное участие налогоплательщиков и общественных институтов в формировании облика перспективной налоговой системы.

В настоящей работе обосновано, что механизмы обратной связи в налоговых отношениях ограничены в своей реализации и не используют существующий потенциал. Предложен механизм реализации двусторонней связи в рамках налогового администрирования, с участием действующих в сфере ИТ саморегулируемых организаций (далее – СРО). Роль предложенного механизма в налоговом администрировании описана на рисунке 3.



Источник составлено автором.

Рисунок 3 – Модель функционирования СРО сферы ИТ как звена в механизме налогового администрирования

Потенциальные зоны синергии налоговых органов и СРО в части налогового администрирования включают предварительную проработку законодательных новаций, получение обратной связи от предприятий сферы ИТ по практике применения действующего законодательства, высокую степень добровольной лояльности налогоплательщиков-участников СРО, точную оценку экономического эффекта от новаций, выстраивание стабильных и предсказуемых для всех сторон потоков налоговых платежей, и другие.

III Заключение

В ходе исследования поставлена и решена научная задача в области налогообложения и налогового администрирования организаций сферы ИТ, создающих новые виды продукции и услуг, реализующих их дистанционными способами, что создает вызовы для налоговых систем, и опирающихся на высококомобильные ресурсы - нематериальные активы и человеческий капитал. Соблюдение бюджетных интересов Российской Федерации требует особого налогового подхода к этой быстро растущей сфере, включенной в перечень приоритетов национального развития нашей страны.

В рамках исследования разработана теоретическая база, раскрывающая экономическую сущность нематериальной продукции сферы ИТ для целей налогообложения и налогового администрирования, в том числе трансграничных операций. Выявлены законодательные коллизии и конфликты интересов стран, входящих в международный обмен ИТ продукцией, требующие модернизации текущей национальной и межстрановой налоговой парадигмы.

Результаты исследования свидетельствуют о том, что меры налогового маневра в сфере ИТ, имплементированные в отечественном законодательстве с 2021 года, равно как и действовавшие ранее, не позволяют достичь заявленных целей в силу как экономических причин, так и действующих неэкономических рестрикций. Обоснованы и предложены меры по совершенствованию налогового стимулирования сферы ИТ, устраняющие пробелы и недостатки действующего механизма налогообложения, путем использования нового методологического подхода к налоговому стимулированию через налогообложение квалифицируемой прибыли.

Внедрение полученных результатов позволит более целенаправленно проводить политику налогового стимулирования сферы ИТ, включая в контур льготирования только профильную деятельность организаций сферы ИТ, а также использовать новые способы налогового администрирования, в большей степени соответствующие нематериальному характеру деятельности организаций сферы ИТ.

IV Список работ, опубликованных по теме диссертации

*Публикации в рецензируемых научных изданиях,
определенных ВАК при Минобрнауки России:*

1. Колотовкин, И.В. Налогообложение лицензионных платежей в трансграничной торговле нематериальными активами в отрасли информационных технологий / И.В. Колотовкин, Л.В. Полежарова // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2021. – № 4. Том 2. – С. 49-57. – ISSN 2227-3891.

2. Колотовкин, И.В. Опыт использования налога на цифровые услуги и перспективы его введения в России / И.В. Колотовкин, Л.В. Полежарова // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2021. – № 6. Том 1. – С. 96-102. – ISSN 2227-3891.

3. Колотовкин, И.В. Саморегулируемые организации отрасли информационных технологий: особенности налогового администрирования / И.В. Колотовкин, Л.В. Полежарова // Экономика. Налоги. Право. – 2022. – № 4. Том 15. – С.142-154. – ISSN 1999-849X.

4. Колотовкин, И.В. Qualified Profit Taxation as an Alternative to the IT Tax Maneuver in the Russian Federation = Налогообложение квалифицируемой прибыли как альтернатива мерам налогового маневра в Российской Федерации / И.В. Колотовкин // Components of Scientific and Technological Progress. – 2024. – № 1 (91). – P. 59-66. – ISSN 1997-9347.

5. Колотовкин, И.В. Effectiveness of tax benefits for information technology organizations in Russia = Результативность налоговых льгот для организаций сферы информационных технологий в России / И.В. Колотовкин, Л.В. Полежарова // Финансы: теория и практика / Finance: Theory and Practice. – 2024. – № 2. Том 28. – P. 71-81. – ISSN 2587-5671.

Публикации в других научных изданиях:

6. Колотовкин, И.В. Трансграничные операции: развитие инструментов налогового администрирования (раздел 1.5 «Цифровая международная торговля товарами и услугами, цифровыми услугами и нематериальными активами»; раздел 2.5 «Направления совершенствования налогового администрирования цифровой международной торговли товарами и услугами, цифровыми услугами и нематериальными активами») : монография / И.В. Колотовкин, Н.С. Милоголов [и др.] ; под редакцией Л.В. Полежаровой, А.В. Тихоновой. – Москва : ИНФРА-М, 2023. – С. 105-135; 159-162. – 261 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-16-018200-1.