

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

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Полежарова Людмила Владимировна,
доктор экономических наук, доцент

Москва – 2024

Оглавление

Введение.....	4
Глава 1 Теоретические основы налогообложения и налогового администрирования организаций сферы информационных технологий.....	18
1.1 Анализ особенностей продукции организаций сферы информационных технологий, определения налогоплательщиков и основных элементов налогообложения в сфере информационных технологий	18
1.2 Специфика налогового администрирования организаций сферы информационных технологий.....	36
Глава 2 Анализ тенденций развития налогообложения и налогового администрирования организаций сферы информационных технологий.....	56
2.1 Анализ мирового опыта налогообложения и налогового администрирования сферы информационных технологий.....	56
2.2 Анализ современной системы налогообложения и налогового администрирования сферы информационных технологий в Российской Федерации	77
2.3 Особенности налогообложения и налогового администрирования трансграничных операций в сфере информационных технологий.....	105
Глава 3 Совершенствование мер налогового стимулирования и перспективы развития налогообложения и налогового администрирования сферы информационных технологий.....	124
3.1 Оценка результатов введения налоговых льгот для организаций сферы информационных технологий и совершенствование налогообложения организаций сферы информационных технологий	124
3.2 Перспективные направления совершенствования налогового администрирования организаций сферы информационных технологий.....	159

Заключение	173
Список сокращений и условных обозначений	180
Список литературы	181
Приложение А Типы услуг, оказываемых потребителям на основе облачных технологий	216
Приложение Б Примеры продуктов в области разных видов облачных вычислений	217
Приложение В Примеры коллаборативных платформ и их оценочная маржинальность для целей определения потенциальной налоговой базы	218
Приложение Г Выдержка из стандарта Статистического бюро при Организации Объединенных наций, International Standard Industrial Classification of All Economic Activities (ISIC)	219
Приложение Д Свод соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией. Используемая терминология. Упоминание программного обеспечения. Ставка налога у источника выплаты	221
Приложение Е Динамика выборочных показателей финансовой отчетности российских компаний	225
Приложение Ж Характеристики сделок по передаче прав на объекты интеллектуальной собственности и квалифицирующие параметры сделок для целей налогообложения	228
Приложение И Характеристики сделок по оказанию трансграничных услуг организациями сферы информационных технологий для целей налогообложения	229

Введение

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 стимулирования.

Сфера информационных технологий (далее – ИТ) в последние десятилетия переживает фазу быстрого роста и проникает все глубже в традиционные отрасли экономики, где-то полностью вытесняя устаревшие технологии, например, в связи, масс-медиа, рекламе; где-то срачивается с ними, повышая эффективность классических отраслей, таких, как торговля и транспорт, а где-то приводит к появлению новых продуктов – навигации и социальных сетей. Прямое и косвенное влияние сферы ИТ на мировую экономику и международную торговлю растет стремительными темпами, и если в начале 90-х годов XX века доля сферы ИТ в мировом валовом внутреннем продукте (далее – ВВП) была почти нулевой, то к настоящему времени доля электронной коммерции оценивается в пятую часть ВВП [179], а большинство прогнозов указывают на продолжение роста вклада сферы ИТ в ВВП всех стран.

Рассматриваемая сфера в короткие сроки поглощает или замещает другие, традиционные отрасли экономики. Так, если ранее получение аудиовизуального контента потребителем было возможно только посредством радио, телевидения и кинопоказов, то к 2020 годам доминирующим средством доставки как развлекательной, так и деловой информации стали цифровые компании [113]. Походы потребителей в магазины за товарами повседневного спроса замещаются, пусть и не в полной мере, онлайн покупками. Серьезные шаги делаются в таких сферах, как навигация, забота о здоровье, экономика шеринга (раздельного

пользования товарами длительного пользования, такими, как жилье и автомобили) и других. По имеющимся оценкам [131], новая экономика – «экономика изобретения, передачи информации и обеспечения взаимодействия... отъедает у старой 2-3% пункта ВВП в год». По данным исследовательской компании Gartner, объем мирового рынка информационных технологий оценивается в 4 трлн долларов Соединенных Штатов Америки (далее – США) [178].

Общий размер цифровой экономики, частью которой является рынок информационных технологий, вырос к настоящему времени до 17 трлн долларов США, и ее доля достигла 23% мирового валового продукта, варьируясь от 34% в США до 11% в Китайской Народной Республике (далее – КНР) [119].

Доля в ВВП и стоимостное выражение отечественной цифровой экономики оценивается разными исследователями по разным методикам, что приводит к разбросу оценок от 2% до 5% ВВП с прогнозом роста до 10%, что свидетельствует о некотором отставании от показателей других стран и мировой экономики в целом. Ускоренные темпы развития отрасли ИТ и значительный потенциал роста в ближайшие десятилетия определены в Указе Президента Российской Федерации «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года» от 21.07.2020 № 474. В период 2010-2016 годов среднегодовой темп роста сферы ИТ был выше средних темпов роста ВВП, удвоившись с за указанный период [116]. Экстраполяция этих трендов на будущее позволяет оценить предполагаемый объем цифровой экономики в 2025 году в 9,5-10 триллионов рублей. [119].

Международная торговля компьютерными и информационными услугами растет ускоренными темпами. За период с 1995 г. по 2014 г. она росла со средним темпом 18% в год, в то время как показатели роста торговли всеми услугами за тот же период колебались в пределах от -9% до +7% [57].

Объем экспорта сферы информационных технологий, то есть трансграничные услуги, оценивается Всемирной Торговой Организацией (далее – ВТО) в 20% от общего объема экспорта услуг в 3,3 трлн долларов США или в 660 млрд долларов США [219].

Качественные и количественные оценки указывают на быстро растущее значение сферы ИТ для формирования доходной базы бюджета, что определяет актуальность темы исследования.

Технологическое и организационное развитие сферы ИТ привело к закономерному выделению этой деятельности в отдельную отрасль экономики с особым подходом к статистическому наблюдению, налогообложению и налоговому администрированию, капитальному финансированию, подготовке кадров. Понятие сферы ИТ является более широким по отношению к отрасли ИТ, однако вопросы налогообложения более уместно рассматривать применительно к отрасли как «совокупности организаций, предприятий, учреждений, производящих однородные товары и услуги, использующих однотипные технологии, удовлетворяющих близкие по природе потребности» [47]. В сферу ИТ входят другие и организации, не относящиеся к отрасли ИТ – финансовые организации, поставщики ИТ оборудования, ИТ службы внутри организаций, операторы электронной торговли и другие.

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 отрасль 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 отрасли 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 отрасли 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 отрасли 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., Фритц 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 Винницкого Д.В., Гончаренко Л.И., Иванова Н.И., Майбурова И.А., Погорлецкого А.И., Ряховского Д.И.

Особенности налогообложения новых цифровых бизнес-моделей и исследуются в настоящее время в научных работах Милоголова Н.С., Полежаровой Л.В., Пономаревой К.А. Вопросами налогообложения нематериальных активов (далее – НМА) 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., а также Петуховой Р.А., Пинской М.Р. В них определяется сущность и содержание налогового администрирования, 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 (таких, как 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 нематериальных активов 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 поставленной цели определены и решены следующие **задачи** исследования:

1) выявление экономической природы интеллектуальной собственности и оказываемых на ее базе услуг как основного продукта отрасли 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 отрасли 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 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 России (далее – ФНС), Банка России, баз данных СПАРК ИНТЕРФАКС, реестров Министерства цифрового развития, связи и массовых коммуникаций Российской Федерации (далее – Минцифры), 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;

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;

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;

4) методический подход к налоговому администрированию трансграничных платежей за НМА, включающих разные виды доходов зарубежных организаций, с целью дифференциации налоговой базы по этим доходам и контроля за применением правил налогообложения дохода у источника выплаты;

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.

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 отраслью 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 как отрасли 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 Министерства цифрового развития, связи и массовых коммуникаций Российской Федерации и действующих саморегулируемых организаций (далее – СРО) отрасли.

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования. 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 в 2021 году 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). Выработаны методические рекомендации и практические предложения по совершенствованию механизмов и инструментов налогового администрирования трансграничных операций, нацеленные на модификацию правил трансфертного ценообразования применительно к лицензионным платежам использование и распространение ПО, включающим в себя скрытые платежи за использование товарных знаков, предложен механизм оценки таких скрытых платежей для целей налогового контроля трансфертного ценообразования.

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 ООО «Рок Флоу Динамикс» 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 используются Кафедрой налогов и налогового администрирования Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в преподавании учебных дисциплин «Налогообложение трансграничных операций с интеллектуальной собственностью» (бакалавриат), «Международное налоговое планирование» (магистратура), «Теория и практика применения международных налоговых договоров» (магистратура).

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.

Глава 1

Теоретические основы налогообложения и налогового администрирования организаций сферы информационных технологий

1.1 Анализ особенностей продукции организаций сферы информационных технологий, определения налогоплательщиков и основных элементов налогообложения в сфере информационных технологий

Налогообложение организаций сферы ИТ до 10-х годов XXI века не предполагало особого подхода к этой категории налогоплательщиков и основывалось на традиционной трактовке основных элементов налогообложения. Однако глубокие технологические изменения, совокупность которых с 2016 года описывают терминами «четвертая промышленная революция» [205] или «индустрия 4.0», несут в себе не только новые способы взаимодействия людей, организаций, государства и техники, но и позволяют экономическим агентам вести бизнес и получать доходы такими способами, которые представляют вызов современным налоговым системам. Будучи основанной на широком применении информационных технологий, индустрия 4.0 заставляет сферу ИТ расти бурными темпами, привлекая в нее значительные капитальные и трудовые ресурсы, что приводит к росту ее бюджетной значимости.

Коммерческие и некоммерческие организации, действующие в сфере информационных технологий, занимаются обработкой информации, хранением, предоставлением и распространением, ставя перед собой различные цели: финансовые (рост стоимости и извлечение прибыли), образовательные, научные, благотворительные и другие. В данной работе в контексте проблем налогообложения проанализированы современные формы коммерческой деятельности организаций сферы ИТ и сложности, возникающие в их налогообложении и налоговом администрировании.

В первой главе рассмотрены особенности продуктов, создаваемых в отрасли ИТ, показаны выявленные, но не разрешенные противоречия и конфликты интересов, возникающие при налогообложении.

Определение понятия налогоплательщика в исследуемой требует разграничения категорий сферы информационных технологий и отрасли информационных технологий, области информационных технологий.

Макроэкономический термин «сфера» объединяет экономических агентов и процессы по максимально широкому перечню признаков. Научная литература говорит о «сфере материального производства», «сфере услуг», «социальной сфере», однако четко определенных критериев этой дефиниции в законодательстве не существует.

Напротив, понятие отрасли является более определенным и организационно оформленным, например, «отрасль экономики есть совокупность всех производственных единиц, осуществляющих преимущественно одинаковый или сходный вид производственной деятельности» [3]. Отрасль может делиться на сектора и группы, противоположным к отрасли понятием считается рынок, как совокупность потребителей продукции отрасли [47]. Отрасль подвергается статистическому наблюдению, частью налогового администрирования является отнесение деятельности плательщика к описанным в статистических сборниках видам деятельности.

Налоговое законодательство Российской Федерации использует понятие области информационных технологий, при этом не определяя понятие области, однако предъявляя четкие критерии квалификации налогоплательщиков для целей применения льготного режима налогообложения, и эти критерии содержат именно отраслевые признаки квалификации, такие, как код вида деятельности по ОКВЭД, регистрация в реестрах Минцифры.

Налогообложение осуществляется на основании действующего налогового законодательства и требует определенности в отнесении плательщика к категории ИТ. Осуществлять налоговое администрирование возможно в отношении

организационно определенной отрасли ИТ, и невозможно применительно ко всей сфере ИТ.

Следовательно, правомерно определять налогоплательщиков сферы ИТ как экономических агентов, относящихся к организационно оформленной отрасли ИТ, основным видом деятельности которых является создание продукции ИТ, речь о которой пойдет ниже. Некорректно включение в состав налогоплательщиков структурных ИТ подразделений других организаций, поставщиков оборудования для этой сферы, финансовых и торговых организаций, выстраивающих свою операционную деятельность на основе ИТ технологий.

Для проведения указанного разграничения требуется сопоставление определений, существующих в отечественных и международных документах. Понятие сферы информационных технологий и соответственно, организаций, осуществляющих деятельность в этой области, стремительно эволюционирует вместе с переживаемыми быстрым рост самими информационными технологиями и создаваемыми ими новыми рынками. Контуры сферы ИТ не до конца определены и расширяются по мере развития технологического прогресса.

Если на заре компьютерной эры в эту сферу включались организации, занимающиеся передачей данных и предоставлением услуг связи, то с развитием сети интернет и появлением новых платформ и способов использования компьютерных технологий, а также проникновением использования компьютеров во многие профессиональные и специальные области, понятие сферы информационных технологий выросло и трансформировалось.

Наиболее широким на сегодняшний день является определение информационных технологий, данное Организацией Объединённых Наций по вопросам образования, науки и культуры (далее – ЮНЕСКО): «Широкий набор средств и ресурсов, используемых для передачи, хранения, предоставления доступа или обмена информацией. Таковые включают компьютеры, сеть Интернет (веб-сайты, блоги и электронную почту), широковещательные технологии (радио, телевидение, веб-трансляции), телефонию (фиксированную и мобильную, спутниковую, видеоконференции и так далее)».

Федеральный закон № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» дает более узкое определение информационным технологиям: это «процессы, методы поиска, сбора, хранения, обработки, предоставления, распространения информации и способы осуществления таких процессов и методов» [21].

Большая Российская Энциклопедия определяет информационные технологии как «совокупность методов, программно-технических и технологических средств, обеспечивающих сбор, накопление, обработку, хранение, представление и распространение информации, а также автоматизацию управления бизнес-процессами организаций, проектирования и производства различного оборудования. Подчёркивая, что в состав ИТ обязательно входят как технические средства, так и методы передачи информации (например, Канал связи, Компьютерная сеть), часто используют термин «информационно-коммуникационная технология». ИТ включает технические средства, программные средства, организационно-методическое обеспечение и разработку стандартов (стандартизацию)».

Сравнительный анализ приведенных выше определений приводит к выводу, что эти определения едины в том, что информационные технологии занимаются обработкой информации, и различаются в части включения в эту область технических средств, необходимых для работы с информацией. Это позволяет для целей данного исследования ограничить определение организаций сферы информационных технологий, как организаций любой правовой формы и коммерческого статуса, основным видом деятельности которых является обработка, хранение и предоставление информации с использованием компьютерных средств и средств связи в любом виде. Понятия «сфера ИТ» и «отрасль ИТ» в дальнейшем будут использоваться как синонимичные, но относящиеся к организационно оформленной отрасли ИТ, и соответствующие законодательному понятию «области ИТ».

Основным источником налогов является вновь созданная стоимость. Этот вывод прямо следует из определения экономической сущности налогов, которая

«проявляется в том, что с помощью налогов государство осуществляет присвоение части созданных материальных благ, производит их перераспределение в процессе выполнения своих функций» [38].

Специфика деятельности отрасли ИТ обуславливает необходимость уточнения определения объекта налогообложения как «юридических фактов (действий, событий, состояний), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог» [44], и предмета налогообложения, признаков «фактического (не юридического) характера, которые обосновывают взимание соответствующего налога». Для этой цели требуется анализ особенностей продукции, которую производит отрасль ИТ, и влияния, которое оказывают эти особенности на налогообложение и налоговое администрирование налогоплательщиков отрасли.

Продуктом сферы ИТ является нечто нематериальное – информация и связанные с ее обработкой и передачей услуги. Эти услуги оказываются машинами – в отличие от традиционных услуг, которые оказываются людьми, или людьми со специальным оборудованием. Основные фонды отрасли практически не отличаются по мощности и производительности, они взаимозаменяемы – у всех организаций более или менее одинаковые компьютеры, серверы и каналы связи. То, что различает их, это большой массив уникально устроенных цифровых данных, способ организации которых и представляет ценность. Порядок налогообложения сферы ИТ зависит от ответов на вопросы, какое денежное выражение имеет эта ценность, где, каким способом и кем создается и реализуется добавленная стоимость, каковы способы ее юридической и физической защиты и передачи.

Действуя в сфере ИТ, экономические агенты создают и коммерциализируют основной продукт, программное обеспечение, которое можно определить, как:

– «совокупность программ системы обработки информации и программных документов, необходимых для эксплуатации этих программ» (Обеспечение систем обработки информации программное. Термины и определения. ГОСТ 19781-90);

– «представленная в объективной форме совокупность данных и команд, предназначенных для функционирования электронно-вычислительных машин (далее – ЭВМ) и других компьютерных устройств в целях получения определенного результата, включая подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения» (ГК РФ Статья 1261. Программы для ЭВМ);

– «компьютерные программы, процедуры и, возможно, соответствующая документация и данные, относящиеся к функционированию компьютерной системы» (Standard for Software and System Test Documentation IEEE Std 829—2008);

– «программа или множество программ, используемых для управления компьютером» (ISO/IEC 26514:2008, Systems and Software Engineering — Requirements for designers and developers of user documentation).

В контексте данного исследования эти дефиниции имеют значение для определения предмета и объекта налогообложения, а также установления того факта, что организация, создающая нематериальные активы, является налогоплательщиком сферы ИТ.

Вновь созданное программное обеспечение получает стоимостную оценку, используемую для определения базы налогообложения, в процессе платного распространения результатов деятельности, или коммерциализации. Разные авторы по-разному трактуют этот термин. Определение, данное Федеральным Законом № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике», «...вовлечение в оборот научных и (или) научно-технических результатов» представляется слишком общим и требующим уточнения. Отечественные исследователи Глухов В.В., Коробко С.Б., Маринина Т.В. [30], Грик Я.Н. [65], Казметский Дж. [35], Коваженков А.М., Монастырный Е.Н., Сучков В.В. [77] отмечают различные аспекты коммерциализации, но едины в одном: это извлечение дохода от продажи результатов научно-исследовательской деятельности либо самостоятельного использования этих результатов.

В сфере информационных технологий это находит свое отражение в таких формах коммерциализации, как:

1) продажа прав на программное обеспечение в виде исключительных или неисключительных лицензий;

2) оказание широкого спектра услуг на основе собственного программного обеспечения или по заказу правообладателя.

Стандарт Статистического бюро при Организации Объединенных наций, International Standard Industrial Classification of All Economic Activities (ISIC), релевантная выдержка из которого приведена в таблице Г.1, устанавливает классификацию видов деятельности и оказываемых услуг отрасли ИТ. На его основе был разработан Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (далее – ОКВЭД). В частности, стандарт ISIC, как и гармонизированный с ним ОКВЭД, предписывают классифицировать в классах 62, 63 следующие виды деятельности:

1) класс 62, «компьютерное программирование, консультации и связанная деятельность», который включает такие виды деятельности, как предоставление экспертизы в области ИТ: написание, изменение, тестирование и поддержка ПО; планирование, дизайн компьютерных систем, которые интегрируют оборудование, ПО и системы связи; поддержка и управление в месте расположения клиентских компьютерных систем и/или центров обработки данных» [189];

2) класс 63, «деятельность, связанная с информационными услугами» включает деятельность поисковых порталов, обработку данных и хостинг, и другие виды деятельности, нацеленные на доставку информации» [189].

Экономическая сущность программного обеспечения, как и других нематериальных активов, сложна и включает признаки как товара (стоимостное выражение единицы актива, возможность передачи, возможность повторного использования), так и услуги, ввиду нематериального выражения.

Юридическое обособление программного обеспечения как стоимостной категории, имеющее значение для определения предмета и объекта

налогообложения, производится в международном и национальном законодательстве.

Будучи результатом интеллектуальной деятельности, программное обеспечение нуждается в защите, которая стала обеспечиваться авторским правом. Начиная с 1980 года, в Соединенных Штатах Америки на основании Закона об авторском праве [171] компьютерные программы впервые стали защищаемыми объектами. Их примеру последовали и другие страны, и сейчас программы для электронно-вычислительных машин (далее – ПЭВМ) в законодательстве стран Евросоюза, Японии, Российской Федерации, США приравниваются к литературным произведениям, в связи с тем, что ПЭВМ существуют в виде исходного кода, то есть текста, написанного на каком-то языке программирования.

Правовая охрана авторских прав на компьютерные программы в национальном законодательстве большинства стран-участниц Бернской конвенции «Об охране литературных и художественных произведений» 1886 г. (в редакции от 1971 г.), опирается на подход этой конвенции к компьютерным программам как к литературным произведениям, поскольку программы написаны на некотором языке, а охране подлежит результат интеллектуальных усилий автора, что и делает программу уникальной и оригинальной. Бернская конвенция – наднациональный документ, в настоящее время администрируемый учреждением ООН – Всемирной Организацией Интеллектуальной Собственности, ВОИС.

Национальное законодательство некоторых стран, в том числе Российской Федерации, предусматривает регистрацию программы для ЭВМ в виде и объеме части исходного кода программы, которая и подтверждает исключительное (имущественное) право на программу.

В нашей стране защита ПО впервые стала осуществляться с 1992 года на основании закона Российской Федерации от 23 сентября 1992 года №3523-1 «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных». Этот нормативный документ был впоследствии отменен в связи с принятием четвертой части Гражданского кодекса Российской Федерации (ФЗ-231 «О введении в действие части четвертой Гражданского кодекса

Российской Федерации»). Статья 1261 Гражданского кодекса устанавливает, что «авторские права на все виды программ для ЭВМ (в том числе на операционные системы и программные комплексы), которые могут быть выражены на любом языке и в любой форме, включая исходный текст и объектный код, охраняются так же, как авторские права на произведения литературы. Программой для ЭВМ является представленная в объективной форме совокупность данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств в целях получения определенного результата, включая подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения» [9].

Получив законодательно определенные формы выражения и защиты, объекты интеллектуальной собственности отрасли ИТ могут быть дифференцированы от других активов. Для целей идентификации объекта налогообложения имеют значения как минимум следующие характерные признаки нематериальных активов [195]:

- недостаточное физическое выражение (в отличие от материальных активов);
- неденежный характер (в отличие от финансовых активов);
- идентифицируемость как условие для передачи;
- отчуждаемость как условие для передачи;
- возможность контроля и управления;
- будущая экономическая выгода/польза, являющаяся критерием базовой ценности;
- различные виды собственности: юридическая, экономическая, контрактная, бенефициарная.

При определении объекта налогообложения организаций отрасли ИТ необходимо выяснить, что является предметом сделки по реализации, как реализуется доход организации, что и каким образом передается потребителю на возмездной основе.

Коммерциализация результатов работы организаций сферы ИТ происходит в форме передачи ограниченных либо полных прав на объект авторского права, или оказания коммерческих услуг с использованием этого ПО.

Модель коммерциализации, предусматривающая передачу исключительных либо неисключительных прав, реализуется в виде сделки между владельцем прав на программное обеспечение (в терминах Гражданского кодекса – лицензиата) и покупателем (лицензиаром), на основании лицензионного договора. Передавая все права на объект ИС, продавец теряет право на выдачу лицензий другим лицам, а при передаче неисключительных прав – сохраняет его за собой.

Передача исключительных лицензий – довольно редкий случай в практике работы отрасли ИТ, и такое происходит, когда разработчик ПО пишет его по заказу конкретного клиента, заинтересованного в получении всех прав на новую программу, либо в случае уступки прав на программу в силу иных причин.

Основной массив сделок по продаже лицензий на ПО – это передача неисключительных лицензий, которых владелец может выпустить неограниченное количество, поскольку затраты на изготовление копии ПО являются минимальными.

Однако содержание таких сделок, предусматривающих предоставление прав на обновленное ПО в обмен на вознаграждение, предполагает их квалификацию как лицензионных сделок в законодательстве Российской Федерации. В других странах такие сделки рассматриваются как услуги. Это может привести к правовым коллизиям при определении типа дохода в трансграничных сделках, и, как следствие, к сложностям при определении налоговой базы.

Важно отметить, что способ передачи самого ПО в рамках лицензионного договора – на материальном носителе, или другим образом – не является существенным ни для отношений сторон, ни для налогообложения этой деятельности. С развитием средств связи и способов защиты ПО от несанкционированного копирования, однако, практика передачи копий ПО на материальных носителях была полностью замещена передачей копий по каналам связи.

Со временем стало развиваться разграничение между продажей и арендой лицензий на программное обеспечение как формами коммерциализации.

Полная передача объекта интеллектуальной собственности, защищенного авторским правом, является аналогом продажи материального имущества; этот объект, как правило, становится балансовым активом покупателя. Для классификации сделки как передачи защищенного авторским правом объекта, необходимо установить, что достаточные выгоды и бремя собственности были переданы покупателю с учетом всех фактов и обстоятельств. Это тот же критерий, который обычно применяется для определения того, является ли передача материальных активов продажей или арендой. В случае обычного материального имущества выгоды и бремя включают в себя риски утраты или уничтожения, износа и устаревания. В случае программного обеспечения риск устаревания особенно важен, поскольку программное обеспечение, как правило, не подвержено износу. Хотя программное обеспечение несет риск потери или уничтожения, издатель программного обеспечения часто заменяет уничтоженную копию программы бесплатно или по номинальной цене. Таким образом, наиболее важным бременем владения обычно является риск устаревания.

Если правопреемник получает право использовать программу в течение оставшегося срока ее полезного использования, правопреемник несет выгоду или бремя того, что срок полезного использования программы будет либо длиннее, либо короче, чем ожидаемый. В эту категорию сделок входят как недорогие программы для массового рынка, так и сложные корпоративные программы, которые продаются за миллионы долларов и лицензируются в соответствии с заключенными и подписанными пользовательскими соглашениями.

Частичная передача охраняемого авторским правом объекта классифицируется как аренда: если не все выгоды и бремя, связанные с объектом авторского права перешли к правопреемнику, а только их часть, сделка является арендой. Это необходимое следствие характеристик передачи всех выгод и бремени собственности при продаже. Если объекты, защищенные авторским

правом, рассматриваются как товары для целей налогообложения, необходимо признать, что они могут быть сданы в аренду, а также проданы.

Компьютерные программы не связаны с таким же риском физического износа, как большинство других товаров. Основной риск, связанный со сделками с объектами, защищенными авторским правом, представляет собой не риск физического уничтожения, а риск технологического устаревания, включая потерю совместимости с более новыми приложениями. Если этот риск принимает на себя получатель, как правило, посредством сделки, в которой правопреемник производит разовый платеж в обмен на право использования копии программы на неограниченный срок, то получатель принимает на себя риск устаревания и должен рассматриваться как владелец копии программы. Если получатель вместо этого производит периодические платежи и может прекратить использование программы по своему выбору, соответствующие выгоды и бремя владения не приняты получателем, и сделку следует считать арендой. В части передаваемых прав, условия лицензионного соглашения запрещают обратный инжиниринг, перекомпиляцию или дизассемблирование компьютерной программы, но разрешают правопреемнику сделать копию программы с целью ее использования. Однако, в отличие от бессрочной лицензии, эта лицензия действует только в течение ограниченного времени. В конце срока получатель должен вернуть копию программы передающему лицу и уничтожить все сделанные им копии. Эта сделка рассматривается как аренда.

Поскольку правопреемник не приобретает авторских прав, сделка включает только объект, защищенный авторским правом. Но поскольку правопреемник имеет право пользоваться программой лишь ограниченное время, правопреемник не получает всех преимуществ и бремени владения; следовательно, он не несет риска устаревания, что приводит к характеристике аренды.

Если сделка касается авторских прав и все существенные права на основные авторские права передаются, это продажа основных авторских прав, а не объекта. Например, контракт на программное обеспечение может включать передачу диска, содержащего копию компьютерной программы, и предоставление приобретателю

исключительного права в течение оставшегося срока действия авторского права копировать и распространять неограниченное количество копий произведения во всей стране, для подготовки вторичных продуктов и публичного исполнения, и публичного отображения компьютерной программы.

Анализ вышеприведенных характеристик различных сделок позволяет определить критерии сравнения обстоятельств, определяющих возникновение и классификацию объектов налогообложения при трансграничных операциях. В таблице Ж.1 перечислены характеристики, перечень критериев данных видов сделок и спецификацию объектов налогообложения.

Другим способом коммерциализации ПО в сфере информационных технологий является оказание услуг большому количеству потребителей. Многие услуги являются принципиально новыми, другие относятся скорее к традиционным отраслям экономики, но базируются на новых технологических основах. Определение классов услуг и их специфики имеет важное значение для целей определения налоговой базы.

1) «Если вы не платите за это, вы и есть продукт». Эта формулировка, идущая вразрез с традиционным пониманием рынка услуг, успешно применяется такими крупными ИТ организациями, как Facebook, Google, Yandex.

Деятельность социальных сетей, примерами которых является Facebook, Вконтакте и другие, в силу технологических особенностей может представлять сложности при определении налогоплательщика и объекта налогообложения.

Соцсети являются бесплатными для пользователя, которому достаточно соблюдать простые правила пользования сетью. Однако при регистрации, создании социальных связей и выполнении поисковых запросов пользователь произвольно или случайно, прямо или косвенно предоставляет множество персональных данных о себе. Такими данными являются пол, возраст, социальные связи, возможные интересы, политические взгляды и множество других; возникло целое новое научное направление на стыке маркетинга и статистики, аналитика данных, занимающееся сбором, агрегацией, анализом данных. Именно эти данные являются

предметом продажи рекламным агентствам, которые предлагают рекламодателям оплатить показ рекламы в «бесплатной» ленте новостей пользователя.

Деятельность соцсетей не ограничена пределами одной юрисдикции, пользователи сети могут регистрироваться из любой страны и оставлять «цифровой след», или пользовательские данные, имеющие денежно выраженную ценность, в одной стране, а использоваться и коммерциализироваться эти данные могут в другой стране. Таким образом, юрисдикции сбора пользовательских данных и их последующей продажи не совпадают, что приводит к конфликту интересов разных стран в отношении прав на налогообложение доходов, а также определения того, кто эти налоги должен платить. Попытки решить эту проблему путем введения налога на цифровые услуги, проекта глобального минимального налога или Свода II (Pillar II) ОЭСР пока не привели к появлению гармонизированного решения, удовлетворяющего все страны-участницы международного обмена данными.

2) Поисковые системы также традиционно бесплатны для пользователей, которые осуществляют поисковые запросы, однако приносят существенные доходы владельцам. Поисковые запросы структурируются и классифицируются, и в ленте выдачи результатов первые и/или особо помеченные места предоставляются не наиболее релевантным запросу ответам, а тем, что оплачены рекламодателем этого или конкурирующего продукта. К примеру, при поиске товара марки XYZ пользователь может увидеть сначала рекламу товара ABC, в виде выдачи поискового запроса, затем конкретного продавца на первых местах выдачи, и только потом обычную выдачу запросов по предмету. Первая и вторая категория продавцов оплатят услуги показа поисковой системе.

Несовпадение юридического местонахождения поисковой системы и фактического места осуществления экономической деятельности так же, как в случае с социальными сетями, приводит к тому, что добавленная стоимость, реализованная в стране-источнике, может избежать налогообложения как прямыми, так и косвенными налогами. В Российской Федерации, на основе опыта ряда европейских налоговых систем, с 2017 года для решения этой проблемы

установлено взимание налога на добавленную стоимость (далее – НДС) с иностранных компаний, продающих электронный контент российским пользователям (так называемый «налог на Google»). Вопрос о справедливом налогообложении прибыли иностранных компаний остается открытым, поскольку несмотря на обязательную регистрацию в России в качестве налогоплательщика, цифровые организации легко регулируют маржинальность местной дочерней компании методами трансфертного ценообразования, уменьшая таким образом налоговую нагрузку в стране ведения экономической деятельности.

3) Облачные вычисления (раздельное пользование вычислительными комплексами) – SaaS, PaaS, IaaS, приобретают все большее значение в современной экономике, позволяя пользователям экономить на собственных вычислительных мощностях, арендуя их вместе с программным обеспечением у облачных провайдеров. Основную сложность при определении объекта налогообложения представляет то, что услуги являются комплексными, то есть клиент оплачивает как аренду оборудования, так и аренду программного обеспечения. Вследствие этого единый платеж за услугу включает как плату за ПО, так и плату за услуги, являющиеся разнородными платежами, налоговый подход к которым в прямом и косвенном налогообложении различается.

SaaS. Данный английский акроним, Software as a Service, или «программное обеспечение как услуга», не подразумевает передачи права на программное обеспечение, но описывает доступ клиента к функциональным возможностям ПО на основе договора о предоставлении услуг. Технически это реализуется через размещение ядра ПО на общедоступном сервере и доступа к его функциям через терминалы, «тонкие клиенты» или веб-интерфейс пользователя. Установка копии ПО на оборудование клиента не производится. Наиболее распространенная форма коммерциализации – абонентская плата, включающая в себя как плату за облачные ресурсы (аренду сервера), так и плату за программное обеспечение. Сложности существуют как с определением объекта налогообложения, поскольку стоимость ПО и аренды оборудования не разделены, так и с определением налогоплательщика: все арендуемые объекты, как материальные, так и

нематериальные, физически расположены в других юрисдикциях, которые, к тому же, отличаются от стран инкорпорации сервис провайдеров – владельцев ПО и серверов.

IaaS (английский Infrastructure-as-a-Service) – это базисная модель облачных вычислений, которая включает в себя буквально все основы: серверную инфраструктуру, коммуникации, хранилища. Иными словами, вместо того, чтобы содержать собственную ИТ-инфраструктуру, клиент арендует ее, а компания, предоставившая услугу, занимается ее непосредственным обслуживанием. Это общая модель, которая концентрируется не на программных продуктах, а на необходимых для их работы аппаратных мощностях, таких, как серверы для базы данных, электронной почты и хранения файлов.

PaaS (английский Platform-as-a-Service) – это сервисная модель, в которой провайдер предлагает заказчику площадку, платформу, на которой он может развернуть необходимые ему приложения. Например, в качестве платформы может быть почтовый сервер, система управления базой данных, веб-сервер, среда разработки и тестирования, резервный сервер и другие.

Двум последним из представленных групп услуг в меньшей степени характерна двойственная природа платежа, и подход к налогообложению платежей опирается на большую определенность.

Функционально, типы облачных сервисов, в зависимости от управляемых пользователем или делегированных внешнему провайдеру, можно разделить описанным на рисунке А.1 образом.

Примерами компаний, наиболее успешным образом применяющими разные виды облачных вычислений, являются такие, как Google, AWS, Windows Azure и другие. Рисунок Б.1 группирует крупнейшие известные продукты ИТ компаний в зависимости от используемой модели предоставления сервисов.

4) Встроенная реклама. Такая модель подразумевает предоставление доступа клиенту к ИТ-продукту после демонстрации ему рекламного ролика. В данном случае пользователем ИТ продукта является тот, кто фактически запускает его, но не оплачивает. Выручка от реализации продукции получается с рекламодателя.

Большинство бесплатных развлекательных платформ и многие онлайн видеоигры используют эту модель. В случае совпадения места оказания услуг и места ведения деятельности ИТ организации налогообложение выручки от рекламных услуг осуществляется стандартным образом. Однако в ситуации, когда пользователь потребляет ИТ продукт и принимает рекламный ролик в одной стране, а рекламодатель и провайдер взаимодействуют в других странах, реализация услуг потенциально избегает налогообложения на территории страны потребления услуг социальной сети.

5) Комплексные решения подразумевают одновременную продажу программного обеспечения и ИТ оборудования в комплексе. Применяются, когда покупатель приобретает сложное ИТ-решение, которое требует оптимизации взаимодействия ПО и оборудования, например, сложное расчетное ПО вместе с серверами, характеристики которых важны для данного ПО; персональные компьютеры с предустановленной платной операционной системой; мобильные телефоны с операционной системой и большим набором условно бесплатного ПО, которое пришлось бы приобретать отдельно при других обстоятельствах. В настоящее время как в нашей стране, так и в международной практике отсутствует сегрегированный налоговый подход к выручке от комплексных решений. По умолчанию вся выручка квалифицируется как доходы от реализации оборудования, с применением всех прямых и косвенных налогов, кроме взимаемых при пересечении границы. В случае потребительской электроники, такой, как мобильные телефоны, таможенная стоимость равна стоимости всего комплекса оборудования. Трансграничная торговля уникальным оборудованием напротив, осуществляется по стоимости оборудования без учета стоимости ПО, которое поставляется отдельно.

б) Электронная коммерция «охватывает всю коммерческую деятельность, осуществляемую через электронные сети, включая продажу товаров и услуг, перевод средств, деятельность по онлайн-маркетингу, сбор и обработку данных. Более узкое определение фокусируется в первую очередь на предоставлении потребительских товаров и услуг через каналы онлайн-продаж, то

есть сети розничной электронной торговли, предназначенные для продажи продуктов (товаров и услуг) конечным потребителям» [185]. Бизнес-модели в электронной коммерции впервые исследовали Рохет, Тироль [201], выделив 4 типа бизнес-моделей: многосторонние платформы, перепродавцы, вертикально интегрированные компании, поставщики ресурсов.

Эта деятельность представлена различными формами взаимодействия, такими, как бизнес-бизнес (B2B), бизнес-клиент (B2C), бизнес-государственный орган (B2G), но большинство из них представляет разновидность традиционной торговли и остается за рамками настоящего исследования. Исключение составляют так называемые коллаборативные платформы, бизнес-модели которых описаны в таблице В.1. Эти платформы являются веб-сайтами, предоставляющими возможность продавцам и покупателям товаров и услуг найти друг друга, обеспечивающими совершение сделки, финансовые расчеты, возврат и оспаривание и так далее. Платформы не являются владельцами или продавцами, они располагают лишь вычислительными мощностями и собственным программным обеспечением, что определяет дискуссионность вопроса о том, можно ли относить эти организации к ИТ сфере, с соответствующим налоговым подходом, или следует рассматривать эту деятельность как новый этап развития классической торгово-посреднической деятельности. В нашей стране налоговые органы не распространили освобождение от НДС на данную категорию ИТ организаций, исключив поиск информации и заключение сделок из периметра льготированных прав на ПО. К вопросу налогообложения налогом на прибыль организаций при трансграничных операциях следует подходить с точки зрения того, какую долю в стоимости услуг составляет стоимость ПО, и какую – другие расходы, такие, как стоимость использования оборудования, маркетинговые, управленческие и другие расходы.

7) Услуги онлайн трансляций, или стриминга, представляют собой продажу контента, принадлежащего другим правообладателям, или собственного производства, и передачу контента по каналам связи. Стриминг является новым уровнем развития развлекательной индустрии, перешедшей на новую

технологическую платформу распространения контента. Плата за контент является разновидностью лицензионного платежа за художественные произведения, подлежащего налогообложению налогом на прибыль организаций у источника выплаты, а оборот от продажи конституирует базу обложения НДС. Таким образом, хотя эти услуги оказываются ИТ организациями, они представляют собой модификацию способа реализации другого вида интеллектуальной собственности, не относящейся к сфере ИТ. Как и в случае с коллаборативными платформами, это ставит вопрос о справедливости налогового подхода к организациям, оказывающим стриминговые услуги, как к ИТ организациям, в том числе о правомерности применения особого налогового подхода к ним.

Таблица в И.1 демонстрирует особенности реализации услуг ИТ организациями, которые в некоторых случаях приводят к невозможности определения налоговой базы в силу дистанционной деятельности на территории юрисдикции, а в других случаях ввиду невозможности отделения стоимости ИТ услуг от стоимости контента или оборудования для целей налогообложения.

Проведенный анализ создаваемой сферой информационных технологий продукции – интеллектуальной собственности и оказываемых на ее основ услуг позволил определить особенности юридического и экономического обособления этого вида активов и специфику совершаемых с ними сделок, круг налогоплательщиков, включаемых в сферу информационных технологий, сложности, возникающие при определении объекта налогообложения и налоговой базы при трансграничных операциях, связанных с нематериальными активами и услугами, оказываемыми организациями сферы ИТ.

1.2 Специфика налогового администрирования организаций сферы информационных технологий

Сложности налогового администрирования деятельности организаций сферы ИТ находятся в поле зрения научного сообщества и налоговых органов.

Милоголов Н.С. отмечает, что «цифровые бизнес-модели могут получать значительные доходы, но в то же время быть неуловимыми для корпоративного налогообложения в юрисдикциях, в которых они присутствуют» [90].

Развитие цифровой экономики меняет способы взаимодействия людей друг с другом и с обществом в целом, ставя новые задачи в сферах образования, здоровья, персональных данных, безопасности, работы и новых профессий. В сфере бизнеса цифровизация привела к появлению новых форм предпринимательства, снизила входные барьеры для различных секторов торговли товарами и услугами. Снижающиеся предельные издержки, многосторонние платформы, сетевые эффекты, возрастающая производительность труда в результате внедрения цифровых технологий меняют деловую среду почти во всех отраслях экономики. Вновь создаваемые цифровые технологии не только облегчают связь бизнеса с поставщиками, клиентами и сотрудниками, но и приводят к появлению новых бизнес-моделей [36].

Новые формы предпринимательства, часто называемые бизнес-моделями, демонстрируют значительные содержательные отличия от классических форм ведения бизнеса, что создает сложности как для налогового администрирования как в рамках национальных налоговых систем, так и в международном налогообложении. Европейские исследователи признают, что, несмотря на приложенные усилия, «международные налоговые стандарты, возможно, отстают от реалий развития мировых деловых практик, в особенности в области нематериальных активов и развития цифровой экономики» [155].

При выяснении вопроса о том, требует ли отрасль информационных технологий специальных мер налогового администрирования, или имеющийся в наличии правовой и технический инструментарий в достаточной мере эффективен, следует проанализировать, отвечает ли современное понятие налогового администрирования новому уровню развития отрасли ИТ, описанному выше, а именно:

- новым способам реализации услуг и нематериальных активов;
- широким использованием трансграничных операций.

Современная дефиниция налогового администрирования оценивается ведущими современными учеными как наиболее согласованная со всеми имеющимися позициями: «Налоговое администрирование – это деятельность, осуществляемая уполномоченными государственными (специализированными) органами исполнительной власти по реализации налоговой политики и норм налогового законодательства, включающая организационное, методическое и процедурное обеспечение функционирования налоговых органов» [40].

Авторская концепция налогового администрирования Гончаренко Л.И. постулирует современные взгляды на место этой функции в системе властных и экономических отношений:

1) «налоговое администрирование выступает частью управления налоговыми отношениями, организационно представленными налоговой системой. Налоговое администрирование осуществляется государственными уполномоченными (специализированными) органами исполнительной власти, а именно системой налоговых органов;

2) налоговое администрирование в отличие от управления налоговыми отношениями не осуществляется законодательными органами власти, а также иными исполнительными органами управления, хотя в его содержании присутствует регулирующий аспект, направленный на совершенствование налогового законодательства;

3) налоговое администрирование представляется комплексным понятием, в основе которого лежат признанные функции управления: планирование, контроль, регулирование, учет, но с учетом существенной специфики исследуемого объекта. Так, планирование как одна из содержательных частей налогового администрирования представляется планированием налоговых поступлений в соответствующие бюджеты;

4) контрольная составляющая налогового администрирования шире определения, данного в Налоговом кодексе Российской Федерации налоговому контролю» [59].

Те же авторы выделяют следующие основные элементы налогового администрирования [27]:

- контроль за соблюдением налогового законодательства налогоплательщиками (плательщиками сборов);
- контроль за реализацией и исполнением налогового законодательства налоговыми органами;
- организационное, методическое и аналитическое обеспечение всех направлений профессиональной деятельности уполномоченных органов, а также мониторинг и разработка предложений по реформированию механизма исчисления налогов, технологий и методов налогового контроля.

В целях данной работы под налоговым администрированием будет пониматься широкий спектр видов деятельности налоговых органов, направленных на управление налоговыми отношениями и включающих:

- «планирование бюджетных поступлений на основании прогнозирования эффектов реализации налоговой политики;
- контроль за исполнением налогового законодательства с учетом специфики деятельности сферы ИТ;
- регулирование отношений налоговых органов и налогоплательщиков сферы ИТ на основе новых принципов (двусторонней направленности) взаимодействия участников, включая разработку предложений по реформированию механизма исчисления налогов совместно с налогоплательщиками;
- учет налоговой базы, величины предоставляемых льгот в виде налоговых расходов и эффектов от применения мер налогового стимулирования;
- методическое, организационное и аналитическое обеспечение деятельности налоговых органов для адаптации методов налогового контроля применительно к новым моделям деятельности ИТ организаций» [27].

Применительно к сфере ИТ можно выделить четыре группы проблемных вопросов, представляющих сложности для современных налоговых систем

несмотря на то, что эти системы характеризуются высоким уровнем развития теории и практики налогового администрирования.

Первая группа вопросов налогового администрирования связана со оценкой способности налоговой системы осуществлять эффективное администрирование применительно к новым цифровым бизнес-моделям, полагающимся на электронное, а не физическое присутствие международных компаний, широкое использование нематериальных активов, и появление новых классов активов, слабо поддающихся регистрации и денежной оценке и легко перемещаемых между юрисдикциями. Выполнение учетной функции налогового администрирования, в частности, регистрация налогоплательщиков и учет объектов налогообложения, требует адаптации к новым реалиям ведения бизнеса.

Первые этапы развития отрасли ИТ, как новой индустрии, не характеризовались специфическим подходом к ее налогообложению и налоговому администрированию. Однако уже в 1990-2000 годы международные ИТ компании стали активно пользоваться пробелами во внутреннем национальном и международном законодательстве и структурировать операционную деятельность таким образом, что их эффективная налоговая нагрузка при международной торговле приближалась к нулю. Один за другим в мире возникали льготные режимы «патентных коробок» (от английского IP BOX), которые служили гаванями для накопления прибыли цифровыми компаниями. Новые способы организации деятельности, или бизнес-модели, позволяли осуществлять деятельность по всему миру, не имея физического присутствия, и извлекать на территории третьих стран доходы, которые уходили от налогового контроля этих стран.

Международные ИТ организации осуществляют свою деятельность фундаментально иным образом, чем в то время, когда создавались современные правила международного налогообложения. Компании и раньше могли продавать товары и услуги в другую страну, не имея физического присутствия там, но развитие информационных технологий радикально расширили масштабы такой деятельности. Кроме того, развитие бизнеса для компаний в иностранной

юрисдикции требовало физического присутствия производственных, маркетинговых и сбытовых подразделений. Развитие новых форм ведения бизнеса, в сочетании с прогрессом в области информационных технологий и либерализацией торговой политики, сделало традиционный подход к налоговому администрированию устаревшим. Существующие пороги налогообложения полагаются на физическое присутствие, необходимое для многих традиционных бизнесов. Эти пороги необходимы для того, чтобы страна-источник доходов имела право на налоговое администрирование компании-нерезидента. Вызовом для системы международного налогообложения является отсутствие или существенно снизившаяся необходимость физического присутствия в стране-источнике, поскольку это сильно затрудняет налоговое администрирование в этой стране.

Страны ОЭСР с октября 2015 года ведут теоретические разработки и оценивают влияние налоговых инициатив, принятых в связи с развитием цифровой экономики. О важности цифровой экономики при решении проблем налогового администрирования свидетельствует тот факт, что вызовы цифровизации экономики являются первым пунктом плана борьбы с эрозией базы и переносом прибыли, Base Erosion and Profit Shifting, (далее BEPS). Попытка решить проблемы определения налоговой базы, смоделировать и количественно оценить последствия внедрения плана BEPS, нашла выражение в таких документах, как Своды (Pillar I, Pillar II).

Отчет ОЭСР о создаваемых цифровой экономикой налоговых вызовах [155] констатирует факт, что развитие бизнес-моделей, а также сам по себе рост цифровой экономики вылился в новые способы работы иностранных компаний. Фокус исследования ОЭСР находится на трансграничных операциях, вызывающих наибольшее количество конфликтов интересов между юрисдикциями, претендующими на налогообложение продукции сферы ИТ. В связи с появлением новых форм ведения бизнеса, требующих адаптации методов налогового администрирования, ОЭСР выделила три ключевых вызова, предъявляемых развитием цифровой экономики:

1) Возможность установления связи между прибылью, реализуемой на территории определенной юрисдикции, и фактической деятельностью на этой территории. Было введено понятие Nexus (от английского Nexus – связь) для определения этой взаимосвязи в условиях, когда необходимость физического присутствия в стране функционирования компании снижается или отпадает.

2) Пользовательские данные становятся новым классом активов, приносящих значительные доходы владельцам. При этом данные могут собираться ИТ компаниями и коммерциализироваться в разных странах, и вопрос об источнике вновь созданной стоимости и о правах на ее налогообложение остается неотрегулированным.

3) Классификация продуктов, услуг и доходов в условиях продолжающейся технологической революции и развития индустрии 4.0 постоянно устаревает, создавая временную неопределенность в вопросах налогообложения цифровой продукции.

В настоящее время научные результаты этой деятельности получают недостаточную практическую реализацию [36]. Из реализованных в практике мер необходимо отметить принятие плана BEPS в той части, которая фактически положила конец существованию режима «патентных копилочек» в том виде, который допускал значительные налоговые злоупотребления для ИТ организаций путем переноса прибыли в низконалоговые юрисдикции через нематериальные активы.

Второй группой вопросов, вызывающих сложности при налоговом администрировании организаций сферы ИТ, являются вопросы налогового контроля применительно к организациям сферы ИТ. Функция налогового контроля, заключающаяся в контроле исполнения налогового законодательства как налогоплательщиками, так и налоговыми органами, является ключевой в процессе налогового администрирования.

Отрасль ИТ широко использует интеллектуальную собственность и может планировать ее локацию (регистрацию) и продажи таким образом, что патенты и другая интеллектуальная собственность будут зарегистрированы в любой стране, в том числе с низкими налоговыми ставками.

Пономарева К.А. подытоживает идеи, высказываемые многими исследователями: «в цифровой экономике стоимость создается за счет взаимодействия с пользователем и концентрируется в нематериальных активах, которые легко переносятся в налоговые гавани с целью минимизации налогооблагаемой прибыли» [105].

Широкую огласку получили расследования [164; 173; 175; 177; 207], проводившиеся Еврокомиссией в отношении американских ИТ-гигантов, создававших сложные фиктивные схемы владения и передачи интеллектуальной собственности, приводившие к многомиллиардным потерям для бюджетов европейских стран. Такая деятельность получила название эрозии базы и переноса прибыли, Base Erosion and Profit Shifting, или BEPS.

В ходе адаптации механизмов налогового контроля к новым формам ведения деятельности организациями сферы ИТ международные организации (прежде всего ОЭСР), налоговые администрации фокусировали внимание на выявлении пробелов в законодательстве, оценке масштабов уклонения от налогов, в поиске наиболее адекватных методов налогового контроля и выработке новых подходов к налоговому администрированию новых бизнес-моделей цифровой экономики.

Интерес налоговых органов большого количества стран и общественный резонанс заставили научное сообщество провести ряд независимых исследований [165, 201], главными постулатами которых стали выводы о том, что:

1) цифровые компании (англоязычный синоним организаций отрасли ИТ) имеют доступ и могут оперировать на иностранных рынках, не создавая налогооблагаемого присутствия;

2) цифровые компании, весьма вероятно, агрессивно переносят прибыль между юрисдикциями, широко полагаясь на мобильные и нематериальные активы – в гораздо большей степени, чем традиционные компании. Обе эти особенности оказывают давление на существующие системы прямого налогообложения. В дополнение к этому, цифровые компании способны размещать точки реализации в юрисдикциях с низкими косвенными налогами, НДС и налогом с продаж.

Отчет о действии 1 плана BEPS выявил несколько ключевых особенностей новых бизнес-моделей, которые имеют значение при адаптации налоговых систем к новым реалиям [156]. Отмечается, что для целей налогообложения и налогового администрирования значение имеет высокая мобильность и легкость перемещения между юрисдикциями таких ресурсов, как нематериальные активы, пользователи и клиенты, производственные функции и мощности, что значительно затрудняет выполнение налоговыми органами своих функций. Постулируется факт признания пользовательских данных новым классом активов, обращено внимание на высокую вариативность бизнес-моделей как способов организации деятельности цифровых компаний, тенденция устанавливать монополию.

Исследование «Corporate income tax challenges arising from digitalized business models» [165] при анализе рисков, которые представляют цифровые бизнес-модели для современного налогообложения установило существующие на данный момент 16 технологий, которые влияют на бизнес-модели компаний и могут повлиять на налогообложение доходов. Исследование проводилось с точки зрения базовой технологии, лежащей в основе той или иной деятельности. Это роботы, интернет, цифровые платформы, компьютерные симуляции, цифровые идентификаторы, анализ данных, облачные вычисления, дополненная реальность, блокчейн, мобильные вычисления, сенсоры, автоматизация процессов, 3D печать, искусственный интеллект, цифро-физические системы, автономные автомобили.

Значимыми с точки зрения адаптации налоговой системы к новым бизнес-моделям являются те, в которых определяется несоответствие места создания стоимости и места ее налогообложения. Следующие условия были определены как необходимые для осуществления такой адаптации:

- компания ведет экономическую деятельность там, где налоговое присутствие не создается ни одной из сторон, участвующих в сделках;
- существует причинно-следственная связь между экономической деятельностью и будущими доходами.

Из 90 случаев в выборке на основе типовой бизнес-модели исследование определяет 5 основных кластеров моделей с похожими характеристиками:

- 1) экономическая деятельность без присутствия в стране, которая связана с последующим извлечением дохода в другой стране;
- 2) ведение деятельности в стране без прямой связи с получаемым доходом;
- 3) оказание услуг на основе цифровых технологий;
- 4) сбор данных в B2B;
- 5) цифровые технологии, улучшающие внутренние процессы компаний.

Общий обзор цифровых бизнес-моделей приводит авторов исследования к выводу, что в количественном выражении не так много этих моделей содержит противоречие действующим принципам налогообложения. В денежном выражении, однако, выручка компаний, зарегистрированных в одной стране, но получающих доходы по всему миру – Facebook, Amazon, Google – занимает существенную долю в доходах отрасли ИТ. Так, согласно корпоративным прогнозам, доходы Alphabet (Google) превысят 300 млрд долларов США, в 2023 году, Meta (Facebook, Instagram, WhatsApp) – 134 млрд долларов США, Amazon – 550 млрд долларов США. Существенные масштабы деятельности цифровых компаний, приводящие к избежанию налогообложения этих организаций, вызвали необходимость появления плана BEPS, внедрения цифрового налога и имплементацию модифицированного Nexus подхода (Modified Nexus Approach, далее – MNA) сразу в нескольких странах ЕС в последние годы [72; 114]. Следовательно, методы налогового контроля, требующие адаптации к новым методам ведения бизнеса налогоплательщиками, должны фокусироваться на таких характеристиках, как международный характер организации бизнеса, дистанционная деятельность без необходимости физического присутствия, регистрация НМА в низконалоговых юрисдикциях.

Основным методом противодействия налоговым злоупотреблениям, связанным с внутригрупповыми транзакциями взаимозависимых налогоплательщиков, является контроль трансфертного ценообразования. Руководство ОЭСР по ТЦО выделяет [213] две группы методов такого контроля:

- 1) методы, основанные на анализе сделки:

а) метод сопоставимых неконтролируемых цен (comparable uncontrolled price method);

б) метод цены последующей реализации (resale price method);

в) метод «затраты плюс» (cost plus method);

2) методы, основанные на анализе прибыли организации:

а) метод распределения прибыли (transactional net margin method);

б) метод чистой прибыли (transactional profit split method).

В Российской Федерации с 2012 года в Налоговый Кодекс в качестве механизма контроля рыночных цен внедрены те же самые методы, для которых предусмотрена иерархия приоритета применения. Налоговый орган при осуществлении мероприятий налогового контроля последовательно выбирает их и переходит к следующему при невозможности применения предыдущего. Ввиду уникальности нематериальных активов отрасли, оказываемых на их основании услуг, а также высокой монополистичности рынка, поиск сопоставимых сделок по передаче нематериальных активов и услуг затруднен или невозможен, что создает сложности применения перечисленных методов в отрасли ИТ, отраженных в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Выявленные ограничения по применению методов контроля рыночных цен применительно к сделкам организаций сферы информационных технологий

Метод	Особенности применения к организациям сферы информационных технологий
1) Метод сопоставимых рыночных цен (ст.105.9 НК РФ)	Отсутствие или недостаток сопоставимых НМА и услуг
2) Метод цены последующей реализации (ст.105.10 НК РФ)	Отсутствие или недостаток информации о валовой прибыли либо наличии НМА у перепродавца
3) Затратный метод (ст.105.11 НК РФ)	Отсутствие данных об интервалах рентабельности и интервалах цен
4) Метод сопоставимой рентабельности (ст.105.12 НК РФ)	Отсутствие или недостаток данных об интервалах рентабельности
5) Метод распределения прибыли (ст.105.13 НК РФ)	Отсутствие или недостаток данных о рентабельности активов

Источник: составлено автором.

Методы 1, 2 и 3 демонстрируют значительные ограничения в применении к сфере ИТ в силу того, что нематериальные активы уникальны и не обладают

достаточной сравнимостью для целей налогового администрирования. Действительно, в отношении НМА отсутствуют данные о биржевых котировках и диапазонах цен, таможенная статистика не ведется в силу того, что НМА не перемещаются через таможенную границу.

Применение методов 4 и 5 более обосновано, несмотря на выявленные ограничения, к сделкам, осуществляемым ИТ организациями, но должно базироваться на функциональном анализе деятельности сторон, участвующих во внутригрупповых операциях. Функциональный анализ определяется как «анализ характеристик функций, выполняемых сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота, включая характеристики активов, используемых сторонами сделки, принимаемых ими рисков, а также распределение ответственности между сторонами сделки и прочие условия сделки» [10].

В странах ОЭСР функциональный анализ деятельности организаций базируется на концепции развития, совершенствования, обслуживания, защиты и эксплуатации НМА (DEMPE analysis – Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation of intangibles) [157].

Отечественное законодательство (ст. 105.5 Налогового Кодекса Российской Федерации) предусматривает базовые подходы к применению функционального анализа сделок с нематериальными активами в рамках контроля ТЦО, предписывая следующие действия в рамках налогового контроля:

- 1) Необходимо исследовать «Особенности нематериальных активов, которыми владеют, пользуются или распоряжаются стороны сделок либо которые являются объектом их контроля: вид нематериального актива, исключительность нематериальных активов, наличие и срок правовой охраны, территория действия прав на использование нематериальных активов, срок службы, стадия жизненного цикла нематериальных активов (разработка, совершенствование, использование), права и функции сторон, связанные с увеличением стоимости нематериальных активов в результате их совершенствования, а также возможность получения дохода от использования нематериальных активов» [10].

2) Установить, кем выполняются ключевые функции, такие как «разработка, совершенствование, поддержание в силе, защита и использование нематериальных активов, а также контроль за выполнением этих функций».

3) Установить, кем принимаются риск, «связанный с разработкой, совершенствованием, поддержанием в силе, защитой и использованием нематериальных активов» [10].

Таким образом, при построении эффективной системы налогового администрирования, в полной мере учитывающей налоговую базу, важно рассматривать не только величину добавленной стоимости, создаваемую организацией, но и то, каким образом эта добавленная стоимость относится к разным факторам производства. В силу того, что отрасль ИТ активно практикует распределение производственных функций по разным странам, финансовые результаты, и как следствие налоговая база варьируется между юрисдикциями в широких пределах, при функциональном анализе для определения налоговой базы следует исследовать выполняемые подразделениями функции, их затраты и вклад в создание добавленной стоимости.

Современные концепции анализа процесса создания стоимости разрабатываются на основе теории цепочек создания стоимости, предложенной М. Портером и ставшей популярной при разработке стратегий деятельности компаний в 80-е годы XX века [140]. Глобализация и мировое разделение труда как новый международный тренд XX в. и XXI в. добавила новое измерение в эту теорию, получившую название глобальных цепочек создания стоимости. Организации сферы ИТ имеют больше возможностей, по сравнению с традиционными отраслями экономики, для международного распределения цепочек создания стоимости, в том числе для налогового маневрирования, а также злоупотребления налоговыми льготами. Связано это с такими особенностями отрасли, как высокий удельный вес интеллектуальной собственности в составе стоимости продукции и сложности сравнения и оценки рыночных цен внутригрупповых сделок по передаче услуг, применения принципа вытянутой руки к нематериальным услугам и сервисам.

Научные исследования показывают, что наибольшую экономическую выгоду в глобальных цепочках создания стоимости получают компании, выполняющие предпроизводственные или послепроизводственные функции в процессе создания добавленной стоимости, а именно НИОКР, проектирование, маркетинг и логистика. Производственные и сборочные стадии производственного процесса добавляют наименьшую долю стоимости и дают компаниям этого звена минимальный доход, а юрисдикциям размещения – наименьшую налоговую базу [188].

Классическая цепочка создания стоимости, отображенная на рисунке 1.1, была создана Портером М. применительно к традиционным отраслям экономики.

Поддержка основной деятельности	Инфраструктура компании					Маржа
	Управление персоналом					
	Технологическое развитие					
	Закупки					
	Входящая логистика	Операционная деятельность	Исходящая логистика	Маркетинг и продажи	Обслуживание	
	Основная деятельность					

Источник: по материалам [140].

Рисунок 1.1 – Элементы цепочки создания стоимости в теории Портера М.

Согласно теории Портера, вся деятельность компании поделена на основные и вспомогательные процессы. К основным видам деятельности относятся входящая логистика, операционная деятельность, исходящая логистика, маркетинг и продажи, и сервис. Вспомогательной считается деятельность, не связанная напрямую с продуктом, а обеспечивающая основные виды деятельности. Таковой считаются снабжение, развитие технологий, управление человеческими ресурсами и инфраструктура компании.

Однако особенности производственной деятельности и продукции, создаваемой в сфере ИТ, требует пересмотра значимости отдельных звеньев цепочки создания стоимости. Так, входящая и исходящая логистика в процессе создания ИС и оказания услуг отсутствуют, что позволяет квалифицировать их как вспомогательные функции.

Напротив, развитие технологий является ключевым процессом создания интеллектуальной собственности, и должна рассматриваться как элемент основной деятельности. В ходе функционального анализа как элемента налогового контроля вопросы создания, регистрации и коммерциализации интеллектуальной собственности должны быть исследованы в первую очередь.

Управление человеческими ресурсами как главным фактором создания собственности также требует особого внимания. Этот элемент цепочки создания стоимости в сфере ИТ является не вспомогательным, а основным, поскольку именно трудовой и предпринимательский вклад формирует стоимость создаваемого продукта, а местонахождение персонала служит важным индикатором места выполнения ключевой функции организации.

Функции маркетинга и продаж в ИТ организациях также могут выполняться дистанционно в интересах группы компаний. Местонахождение соответствующего персонала и определение юрисдикции расположения центров продаж обеспечит необходимую для функционального анализа информацию.

Анализ бизнес-процессов ИТ организаций в контексте теории Портера позволяет выявить существенные для функционального анализа в рамках налогового контроля особенности звеньев создания стоимости в отрасли, и способствует обоснованию рыночных уровней рентабельности отдельных подразделений в зависимости от выполняемых ими функций.

Адаптация цепочки создания стоимости применительно к сфере ИТ отражена в таблице 1.2.

Таблица 1.2 – Особенности реализации цепочки создания стоимости в отрасли ИТ

Деятельность	Звено	Особенности	Налоговые последствия
1	2	3	4
Основная деятельность	Развитие технологий	Из вспомогательной функции превратилось в ключевой драйвер конкурентного преимущества	Регистрация прав собственности на технологию возможна в низконалоговых юрисдикциях и в отрыве от реального места создания интеллектуальной собственности, что дает возможность манипуляции налоговой базой
	Операционная деятельность	В большей степени выполняется автоматически, на вычислительном оборудовании. Вклад людей минимален	Может осуществляться из любой точки мира, где расположены вычислительные комплексы, что ставит задачу определения налоговой базы в определенной юрисдикции и при трансграничных операциях
	Управление человеческими ресурсами	Таланты – главный генератор технологий в ИТ, самый важный фактор создания стоимости	Местонахождение основного персонала позволяет место создания стоимости интеллектуальной собственности и услуг
	Сервис	Осуществляется дистанционно и не требует присутствия у клиента	Местонахождение основного персонала позволяет место создания стоимости интеллектуальной собственности и услуг
Вспомогательная деятельность	Продажи и маркетинг	Могут частично или полностью осуществляться дистанционно. Управление сосредоточено в одной штаб-квартире	Местонахождение персонала маркетинга и продаж позволяет определять место выполнения этих функций
	Входящая логистика	Практически отсутствуют закупки сырья и материалов	Не требует особого внимания при налоговом контроле
	Исходящая логистика	Отсутствует. Потребители получают услуги и НМА дистанционно	Не требует особого внимания при налоговом контроле

Источник: составлено автором.

Третья группа проблемных вопросов налогового администрирования является специфической для Российской налоговой системы в ее нынешнем виде, предусматривающем предоставление широкого перечня налоговых льгот организациям отрасли ИТ.

Анализ действующего законодательства позволяет определить ландшафт льготных режимов, выделяющих организации сферы ИТ в привилегированную группу налогоплательщиков.

Реализованный с 1 января 2021 года так называемый «налоговый маневр в ИТ» предусматривает существенное снижение налогов для квалифицируемых компаний. Налог на прибыль для них снижен с 20% до 3% (до 0% на период 2022-2024 гг.), ставки страховых взносов снижены с 30% до 7,6%, предусмотрено освобождение от НДС для сделок по передаче ПО.

Подобный режим льготного налогообложения, с более узким перечнем предоставленных льгот, действовал в нашей стране до 31 декабря 2020 года.

С 2006 года в нашей стране действует государственная программа «Создание в Российской Федерации технопарков в сфере высоких технологий». Ее целью является «обеспечение ускоренного развития высокотехнологичных отраслей экономики в соответствии с приоритетными направлениями ее модернизации» [8]. Специально упомянуты в программе стратегические информационные технологии и программное обеспечение.

В рамках действия программы были созданы ряд технопарков и особых экономических зон, Сколково, Иннополис, Академпарк. Все они предоставляют особые налоговые льготы для участников, так называемых «резидентов», при условии соблюдения последними обширного списка требований, в том числе финансовых показателей – верхнего предела выручки и накопленной чистой прибыли.

Налоговое администрирование отрасли ИТ в части контроля за обоснованностью применения законодательно гарантированных льгот требует специального подхода, направленного, в частности на выяснение таких вопросов, как:

- 1) соблюдаются ли требования о квалификации доходов как льготированных;
- 2) выполняет ли организация, пользующаяся предоставленными льготами, требования законодательства в части регистрации в Минцифры права собственности на ПО, величины финансовых показателей и других;
- 3) имеются ли признаки необоснованного применения льгот компаниями ИТ, специально выделенными из холдингов, не имеющих отношения к сфере ИТ.

Четвертая группа вопросов налогового администрирования отрасли ИТ относится к координации и взаимодействию на новом уровне деятельности налоговых органов разных стран при налогообложении международных групп компаний сферы ИТ. В ответ на возникшие вызовы налоговым системам некоторые страны стали предпринимать односторонние меры с целью компенсировать выпадающие доходы бюджета.

Исследование «Tax challenges arising from digitalization – economic impact assessment», проведенное в 2020 году в рамках проекта BEPS, установило, что это приводит к фрагментации системы международного налогообложения, и сопровождается увеличением административных издержек как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков.

Худший сценарий развития данных событий предусматривает снижение мирового ВВП на величину до 1%. Также недостаточная гармонизация налоговых политик стран ставит под угрозу выполнение плана по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли BEPS.

Существующий уровень межстранового взаимодействия не позволяет прийти к единому решению, поскольку требует таких беспрецедентных мер, как частичный отказ от налогового суверенитета в обмен на достижение многостороннего консенсусного соглашения о порядке налогообложения цифровых компаний.

Ключевыми особенностями экономики отрасли информационных технологий, представляющими сложности и даже вызовы для традиционной системы налогообложения и налогового администрирования, состоящей из

национальных налоговых систем и широкой системе международных соглашений в области налогообложения, являются следующие:

1) особенности продукции отрасли, которая представлена, в основном, услугами и нематериальными активами;

2) преимущественно международный характер деятельности большинства ИТ компаний – как производственной, так и торгово-сбытовой;

3) отсутствие необходимости физического присутствия в стране деятельности, что создает сложности практического применения основной гипотезы традиционных систем налогового администрирования, определяющей налоговое присутствие как «существенное экономическое присутствие в стране деятельности», ранее определявшееся по доступным для наблюдения признакам экономической активности:

а) продажа цифровых услуг на территории страны больше не требует какого-либо присутствия и опосредуется через каналы связи;

б) наем сотрудников и целых коллективов на дистанционной основе не требует регистрации в качестве работодателя;

в) регистрация и использование объектов интеллектуальной собственности не являются обязательными во всех странах;

4) высокая, по сравнению с традиционными отраслями, доля человеческого капитала (труда и предпринимательской способности) в создании продукта и капитального финансирования, сочетании с высокой мобильностью персонала и учредителей.

Высокая и постоянно растущая доля цифровой экономики в ВВП обуславливает важность налогового регулирования этой отрасли, а описанная выше специфика обосновывает необходимость особого подхода к ней. Существенная степень налоговой поддержки отрасли ИТ в Российской Федерации предъявляет особые требования к способам налогового администрирования отрасли.

Таким образом, рост доли сферы ИТ в ВВП России и других стран, а также экспоненциальный рост объемов трансграничной торговли определяет растущую бюджетную значимость налогообложения этой сферы.

Основной продукт сферы ИТ, нематериальные активы и оказываемые с их помощью услуги, обладает большим количеством специфических признаков, одновременно позволяющих сформировать особый налоговый подход к сфере ИТ и представляющих вызовы для систем налогообложения и налогового администрирования в их современном виде.

Глава 2

Анализ тенденций развития налогообложения и налогового администрирования организаций сферы информационных технологий

2.1 Анализ мирового опыта налогообложения и налогового администрирования сферы информационных технологий

Мировая практика налогообложения компаний ИТ отрасли развивалась в фарватере технологической революции, произошедшей вследствие стремительного появления новых технических возможностей и соответствующих им способах ведения экономической деятельности.

Изначально ориентированные на международный рынок ИТ компании (а ключевой коррелят успешности ИТ компании – проникновение на глобальные рынки) искали способы взаимодействия с налоговыми системами разных стран. Налоговые системы – как национальные, так и межстрановые соглашения об избежании двойного налогообложения (далее – СОИДН), довольно быстро стали приравнивать, не без оснований, продукцию отрасли ИТ к произведениям литературы и искусства, а доходы от их продажи – к роялти, или пассивным доходам. Некоторые (но не все) страны ввели условно-добровольный порядок регистрации программного обеспечения как отдельного класса объектов интеллектуальной собственности. В нашей стране условием применения льготных режимов налогообложения является регистрация ПО в Роспатенте.

В 1990-е годы, 2000-е годы практика использования несовершенства международного налогообложения ИС для законной минимизации налоговых платежей стала повсеместной. Бюджеты стран инкорпорации ИТ-гигантов недосчитались миллиардов долларов США.

В ответ страны Евросоюза стали проводить расследования механизмов работы ИТ компаний и способов избежания налогообложения. США приняли

законы, направленные прежде всего против практики накапливания полученной международными ИТ компаниями прибыли в офшорных юрисдикциях и не-репатриации их в США.

Возникали и накапливались конфликты между различными юрисдикциями (чаще других, между США и не-США) относительно распределения прав на налогообложение доходов, сгенерированных цифровыми сетями, живущими «вне» юрисдикций. Был проведен (и в настоящее время продолжается в некоторых странах) [159] не слишком успешный эксперимент по взиманию «налога на цифровые услуги», подвергшийся резкой критике со стороны финансовых властей США [206; 216].

К настоящему времени правительства развитых стран пришли к пониманию необходимости глобального взаимодействия на новом уровне, и принятия беспрецедентных мер, таких, как частичный отказ от налогового суверенитета, для обеспечения справедливого налогообложения цифровых компаний.

Популярностью у ИТ компаний в мире пользуются режимы IP BOX или «патентных коробок». Ряд исследователей называли его инновацией в налоговой политике [160]. Практика преференциальных режимов налогообложения объектов интеллектуальной собственности представляет интерес особенно в контексте того, что, как будет показано параграфе 2.2 настоящей главы, мероприятия налогового маневра в ИТ отрасли, реализованные в налоговой системе Российской Федерации с 2021 года, фактически создают специфический режим IP BOX в нашей стране.

Режим IP BOX нельзя назвать налоговой новацией, впервые он был введен во Франции и Ирландии в начале 70-х годов прошлого века. Также исследования компаний «большой четверки» свидетельствуют о том, что данный режим не является специфически нацеленным на отрасль ИТ: он предоставляет благоприятные условия для как для инновационных, так и для традиционных отраслей – от фармацевтической и биотехнологической до машиностроения и даже сферы оптовых продаж [88]. Активное создание в странах Европы и Китая спецрежимов налогообложения, нацеленное на привлечение технологических

компаний, подразумевало привлечение в эти страны интеллектуальной собственности, которая является главным продуктом сферы ИТ.

Венгрия, Польша, Нидерланды, Великобритания, Мальта, Люксембург в 2000-х учредили спецрежимы IP BOX как часть своих налоговых систем, причем сделали это почти одновременно и стали конкурировать между собой за привлечение новых резидентов путем предоставления наилучших условий для регистрации объектов интеллектуальной собственности. Этим воспользовались многие международные ИТ компании, которые стали переводить нематериальные активы в страны, предоставляющие благоприятные налоговые режимы.

Помимо европейских стран, элементы данного режима внедрили у себя Турция, Колумбия, Израиль, Китай [209].

К 2014 году режимы IP BOX зашли так далеко в развитии систем преференций для компаний ИТ, что фактически стали режимами «налоговых гаваней» внутри более или менее гармонизированного налогового законодательства развитых стран, что не могло не вызвать беспокойство тех стран Евросоюза, что остались в стороне от этого процесса.

Констатируя факт широкого распространения недобросовестной налоговой конкуренции, ОЭСР разработала «Modified Nexus Approach» – модифицированный подход к определению льготуемой добавленной стоимости на территории с целью исключить возможность использования налоговых льгот без достаточных оснований. Важность этой реформы была так велика, что она стала частью 5 комплекса мер BEPS.

Все государства – члены ОЭСР приняли на себя обязательства по имплементации подхода в свою налоговую систему. В целях контроля за выполнением этих обязательств ОЭСР с 2018 года публикует регулярно обновляемые обзоры [181], в которых проводит сравнение режимов и дает оценку, являются ли они недобросовестной налоговой практикой.

Модифицированный Nexus подход предоставляет возможность пользоваться мерами налогового стимулирования инновационной деятельности только для компаний, которые осуществляют трансфер операционной деятельности, прежде

всего, релокацию сотрудников, а также физических объектов основных средств, а не только существующих на бумаге объектов интеллектуальной собственности, в юрисдикцию IP BOX.

Согласно определению, данному ОЭСР, «Сама концептуальная основа Modified Nexus Approach имеет целью добиться того, чтобы существенная доля дохода от интеллектуальной собственности получала льготы только при условии выполнения существенной доли реальной исследовательской деятельности самим налогоплательщиком, пользующимся льготами» [154].

Целью MNA, как следует из установленного определения Nexus – «связь» – установить зависимость между возможностью освободить доходы от интеллектуальной собственности и природой и территорией понесенных расходов, связанных с этим доходом.

Для выполнения условий MNA налогоплательщику необходимо самостоятельно выполнять работы по созданию интеллектуальной собственности. По льготной ставке режима IP BOX облагается та часть дохода, которая соответствует доле квалифицирующих расходов налогоплательщика. Чем больше доля расходов на приобретение услуг или интеллектуальной собственности за рубежом, тем меньшая доля доходов будет квалифицирована как льготлируемая.

Комплекс принятых мер был успешно реализован. Фактически, к 2016 году во всем мире перестал существовать режим патентной копилки в старом понимании и возникли режимы льготирования интеллектуальной собственности, уже соответствующие минимальным стандартам мероприятия 5 плана BEPS.

В целях обеспечения прозрачности ОЭСР представила обзор введенных режимов налогообложения интеллектуальной собственности, Intellectual Property Regime [186], в котором упомянуты 44 страны, представленные на обзор на форуме по недобросовестной налоговой конкуренции, Harmful Tax Practices (далее – ФНТР).

ОЭСР были определены пять ключевых факторов, позволяющие оценить недобросовестный налоговый режим:

- «низкая или нулевая эффективная ставка налога от географически мобильных активов и деятельности;
- специальный режим налогообложения отделен от стандартной системы национального налогообложения (ring-fenced);
- режим не обеспечивает должной прозрачности отчетности;
- отсутствует эффективный информационный обмен в отношении спецрежима;
- режим не требует существенного присутствия в стране» [181].

Механизм налогообложения в рамках режима IP BOX претерпел три этапа развития:

- 1 этап. До 1 июля 2016 года;
- 2 этап. С 1 июля 2016 до 1 июля 2021 года;
- 3 этап. С 1 июля 2021 года.

Первоначальный этап характеризовался хаотичным возникновением режимов IP BOX и широким применением индивидуальных соглашений (рулингов) в отношении отдельных наиболее важных компаний. Юрисдикции практиковали ad hoc льготы, входя в противоречие с таким принципом налогообложения, как равенство плательщиков, особенно это было характерно для Ирландии и Люксембурга.

Консенсусное решение на основе разработанного ОЭСР MNA предусматривало отмену с 1 июля 2016 года прежних систем и пятилетний переходный период для юрисдикций и инкорпорированных в них компаний. Демонтаж старой системы происходил постепенно и в несколько этапов, что представляется разумной мерой, которая дала возможность налогоплательщикам адаптировать свои операционные потоки к новой реальности.

«Старые» налоговые режимы отменялись одномоментно, с 1 июля 2016 года, но в ряде случаев использовался защищенный период. До 30 июня 2021 года допускалось использование прежних правил в отношении доходов от ограниченного круга активов: приобретенных до начала 2016 года. В отношении

новых активов понимание режима IP BOX как юрисдикции для парковки интеллектуальной собственности окончательно утратило актуальность.

Отечественные исследователи [81] в ходе анализа спецрежима IP BOX предлагают определять следующие элементы налогообложения:

- перечень объектов и виды необлагаемых доходов от них;
- эффективная налоговая ставка;
- порядок определения налоговой базы;
- условия применения режима.

Механизм предоставления льгот представлен в основном в одной из двух форм: пониженной ставки налога на прибыль от квалифицируемых активов и налоговое освобождение части прибыли от квалифицируемых активов. Принципиальной разницы в результатах применения между ними нет, так как оба механизма нацелены на снижение эффективной налоговой нагрузки путем уменьшения одного из множителей – ставки или базы, которой является прибыль от квалифицируемых активов.

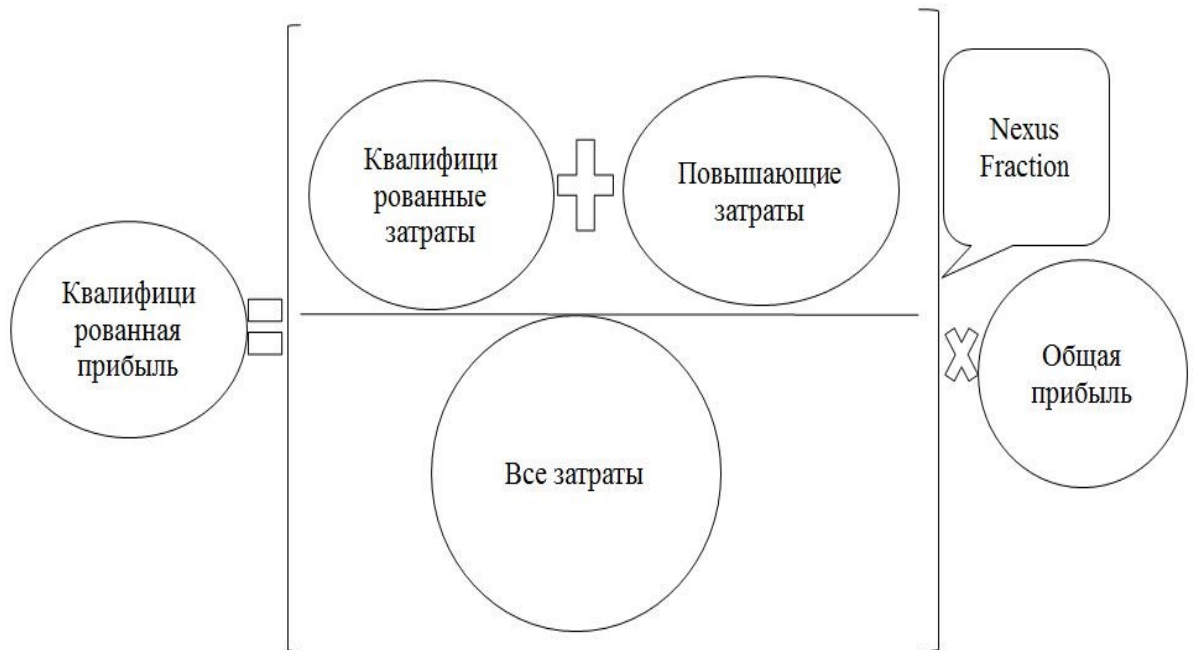
Порядок освобождения квалифицированной прибыли от налогообложения иллюстрируется на примере Кипра, одной из наиболее популярных площадок для размещения «технологических копилочек», в том числе среди компаний России и Беларуси.

Согласно действующим с 01.07.2016 правилам, гармонизированным с Действием 5 плана BEPS, до 80% прибыли может быть освобождено от налогообложения Кипрским налогом на прибыль. Существует некоторая путаница в действующей терминологии: определение «квалифицированной прибыли» ожидаемо содержит отсылку к величине налогооблагаемой базы, однако в действительности «квалифицированная прибыль» – это вычет, который налогоплательщик может сделать из общей величины налогооблагаемой прибыли.

Расчет этого вычета, описанного на рисунке 2.1, зависит от доли добавленной стоимости, созданной именно на территории Кипра, и выражается множителем пропорции Nexus, Nexus Fraction.

Квалифицированная прибыль = общая прибыль × Nexus Fraction,

где Nexus Fraction = (Квалифицированные затраты + повышающие затраты)/все затраты.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2.1 – Расчет вычета (квалифицированной прибыли) при формировании налоговой базы в рамках законодательства Кипра

Для выявления влияния Nexus Fraction на возможность применения льгот в рамках данной модели проведем сравнение трех бизнес-моделей, пытающихся воспользоваться налоговыми льготами на Кипре.

Для наглядности используется наиболее простая модель, которая предполагает получение выручки в размере 1000 евро, расходов в размере 500 евро и прибыли в 500 евро. Однако если выручка является константной величиной, то характер расходов может быть разным с точки зрения формирования размера квалифицируемой прибыли.

Модель 1 с названием «Разработчик» предполагает понесенные затраты на создание интеллектуальной собственности на Кипре в полном размере, выполняя, таким образом, требование о Nexus Fraction на 100%.

Модель 3 с названием «Покупатель» предполагает, что затраты на разработку ИС владелец несет, напротив, только за пределами Кипра, уплачивая сервисные и лицензионные платежи иностранным провайдерам.

Модель описывает фиктивного разработчика, преследующего цель воспользоваться низкой ставкой налогообложения, не размещая на Кипре ничего, кроме номинальной собственности. Множитель Nexus Fraction в этом случае равен 0, что приводит к обнулению квалифицированной прибыли.

Промежуточная, 2 модель, «Гибрид», описывает разработчика, который как заказывает некоторые активы и услуги за рубежом в размере 300 евро, но также несет расходы на территории Кипра в размере 200 евро.

Данный механизм с теми или иными вариациями был адаптирован и применяется, по состоянию на 2023 год, помимо Кипра в таких странах, как Испания, Люксембург, Бельгия, Венгрия, Мальта, причем в Испании одновременно существуют три механизма IP BOX – на федеральном уровне и в регионах Наварра и Страна Басков [181].

Применение этих вводных к правилам налогообложения IP BOX на Кипре наглядно демонстрирует эффективность правил MNA, которые позволят получить обоснованную налоговую выгоду только тем разработчикам ИС, которые реально создают ее на территории Кипра.

Минимальная эффективная ставка в 2,5% доступна разработчикам, полностью локализовавшим деятельность; напротив, фиктивные разработчики без присутствия в стране заплатят налог по полной ставке.

Таблица 2.1 иллюстрирует различные налоговые последствия для налогоплательщиков, в разной степени локализирующих разработку на территории Кипра.

Таблица 2.1 - Сравнение эффективных ставок налогообложения для бизнес-моделей с разной степенью локализации на территории Кипра

В евро

Показатели	Разработчик	Гибрид	Покупатель
1	2	3	4
Общая прибыль	1000	1000	1000
Общие затраты	500	500	500
Квалифицированные затраты	500	200	0
Повышающие затраты, 30% от квалифицирующих затраты	150	60	0
Покупка активов, R&D, евро	0	300	500
Nexus, в долях целого	$(500+0)/500=1$	$(200+60)/500=0,52$	$(0+0)/500=0$
Квалифицированная прибыль	$1\ 000 * 1=1000$	$1\ 000 * 0,52=520$	$1\ 000 * 0=0$
Выгода 80% от квалифицированной прибыли	800	416	0
Налоговая база	200	584	1 000
Налоговая ставка, в процентах	12,5		
Налог	25	78 840	125
Эффективная налоговая ставка, в процентах	2,5	7,88	12,5

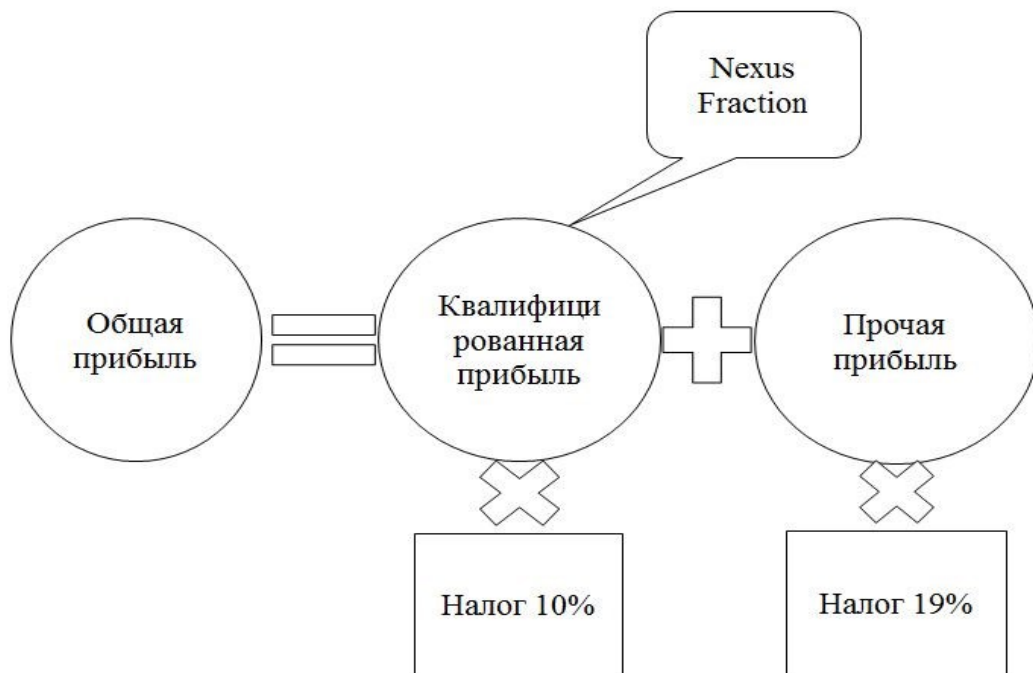
Источник: составлено автором.

Другой механизм предполагает льготное налогообложение путем применения пониженных ставок для квалифицированной прибыли. Первым шагом при расчете налоговой базы является вычисление прибыли от патентов и продажи продукции, произведенной по запатентованной технологии, и только эта величина, очищенная от зарубежных (то есть не входящих в расчет Nexus Fraction) расходов подлежит обложению пониженной ставкой. Этот механизм был адаптирован в

Великобритании, Франции [159], Нидерландах [184]. Действие механизма льготирования рассматривается на примере Великобритании [215].

Стандартная ставка налога на прибыль в этой стране в 2022 году составляла 19%, а льготная для квалифицируемой прибыли – 10%.

Рассчитанная прибыль от квалифицируемых активов умножается на Nexus Fraction, которая является частным от деления квалифицируемых расходов на общие расходы, что отображено на рисунке 2.2.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2.2 – Порядок налогообложения обычной и льготированной прибыли компаний информационных технологий в Великобритании в 2022 году

В таблице 2.2 приведены действующие в 2022 году параметры IP BOX, включая такие элементы, как квалифицируемые активы, стандартная ставка налога, льготная ставка налога, для европейских стран, гармонизировавших свои налоговые системы на основании требований плана BEPS. Сравнение основных условий предоставления налоговых льгот в рамках режимов IP BOX свидетельствует о выполнении странами-участницами основных требований, предъявляемых ОЭСР к спецрежимам, вне зависимости от перечня активов, доходы от которых облагаются по льготным ставкам,

Таблица 2.2 – Параметры режима IP BOX по состоянию на 2022 год в странах-участницах соглашения о мерах по борьбе с эрозией базы

Страны	Льготирование патентов	Льготирование программного обеспечения	Льготирование прочих активов	Ставка налога в IP BOX, в процентах	Стандартная ставка налога, в процентах
Андорра	Да	Да	Нет	2	10
Бельгия	Да	Да	Нет	3,75	25,00
Кипр	Да	Да	Да	2,5	12,5
Франция	Да	Да	Нет	10	28,41
Венгрия	Да	Да	Нет	4,50	9
Ирландия	Да	Да	Да	6,25	12,50
Италия	Да	Да	Нет	13,91	27,81
Литва	Да	Да	Нет	5	15
Люксембург	Да	Да	Нет	4,99	24,94
Мальта	Да	Да	Нет	1,75	35
Нидерланды	Да	Да	Да	9	25
Польша	Да	Да	Нет	5	19
Португалия	Да	Нет	Нет	10,5	21
Сан Марино	Да	Да	Нет	0-8,5	17
Словакия	Да	Да	Нет	10,5	21
Испания – федеральный уровень	Да	Да	Нет	10	25
Испания – Страна Басков	Да	Да	Нет	7,8	25
Испания – Наварра	Да	Да	Нет	8,4	25
Швейцария	Да	Нет	Нет	до 9	11,9-21,6
Турция	Да	Нет	Нет	12,5	25
Великобритания	Да	Нет	Нет	10	19

Источник: Bunn, D. Patent Box Regimes in Europe. – 2022. – Текст : электронный. – URL: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/patent-box-regimes-europe-2022/> (дата обращения: 10.01.2023)

Общими тенденциями в развитии и распространении режима IP BOX, после принятия гармонизирующих мер ОЭСР, отечественные ученые определяют следующие [81]:

- 1) отказ от практики недобросовестной налоговой конкуренции между заинтересованными юрисдикциями при одновременном сохранении режима IP Box в качестве инструмента привлечения технологических компаний;
- 2) усиление стимулирующего эффекта налогового режима в отношении локализации и самостоятельной разработки ИС за счет применения предусмотренных MNA порядков и формул расчета налогооблагаемой льготным образом прибыли;
- 3) увеличение количества стран, применяющих режим IP BOX;
- 4) распространение практики применения IP BOX на компании среднего и малого бизнеса.

Российская практика стимулирования инноваций путем предоставления налоговых преференций в своем развитии учитывает опыт, в том числе, накопленный странами, внедрившими у себя «патентные копилки». Черты российского режима налогообложения отрасли ИТ во многом схожи с европейскими и конституируют частный случай IP BOX, что будет обосновано в параграфе 2.2 настоящей диссертации.

В США отсутствует режим IP BOX. На федеральном уровне в 2012-2013 гг. делались попытки учредить режим IP BOX в стране, однако они не дошли до законодательного утверждения. Штат Калифорния учредил узконаправленный налоговый зачет в размере 15 процентов от суммы роялти, уплачиваемой за интеллектуальную собственность, но только за разработанную государственным Университетом Калифорнии [166].

В отношении доходов, сгенерированных иностранными нематериальными активами, установлены льготные ставки налогообложения. Доход, полученный американскими организациями от зарубежных источников от продажи или использования нематериальных активов, принадлежащих таким американским организациям (Foreign Derived Intangible Income, далее – FDII) устанавливает

условные величины прибыли ассоциированных иностранных компаний, которая подлежит налогообложению на уровне американских корпораций или бенефициаров – физических лиц. Вся величина прибыли иностранной компании разделяется на 2 части: первая, рассчитанная как фиксированная ставка доходности по материальным активам, и облагается стандартной ставкой, а оставшаяся величина, посчитанная как разница между всей прибылью и 1 частью, считается доходом от нематериальных активов. В отношении этой прибыли действуют сниженные на 37,5% ставки (то есть итоговая ставка равна 13,13%) на период с 2018 года по 2025 год. После 2025 года скидка снижается до 21,87%, что приводит к итоговой ставке в 16,41%. Столь низкая ставка налога на доходы от экспорта снижает мотивацию американских компаний регистрировать НМА в патентных коробках и поощряет оставлять интеллектуальную (и платить налоги) в США.

Меры противодействия избежанию налогообложения в США также включают специальный налог на внутригрупповые транзакции, которые, по мнению налоговых органов, размывают базу в американских компаниях, в том числе через лицензионные платежи. Этот налог на размывание базы и анти-злоупотребительный, BEAT (далее – Base Erosion and Anti-Abuse Tax) применяется в виде теста в размере 10% (до 2018 года – 5%) к прибыли, которая была бы обложена налогом без учета сделанных за рубежом лицензионных платежей. Результаты теста сравниваются с фактически уплаченными налогами в США, и, если тестовые результаты оказываются выше, то американский налогоплательщик доплачивает разницу между тестовой суммой и фактически уплаченной суммой.

Кроме того, действует еще одно ограничение в отношении лицензионных платежей, уплачиваемых за пределы США: лицензионные платежи, уменьшая налоговую базу в общем случае, теряют такую силу, если делаются по гибридной операции или в адрес гибридной компании, то есть такой компании, которая является налогово-прозрачной компанией по правилам одной юрисдикции, но не является по правилам другой юрисдикции.

Китайская Народная Республика в 2008 году, то есть на основании опыта, распространявшегося в те годы в Европе режима IP BOX, и для стимулирования

внутренней инновационной активности, ввела льготы для доходов от интеллектуальной собственности. Круг квалифицируемой интеллектуальной собственности достаточно широк и не ограничивается лишь программным обеспечением.

Китай учел ошибки и негативные последствия введения IP BOX и раньше, чем сам Евросоюз, и ввел ряд условий для применения льгот, одно из которых является аналогом MNA – не менее 60% расходов на НИОКР должны быть осуществлены на территории Китая. Кроме того, установлены нижние пороговые величины соотношения расходов на НИОКР и общей выручки компании, а срок, в течение которого ведутся научные работы, связанные с созданием ИС, не может быть меньше трех лет. Этот опыт уникален для Китая и выгодно отличает его от европейских режимов.

Ставка налогообложения в рамках Китайского режима является прогрессивной. Квалифицированный доход в размере до 5 млн юаней не облагается налогом, а сумма, превышающая эту величину, облагается по половинной стандартной ставке корпоративного налога, которая составляет на сегодня 25%. Как следствие, эффективная ставка налога для компаний, использующих режим IP BOX в КНР составляет от 0% до 12,5% [182].

Мобильные и нематериальные активы для отрасли информационных технологий являются гораздо более важным операционным фактором, чем для компаний традиционных отраслей бизнеса. Эта особенность, в контексте несовершенства налогового подхода к цифровым бизнес-моделям, позволяет ИТ компаниям свободно переносить прибыль между юрисдикциями. В 10-е годы XXI века Евросоюз выявил [164; 173; 175; 177; 207] многомиллиардные недоплаты налога с полученных ИТ гигантами доходов. Возникло множество судебных разбирательств, а также претензий и требований Евросоюза к таким странам, как Ирландия и Люксембург заполнить бреши в законодательстве, которыми пользовались крупнейшие ИТ компании – Google, Facebook, Apple, Amazon.

Получившие наибольшую известность схемы налоговых злоупотреблений в ИТ сфере основывались на использовании платежей за интеллектуальную собственность.

Классическая операционная схема, использовавшаяся в начале XXI века для оптимизации корпоративного налогообложения при помощи платежей за интеллектуальную собственность, отображена на рисунке 2.3.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2.3 – Схема избежания налогообложения с использованием промежуточных компаний

Функции компаний в группе налогоплательщиков строго разграничены.

Головная компания, инкорпорированная в стране с высокими налогами, учреждает дочерние общества для операционной деятельности и реализации добавочной стоимости в других странах с высокими налогами, но не напрямую, а через сеть промежуточных компаний.

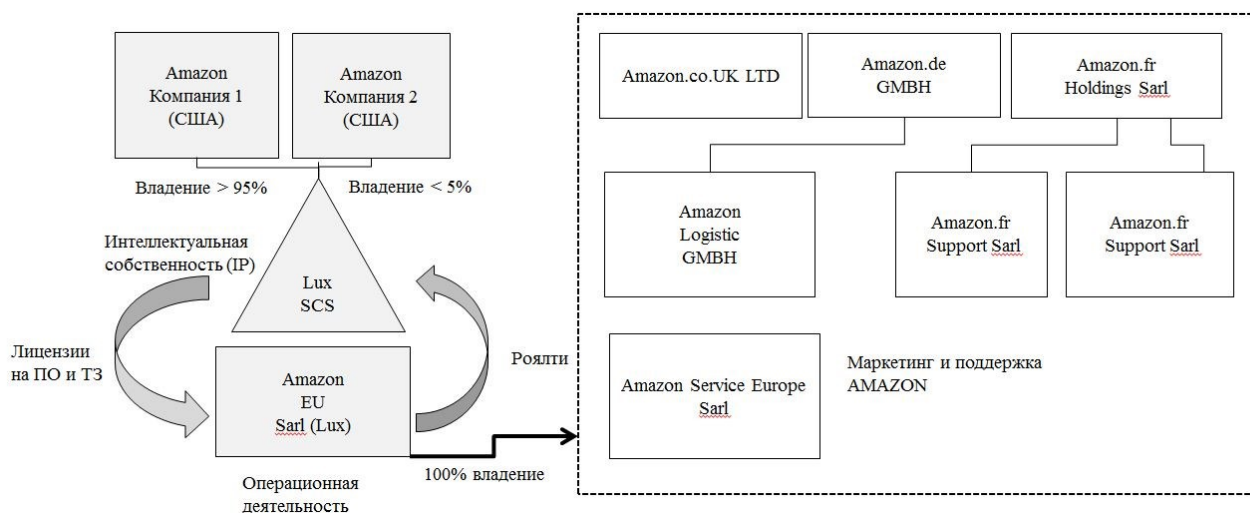
Промежуточная компания 1 инкорпорирована в стране с высокими налогами и широкой сетью заключенных СОИДН (зачастую эти два показателя связаны друг с другом, поскольку низконалоговые юрисдикции не являются привлекательными для высоконалоговых в смысле заключения СОИДН). Ее функция – стерилизация

части прибыли из страны Г. Платежи в виде передачи товаров и услуг по трансфертным ценам, а также роялти, процентов и дивидендов могут быть переданы в нее из местной компании страны Г без налогов или с применением пониженных ставок, а налоговая база в стране Г будет уменьшена на сумму этих расходов (за исключением дивидендов).

Промежуточная компания 2 собирает с Промежуточной компании 1 платежи за те же проценты и роялти за ИС; ее функцией является аккумуляция накопленной прибыли, как правило, без дальнейшей передачи в головную компанию на неопределенный срок для отсрочки уплаты налога в стране А.

В 2011 году Еврокомиссия выявила модификацию этой схемы, использованной ИТ-гигантом Amazon, с той особенностью, что обе промежуточные компании были инкорпорированы в Люксембурге, но компания 1 была обычным налогоплательщиком, а компания 1 – партнерством, фискально-прозрачным учреждением для целей налогообложения в Люксембурге. При этом в США, в стране инкорпорации головных компаний, это же партнерство не было задекларировано как фискально-прозрачное и фискальные органы США не претендовали на налогообложение полученной за рубежом прибыли. Целью данной операции была отсрочка уплаты налога путем использования гибридной схемы декларирования прибыли. Носителем для переноса расходов выступали платежи за интеллектуальную собственность – программное обеспечение и товарные знаки.

Пример 1. Операционная деятельность AMAZON, крупнейшей в мире компании-цифрового посредника, получавшего доходы на территории Евросоюза, отображена на рисунке 2.4:



Источник: [170].

Рисунок 2.4 – Операционная схема деятельности AMAZON, направленная на избежание налогообложения в США

В рисунке 2.4 компании 1 и 2, инкорпорированные в США – представители головной компании. Lux SCS – партнерство, инкорпорированное в Люксембурге, фискально-прозрачное в стране инкорпорации и не облагаемое (задекларированное как корпорация) в США. Amazon SARL – операционная компания в Люксембурге, основной центр прибыли в Евросоюзе.

Роялти, передаваемые из Amazon SARL в Lux SCS, являлись налоговыми вычетами и внутри страны не облагались налогами на пассивный доход. Еврокомиссия в 2014 году начала расследование в отношении Amazon, и вынесла решение [207], в котором ссылается на решение налоговых органов Люксембурга от 2003 года, на основании которого вся европейская прибыль Amazon реализуется в Люксембурге, но налогами там не облагается. Еврокомиссия потребовала устранить нарушения и внести в бюджет Люксембурга 250 млн евро в компенсацию за незаконно предоставленные льготы.

В случае с другим крупнейшим ИТ игроком – компаний Apple, имело место злоупотребление гибридным статусом дочерней компании. Три отмеченных на рисунке 2.4 компании были ирландскими корпорациями, которые управлялись не из Ирландии, и вследствие этого не имели ирландского налогового резидентства (или какого-либо другого, поскольку задекларировали налоговое резидентство на

Бермудах, в так называемой «Бермудской черной дыре»). Через эти компании только за период 2004-2014 гг. Apple провела продажи на 147 млрд долларов США, что привело к недоплате 13 млрд долларов США корпоративного налога в Ирландии [158; 164].

Описанная выше схема операционной деятельности была имплементирована на основании рулинга, выпущенного Ирландией в 1991 году (измененного и дополненного в 2007) и получила акроним «односолодовый» (от английского «Single Malt»), впервые была описана Jeffrey L Rubinger and Summer Lepree [203]. Она является модификацией рассмотренной далее схемы, известной как «двойной ирландский» (от английского «Double Irish»).

Классический «Double Irish» является инструментом размытия базы и вывода прибыли и базируется на использовании интеллектуальной собственности, которая капитализируется как нематериальный актив (IP) на балансе компании в низконалоговой юрисдикции и впоследствии передается на основании лицензии конечным пользователям [176]. Продавая лицензии на ПО пользователям в целевой стране с высоким налогообложением (Германия, Великобритания и так далее) ИТ компания должна была бы уплатить налог в этой стране с суммы реализованной прибыли. Однако в случае использованием интеллектуальной собственности ИТ компания может забрать реализованную прибыль в виде лицензионного платежа. Страна-источник в этом случае разрешит принимать лицензионный платеж в качестве налогового расхода (уменьшить налоговую базу) и единственной проблемой станет налог у источника, который по умолчанию будет применим к платежам за ПО в низконалоговые юрисдикции, где расположена IP. Схема Double Irish является решением этой проблемы, обеспечивая транзит лицензионных платежей из целевых стран операционной деятельности в налоговые гавани через Ирландию [187]. Эта страна подписала большое количество СОИДН, прежде всего со странами, в которых ведут деятельность ИТ компании, освобождающих лицензионные платежи от налога у источника выплаты. Рисунок 2.5 описывает многоступенчатые операционные потоки, направленные на вывод прибыли в низконалоговые юрисдикции.



Источник: составлено по материалам [187].

Рисунок 2.5 – Инструмент размытия базы Double Irish

Операционные потоки организованы следующим образом:

- 1) головная компания в США ведет разработки и исследования и передает права на программное обеспечение в Бермудскую компанию по минимальной оценке;
- 2) бермудская компания осуществляет переоценку полученного актива до рыночной стоимости;
- 3) впоследствии Бермудская компания продает лицензии на ПО Ирландской компании, которая, пользуясь особенностями Ирландского законодательства, отказывается от налогового резидентства в Ирландии и становится гибридной: инкорпорация в Ирландии, налоговое резидентство на Бермудах;
- 4) компания с гибридным резиденством передает лицензии компании в Нидерландах;
- 5) нидерландская компания продает лицензии Ирландской компании, ведущей реальную операционную деятельность в Европе;
- 6) ирландская операционная компания является финальным звеном, продающим IP клиентам.

Таким образом, вместо одного звена связи между разработчиком ПО и покупателем появляются пять.

Финансовые потоки строятся следующим образом:

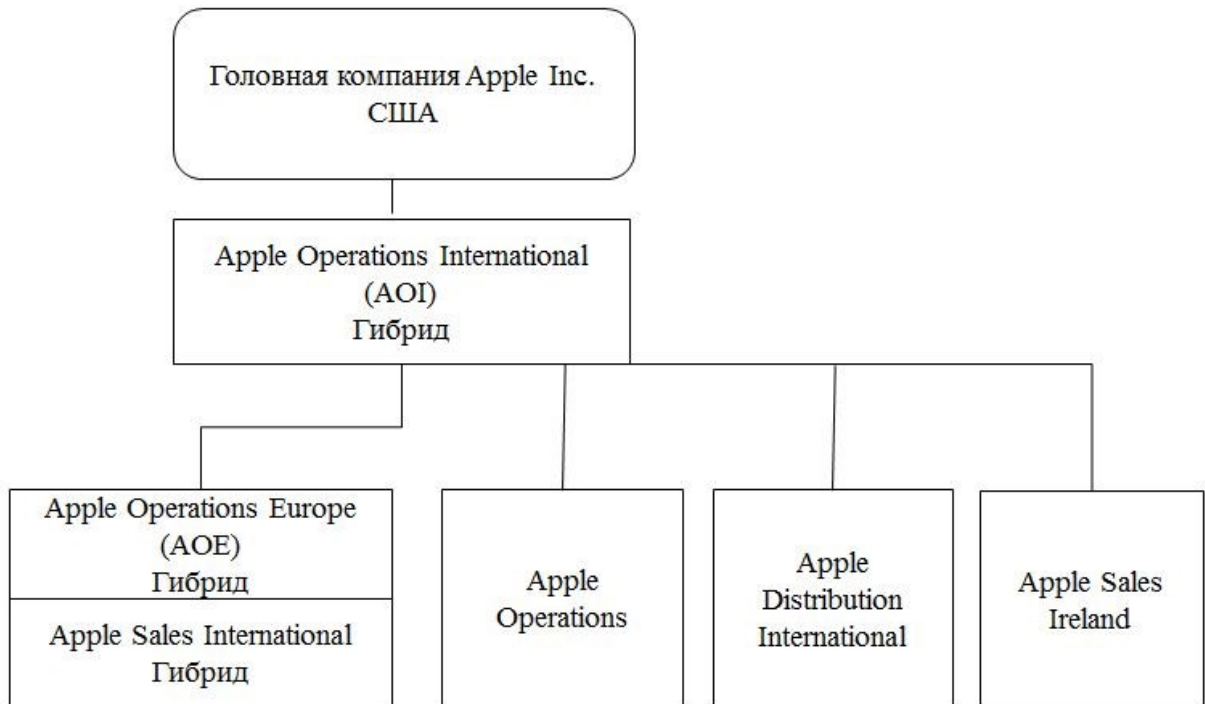
- 1) конечный покупатель платит €100 в Ирландскую компанию, налог у источника не взимается;
- 2) ирландская компания платит €100 в Нидерланды в виде роялти, также без взимания налога у источника;
- 3) нидерландская компания платит €100 в гибридную Ирландскую компанию, налог у источника не взимается;
- 4) ирландская гибридная компания платит на Бермуды €100 в виде роялти, без удержания налога у источника;
- 5) бермуды аккумулируют финансовые резервы и не выплачивают дивиденды головной компании, при необходимости финансируя ее в форме предоставления займа.

В результате при использовании этого инструмента достигались сразу две цели: уход от налогообложения в целевых странах и отсрочка на неопределенное время платежа налога в стране инкорпорации головной компании.

Схема получила большую популярность среди американских ИТ и научно-технологических компаний. К 2010 году, поток прибыли, «паркуемой» через Ирландию, вырос до 95 миллиардов долларов США [173] и к 2016 году вырос до 106 миллиардов долларов США [177]. Существуют оценки, характеризующие Double Irish как крупнейшую схему избежания налогообложения в истории. Таким образом, американские компании (не только ИТ) смогли аккумулировать до триллиона долларов США финансовых резервов, не обложенных налогами в США. Обнародование результатов расследования Еврокомиссией привело к тому, что в США был принят TCJA, Tax Cuts and Jobs Act, Закон о сокращении налогов и увеличении занятости, один из пунктов которого предусматривал принудительное налогообложение нерепатриированной в США прибыли ТНК [211].

Модификацией схемы размытия прибыли Double Irish является схема Single Malt (англ, «односолодовый»), описанная на рисунке 2.6. Она также предусматривает гибридный статус ирландских компаний, инкорпорированных в Ирландии, но без участия промежуточной компании в Нидерландах.

Использование такой схемы стало возможным только после получения компанией Apple специального рулинга от налоговых органов Ирландии.



Источник: составлено по материалам [187].
Рисунок 2.6 – Инструмент размытия базы Sigle Malt

В 2016 году, Еврокомиссия выставила рекордный в истории штраф [175] на 13 млрд евро, но он покрывал только период деятельности Apple в 2004-2014 гг. В 2015 году Apple проинформировала [170] Еврокомиссию, что закрыла структуру, подпадающую под действие правил BEPS.

Ирландия отреагировала на действия Еврокомиссии неожиданным образом, протестуя против требования выплат в свой бюджет налогов за предыдущие периоды. Однако структура доходов бюджета Ирландии объясняет мотивацию экономических властей страны. Так, 25 из 50 крупнейших компаний страны – дочерние общества транснациональных корпораций, которые обеспечивают до 80% всех поступлений корпоративного налога [210], дают работу 10% работоспособного населения и в совокупности платят до половины налогов с заработной платы [174]. По существующим оценкам, величина инвестиций американских компаний в Ирландскую экономику превышает годовой ВВП страны [172].

Мировая практика налогообложения отрасли информационных технологий складывалась, как видно из проведенного выше анализа, в ответ на активное использование главного продукта отрасли ИТ – интеллектуальной собственности – в качестве основного инструмента для реализации схем размытия базы, использующих несовершенство налогового законодательства. ИТ компании размещали ее в офшорных юрисдикциях либо в тех странах, которые стремились к увеличению налоговой базы путем установления преференциальных режимов для парковки интеллектуальной собственности.

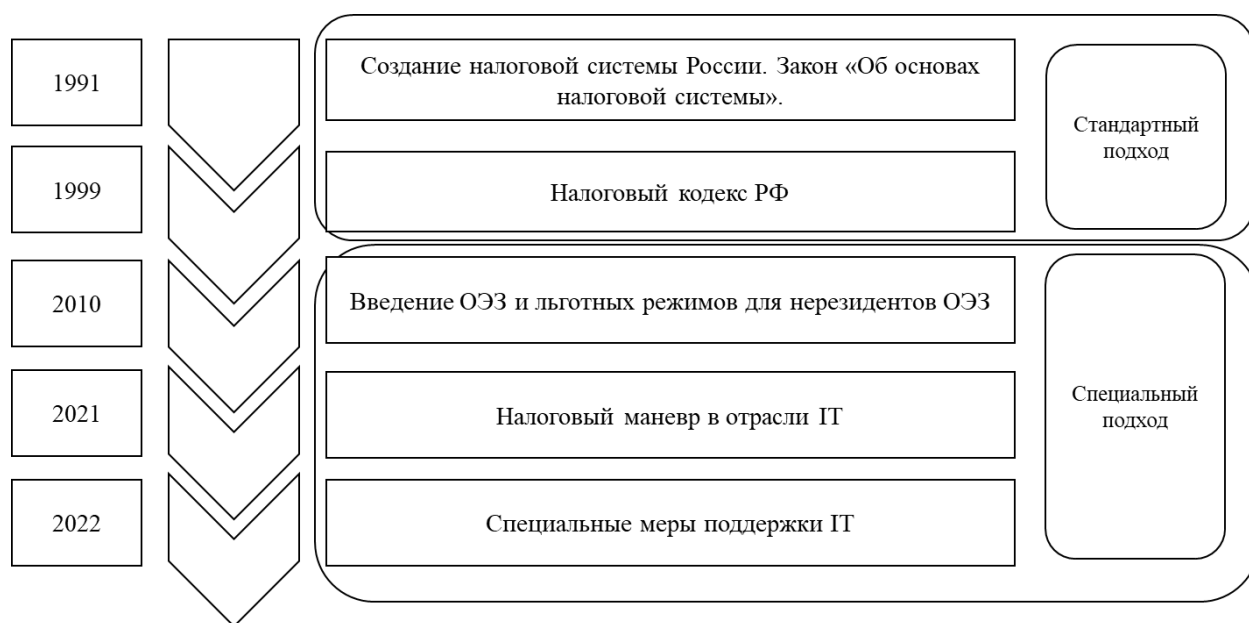
По мере исследования схем работы международных корпораций и выявления масштабов прибыли, скрытой от налогообложения, Евросоюз и США предприняли меры законодательного и императивного характера как в отношении самих ИТ компаний, так и юрисдикций, потребовав уплаты налога и унификации налогового законодательства. Дальнейшие меры противодействия уклонительным схемам и эрозии базы включают совершенствования правил налогообложения контролируемых иностранных компаний, а также введение глобального минимального налога (GMT).

2.2 Анализ современной системы налогообложения и налогового администрирования сферы информационных технологий в Российской Федерации

За годы существования отечественная система налогообложения и налогового администрирования отрасли ИТ претерпела серьезные изменения, пройдя путь от отсутствия специализированного подхода к созданию условий «налогового рая» для предприятий отрасли. Такой подход вызывает положительный эффект в ряде направлений, но в большей части является бесполезным.

Современный дизайн отечественной системы, налогообложения отрасли складывался в несколько исторических этапов, обобщенных на рисунке 2.7:

- 1) стандартизованный подход к налогообложению отрасли в рамках общей системы налогообложения, отсутствие дифференциации;
- 2) предоставление точечных налоговых преференций организациям отрасли информационных технологий – с 1 января 2010 года;
- 3) создание особых экономических зон, таких, как Сколково, Иннополис, «Санкт-Петербург», предусматривающих, помимо прочего, льготное налогообложение организаций отрасли ИТ;
- 4) актуальная на 2021 год система налогообложения, предусматривающая предоставление широкого перечня налоговых и административных льгот для организаций сферы ИТ, совокупность которых объединяется понятием «налоговый маневр в ИТ»;
- 5) принятая в марте 2022 года система мер экстренной поддержки отрасли ИТ, обнулившая налог на прибыль и установившая мораторий на мероприятия налогового и валютного контроля применительно к предприятиям отрасли [80].



Источник: составлено автором.

Рисунок 2.7 – Эволюции подхода к налогообложению отрасли информационных технологий в Российской Федерации

С момента своего возникновения налоговая система Российской Федерации подразумевала применение стандартного подхода к налогообложению отрасли ИТ. В декабре 1991 года вновь принятый Закон Российской Федерации «Об основах

налоговой системы» № 2118-1 от 27 декабря 1991 г. установил перечень взимаемых Российским государством налогов и их бюджетную принадлежность. Федеральные законы, принятые в 1992 году и позднее, конкретизировали и юридически закрепили элементы налогообложения и принципы взимания налогов. Позднее, в 1999 году, налоговая система России претерпела фундаментальную трансформацию и была объединена в единый каркас Налоговым кодексом Российской Федерации. Законодательством не было предусмотрено льготирование деятельности отрасли ИТ в каком-либо виде. Организации сферы ИТ уплачивали налоги со своей деятельности в общем порядке весь период с 1991 г. по 2010 г. Исключение и специальный подход к налогообложению продукции отрасли (но не налогоплательщиков) можно обнаружить в некоторых международных соглашениях, заключенных Российской Федерацией в это время. Упоминание ПО и сниженные ставки налога у источника выплаты встречаются в соглашениях Россия-Австрия (2002 г.), Россия-Германия (2007 г.), Россия-Сингапур (2002 г.) и других. Организации-налоговые резиденты, реализующие свою продукцию на внутреннем и внешнем рынке, не получали налоговых и иных преференций в своей деятельности; как показано ранее в 1 главе, в это время и роль отрасли в национальной экономике была невелика.

С избранием в 2008 году Д.А. Медведева на пост Президента Российской Федерации в нашей стране были инициированы мероприятия стимулирующего характера, направленные на модернизацию российской экономики и опережающее развитие ее инновационных отраслей, среди которых были и информационные технологии. Среди мер экономической направленности отметим два основных направления:

- создание сети технопарков по всей России, с привлечением инновационных компаний в резиденты технопарков;
- предоставление льгот тем компаниям, которые остались за периметром технопарков, но работают в приоритетной для государства сфере информационных технологий.

Практически одновременно был реализован ряд законодательных инициатив, утверждающих перечень налоговых льгот для предприятий сферы ИТ. Пакет мер предусматривал снижение ставок обязательных страховых взносов, льготы по налогу на прибыль и налогу на имущество, НДС.

Так, Федеральный закон № 272 от 16.10.2010 [12] предусматривал временное снижение ставок страховых взносов для ряда отраслей народного хозяйства, в том числе для организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий (за исключением организаций, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны [12]). Предполагалось, что такие резиденты пользуются льготами, предоставленными другими законодательными актами).

Федеральным законодательством были установлены административные нормы, установившие критерии отнесения к сфере («области», как указывают Федеральный закон № 212 и Налоговый кодекс Российской Федерации) информационных технологий:

- 1) организация аккредитована в уполномоченном органе (Минцифры);
- 2) доля доходов от профильной деятельности составляет не меньше 90 процентов;
- 3) среднесписочная численность организации составляет не менее 7 человек (до 2013 года – 50 человек).

Необходимо отметить, что запланированное на 2018-2019 гг. и далее прогрессивное увеличение ставок социальных взносов для ИТ компаний так и не состоялось. Введенный в действие Налоговый кодекс Российской Федерации сначала воспроизвел императивы Федерального закона № 272, предусматривающие постепенное увеличение ставки взносов с 14% до 26%, но уже с 2017 года предусматривал продление действия льготных пониженных ставок до 2023 года включительно. Впоследствии данная норма была лишена ограничений срока действия пакетом мер налогового маневра в отрасли ИТ в 2020 году, о котором будет сказано ниже.

Оценка эффективности предпринятых мер сопряжена с определенными сложностями. На первый взгляд, меры по налоговому стимулированию фонда оплаты труда в отрасли ИТ выглядят существенными. Величина стандартных ставок страховых взносов составляет в совокупности 34%, в том числе:

- в Пенсионный фонд Российской Федерации – 26%;
- в фонды обязательного медицинского страхования – 5,1%;
- в Фонд социального страхования – 2,9%.

Сравнение льготных ставок, действующих для организаций отрасли ИТ со стандартными ставками предполагает, что отрасль ИТ получила существенные преференции. Однако обзор общего ландшафта налоговой системы, которая предусматривала пониженные ставки налогообложения для особых налоговых режимов, ставит под сомнение ценность этой льготы.

Так, для плательщиков, использующих упрощенную систему налогообложения (далее – УСН), величина взносов составляла 20 процентов с возможностью учесть сумму уплаченных страховых взносов против единого налога. Налогоплательщики, выбравшие уплату единого налога на вмененный доход (далее – ЕНВД), должны были уплачивать 30 процентов, но также вправе зачитывать взносы против ЕНВД. Действовавшие в 2020 году льготные ставки налога для субъектов малого и среднего предпринимательства (далее – МСП) предусматривали ставку в 15% сначала на 2 квартал 2020 года, а впоследствии – без ограничения срока действия. При определенных обстоятельствах, которые включали в себя объем выручки, величину ФОТ организации, среднюю величину заработной платы, а также возможность квалифицироваться как компания ИТ в терминах налогового законодательства, выбор данной льготы не являлся экономически и административно оправданным. В таблице 2.3 приведен сравнительный анализ условий применения пониженных ставок страховых взносов для ИТ организаций и специальных режимов налогообложения.

Таблица 2.3 демонстрирует возможности законодательно установленные снижения налоговой нагрузки для налогоплательщиков – организаций сферы ИТ. Рациональный налогоплательщик, работающий в сфере ИТ, сравнивая

административные требования к профильной льготе и общедоступные льготы, не имел сильных стимулов преодолевать административные барьеры и мог пойти по более простому пути, получая фактически такой же выигрыш при уплате страховых взносов.

Таблица 2.3 – Сравнение условий налогообложения в рамках действующих налоговых режимов в Российской Федерации

Параметры режима налогообложения	Льготный режим организаций отрасли информационных технологий	Упрощенная система налогообложения	Единый налог на вмененный доход	Налогообложение субъектов малого и среднего предпринимательства
Ставка социальных взносов, в процентах	14	20-30	30	15
Особые условия	Нет	Возможность зачесть против налога	Возможность зачесть против налога	Нет
Административный барьер	Высокий	Низкий	Низкий	Низкий

Источник: составлено автором.

Вторым пакетом налоговых мер поддержки в 10-е годы XXI века в нашей стране предусматривалось освобождение организаций сферы ИТ от НДС и льготный порядок налогообложения прибыли.

Подпункт 26 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождал операции по передаче исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин (ЭВМ), базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

Данная норма применялась с 2008 года, на основании Федерального закона от 19.07.2007 № 195 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты

Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности». Является нормативным расходом федерального бюджета.

Версия данной статьи, предусматривающая освобождение от НДС, и действовавшая почти 15 лет, распространяла право на освобождение на все ПО, реализуемое на территории Российской Федерации, без дифференциации по происхождению самого ПО. Импортированное ПО реализовывалось на тех же условиях, что и отечественное, без НДС. Это положение было изменено в 2020 году в ходе так называемого «налогового маневра».

При анализе эффективности налогового стимулирования в части НДС следует учитывать его специфику, в частности, такие особенности:

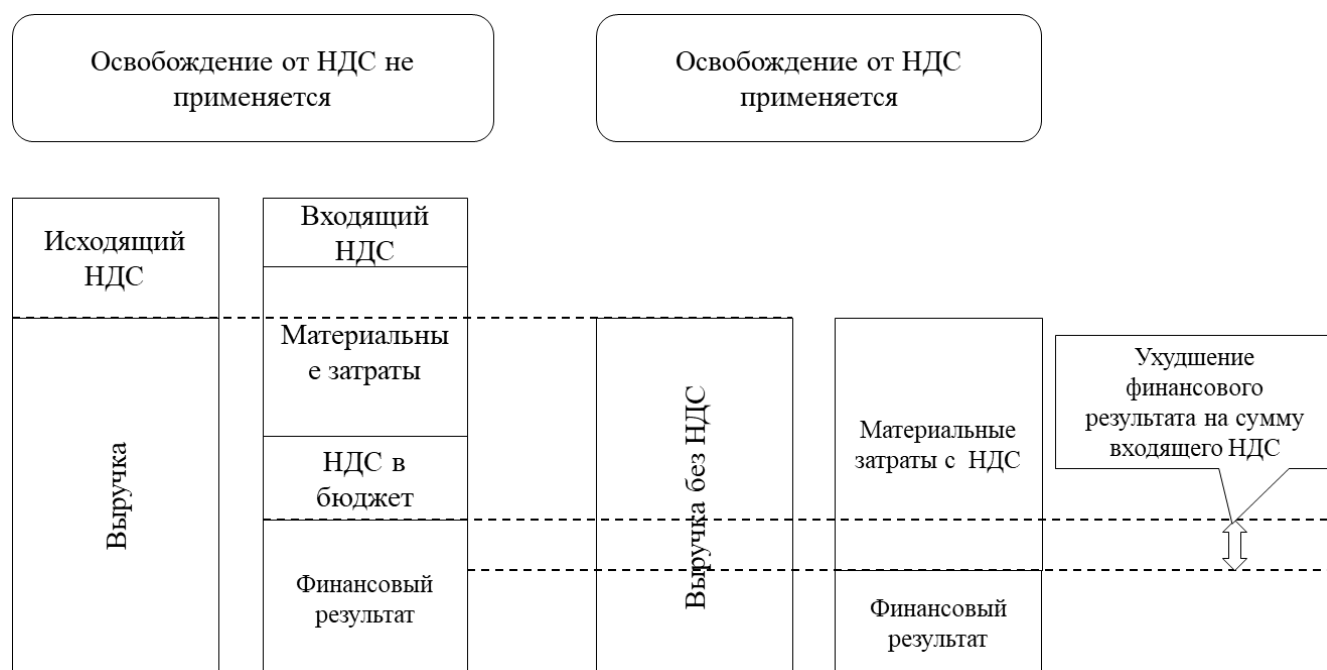
- НДС – косвенный налог, и продавец будет пытаться, при достаточной эластичности спроса, переложить его на покупателя;
- для ряда налогоплательщиков он обладает нейтральным действием на финансовый результат. Это означает, что юридические лица-плательщики НДС, приобретая программное обеспечение, которое будет использоваться в коммерческих целях, не ощутят влияния НДС, поскольку для их прибылей и убытков не имеет значения, будет ли зачтен входящий НДС или уплачен в бюджет.

Таким образом, освобождение от НДС в качестве налогового стимула имело эффект в следующих случаях: реализация ПО физическим лицам и реализация ПО организациям, не являющимся плательщиками НДС, такими, как банки и страховые компании.

Оборотной стороной освобождения от НДС являлись ухудшившиеся финансовые результаты производителей ПО. Общий порядок уплаты НДС организациям, освобожденными от налога, предусматривает приобретение последними товаров и услуг, входящих в себестоимость продукции, с НДС и отсутствие возможности зачета (возмещения из бюджета) входящего НДС. Для таких организаций предусмотрено отнесение входящего НДС на себестоимость продукции (увеличение стоимости приобретенных основных средств).

Можно обобщить, что фактически все приобретаемые организациями сферы ИТ товары, услуги, даже приобретенные за рубежом и ввозимые на территорию Российской Федерации, приобретались с НДС. Дорогостоящие основные средства (в данной отрасли представленные компьютерным, серверным, сетевым оборудованием) при постановке на учет становились дороже вследствие капитализации уплаченного НДС. Эта выросшая стоимость впоследствии увеличивала амортизационные отчисления, ухудшая финансовый результат.

Особо необходимо выделить отсутствие элективной составляющей в применении данной льготы. Налогоплательщик не вправе отказаться [11] от применения освобождения продукции от НДС, хотя, как показано на рисунке 2.8, финансовый результат организации при ее применении ухудшается.



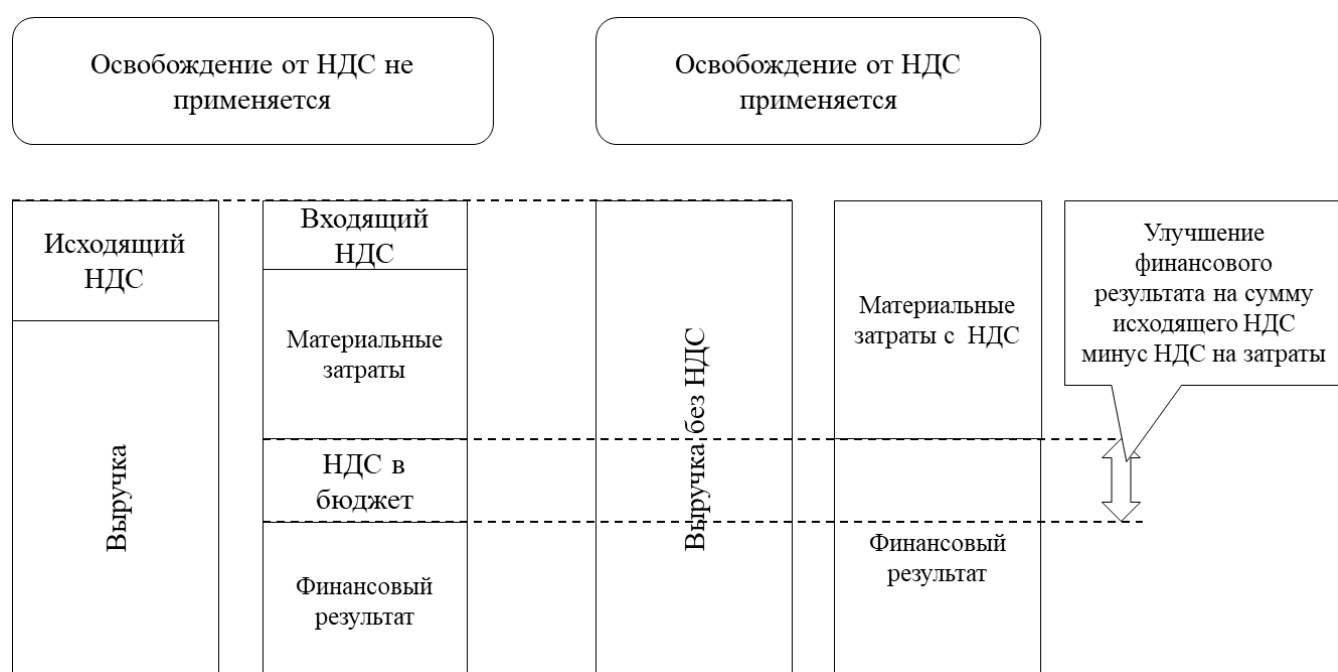
Источник: составлено автором.

Рисунок 2.8 – Ухудшение финансового результата для разработчиков, реализующих программное обеспечение корпоративным клиентам - плательщикам налога на добавленную стоимость

В ином случае, при реализации ПО физическим лицам, а также клиентам, для которых наличие или отсутствие НДС в счете не имеет значения (банки, страховые организации, компании, применяющие УСН и т.д.) выигрыш от льготирования выручки действительно может быть получен, но эффект от льготы будет

нивелирован необходимостью увеличить себестоимость на величину входящего НДС, что иллюстрирует рисунок 2.9.

Сравнение рисунков 2.8 и 2.9 свидетельствует о противоречивом влиянии освобождения от НДС на финансовый результат налогоплательщиков. Отсутствие статистических данных не позволяет сделать однозначный вывод о позитивном влиянии освобождения на организации сферы ИТ, можно сделать предположение, что в зависимости от продукции для одних налогоплательщиков будет достигнут положительный эффект, для других – отрицательный.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2.9 – Улучшение финансового результата для производителей, реализующих ПО физическим лицам и корпоративным клиентам - неплательщикам НДС

Статья 259 Налогового кодекса Российской Федерации, определяющая порядок отнесения амортизации на принимаемые при налогообложении расходы, предусматривает исключительный порядок амортизации для «организаций, осуществляющие деятельность в области информационных технологий». Данная статья предусматривает возможность прямого и единовременного отнесения затрат на приобретение электронно-вычислительной техники на материальные расходы. Такой порядок носит льготный характер, поскольку позволяет получить налоговый вычет не в течение 38 стандартных для этой категории основных средств месяцев,

а одновременно, и сэкономить на стоимости денежных потоков. Сравнение долей амортизационных отчислений по годам в обычном и льготном режиме продемонстрировано на рисунке 2.10.

Период амортизации	1 год	2 год	3 год	4 год
Обычный режим амортизационных отчислений	12/38	12/38	12/38	12/38
Льготный режим амортизационных отчислений	38/38	0/38	0/38	0/38

Источник: составлено автором.

Рисунок 2.10 – Сравнение денежных потоков при равномерном и единовременном списании стоимости приобретенной техники на материальные затраты

При неизменной ставке налога в течение этого периода времени (актуальная ставка – 20% прибыли) выгода налогоплательщиком будет получена за счет того, что сумма налога на прибыль в первом, базовом сценарии, уменьшается в течение 4 лет, а во втором сценарии, применяя льготу, налогоплательщик уменьшит налог сразу, увеличив остатки денежных средств у предприятия. Текущая стоимость будущих денежных потоков определяется по формуле (1)

$$PV = \sum_{t=1}^T CF_t(1+r)^{-t} \quad (1)$$

где PV – дисконтированная стоимость денежного потока;

CF – денежный поток соответствующего года;

T – количество лет в анализируемом периоде;

r – ставка дисконтирования, принимаемая неизменной.

Расчет денежных потоков в двух сравниваемых сценариях осуществляется при следующих вводных данных: величина инвестиций в квалифицируемое оборудование принимается за 1, ставку налога в 20%, определим денежные потоки для ставок дисконтирования в диапазоне от 5,5% до 20% - именно в этих пределах варьировалась ключевая ставка Банка России в последние 10 лет.

Единовременное списание сумм амортизации в налоговом, но не бухгалтерском учете порождает так называемое отложенное налоговое обязательство (далее – ОНО), или величину налога, который можно не платить в текущем налоговом периоде из-за ускоренного принятия затрат, но необходимо будет заплатить в будущем. Определение и механизм расчета ОНО устанавливается Положением о бухгалтерском учете 18/2 (далее – ПБУ 18/2) [6]. Целью ПБУ 18/2 является установление правил отражения в бухгалтерском учете отложенных налоговых активов и обязательств, временных и постоянных. Стоимость этой отсрочки можно количественно оценить, используя формулу расчета стоимости дисконтированных денежных потоков, расчет приведен в таблице 2.4.

Таблица 2.4 – Сравнение денежных потоков при единовременном и равномерном отнесении стоимости вычислительной техники на материальные затраты

В долях от целого

Номер показателя	Показатель	Ставка дисконтирования, г в процентах	Дисконтированные денежные потоки по годам				Итоговый денежный поток
			4	5	6	7	
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Год амортизации	-	1	2	3	4	Итог
2	Доля амортизации	-	12/38	12/38	12/38	2/38	1
3	Ставка налога, в процентах	-	20	20	20	20	-
4	Номинальное ОНО	-	0,063158	0,063158	0,063158	0,010526	0,2
5	Период дисконтирования T		0	1	2	3	T
6	Дисконтированная стоимость ОНО при ставке г	5,50	0,063158	0,059865	0,056744	0,008964	0,188732
		6,00	0,063158	0,059583	0,05621	0,008838	0,187789
		7,00	0,063158	0,059026	0,055165	0,008593	0,185941
		8,00	0,063158	0,05848	0,054148	0,008356	0,184141
		9,00	0,063158	0,057943	0,053159	0,008128	0,182388
		10,00	0,063158	0,057416	0,052197	0,007909	0,180679
		11,00	0,063158	0,056899	0,05126	0,007697	0,179014
		12,00	0,063158	0,056391	0,050349	0,007492	0,17739
		13,00	0,063158	0,055892	0,049462	0,007295	0,175807
		14,00	0,063158	0,055402	0,048598	0,007105	0,174262
		15,00	0,063158	0,05492	0,047756	0,006921	0,172755
		16,00	0,063158	0,054446	0,046937	0,006744	0,171285
		17,00	0,063158	0,053981	0,046138	0,006572	0,169849
		18,00	0,063158	0,053524	0,045359	0,006407	0,168447
19,00	0,063158	0,053074	0,0446	0,006246	0,167078		
20,00	0,063158	0,052632	0,04386	0,006092	0,165741		

Продолжение таблицы 2.4

1	2	3	4	5	6	7	8	
7 = =(4-6)	Выиг- рыш	Мин	-	0	0,003293	0,006414	0,001562	0,0113
		Макс	-	0	0,010526	0,019298	0,004435	0,0343

Источник: составлено автором.

Приведенный выше расчет показывает, что сумма финансовой экономии в случае применения льготы попадет в пределы от 1,1% до 3,5% от стоимости приобретаемых активов, в зависимости от ключевой ставки Банка России. Эту величину, учитывая высокую волатильность финансовых результатов в сфере ИТ, а также быстрое моральное и физическое устаревание вычислительной техники, нельзя оценить, как сильный стимул для предприятий отрасли для обновления основных производственных фондов и повышения инвестиционной активности.

Не только количественная, но и качественная оценка упомянутой льготы также не приведет к выводу о ее высокой стимулирующей способности. Существует ряд ограничений для организаций, претендующих на особый порядок принятия амортизационных расходов. Такие организации должны выполнить следующие условия:

- 1) «аккредитация в Минцифры;
- 2) доля доходов от реализации по профильной деятельности по итогам (налогового) периода составляет не менее 90 процентов в сумме всех доходов организации за указанный период;
- 3) доля доходов от иностранных лиц не менее 70 процентов;
- 4) среднесписочная численность работников за отчетный (налоговый) период составляет не менее 50 человек» [16].

Специфическое требование о доле иностранного финансирования в размере 70% говорит о том, что данная льгота была направлена не на поощрение всей отрасли ИТ, а на те компании, которые занимаются экспортом продукции в режиме аутсорсинга. Бенефициарами льготы могло стать ограниченное количество ИТ организаций. В действие она была введена в 2006 году [16], а по состоянию на март 2008 года аккредитацию для целей получения льготы получила 51 организация, и крупных разработчиков среди них не было [34].

По статистическим данным, правом на применение повышающих коэффициентов ускоренной амортизации основных средств воспользовались только 5 организаций [137].

Некоторые регионы Российской Федерации в рамках своих полномочий при установлении правил применения УСН также предоставляют льготы предприятиям сферы ИТ. В частности, Свердловская область установила сниженную до 5% ставку налога для ИТ-организаций, ведущих деятельность в сфере информационных технологий. При попытке оценить стимулирующую силу льготы следует учесть величину базовой ставки для рядовых налогоплательщиков – она установлена в размере 7%. Дифференциал ставок составляет незначительную величину: $7\% - 5\% = 2\%$ и вряд ли играет значительную роль как для налогоплательщиков, так и для регионального бюджета.

Как видно из анализа, до 2020 года меры налоговой поддержки и стимулирования носили случайный, местами символический характер и в реальной экономической практике имели мало возможностей для реализации стимулирующей функции налогов в отношении отрасли ИТ.

Появление новых технологических возможностей в сфере ИТ, вкупе с распространившейся в 2020 году пандемией имело далеко идущие последствия для многих отраслей человеческой деятельности, как в сфере государственного управления, обеспечения безопасности, так и в сфере моделей ведения бизнеса. Значительная доля розничной торговли, сферы услуг вынуждено ушла в онлайн формат и впоследствии осталась там навсегда. Большой спектр государственных услуг и вопросов контроля внутреннего законодательства также переместился в онлайн формат. Всплеск развития услуг, основанных на информационных технологиях, вызвал рост спроса на соответствующих специалистов.

Осмысление произошедших изменений привело к формулировке новой стратегии в области цифрового развития, нашедшего отражение в документе «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года», утвержденном Указом Президента Российской Федерации от 21.07.2020 № 474. В

рамках национально цели «Цифровая трансформация» к 2030 году предполагается решить следующие задачи:

1) «достижение «цифровой зрелости» ключевых отраслей экономики и социальной сферы, в том числе здравоохранения и образования, а также государственного управления;

2) увеличение доли массовых социально значимых услуг, доступных в электронном виде, до 95 %;

3) рост доли домохозяйств, которым обеспечена возможность широкополосного доступа к информационно-телекоммуникационной сети Интернет, до 97 %;

4) увеличение вложений в отечественные решения в сфере информационных технологий в 4 раза по сравнению с показателем 2019 года» [2].

В ответ на изменения в технологической и экономической среде правительство нашей страны выработало беспрецедентный набор мер поддержки сферы ИТ, в деловом обороте получивший название «налоговый маневр в сфере ИТ».

Под «налоговым маневром» следует понимать совокупность льгот налогового и административного характера для организаций, функционирующих в сфере информационных технологий. Меры налоговой поддержки установлены в Федеральном законе от 31.07.2020 № 265-ФЗ на бессрочный период.

Внесенный в Государственную Думу Российской Федерации Законопроект № 990337-7, впоследствии ставший Федеральным законом 31.07.2020 № 265-ФЗ (закон о «налоговом маневре в ИТ отрасли») приводит обоснование целесообразности введения мер налогового маневра в пояснительной записке: «Это позволит установить налоговые условия для ИТ-бизнеса лучше, чем в таких привлекательных на сегодняшний день юрисдикциях, как индийская и ирландская. Фактически это будет одна из самых низких налоговых ставок в мире для соответствующей сферы деятельности» [17]. Финансово-экономическое обоснование этого же законопроекта содержит 2 цифры выпадающих доходов

бюджета – 32 млрд руб. в год по налогу на прибыль и 80,4 млрд руб. в год доходов государственных внебюджетных фондов.

В развитие мер «налогового маневра» и на основании Указа Президента Российской Федерации в Государственную Думу был внесен законопроект № 84984-8 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [13]. Этот законопроект впоследствии реализовался в Федеральном Законе от 26 марта 2022 г. № 67-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации». Данный нормативный акт на 3 финансовых года (2022 – 2024 гг.) обнулil ставку налога на прибыль для организаций ИТ отрасли, ввел мораторий на мероприятия налогового и валютного контроля, ввел ряд других изменений.

Пояснительная записка и финансово-экономическое обоснование утверждают, что «Принятие и реализация Федерального закона «О внесении изменений в пункт 4 статьи 75 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» не потребуют дополнительных расходов, покрываемых за счет федерального бюджета».

Анализ подготовительных мероприятий к принятию мер налогового маневра не дает удовлетворительного ответа на вопрос, какие задачи ставились и какие цели преследовались при планировании и ускоренной реализации пакета мер «налогового маневра». Из открытых источников доступна лишь следующая информация.

1) Сравнение прогнозной величины выпадающих расходов бюджета с общим объемом доходов федерального бюджета приводит к выводу о незначительном влиянии льготы на доходы федерального бюджета. Если взять за основу среднюю величину выпадающих доходов по налогу на прибыль в 32 млрд руб. и среднегодовую величину выпадающих доходов государственных внебюджетных фондов в 26 млрд руб., и скользящий объем доходов федерального

бюджета, можно вычислить пренебрежительно малую величину доли выпадающих доходов. Таблица 2.5 соотносит прогнозную величину выпадающих доходов с общим размером федерального бюджета.

Таблица 2.5 – Доля в федеральном бюджете выпадающих доходов от льгот по налоговому маневру в отрасли информационных технологий

В миллиардах рублей

Доли доходов	2020 г.	2021 г.	2022 г.
Доходы федерального бюджета	20379	21246	22058
Выпадающий налог на прибыль	32	32	32
Выпадающие взносы	26	26	26
Итого выпадающие доходы	58	58	58
Доля в федеральном бюджете, в процентах	0,28	0,27	0,26

Источник: составлено автором на основании [25; 135].

2) Существуют расчетные данные о том, что в отечественной экономике рубль бюджетных инициатив привлекает 3-4 рубля инвестиций из частных источников [81]. При сохранении валидности этого индикатора органы экономического управления страны могут рассчитывать на 180-240 млрд руб. частных инвестиций в сферу информационных технологий.

3) Отечественные исследователи, проводившие исследования чувствительности отечественных отраслей к уровню нагрузки [163], отмечают зависимость следующую зависимость: чем более технологически развитой является отрасль, тем выше ее чувствительность к налоговой нагрузке.

4) Радикальное снижение с 30% до 7,6% ставок страховых взносов, начисляемых на фонд оплаты труда, является мерой стимулирования размещения центров разработки ПО и найма высококвалифицированного персонала именно в Российской Федерации. На этот же мотив указывает и обоснование в пояснительной записке к законопроекту № 990337-7, которое описывает конкурентные преимущества Российской налоговой системы по сравнению с другими юрисдикциями.

5) Изменились правила получения освобождения от НДС для ИТ продуктов, они стали ограничительными по отношению к иностранному ПО. Обязательным

условием прохождения фильтра для включения в реестр отечественного ПО стало подтверждение происхождения ПО и бенефициарной собственности компании-разработчика. Иностранные производители ПО теперь реализуют его на территории Российской Федерации с налогом на добавленную стоимость, утрачивая позиции в ценовой конкуренции по сравнению с отечественными.

б) Внутри самой отрасли ИТ была проведена сегрегация между «квалифицирующими» и «не квалифицирующими» для целей получения льгот видами деятельности. Такие крупные и зрелые игроки ИТ-рынка, как VK, Ozon, Yandex получают значительную долю общих доходов от маркетплейсов и рекламной деятельности, а эти виды деятельности специально исключены из законодательной нормы, устанавливающей освобождение от НДС (ст. 149 НК РФ), хотя с технологической точки зрения это обычные модели коммерциализации отрасли ИТ.

Объяснить такую дискриминацию некоторых видов деятельности ИТ компаний можно приоритизацией бюджетных интересов. Некоторые, более зрелые и финансово устойчивые виды деятельности ИТ организаций были исключены из периметра применения налоговых льгот из-за потребности в бюджетных доходах либо из-за соображений несправедливости предоставления льгот прибыльному бизнесу.

7) Для предотвращения злоупотреблений предоставленными льготами установлен жесткий административный фильтр для льготирования компаний. Установлены высокие требования к доле выручки от реализации программного обеспечения, численности занятого персонала и аккредитации в Министерстве цифрового развития, связи и массовых коммуникаций Российской Федерации. Это количественно и качественно измеримые показатели, которые позволяют осуществлять налоговое администрирование в части применения льгот организациями.

Основные параметры режима налогового льготирования отрасли ИТ на сегодняшний день таковы:

– только юридическим лицам доступны все льготы, предусмотренные Налоговым Кодексом Российской Федерации. Индивидуальные предприниматели и их сотрудники не получают никаких налоговых преференций в рамках данного пакета мер;

– для квалификации организации должны демонстрировать показатель профильной выручки в общих доходах не ниже 90% (с 2022 года этот порог понижен до 70%);

– компания аккредитована в Министерстве цифрового развития, связи и массовых коммуникаций (Минцифры);

– среднесписочная численность сотрудников компании составляет не менее 7 человек (с 2022 года требование упразднено);

– вид деятельности компании должен соответствовать ограниченному перечню из определенных ОКВЭД: 62.01, 62.02, 62.02.1, 62.02.4, 62.03.13, 62.09, 63.11.1;

– в части стимулирующей меры налогового администрирования на период до 2024 года включительно действует мораторий на плановые проверки налогового и валютного законодательства.

Еще один налогово-административный фильтр – Реестр отечественного ПО, в котором необходимо зарегистрировать свой продукт компании-разработчику для получения возможности освободить выручку от его реализации от НДС.

Другие меры поддержки ИТ компаний, такие, как гранты на разработку и развитие, упрощение процедур по госзакупкам, упрощение найма иностранных сотрудников, льготное кредитование и отсрочка от призыва для работников не входят в контур исследования в данной диссертации.

Ранее в параграфе 2.1 диссертации были рассмотрены параметры реализации мирового тренда развития режимов IP BOX в европейских налоговых системах и выдвинута гипотеза о том, что в Российской Федерации фактически развернут режим IP BOX со специфическими особенностями.

Далее приведен сравнительный анализ некоторых особенностей режимов IP BOX и определены их сходные черты и отличия в Российской Федерации и других юрисдикциях.

Применимость к приоритетным отраслям экономики.

В европейских странах перечень объектов интеллектуальной собственности, доходы от коммерциализации которых получают налоговые преференции, включает в себя патенты, товарные знаки, изобретения и не ограничивается отраслью ИТ, но может распространяться на биотехнологии, промышленное производство и так далее; в целом этот перечень намного шире, чем в Российской Федерации, где он ограничен правами на программное обеспечение.

Сниженная ставка налога на прибыль.

Ставки налогообложения прибыли в спецрежимах европейских стран варьируются в пределах от 2-2,5% (Андорра, Кипр) до 12,5% (Турция). Российская ставка налога на прибыль составляет 3% на бессрочный период (0% на 2022 г.-2024 г.).

Величина редуции ставки по сравнению со стандартной величиной в юрисдикциях составляет 50%-80%, в России – 85% (100% на 2022-2024 гг.).

Предоставление льготы по взносам в государственные внебюджетные фонды.

Национальное законодательство стран, размещающих у себя патентные копилки, не предусматривает предоставление специфических льгот плательщикам социальных взносов, юридическим и физическим лицам. Введение правил Modified Nexus Approach, привязки возможности пользоваться льготой только при условии создания добавленной стоимости на территории этой страны, прямо диктует необходимость выплаты заработной платы и иного вознаграждения сотрудникам в этой стране, но особых льгот такого рода для IP BOX ни одна страна не предоставила.

В этой части условия российской налоговой системы предоставляют привилегированные условия начисления социальных взносов, совокупная ставка

для организаций отрасли ИТ составляет 7,6% против стандартной ставки 30% для обычных налогоплательщиков.

Особый порядок уплаты НДС.

С формальной точки зрения действующее освобождение от уплаты НДС не является частью мер налогового маневра, поскольку оно действует с 2008 года. Однако нельзя не заметить, что хронологически реализация налогового маневра и придание льготе в части НДС дискриминационного характера в отношении ПО иностранного происхождения совпали. Общим в этих двух процессах является направленность на поддержку российских производителей ПО.

Следует отметить, что в рамках режимов IP BOX в других странах никаких льгот в отношении НДС и других косвенных налогов не предоставляется.

Льготирование только квалифицируемой прибыли.

Вся прибыль российской организации, имеющей право на сниженную (нулевую) ставку налога на прибыль, будет подлежать льготному налогообложению, вне зависимости от источника ее происхождения. Единственным пороговым условием является достаточная доля квалифицируемой выручки, 70% в общем объеме. Даже если прибыль от не квалифицируемой выручки будет занимать значительную или 100% долю в итоговом финансовом результате, право на льготу налогоплательщиком не будет утрачено.

В противоположность этому, режим гармонизированного IP BOX позволяет обложить льготной ставкой только прибыль от квалифицируемых активов, предписывая применять один из двух способов расчета такой прибыли: понижение ставки налога либо частичное освобождение от налогообложения прибыли. Однако прежний порядок налогообложения прибыли IP BOX, упраздненный в 2016 году, не предусматривал расчета квалифицируемой прибыли, что является общей чертой с современным отечественным льготным режимом налогообложения сферы ИТ.

Государственная регистрация квалифицируемого налогоплательщика.

Тесно связанным с предыдущим пунктом является вопрос налогового администрирования. В нашей стране фильтром, допускающим, либо отказывающим в применении льгот, является аккредитация организации с

соответствующими параметрами в Минцифры. Именно после такой регистрации налогоплательщик получает особый статус и право на применение льгот.

Напротив, ни один из европейских спецрежимов не предусматривает специальной государственной регистрации и налоговое администрирование осуществляется налоговыми органами в рамках обычной контрольной работы.

Режим расчета Nexus.

Как описано ранее в параграфе 2.1 настоящей главы, при использовании любого из двух механизмов расчета квалифицируемой прибыли патентной копилки необходимо рассчитать долю расходов, понесенных на территории страны; эта величина обозначена как Nexus Fraction. Эта величина используется впоследствии при расчете налоговой базы и в идеальном случае Nexus Fraction может достигать 100%, при условии полного цикла создания добавленной стоимости на территории страны.

В Российском налоговом законодательстве такой механизм в принципе не предусмотрен. Однако налогово-административный механизм допуска налогоплательщика к льготному режиму налогообложения прибыли и зарплаты устроен таким образом, что только отечественные ИТ компании могут пройти фильтр аккредитации. На первый взгляд, такое решение гарантирует 100% величину Nexus Fraction, однако это не так. Если квалифицированная российская ИТ организация будет осуществлять выплаты за разработку ПО за рубеж, по сути, снижая Nexus Fraction, права на пользования льготами она не потеряет, поскольку особый режим налогообложения всей ее прибыли не предусматривает никаких дополнительных ограничений и условий.

Необходимо отметить, что до 2016 года, до внедрения MNA в практику налогообложения, отсутствие расчета Nexus Fraction делало режим IP BOX фактически соответствующим Российскому режиму льготного налогообложения. Таблица 2.6 резюмирует результаты сравнения отдельных параметров европейских режимов IP BOX и российского режима налогообложения ИТ компаний.

Таблица 2.6 – Сравнение условий европейских режимов IP BOX до и после введения MNA и российского налогового маневра в отрасли информационных технологий

Характеристика	Европейский режим IP BOX	Российский режим налогообложения
Применимость к приоритетным отраслям экономики	Да	Да
Сниженная ставка налога на прибыль	Да	Да
Льготы по взносам в государственные внебюджетные фонды	Нет	Да
Льготы по НДС	Нет	Да
Льгуется только квалифицируемая прибыль (до MNA/после MNA)	Нет/да	Нет
Государственная регистрация квалифицируемого налогоплательщика	Нет	Да
Есть режим расчета Nexus (до MNA/после MNA)	Нет/да	Нет

Источник: составлено автором.

Результаты сравнения спецрежимов в зарубежных странах и в России, позволяют сделать вывод, что по ряду параметров (перечень объектов и виды необлагаемых доходов от них, эффективная налоговая ставка) Российский режим может квалифицироваться как IP BOX, по другим же (порядок определения налоговой базы, условия применения режима) – не соответствует зарубежным аналогам. Это обосновывает гипотезу о том, что отечественный «налоговый маневр» – это негармонизированный частный случай IP BOX.

В настоящее время неясно, как именно повлияет налоговый маневр в ИТ отрасли на развитие этой отрасли экономики, поскольку прошло недостаточно времени для реализации качественных изменений. В главе 3 настоящего исследования проводится количественное исследование первых результатов применения нового налогового режима в нашей стране.

Качественная оценка налогового маневра может быть проведена с точки зрения целеполагания, принятого правительством нашей страны при введении столь радикальных мер поддержки организаций сферы ИТ.

Ранее в данном параграфе было отмечено, что законопроекты, которыми вводились меры поддержки отрасли ИТ, практически не содержали мотивационного обоснования именно такой конфигурации налоговых и налогово-

административных льгот. Также в общественном пространстве отсутствовала дискуссия, в ходе которой могли бы быть взвешены различные аргументы в пользу либо против введения тех или иных мероприятий. Проведенное исследование выявило, что мероприятия отечественного налогового маневра в отрасли ИТ следовало в фарватере общеевропейской тенденции введения налоговых спецрежимов патентной коробки для высокотехнологичных отраслей – сначала беспорядочно возникающих режимов, но впоследствии гармонизированных ОЭСР на базе единых правил Modified Nexus Approach.

Российский режим налогообложения ИТ организаций, как установлено выше, содержит много общих черт с европейскими IP BOX и может быть отнесен к той же категории; краткое пояснение к одному из соответствующих законопроектов, внесенных в Госдуму Российской Федерации, содержит отсылку к намерению конкурировать с другими юрисдикциями, дающими налоговые преференции ИТ бизнесу.

Анализ специфики реализованных мероприятий говорит о том, что они нацелены на реализацию задач цифрового развития страны, обозначенные в Указе Президента Российской Федерации от 21.07.2020 № 474 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года». Целями новой налоговой политики в рассматриваемой области установлены следующие:

1) Снижение налоговой нагрузки для отечественной ИТ отрасли в условиях резкого роста издержек, связанных с оплатой труда специалистов. Многочисленные данные свидетельствуют о том, что с началом пандемии произошел технологический сдвиг в сторону цифровизации большого количества как b2b, так и b2c и b2g, что стало причиной всплеска спроса на ИТ специалистов. Предложение на рынке труда в столь сложной отрасли оказалось неэластичным, и ответом на сложившиеся условия стал бурный рост размера оплаты труда.

2) Стратегическая опора на технологическое развитие в стране невозможна без отрасли ИТ, поскольку в современных условиях все без исключения отрасли народного хозяйства используют ИТ продукцию в своих технологических цепочках.

3) ИТ специалисты составляют особую категорию высококомобильных сотрудников [124], готовых работать на любого работодателя в мире из любой точки планеты при условии наличия квалификации и знания иностранных языков. Удержание кадрового потенциала путем налогового стимулирования является важной государственной задачей.

Можно предположить, что такие цели имеют высокие шансы на реализацию, однако стратегические задачи опережающего развития отрасли не имеют достаточных ресурсов. Одним из ключевых факторов успеха отрасли является участие в глобальном процессе технологического развития, и обеспечивается это международной кооперацией и свободным перемещением кадровых ресурсов [121]. Инвестиции международных компаний в ИТ сферу в Российской Федерации (а их центры управления и разработки находятся преимущественно в США и Европе) в настоящее время затруднены и даже заблокированы.

Даже инвестиции из дружественных стран сопряжены для инвесторов с существенными рисками юридического и операционного характера. По имеющимся оценкам, Россия занимает 126 место в мире по уровню защиты интеллектуальных прав (из 142 возможных).

Геополитические риски являются существенным ограничивающим фактором для инвестиций, поскольку санкционная политика, направленная против Российской Федерации, повышает риск-премию инвестиций и значительно снижает их ликвидность и доходность.

Налоговая нагрузка на российские филиалы иностранных компаний также возрастает, что нивелирует влияние предоставленных налоговых льгот. В марте 2020 г. Президент России поручил скорректировать действующие СОИДН с некоторыми странами, являющимися инвестиционными хабами для России, такими, как Люксембург, Кипр, Нидерланды. Предметом пересмотра стали статьи 10 «Дивиденды», и 11, «Проценты», теперь они должны облагаться налогом по ставке не ниже 15% [125], а при условии полного одностороннего выхода России из соглашений – 20%. Вследствие этого иностранные инвесторы в отечественную ИТ отрасль потеряют налоговую выгоду. Не следует сбрасывать со счетов и тот

факт, что в настоящее время ограничена выплата дивидендов в адрес недружественных стран, список которых довольно обширен [7].

Особым способом стимулирования ускоренного развития высокотехнологичных отраслей является развитие технопарков.

В начале 2000-х годов в нашей стране развитие сферы высоких технологий стало национальной задачей: в 2004 году по итогам визита в Индию президента В.В. Путина и министра связи Л.А. Реймана была поставлена задача создания российских технопарков как институтов реализации национальной инновационной политики страны. В 2005 г. в Министерстве информационных технологий и связи Российской Федерации уже рассматривали возможность создания 4 технопарков, а 10 марта 2006 года распоряжением № 328-р была утверждена Государственная программа «Создание в Российской Федерации технопарков в сфере высоких технологий».

Такое явление, как технопарки, или, «технологические парки», «технологические парки», «технополисы», «научные парки» - все эти термины являются взаимозаменяемыми – существует в мире уже свыше 50 лет. Оно возникло в ответ на потребность в повышении эффективности и ускорении реализации инновационной политики. Основной идеей является синергия, достигаема путем объединения в одном месте разных участников инновационного процесса: научно-исследовательских центров, ВУЗов, промышленных предприятий, региональной администрации и других [33].

Международная Ассоциация технологических парков, к 2002 году обобщившая имевшийся опыт деятельности этих организаций, на сегодняшний день определяет следующие функции в качестве центра развития:

- стимулировать обмен инновациями и технологиями между университетами, научными организациями и бизнесом;
- обеспечивать создание новых производств путем инкубации и последующей мультипликации, ускорения роста малых и средних компаний;
- оказывать помощь резидентам в получении льгот, грантов и финансовой поддержки;

– при наличии возможности обеспечивать подготовленными помещениями, специальным оборудованием и прочее.

Опыт США, европейских стран (прежде всего Германии), Сингапура показывает, что именно современные технопарки являются центром развития инновационных бизнесов [33]. Ускоренное и эффективное взаимодействие между наукой, инновационным бизнесом и производством ускоряет развитие национального и международного сотрудничества путем размещения в технопарках бизнес-инкубаторов и акселераторов. Координируется эта работа управляющими компаниями, целью которых является координация, обеспечение деятельности резидентов, информационная и профессиональная поддержка, создание для них удобства и комфорта основной деятельности.

Самым известным и крупным технопарком нашей страны является созданный в 2010 году Инновационный Центр Сколково. Статус резидента дает компаниям-инноваторам налоговые и таможенные льготы на период развития и коммерциализации проекта. Фонд условно поделен на 4 специализированных по индустриям секций, называемых кластерами:

- кластер биомедицинских технологий;
- кластер энергоэффективных технологий;
- кластер информационных технологий;
- кластер передовых производственных технологий, ядерных и космических технологий (преобразованный путем слияния в 2018 году из ранее существовавших двух, ядерных и космических).

Деление это является не всегда строгим, например, на рубеже 2015-2017 гг. некоторые ИТ организации выбрали переход из профильного кластера в другие по практическим соображениям: численность резидентов кластера ИТ многократно превышала такие показатели в других кластерах, что создавало значительную административную нагрузку на менеджмент фонда «Сколково» и снижало его эффективность.

Основные показатели деятельности кластера ИТ по годам представлены в таблице 2.7.

Таблица 2.7 – Выборочные показатели деятельности участников кластера проекта информационных технологий «Сколково», суммарно по всем участникам

Годы	Число резидентов кластера	Инвестиции в развитие участников, в млн руб.	Годовая выручка участников, в млн руб.	Количество зарегистрированных объектов интеллектуальной собственности
2019	837	7300	68500	20
2018	629	5700	42900	15
2017	544	2800	28400	24
2016	505	3100	37200	68
2015	450	1123	28241	203
2014	336	4200	29500	155
2010-2013	342	3591	15798	148

Источник: составлено автором на основе годовых отчетов фонда Сколково [120]. Статистика публикуется до 2019 г.

Количество аккредитованных площадок фонда составило 12. Агрегированные показатели по количеству налогоплательщиков, являющихся резидентами этих площадок, и сумма предоставленных льгот по налогу на прибыль указаны в таблице 2.8.

Таблица 2.8 – Сумма недопоступления налога на прибыль организаций в соответствии с п. 5.1 ст. 284 НК РФ (в части участников проекта «Сколково» и проектов ИНТЦ) и количество налогоплательщиков, применивших налоговую ставку 0 процентов (к стр.1175 отчета)

Годы	Тысячи рублей	Количество участников
2022, 9 месяцев	6 073	8
2021	215279	9
2020	187911	7
2019	111820	5
2018	46218	3
2017	98801	2
2016	11138	1
2015	0	0

Источник: составлено автором на основании [137].

Данные отчета содержат агрегированные показатели по всем 4 кластерам Фонда, и выделить данные только по ИТ кластеру не представляется возможным. Однако приведенные выше цифры, как количество налогоплательщиков, так и полученная ими налоговая экономия, не являются сколько-нибудь значимыми для

ни для инновационной экономики в целом, ни для отрасли информационных технологий.

Анализ дизайна и результатов мер налогового стимулирования в современной налоговой системе России на протяжении 20 лет, с момента принятия НК России до введения в действие налогового маневра в ИТ отрасли, говорит об недостаточной постановке четких целей и задач при реализации стимулирующей функции налогов по отношению к этой отрасли.

Начальные меры налогового стимулирования отрасли ИТ, реализованные во втором десятилетии XXI века, носили случайный характер и, как показано выше, не могли являться мерой специфического стимулирования отрасли. Фильтры для ИТ организаций, претендующих на применение льгот, были слишком жесткими, а альтернативные неспецифические льготы, такие, как льготы для МСП или возможность применения УСН, имели явные преимущества в виде простоты администрирования, и схожих результатов применения льгот.

Некоторые льготы, например, освобождение от НДС без возможности отказаться от применения льготы, вообще приводят к ухудшению финансовых результатов для ряда бизнес-моделей ИТ организаций. Инвестиционная льгота по единовременному принятию в материальные затраты стоимости основных средств приносит столь несущественный выигрыш и содержит настолько жесткий административный фильтр, что воспользоваться ей пожелали единичные организации, и среди них – ни одной крупной. До 2020 года меры налоговой поддержки и стимулирования носили случайный, местами символический характер и в реальной экономической практике имели мало возможностей для реализации стимулирующей функции налогов в отношении отрасли ИТ.

Мероприятия «налогового маневра» были приняты без каких-либо общественных дискуссий и со скудным обоснованием необходимости реализации этих мер. В большой степени они повторяют европейскую практику «технологических копилек», но без шансов привлечь существенные инвестиции в отечественную экономику из-за рубежа. Некоторые меры типа освобождения от НДС только для отечественного ПО носят протекционистский характер, который в

долгосрочной перспективе приводит к снижению конкуренции в отрасли, а это, в свою очередь, к долгосрочным экономическим проблемам.

Как будет количественно обосновано в 3 главе, на сегодняшний день отсутствуют свидетельства положительной взаимосвязи введенных мер поддержки отрасли и динамики макроэкономических показателей.

2.3 Особенности налогообложения и налогового администрирования трансграничных операций в сфере информационных технологий

Трансграничные операции, осуществляемые организациями сферы ИТ, являются вызовом для современных налоговых систем и международных налоговых отношений. Подходы национальных налоговых систем к международным торговым операциям формировались в 20-е годы XX века [29], и базировались на предположении, что без физического присутствия в одном государстве продавец, находящийся в другом государстве, не может заниматься реализацией товаров и услуг. Исходя из этого устанавливались правила определения при международной торговле таких понятий, как деловая прибыль, налоговая база, постоянное представительство.

Развитие средств защиты программного обеспечения от копирования привело к тому, что полностью сменился метод доставки ПО покупателю. Ушли в прошлое материальные носители, и покупатель скачивает копию приобретенной программы с веб-сайта продавца, уплачивая лицензионный платеж правообладателю и не интересуясь страной его инкорпорации.

Организации отрасли ИТ могут свободно перемещать ПО в низконалоговые и безналоговые юрисдикции с целью снижения совокупной налоговой нагрузки. Это потребовало скоординированных мер со стороны налоговых администраций стран ОЭСР; последняя в 2013 году представила BEPS, план противодействия эрозии базы и переносу прибыли. План фокусируется на схемах использования нематериальных активов цифровыми компаниями в качестве инструмента трансфера прибыли между юрисдикциями.

Серьезным вызовом для налоговых систем является возможность коммерческой деятельности и оказания услуг, таких, как сбор и продажа пользовательских данных, без присутствия на территории иностранного государства.

Основным продуктом деятельности экономических агентов в отрасли информационных технологий является интеллектуальная собственность, выраженная в форме программного обеспечения. Многообразие форм и способов коммерциализации интеллектуальной собственности можно обобщить в следующие группы:

- 1) самостоятельное использование в коммерческой деятельности;
- 2) уступка за плату части прав:
 - а) передача в аренду программного обеспечения;
 - б) продажа перманентной лицензии на использование программного обеспечения;
 - в) продажа права собственности, включающего право на изменение и иное использование (кроме воспроизведения);
- 3) уступка за плату всех прав на собственность (продажа нематериального актива);
- 4) предоставление услуг в связи с созданием программного обеспечения (аутсорсинг разработки);
- 5) предоставление ноу-хау в связи с программным обеспечением;
- 6) техническая поддержка программного обеспечения.

Исторически первой формой коммерциализации была уступка части прав по лицензионному договору (вторая группа), в 20 годы XXI века с развитием социальных сетей, электронной коммерции и облачных сервисов первое место в объемах коммерческой деятельности занимает самостоятельное предоставление сервисов владельцами ИС (первая группа). Третья, четвертая и пятая группа сделок никогда не имела значительного веса в объемах выручки отрасли ИТ в силу того, разработчики заинтересованы в самостоятельной коммерциализации разработки на постоянной основе, а не в разовых доходах. По мере усложнения программного

обеспечения набирает коммерческих вес предоставление платной технической поддержки (шестая группа).

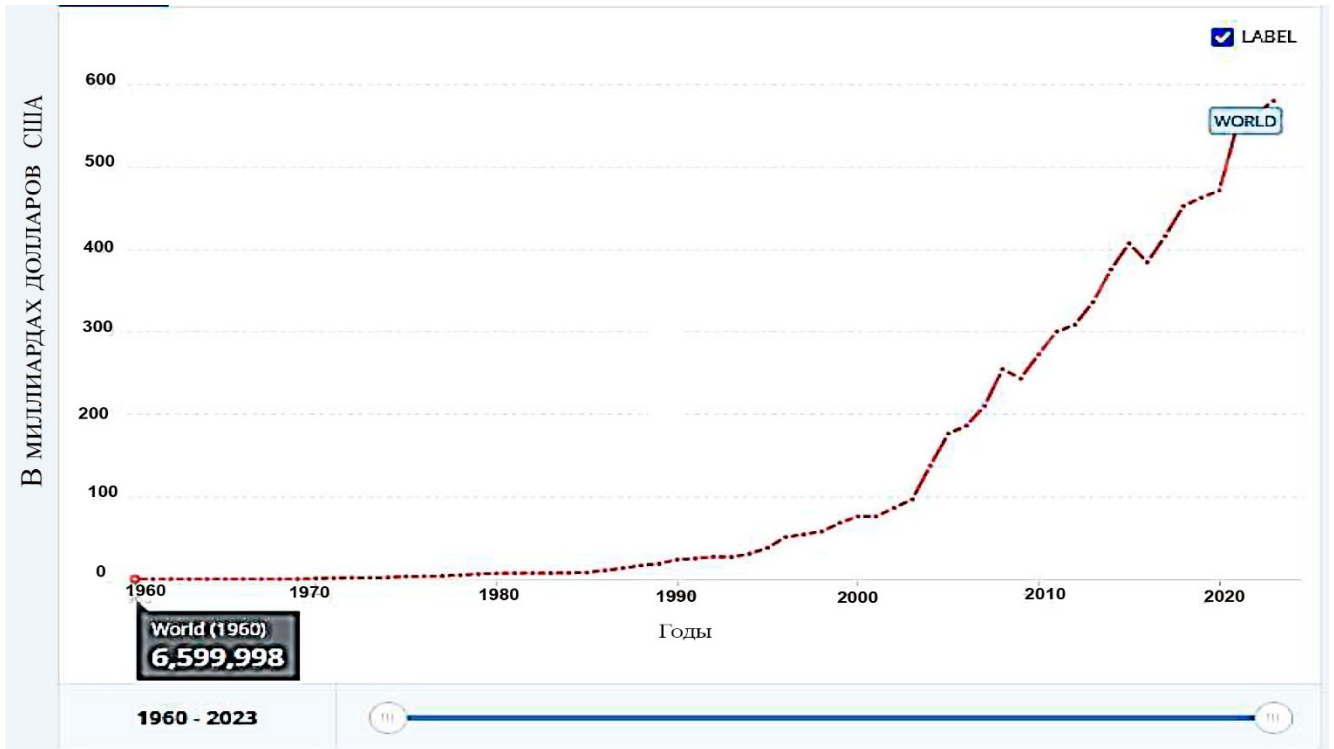
В фокусе национального и наднационального налогообложения находятся три группы вопросов, которые нельзя назвать до конца выясненными:

1) Налогообложение операций по трансграничной передаче ПО, когда продажа происходит путем сделки между продавцом и покупателем, находящихся в разных странах, и скачивания экземпляра ПО, находящегося в облачном хранилище в любой точке мира. Одним из подвидов таких транзакций является реализация ПО дистрибьютором, зависимым либо независимым, находящимся в стране нахождения покупателя с последующей передачей стоимости экземпляров проданного ПО владельцу интеллектуальной собственности.

2) Налогообложение операций по передаче интеллектуальной собственности (лицензионных платежей или роялти) между компаниями, входящими в единую группу и по трансфертным ценам.

3) Налогообложение дистанционным образом осуществляемых услуг, когда провайдер услуг находится на территории одной страны, а его деятельность генерирует доходы на территории другой.

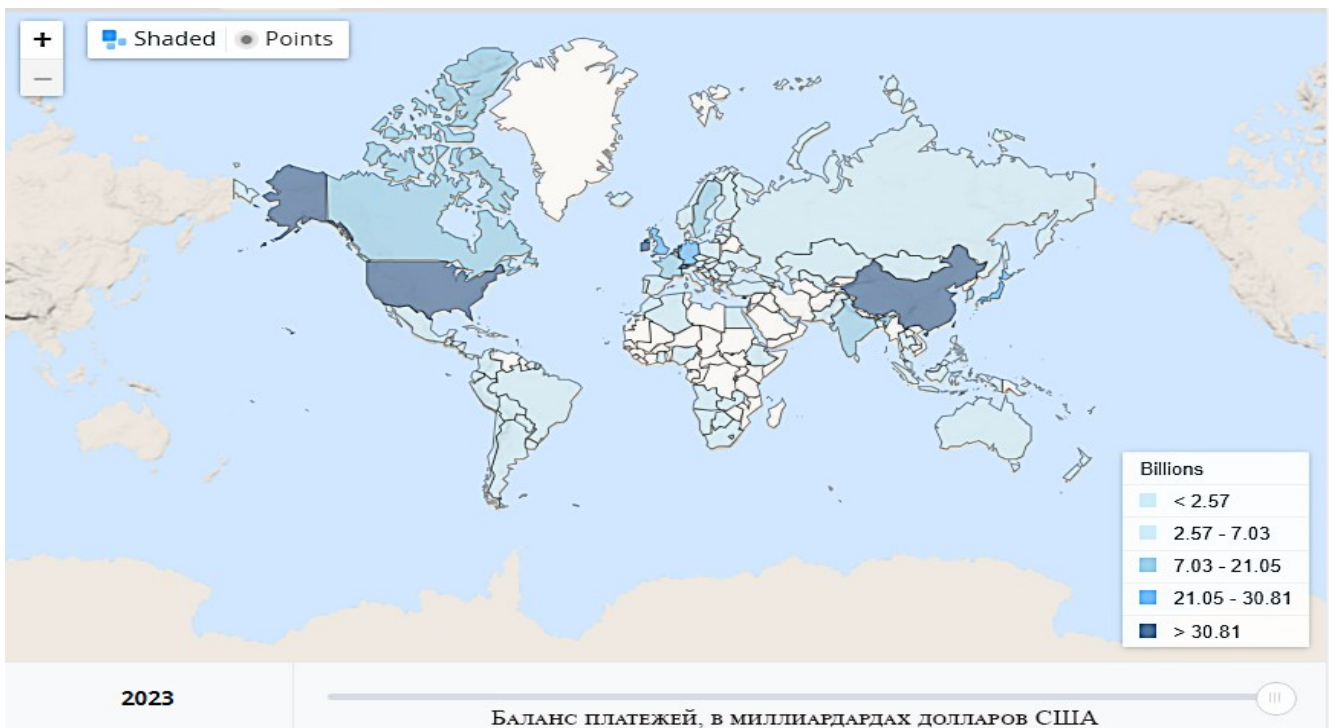
Объем трансграничных платежей за использование интеллектуальной собственности (все виды сделок и все виды ИС), по данным Всемирного Банка, растет экспоненциальным образом, что иллюстрируется на рисунке 2.11, и в 2021 году превысил половину триллиона долларов США [168].



Источник: [168].

Рисунок 2.11 – Суммарная величина платежей за интеллектуальную собственность, все виды собственности

Наиболее и наименее интенсивно торгующие интеллектуальными правами страны представлены на рисунке 2.12 [168].



Источник: [168].

Рисунок 2.12 – Платежи за использование интеллектуальной собственности в 2023 году, по странам

Вследствие возникающего дисбаланса в мировой торговле интеллектуальной собственностью, налоговые интересы стран-экспортеров и импортеров расходятся в значительной степени. Обе группы стран заинтересованы в увеличении своей налоговой базы, но для стран-экспортеров это будет означать отсутствие налогообложения доходов от ИС у источника, а для стран-импортеров – наоборот, налогообложение этих доходов у источника выплаты.

Урегулирование взаимных налоговых интересов стран осуществляется путем заключения СОИДН и определения в них прав договаривающихся государств на те или иные доходы.

Не до конца урегулированным во многих странах является вопрос о том, является ли платеж за ПО активным или пассивным доходом и подпадает ли такой доход под налогообложение источника. Некоторую ясность в этот вопрос внесли поздние версии модельных соглашений ОЭСР и ООН, однако массив реально заключенных двусторонних соглашений часто противоречит этим моделям. Правоприменительная практика разных стран оказывается разноречивой, один и тот же по природе платеж может быть обложен налогом у источника либо освобожден от него в разных юрисдикциях.

Определение того, какие виды доходов являются активными, а какие – пассивными, в международном налоговом праве является размытым, и не имеет определяющего значения для целей применения СОИДН, поскольку типовые Конвенции ООН и ОЭСР, как и заключенные двусторонние СОИДН, содержат описание отдельных видов доходов и налоговые подходы именно к ним, а не к категориям активных или пассивных доходов [78]. Параграф 76 раздела R(5) Модельного соглашения ОЭСР прямо указывает на следующую мотивацию не проводить четкое разделение между активными и пассивными доходами: «... сложности применения и усложнение налоговой системы...» [196]. Тем не менее, принято относить такие доходы, как дивиденды, проценты и роялти к пассивным доходам, как это делает, например, комментарий к параграфу 21.3.c Статьи 1 Модельного соглашения ООН [214]. Концептуальные основы разграничения налогового подхода к активному и пассивному доходу заключаются

в том, что активный доход должен облагаться налогом в стране, где ведется деятельность (в стране-источнике), а пассивный – в стране резидентства получателя. Предусмотренное в модельных соглашениях ООН и ОЭСР снижение ставки налога у источника на пассивные доходы по сравнению со стандартной ставкой считается компромиссом между существующим международным консенсусным мнением о том, что эти доходы должны облагаться в стране резидентства и желанием стран-источников взимать налог с доходов, получаемых иностранными резидентами на их территории [161].

Эта концепция находит развитие в подходе, установленном статьей 12 Модельного соглашения ОЭСР. Параграф 1 данной статьи определяет, что «Роялти, возникающие в Договариваемом Государстве и фактически принадлежащие резиденту другого Договариваемого Государства, должны облагаться налогом только в этом другом Государстве» [196], закрепляя право на налогообложение за страной резидентства получателя.

Определение того, как должен формироваться подход к налогообложению трансграничных операций организаций сферы ИТ с интеллектуальной собственностью, базируется на современном понимании природы этих платежей.

Программное обеспечение как вид интеллектуальной собственности возникло позже других видов, таких, как права на литературные, художественные, научные работы, кинофильмы, патенты, товарные знаки и другие. В международном законодательстве об авторских правах программное обеспечение приравнивается к литературным произведениям и защищается именно таким образом. Уравнивание платежей за ПО и авторских платежей «по аналогии» и для целей международного налогообложения, и как следствие, применение правил налогообложения у источника, использовалось (а многими странами используется до сих пор) вплоть до появления в 2000 году комментариев к Модельному соглашению ОЭСР, которые анализировали платежи за программное обеспечение отдельно от других доходов от авторских прав. В рамках прежнего подхода платежи за ПО попадали под определение «роялти» в понимании статьи 12 Модельных соглашений ОЭСР и ООН, а именно «...платежи любого вида,

полученные в качестве вознаграждения за использование или за предоставление права на использование авторских прав на любое произведение литературы, искусства и научную работу, включая кинофильмы или пленки и звукозаписи, используемые для радио- и телевещания, патенты, товарные знаки, чертежи или модели, планы, засекреченные формулы или процессы, или за использование или предоставление права на использование промышленного, коммерческого либо научного оборудования, или за информацию относительно промышленного, коммерческого или научного опыта» [161].

Однако в настоящее время документы ОЭСР и ООН (прежде всего, комментарии к Модельным соглашениям) рассматривают платежи за программное обеспечение с точки зрения состава передаваемых прав и возможности последующего извлечения дохода на территории страны-источника.

Существующая научная и методическая проработка вопроса пока не используется всеми странами, в особенности большое разнообразие подходов к налогообложению иностранного ПО характерно для развивающихся стран.

Существуют два основных модельных соглашения, на основе которых большинство стран заключают двусторонние соглашения – разработанные ОЭСР и ООН. Основным отличительным признаком двух текстов является расхождение основных подходов налогообложения дохода: налогообложение по принципу резидентства или по принципу источника дохода.

Модельное соглашение ООН было представлено несколько позже (первая редакция – 1980 год), чем модель ОЭСР (первая редакция – 1977 год), и предлагается для следования при заключении между развитым и развивающимися странами. Для целей налогообложения трансграничных операций следует учитывать следующие предпосылки.

Развитые страны часто заявляют, что ИС является частью накопления культуры и науки, и не должны облагаться в стране-источнике, поскольку последние и так выигрывают от того, что не тратят временные и финансовые ресурсы на создание новой ИС, а пользуются готовой. Эта позиция редко находит понимание в развивающихся странах, которые заинтересованы в росте доходной

базы. Они часто не разрешают выплаты роялти в качестве налогооблагаемых расходов и хотят взимать налог у источника, а сами роялти почти всегда идут из развивающихся в развитые страны в силу того, что последние выступают владельцами интеллектуальной собственности.

В понимании Модельного соглашения ООН лицензионные платежи за произведения искусства (фильмы, книги) и промышленные, научные и коммерческие объекты являются роялти, потому что ИС «сдается в аренду».

А платежи за ПО должны внимательно анализироваться на предмет того, как именно они используются конечным пользователем. Роялти обычно рассматриваются иным образом, чем доход от продажи или обмена, и предметом исследования должно явиться то, какие именно права на ПО передаются, и какая собственность меняет владельца. Доход также может быть получен от ноу-хау о программе, а платеж осуществляется в целях получения информации об идеях и принципах, лежащих в основе работы программы, таких, как логика, алгоритмы и языки, и методы программирования. Такой доход следует отличать от продажи или сдачи в аренду лицензий на ПО.

В тех случаях, когда приобретатель получает только права на воспроизведение программы, такие права не являются квалифицирующими в смысле статьи 12 «Роялти». Для целей применения налога у источника, только «роялти» является объектом налогообложения, в то время как доходы от «продажи или обмена» освобождаются от налога у источника, при отсутствии созданного постоянного представительства. Так было не всегда, и только после 2000 года, вместе со стремительным развитием компьютерных технологий и объемов их трансграничной передачи, были выработаны методы анализа для разграничения между типами дохода и квалификацией их как прибыли предприятия и роялти.

Предлагаемый в комментариях к Модельным соглашениям анализ фокусируется на передаваемых правах и допустимых действиях покупателя. В одном случае, если эти права включают только те права, которые необходимы для того, чтобы пользователь мог работать с программой, например, воспроизводить или копировать ее в оперативную память или жесткий диск компьютера, платежи

в рамках таких сделок рассматриваются на основании Статьи 7 как прибыль предприятия. Точно таким же образом рассматривается и распространение ПО через посредника, который получает право распространять копии, но не модифицировать или воспроизводить ПО.

В другом случае, если лицензия предоставляет право на изменение, передачу в открытый доступ, распространение другого ПО, включающего в себя защищенную авторскими правами программу, выплаты за приобретение частичных прав будут представлять из себя роялти. Другим примером, контрастирующим с обычными случаями приобретения копии программы, является передача информации об идее, логике, алгоритмах, языках программирования; это ноу-хау, платежи за него являются роялти.

Взаимоотношения между владельцем исключительных прав и дистрибьютором чаще всего предусматривают право последнего распространять копии ПО, но не воспроизводить его. Дистрибьютор приобретает в сделках такого типа копии ПО, но не использует права на воспроизведения. При анализе функций дистрибьютора его права не имеют значения для целей налогообложения, а платежи в этих сделках подпадают под действие статьи 7, «Доходы предприятия».

Полная передача всех прав собственности является выкупом и платеж не может представлять собой роялти.

Таким образом, в зависимости от состава передаваемых по лицензионному соглашению прав, Модельные соглашения предлагают 3 подхода к налогообложению платежей за ПО:

1) «передача ограниченных прав на воспроизведение ПО и его дистрибьюцию не подпадает под действие статьи 12 «Роялти», а классифицируется как «Доходы предприятия» (статья 7) или «Прирост капитала» (статья 13);

2) передача расширенных прав, включающий право на модификацию, встраивание в другое ПО и транслирование, приводит к квалификации доходов от этой передачи в качестве «роялти» в понимании статьи 12;

3) отчуждение объекта авторских прав, сопровождающееся платежом за объект авторских прав (copyrighted article), не подразумевает его понимание как роялти» [196].

Налогообложение услуг, связанных с программным обеспечением, не регулируется этой статьей и администрируется общими правилами налогообложения трансграничных услуг в конкретных странах.

Члены ОЭСР находятся в менее дискриминированном положении друг к другу в смысле научно-технического развития и следующего из этого потока транзита интеллектуальной собственности.

Модельное соглашение рекомендует облагать роялти в стране-получателе. Однако множество стран, включая Россию, сохраняют право на налогообложение у источника.

Несмотря на то, что двусторонние СОИДН созданы на базе модельного соглашения, правоприменительная практика и национальное законодательство отдельных стран, входят в противоречие в противоречие с комментариями ОЭСР.

Испания, Португалия и Мексика понимают платежи за ПО как роялти даже в случаях простого коммерческого использования. Исключение делается только для приобретаемого стандартизованного программного обеспечения, которое не подвергается кастомизации под пользователя.

Словакия не придерживается вышеуказанной интерпретации ОЭСР и сохраняет право применять налог у источника к неисключительным лицензиям, вне зависимости от коммерческого или личного использования продукта. Как и вышеуказанные страны, исключение делается для стандартизованного ПО.

Греция трактует все платежи за программное обеспечение как роялти.

До 2012 года существовал парадокс в правоприменительной практике таких стран, как Австрия, Канада, Дания, Ирландия, Израиль, Сингапур, Украина, США, которые не удерживали налог у источника при продаже исключительных или неисключительных прав, но удерживали налог при аренде тех же самых лицензий

Национальное законодательство Российской Федерации содержит ряд внутренних противоречий, которые не позволяют сделать однозначный вывод о

подходе к сущности трансграничных платежей за интеллектуальную собственность. На законодательном уровне официальным термином, описывающим их, является «лицензионный платеж» как плата за использование интеллектуальной собственности. Согласно определению, статьи 1235 ГК Российской Федерации, «По лицензионному договору лицензиат обязуется уплатить лицензиару обусловленное договором вознаграждение, если договором не предусмотрено иное». Понятие роялти в отечественном законодательстве не зафиксировано.

В отечественной экономической практике существует общеупотребительное определение роялти как лицензионного вознаграждения, периодической компенсации, как правило, денежной, за использование патентов, авторских прав, франшиз, природных ресурсов и других видов собственности. В целом оно соответствует понятию «лицензионного платежа», но в национальном законодательстве отсутствует. Законодательно утвержденное понятие роялти существует только в некоторых (но не во всех) СОИДН, заключенных Российской Федерацией.

Так, статья 12 СОИИД между Россией и США использует термин «Доходы от авторских прав и лицензий» а статья 12 СОИДН между Россией и Германией называется «Авторские вознаграждения и лицензионные платежи». Оба упомянутых соглашения прямо прописывают платежи за компьютерные программы в статье 12, фактически приравнивая их к роялти в понимании Модельных соглашений ООН и ОЭСР и определяя налоговый подход к этим платежам.

Статья 12 СОИДН между Россией и Кипром и рядом других стран уже говорит о «роялти». «Роялти при использовании в настоящей статье означает платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или предоставление права пользования любым авторским правом на произведения литературы, искусства или науки, включая кинофильмы и записи для радио- и телевидения, любым патентом, ноу-хау, компьютерными программами, товарным знаком, дизайном или моделью, планом, секретной формулой или процессом, или

за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта, или за пользование или право пользования промышленным, коммерческим или научным оборудованием» [22].

Обобщение закрепленных положений релевантной статьи 12 более 80 СОИДН, заключенных Российской Федерацией с другими странами и действующих на сегодняшний день, говорит о том, что некоторые соглашения прямо называют доходы от реализации компьютерного программного обеспечения «роялти» либо «доходами от авторских прав и лицензий», а другие не содержат упоминания доходов от ПО в статье 12. Это имеет важное значение для правоприменительной практики, поскольку если СОИДН прямо говорит о праве Российской Федерации или противоположной стороны СОИДН взимать налог у источника со стоимости программного обеспечения, то отсутствие такого упоминания создает неопределенность, усугубляющуюся тем, что комментарии к модельным соглашениям ООН и ОЭСР говорят о том, что ПО, просто распространяющееся на территории других стран и не подвергающееся модификации, не подпадает под определение роялти. Это приводит к тому, что однородные платежи, направляемые в адрес бенефициаров в разных странах, могут по-разному пониматься в рамках корпуса заключенных Россией СОИДН. Таблица Д.1 содержит анализ положений всех действующих в Российской Федерации СОИДН, имеющих отношение к регулированию трансграничного налогообложения платежей за программное обеспечение, и иллюстрирует многообразие используемых терминов, разные ставки налогообложения применительно к ПО и наличие упоминания ПО в статье 12 соответствующего соглашения.

Таким образом, в системе действующих СОИДН, заключенных Российской Федерацией и составляющих часть национального законодательства, не определен единый подход к налогообложению трансграничных лицензионных операций. Метод анализа передаваемых между сторонами по договору прав, рекомендованный ОЭСР и ООН, не применяется.

Анализ национального законодательства не приводит к однозначным выводам о ясной концепции налогового подхода к налогообложению трансграничных платежей за ПО.

Налоговый кодекс Российской Федерации определяет характеристики активных и пассивных доходов в статье 309.1. Так, дивиденды, проценты, доходы от использования прав на объекты интеллектуальной собственности и иные аналогичные доходы отнесены к доходам от пассивной деятельности, а доходы, не указанные в перечне пассивных доходов, признаются доходами от активной деятельности. Однако для целей определения налогового подхода к исследуемой области трансграничных платежей за ПО эта классификация содержит два существенных изъяна:

1) статья 309.1 определяет особенности налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, но не является применимой для налогообложения иностранных организаций, получающих доходы от источников в Российской Федерации, поскольку такое применение не предусмотрено ни действующими СОИДН, ни Налоговым кодексом;

2) как перечень активных доходов, так и перечень пассивных доходов являются открытыми, что делает границу между ними размытой и создает неопределенность для некоторых доходов, которые могут быть отнесены к обеим категориям в отсутствие более четких критериев классификации.

Следовательно, разграничение доходов иностранных организаций на активные и пассивные не является юридически значимым в отечественном законодательстве. В то же время, активный или пассивный характер дохода может давать четкое методологическое основание для формирования налогового подхода к доходам иностранных организаций; отечественные ученые аргументируют, что «государства используют метод освобождения, как правило, для доходов активной природы (например, дохода постоянного представительства), а метод кредита (зачета) - для доходов пассивной природы (дивиденды, проценты, роялти)» [48].

Авторское предложение заключается в определении такого подхода к налогообложению лицензионных вознаграждений, который в зависимости от

природы и состава передаваемых прав позволял однозначно квалифицировать получаемый зарубежным продавцом доход как активный, не связанный с деятельностью на территории Российской Федерации, и следовательно изначально не подпадающий под налогообложение налогом у источника на основании статьи 309 Налогового Кодекса, либо пассивный, подлежащий налогообложению у источника по стандартным либо льготным, предусмотренным СОИДН ставкам.

Квалификация доходов должна основываться на таких ключевых характеристиках лицензионного соглашения, как предполагаемый способ использования и наличие прав на изготовление копий, редактирование, распространение или публикацию [78].

В случае, если вместе с передаваемой копией ПО передаются только ограниченные права на воспроизведение ПО, право на последующую продажу без модификации, ограниченное право на сублицензирование по типу передачи простых прав внутри одной организации, предлагается однозначно определить плату за такие права как лицензионный платеж, не связанный с деятельностью на территории России и явным образом вывести его из под действия статьи 309 НК Российской Федерации.

В противоположность этому, если вместе с копией ПО передаются расширенные права, связанные с дальнейшим коммерческим использованием ПО, такие, как право вносить изменения в код или базу данных, распространять от своего имени, встраивать в другое ПО, предлагается явным образом обозначить такие доходы как пассивные, обозначить их не используемым в настоящее время термином «роялти» и применять общие правила налогообложения у источника. Рисунок 2.13 описывает порядок классификации лицензионных доходов иностранных правообладателей для целей налогообложения у источника.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2.13 – Порядок определения природы доходов и налогового подхода к ним в зависимости от условий лицензионного соглашения

Нередким случаем в торговле нематериальными активами через зависимых или независимых посредников является отсутствие явным образом выделенных платежей за торговые марки. Последние вполне очевидно являются пассивным доходом, которые могут облагаться налогом у источника, по полной ставке либо по льготной, предусмотренной Статьей 12 соглашения. Аналогичная реализация физически выраженной продукции под вывеской известной компании является, как правило, объектом внимания налоговых органов. Так, дистрибьюторы Mercedes Benz или Coca Cola платят принципалу лицензионные платежи за торговые марки, в виде роялти в процентах от продаж, но этого чаще всего не происходит при реализации нематериальных активов. При наличии потенциальных налоговых обязательств (а это может произойти при отсутствии заключенного СОИДН между странами либо ненулевой ставки на роялти) происходит недоначисление налогов с платежей за торговые марки.

Авторское предложение заключается в особом порядке администрирования платежей за программное обеспечение, которые уплачиваются дистрибьюторами с

территории Российской Федерации за ее пределы [78]. Предлагается подвергать исследованию содержание этих договоров и природу платежей, и особое внимание уделять рыночным условиям уплаты лицензионных платежей за товарные знаки, а именно: выделена ли сумма таких лицензионных платежей в системе договорных отношений принципала и дистрибьютора, соответствует ли эта сумма рыночным условиям и правилам применения ТЦО.

Многие международные цифровые компании не занимаются реализацией программного обеспечения на основе лицензионных договоров, а коммерциализируют свои разработки, оказывая услуги на собственных платформах. Самыми известными и коммерчески успешными моделями являются сбор пользовательских данных, реклама, облачные услуги. ИТ компании, являющиеся провайдерами таких сервисов, инкорпорированы и управляются из одних стран, но занимаются операционной деятельностью во всем мире, генерируя доходы в зарубежных юрисдикциях и собирая их в центрах прибыли. По мере расширения масштабов операционной деятельности ИТ организаций, не требующей физического присутствия для оказания услуг, многие страны посчитали несправедливым отсутствие налогообложения доходов, возникших на их территории.

Одним из тупиковых направлений развития налогообложения ИТ компаний в международной практике явился налог на цифровые услуги, Digital Services Tax (далее – DST). Это нововведение призвано (более уместно сказать в прошедшем времени – было призвано. Инициатива не нашла широкой поддержки, а во многих странах отменяется) служить ответом на вызовы, возникшие при налогообложении новых цифровых моделей ведения бизнеса.

По структуре это косвенный налог, которым предполагалось налогообложение оборотов цифровых компаний на территории данной страны.

Франция в 2019 году выступила пионером этого нововведения, объявив о законодательной новации, распространяющей свое действия на правоотношения, возникшие с 1 января 2019 года, задним числом. Вслед за Францией, нередко взяв

за основу французскую модель налога, многие страны – в их числе страны Евросоюза, Азии, Африки, обеих частей Америки (кроме США).

Проведенный анализ [79] выявляет характеристики, являющиеся общими для такого рода налогов:

- 1) налогоплательщиками являются международные цифровые компании;
- 2) как правило, установлены минимальные пороги выручки налогоплательщиков, ключевыми являются как глобальная выручка компании, так и доходы «на территории» заинтересованной юрисдикции;
- 3) объектом налогообложения являются доходы от деятельности цифровых платформ, онлайн-реклама, продажа данных о пользователях, аудиовизуальный контент. Разные юрисдикции могут использовать все или часть упомянутых объектов обложения в качестве базы;
- 4) ставки могут устанавливаться в широких пределах, от 1,5% до 7,5% доходов, полученных на территории страны.

Очевидная причинно-следственная связь налога на цифровые услуги и нового вида трансграничных доходов, вкупе с кажущейся простотой его администрирования, привели его к имплементации в короткие сроки, всего за 2 года, в большом перечне стран, в том числе развитых (кроме США). Великобритания и Франция ввели налог задним числом, некоторые страны планируют его введение в обозримом будущем, другие (Швейцария, Россия) после проведения публичных дискуссий отказались от этой идеи.

Основные теоретические возражения против введения цифровых налогов касаются их дискриминационного характера. Само определение объекта налогообложения, которое берет в расчет только значительные объемы трансграничных операций, ставит в неблагоприятное положение крупные международные компании в сравнении небольшими организациями, занимающимися той же деятельностью. Справедливым является и утверждение [216], что DST дискриминирует отдельные страны, являющиеся нетто-экспортерами цифровых услуг, а также выделяет и возлагает дополнительное налоговое бремя на отдельно взятую отрасль экономики. Кроме того, введение цифровых налогов

может рассматриваться и как временная мера, консервирующая выработку гармонизированного долгосрочного решения вопроса налогообложения международного цифрового бизнеса и растягивающая переходный период к постоянному решению на неопределенный срок. Кроме того, цифровой налог оказывает влияние на компании-члены международных групп, а также на крупные компании (по сравнению с более мелкими) вследствие применения пороговых значений выручки для применения налога [79].

Другими аргументами против введения цифрового налога является его проинфляционная природа и возникающее многократное налогообложение. Цифровой налог является оборотным, то есть косвенным налогом. Эффекты значительного переноса бремени оборотных налогов и рост цен, который оказывается выше новой налоговой нагрузки, хорошо изучены. В свое время такие свойства оборотных налогов послужило причиной отмены налога с продаж в нашей стране.

Особенно ярко эффекты переноса бремени и возникновения вторичных инфляционных эффектов, по мнению исследователей, проявляются на рынках монополистических и олигополистических рынках с низкой конкуренцией – а рынки цифровых услуг на сегодняшний день практически полностью заняты цифровыми гигантами.

Налоговые органы Российской Федерации также рассматривали введение в качестве временной меры (до выработки постоянного решения касательно выработки мер налогообложения и налогового администрирования иностранных цифровых компаний) косвенного налога по модели DST. Предполагалось взимать его с компаний, собирающих и продающих данные россиян в рекламных целях на территории России, например, при анализе поведения пользователя и его поисковых запросов для показа ему контекстной рекламы. Так же, как и в зарубежных странах, его привлекательность обуславливалась ожидаемой простотой налогового администрирования, что призвано компенсировать присущие этому налогу недостатки.

Минфин Российской Федерации внес в «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и плановый период 2021 и 2022 годов» инициативу об изменении подхода к налогообложению цифровых компаний. «Существенные недостатки в принципах налогообложения цифровых компаний приводят в настоящее время к тому, что эффективная ставка обложения прибыли таких компаний оказывается значительно меньше, чем для компаний других отраслей» [4], — указано в документе.

Предложение Минфина предполагало «изменить российское законодательство таким образом, чтобы цифровые компании декларировали доходы для налогообложения юрисдикции, где находятся их пользователи. Это позволило бы справедливо распределять налоги и не допустить бюджетные потери» [4].

В настоящее время публичные дискуссии по введению цифрового налога в нашей стране прекращены, судьба предложений Минфина неясна.

Проведенный выше анализ демонстрирует значительное количество противоречивых подходов и нерешенных вопросов налогообложения трансграничных операций. Это характерно как для Российской национальной налоговой системы, так и для других стран (в меньшей степени – для европейских). Подход наднациональных документов и законодательства развитых стран к лицензионным платежам как к прибыли предприятия, не подпадающей под действие статьи 12 СОИДН, зачастую не разделяют развивающиеся страны, которые взимают налог у источника с таких платежей.

Фискальные администрации уже нашли способы борьбы с эрозией базы цифровых компаний, как описано в параграфе 2.1 работы, однако вопрос о справедливом налогообложении и распределении доходов от международной деятельности уже много лет находится в стадии разработки. Меры, вырабатываемые ОЭСР (Pillar 1, 2) и странами «большой семерки» - Global Minimum Tax, GMT, предусматривают определенный минимальный уровень налогообложения цифровых компаний и порядок распределения налоговой базы между странами-участницами.

Глава 3

Совершенствование мер налогового стимулирования и перспективы развития налогообложения и налогового администрирования сферы информационных технологий

3.1 Оценка результатов введения налоговых льгот для организаций сферы информационных технологий и совершенствование налогообложения организаций сферы информационных технологий

Имплементация мер «налогового маневра в ИТ» в 2021 году уже дает первые измеримые результаты. Для оценки стимулирующего действия льгот и получаемых по итогам их применения результатов необходимо сравнить возникающие эффекты с целями и задачами, поставленными в ходе реализации комплекса мероприятий, а также выявить иные, не учтенные факторы и не ожидаемые последствия применения налоговых стимулов.

Оценку действенности налоговых стимулов отечественные авторы предлагают делать с учетом трех уровней эффектов их применения:

- эффект первого порядка – прямое влияние налоговых льгот на величину инвестиционных расходов;
- эффект второго порядка – влияние льгот на экономическую деятельность организаций, состав их инновационной продукции, направления НИОКР;
- эффект третьего порядка – изменение макроэкономических показателей отрасли и экономики в целом.

В этом контексте проанализировано целеполагание и финансово-экономическое обоснование предложений о введении этих льгот в отечественное законодательство, произведено научное обоснование количественных и качественных параметров отраслевого налогового стимулирования, проведен анализ основных параметров введенных льгот. На основе статистической информации выявлена динамика основных показателей отрасли, связанных с

налогами и социальными платежами, проведена оценка данных, лежащие в основе статистики.

Данные финансовой отчетности выборки организаций отрасли ИТ, доступные по состоянию на период до и после введения мер налогового маневра, позволят сделать выводы о произошедших изменениях, а сравнение с данными в целом по отечественной экономике, и с аналогичными зарубежными компаниями, даст оценку качеству произошедших изменений. В исследование включены организации, отвечающие таким критериям, как релевантность (вид деятельности, подпадающий под определение организации сферы ИТ), длительность существования и деятельности в искомой отрасли не меньше 5 лет, размер выручки не меньше 1 млрд руб. в период 2017-2022 гг.

Научный подход заключается в анализе наиболее значимых показателей, характеризующих динамику развития компаний, и соотнесении этой динамики, ее направленности и количественной оценки, с фактом применения налоговых льгот, предоставленных налоговым маневром. Для оценки стимулирующей силы льгот необходимо сравнить эти показатели с показателями других отраслей народного хозяйства и не льготизируемых компаний исследуемой отрасли.

Старт мероприятиям налогового маневра был дан с обращением Президента Российской Федерации. Сам термин «налоговый маневр» обозначает, что это комплекс мер налогового характера, направленный не только на снижение налоговой нагрузки в отрасли ИТ, но и на соблюдение фискальных интересов государства. Совокупность предоставляемых льгот должна компенсироваться ростом налоговых поступлений в результате роста объёмных показателей отрасли, а также отмены льгот по НДС для иностранного ПО. Министр цифрового развития в 2021 году на совещании Президента с членами Правительства Российской Федерации доложил о 48 миллиардах рублей дополнительных налоговых отчислений от ИТ-отрасли по итогам 9 месяцев 2021 года.

Анализ контуров льгот и состава бенефициаров мер налогового маневра в ИТ [193] свидетельствует о большой размытости границ и целевых показателей применения льгот:

1) Существуют как минимум два кода статистического наблюдения, в ОКВЭД агрегируемых в код 62 «Разработка компьютерного программного обеспечения, консультационные услуги в данной области и другие сопутствующие услуги» и 63 «Деятельность в области информационных технологий», которые относятся к отрасли ИТ. Говоря формально, разработчики ПО не могут называться ИТ-компаниями, по существу ими являясь. Определяя цели налоговой поддержки в целом для отрасли ИТ, государство тем не менее фактически разделяет эту отрасль на сегменты, различие между которыми не так велико. Разработчики ПО (или, как принято говорить, *software company*, от англ. – «софтверная компания»), регистрируются с кодом вида деятельности 62, и получают право на льготы. Второй сегмент, непосредственно ИТ-компаниями, являясь частью ИТ-отрасли, но классифицируя себя в 63 код статистического наблюдения, не имеют права на льготы (за небольшим исключением). Между тем, как было обосновано в 1 главе диссертации, форма коммерциализации интеллектуальной собственности является динамично меняющейся в зависимости от рыночных, юридических и технологических условий, и такой жесткий подход может исключить из льготизируемого периметра многие ИТ организации, которым, по замыслу законодателей, налоговые льготы и адресуются.

2) Льготы, предоставленные отрасли ИТ, содержат стимулирующие меры для всей отрасли, предоставляемые по виду деятельности, без формальных ограничений по масштабу. Данные о количестве аккредитованных ИТ организаций (то есть получателей льгот) закрыты с 2022 года, последние анонсированные данные говорят о 20 тысячах участников соответствующего реестра. Однако общая популяция субъектов ИТ бизнеса намного шире: база данных Спарк-Интерфакс [148] содержит информацию о примерно 80 тысячах компаний и 123 тысячах ИП, занятых в отрасли. Таблицы 3.1; 3.2; 3.3 отражают общее количество зарегистрированных юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, действующих в исследуемой области, и их распределение по масштабу организаций.

Таблица 3.1 – Динамика количества юридических лиц, действующих в области информации и связи за 2019-2023 гг.

Виды деятельности	Количество юридических лиц по годам, в единицах				
	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2022 г.	2023 г.
Все	115873	108263	105292	107618	109697
Разработка программного обеспечения	56408	53388	52971	56354	58073
Информационные технологии	20558	19691	19430	19694	20101
Издательская деятельность	14445	12794	11679	10933	10872
Телекоммуникации	11579	10420	9691	9308	9308
Видео, кинопроизводство, звукозапись	7621	7152	7016	7009	7045
Телевидение, радиовещание	5262	4818	4505	4320	4298

Источник: составлено автором на основании данных Спарк-Интерфакс [148].

Таблица 3.2 – Динамика количества индивидуальных предпринимателей, действующих в области информации и связи за 2019-2023 гг.

Виды деятельности	Количество индивидуальных предпринимателей по годам, в единицах				
	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2022 г.	2023 г.
Все	129747	133665	143028	146932	149201
Разработка программного обеспечения	80308	85189	93644	95392	96098
Информационные технологии	21827	22538	24098	26202	27461
Видео, кинопроизводство, звукозапись	15507	15557	15826	16150	16394
Издательская деятельность	5184	4457	4108	3962	3963
Телекоммуникации	4657	3883	3492	3448	3507
Телевидение, радиовещание	2264	2041	1860	1778	1778

Источник: составлено автором на основании данных Спарк-Интерфакс [148].

Таблица 3.3 – Динамика количества юридических лиц в отрасли информационных технологий по размеру за 2018-2022 гг.

Виды деятельности	Количество юридических лиц, в единицах				
	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2022 г.
Крупные предприятия	397	417	427	444	444
Средние предприятия	593	621	655	677	684
Малые предприятия	4108	4420	4684	4927	4995
Микропредприятия	47541	51490	55386	59641	62077

Источник: составлено автором на основании данных Спарк-Интерфакс [148].

Индивидуальные предприниматели, составляющие самый многочисленный класс ИТ-разработчиков, не получают никаких преференций в рамках

реализованного в 2021 году налогового маневра. Для подавляющего большинства организаций, являющихся микропредприятиями и малыми предприятиями, доступен специальный налоговый режим – УСН, состав предоставляемых льгот которому аналогичен ИТ, и включает пониженные ставки страховых взносов, пониженную ставку налога на финансовый результат и освобождение от НДС.

Таким образом, для значительной доли ИТ разработчиков льготы, предоставляемые в рамках налогового маневра либо не доступны, либо не приносят ощутимой налоговой экономии по сравнению с другими налоговыми режимами. В выигрыше оказываются предприятия среднего и крупного бизнеса, которые и без льгот обладают значительной финансовой устойчивостью.

Анализ доступной информации о динамике экономических индикаторов организаций отрасли ИТ проводится методом «сверху вниз», от макроэкономических показателей к индивидуальным показателям по организациям.

Сравнение прогнозной величины выпадающих расходов бюджета с общим объемом доходов федерального бюджета приводит к выводу о незначительном влиянии льготы на доходы федерального бюджета. Плановая величина выпадающих доходов по налогу на прибыль в 32 млрд руб. и среднегодовая величина выпадающих доходов государственных внебюджетных фондов в 26 млрд руб. в сравнении с объемом доходов федерального бюджета составляют незначительную долю выпадающих доходов. Данные о доле выпадающих доходов федерального бюджета представлены в таблице 3.4.

Таблица 3.4 – Показатели величины выпадающих доходов от льгот по налоговому маневру в отрасли информационных технологий

Наименования доходов	Сумма по годам, в млрд руб.		
	2020 г.	2021 г.	2022 г.
1	2	3	4
Доходы федерального бюджета	20379	21246	22058
Выпадающий налог на прибыль	32	32	32

Продолжение таблицы 3.4

1	2	3	4
Выпадающие взносы	26	26	26
Итого выпадающие доходы	58	58	58
Доля в федеральном бюджете, в процентах	0,28	0,27	0,26

Источник: составлено автором на основании: Федеральный бюджет Российской Федерации [25], Оперативный доклад об исполнении бюджета Пенсионного фонда Российской Федерации январь – декабрь 2022 года [135].

Первые опубликованные данные за 2022 год, приведенные в таблице 3.5, свидетельствуют о том, что сумма недополученного налога на прибыль в связи с применением нулевых ставок находится далеко за рамками ожиданий: 61 млрд руб. за против 32 млрд руб. прогнозируемых годовых выпадающих доходов [193].

Таблица 3.5 – Данные о доходах и сумме предоставленной льготы по налогу на прибыль для организаций сферы информационных технологий за 2022 год

В тысячах рублей

Наименование показателя	Организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий
1	2
Доходы организаций – всего	1 732 768 291
Расходы организаций – всего	1 472 838 632
Сумма убытков предыдущих налоговых периодов, уменьшивших налоговую базу	282 643
Налоговая база для исчисления налога	306 302 951
Сумма исчисленного налога на прибыль	-
в том числе в федеральный бюджет	-
в бюджеты субъектов Российской Федерации	-
Сумма недопоступления налога в связи с применением нулевых и пониженных ставок	61 260 594
в том числе в федеральный бюджет	9 189 088
в бюджеты субъектов Российской Федерации	52 071 504
Сумма убытка организаций, исчисленного при налогообложении	53 235 083
Количество налогоплательщиков, данные по которым приведены в Разделе Д 2, всего (ед.)	3 393

Продолжение таблицы 3.5

1	2
В том числе убыточных организаций (ед.)	540

Источник: составлено автором на основании: Отчет по форме № 5-П по состоянию на 01.10.2022 [137].

Отчет по форме 5-П приводит данные не только о налоговых расходах, но и о фактическом количестве налогоплательщиков, воспользовавшихся льготой по налогу на прибыль за указанный период: 3 394. Остальные организации, численность которых составила как минимум 56 354 (по коду 62), вероятно, использовали специальный режим налогообложения по УСН либо не пользовались льготами. Лишь около 6% налогоплательщиков смогли или посчитали целесообразным воспользоваться предоставленными льготами. Напротив, количество регистраций новых субъектов МСП в ИТ-секторе в 2022 году выросло на 61%, до 9,2 тыс. компаний [123].

Данные по другим налогам и сборам содержатся в отраслевом отчете 1-НОМ, «Начисление и поступление налогов, сборов и страховых взносов в бюджетную систему Российской Федерации по основным видам экономической деятельности».

Сводные начисления по кодам ОКВЭД J 62, J 63 представлены в таблице 3.6. Данные с выделением по релевантным кодам содержатся только по 9 месяцам 2022 года, далее отчеты не содержат отдельных данных по этим кодам.

Таблица 3.6 – Начисления налогов в консолидированный бюджет Российской Федерации и страховых взносов на обязательное социальное страхование за 9 месяцев 2022

В тысячах рублей

Виды деятельности	Код по ОКВЭД	Начислено к уплате в текущем году в консолидированный бюджет Российской Федерации	Начислено по страховым взносам на обязательное социальное страхование
1	2	3	4
Разработка компьютерного программного обеспечения, консультационные услуги	J 62	513 874 631	82 935 388

Продолжение таблицы 3.6

1	2	3	4
Деятельность в области информационных технологий	Ж 63	118 773 135	39 652 680
Итого по отрасли	-	632 647 766	122 588 068

Источник: составлено автором на основании Отчета о поступлении налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации по основным видам экономической деятельности 1-НОМ [136].

Данные фактическим поступлениям по видам налогов представлены в таблице 3.7.

Таблица 3.7 – Начисления и фактические поступления по видам налогов от отрасли информационных технологий за 9 месяцев 2022 года, статистические коды Ж 62, Ж 63

В тысячах рублей

Показатели	Сумма
Начислено к уплате в текущем году в консолидированный бюджет Российской Федерации	632 647 766
Поступило платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации всего	592 395 721
Налог на прибыль организаций	108 221 485
Налог на доходы физических лиц	197 237 999
Налог на добавленную стоимость	255 579 860
Остальные налоги	90 594
Налог на имущество организаций	1 392 421
Транспортный налог	184 245
Местные налоги и сборы	169 840
Налоги, предусмотренные специальными налоговыми режимами	29 520 016
Взносы на социальное страхование	140 820 911

Источник: составлено автором на основании Отчета о поступлении налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации по основным видам экономической деятельности 1-НОМ [136].

Данные таблицы 3.7 свидетельствуют о том, что по итогам 2022 года имеются существенные расхождения между целевыми и фактически достигнутыми показателями:

1) величина налоговых расходов по статье льгот по налогу на прибыль оказалась почти в 2 раза выше прогнозируемой;

2) фактический охват льгот, измеряемый количеством налогоплательщиков, применивших льготы, оказался многократно ниже общей совокупности организаций сферы ИТ;

3) отсутствуют свидетельства того, что ожидаемые поступления от отрасли ИТ позволяют характеризовать комплекс мер именно как «налоговый маневр», то есть балансировать бюджетные интересы, предоставляя стимулирующие льготы, с одной стороны, и достигая роста бюджетных доходов по другим статьям.

При переходе от агрегированных статистических показателей обнаруживается еще больше причин усомниться в положительном эффекте применения льгот.

Отечественные исследователи [115] отмечают положительную динамику развития отрасли информационных технологий. Так, в 2020 году зафиксирован рост добавленной стоимости отрасли на 19%. Увеличение экспорта услуг составило 26% (с 290 млрд до 366 млрд руб.), а объем реализации на внутреннем рынке увеличился на 33 % (с 1133 млрд до 1507 млрд руб.).

Однако данные 2020 года в сравнении с предыдущими периодами нельзя использовать при оценке эффективности налогового маневра, поскольку в значительном объеме этот режим налоговых преференций был развернут только с 2021 года, а в полном объеме только в 2022 году. По этой же причине нельзя относить рост инновационной активности в виде увеличения на 14%, с 17,7 млрд до 20,1 млрд руб. в 2020 году по сравнению с 2019 годом к последствиям действия налоговых стимулов. Следовательно, достигнутые показатели роста были реализованы за счет иных факторов.

В исследовании «Оценка влияния налогового маневра в ИТ-отрасли на показатели налоговых поступлений» [115] отмечается рост доходов от реализации на 28% в 2021 г. по сравнению с 2020 г. и сравнение этих двух периодов является более релевантным при оценке эффективности льгот, поскольку уже с 2021 года начали действовать сниженные ставки по страховым взносам и пониженная до 3% ставка налога на прибыль. Но и на эту статистику нельзя полагаться в полной мере как минимум по 3 причинам:

1) Статистические показатели были собраны по данным налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций за 2020-2021 гг. по организациям с основным ОКВЭД 62.01, 62.02, 62.03, 63.11. Нельзя сбрасывать со счетов тот факт, что именно в этот период наблюдалась тенденция массового выделения ИТ подразделений из состава многих государственных и частных организаций с целью получения налоговой выгоды путем квалификации этих подразделений как ИТ компаний. Федеральная налоговая служба неоднократно заявляла, что такая практика, несмотря на имеющиеся признаки дробления бизнеса с целью получения налоговой выгоды, не является незаконной. Однако факт появления «новых» ИТ компаний, которые по существу являются ИТ подразделениями таких структур, как ОАО «РЖД», ПАО «Мобильные ТелеСистемы», ПАО «Аэрофлот», ПАО «Газпром» и так далее, приводил к тому, что эти компании в формах статистического наблюдения отчитывались о получении «выручки» от единственного заказчика, хотя новая добавленная стоимость в отрасли ИТ по сути не создавалась. Рост выручки за счет действия этого фактора является ошибкой подсчета. Количественной оценке он не поддается.

2) Другим фактором статистического искажения при наблюдении по критерию ОКВЭД является влияние административного регулирования. Одним из условий получения льгот ИТ организациями является регистрация в реестрах Минцифры России (реестр отечественного программного обеспечения, реестр аккредитованных организаций). Первым жестким фильтром для внесения организации в эти реестры является декларация кода ОКВЭД 62 в качестве основного вида деятельности. Как следствие, показатели деятельности «настоящих» ИТ-компаний, которые до 2021 года вели профильную деятельность, но не заявляли деятельность по 62 коду ОКВЭД в качестве основной, попадали в эту статистическую отчетность по другим видам деятельности, например, ОКВЭД 72 – «Научные исследования и разработки». В 2021 году эти ИТ компании попали под действия новых требований налогового администрирования и вынуждены были оперативно менять основной вид деятельности, вследствие чего в формах статистической отчетности по 62 коду появилась «новая» выручка, которая не

является новой, а переклассифицированной из других видов деятельности. Как минимум несколько наблюдаемых организаций «перешли» из одного вида деятельности в другой, не поменяв сути своих операций, и «увеличили» выручку по виду деятельности «Информационные технологии».

3) Показатели роста «истинной», очищенной от искажений методик расчета выручки отрасли ИТ совсем не обязательно были связаны с введением новых льгот. Во-первых, существенный всплеск роста на услуги ИТ отрасли начался до введения в 2021 году отраслевых налоговых льгот и был связан со стремительно развивающейся под действием прежде всего пандемии цифровизацией всех сфер жизни общества. Аналогичные процессы происходили и в западных странах. Выручка ИТ гигантов типа Google, Amazon, Zoom и сотен других, росла высокими темпами и без налоговых льгот, аналогичных предоставленным Российской налоговой системой. Динамика значимых индикаторов деятельности крупных зарубежных компаний представлены в таблице 3.8.

Таблица 3.8 – Динамика показателей деятельности глобальных компаний в сфере информационных технологий

Сравниваемый показатель, годы	Наименования организаций			
	Google	Meta	Apple	Zoom
-				
Рост выручки 2021/2020	41	37	35	57
Рост численности персонала 2021/2020	16	22	5	73
Рост чистой прибыли 2021/2020	89	35	65	3054
Рост капитализации 2021/2020	62	70	29	-43

Источник: составлено автором на основании Годовая отчетность организаций – Текст : электронный. – URL: <https://www.sec.gov/search-filings> (дата обращения: 02.04.2022).

Необходимо учитывать и факторы инертности в развитии отрасли национальной экономики. Ожидать мгновенной реакции отрасли (а в макроэкономическом масштабе один год – малая величина при измерении происходящих процессов) на налоговые новации, пусть и столь мощные, означает игнорировать объективные условия существования и развития отрасли.

Для того, чтобы нарастить объемы производства интеллектуальной собственности и электронных услуг, отрасль должна преодолеть ряд ресурсных дефицитов. Главный из них – кадровый. Рынок ИТ специалистов показал рост около 50% в 2021 году по сравнению с 2020 годом. Рост количества вакансий в этот период составил 72%, по данным крупнейшего кадрового портала HH.ru.

Предложение ИТ специалистов является неэластичным. Подготовка квалифицированных кадров для ИТ отрасли – длительный процесс, занимающий от нескольких месяцев в простых специальностях, до нескольких лет подготовки высококвалифицированных разработчиков. Естественным образом рынок труда, не имея возможности расти в объемах доступной рабочей силы, отреагировал резким ростом оплаты труда.

Другим фактором инерции является необходимость наращивать производственные мощности, а именно с этим во всем мире наблюдались проблемы технологического характера в 2020-2021 гг. Вызванный пандемией перерыв производства микропроцессоров вызвал дефицит и последовавшие за этим резкое увеличение сроков поставки и стоимости любого компьютерного оборудования, и в особенности высокопроизводительных вычислительных комплексов НРС (англ. high performance computers). Как следствие, вложения в ключевые для отрасли основные средства были затруднены или невозможны.

На основании этого можно утверждать, что статистические данные на уровне отрасли не позволяют нам сделать достоверные выводы о динамике индикаторов отрасли, поскольку нарушено как минимум условие консистентной выборки (то есть той, которая включает одинаковый набор данных и является репрезентативной). Следует использовать другие методы для сравнения отдельных финансовых и численных показателей до введения налоговых льгот и после, а также сравнить с показателями компаний отрасли в других странах с другим налоговым климатом, и принять их в качестве контрольной группы.

Доступный источник данных – финансовая отчетность российских и зарубежных ИТ организаций. Статистическая значимость выборки ограничена в

силу того, что выборка недостаточно широкая и ряды представленных данных (количество лет отчетности) слишком короткие.

Отчетность отечественных ИТ компаний демонстрировала смешанную динамику в период 2021-2022 гг. в сравнении с предыдущими годами. Таблица Е.1 содержит информацию о динамике наиболее важных финансово-экономических показателей выборки российских ИТ компаний за период с 2017 г. по 2022 г.

С точки зрения микроуровня, эффект налогового стимулирования может выражаться в динамике таких показателей компаний, как:

- прирост выручки компаний отрасли;
- рост инвестиций в основные фонды;
- рост прибыли от продаж и чистой прибыли;
- рост числа занятых;
- рост средней ЗП;
- рост объема продукции, поставляемой на экспорт;
- рост стоимости компаний отрасли.

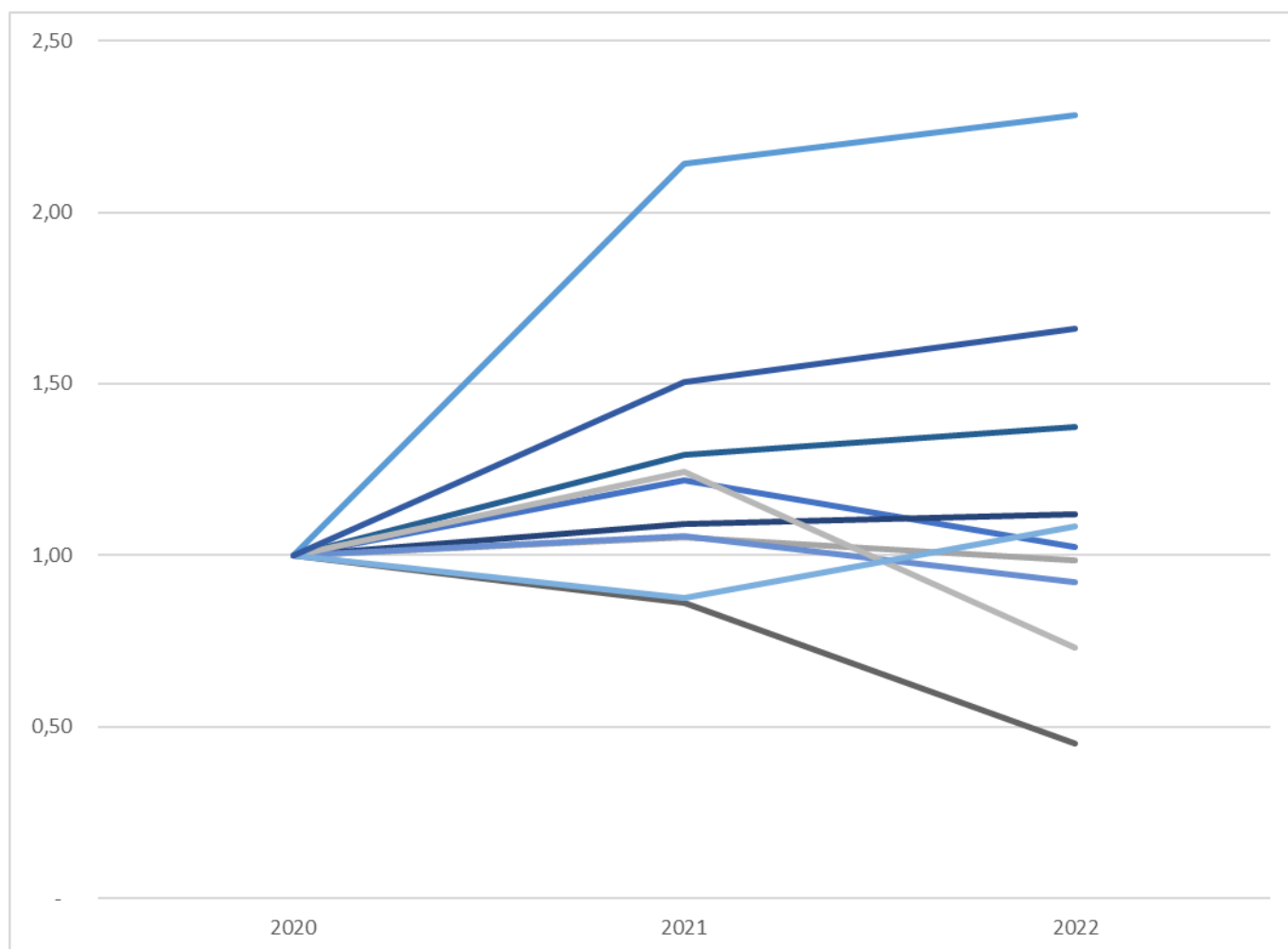
1) Прирост выручки компаний отрасли.

Анализ отчетов о прибылях и убытках говорит о том, что в деятельности ИТ компаний превалирует положительная динамика изменения выручки от года к году. Если в 2021 году рост продемонстрировали 8 из 10 компаний, в 2022 году их количество уменьшилось до 4, снижение выручки произошло у 5 наблюдаемых компаний, что демонстрируется в таблице 3.9 и на рисунке 3.1.

Таблица 3.9 – Количество компаний, продемонстрировавших рост и снижение выручки по сравнению с прошлым годом

Годы	2021 – 2022			2020 – 2021		
	Увеличение	Уменьшение	Н/Д	Увеличение	Уменьшение	Н/Д
Количество	4	5	1	8	2	0

Источник: составлено автором.



Источник: составлено автором.

Рисунок 3.1 – Динамика выручки 10 компаний в выборке по сравнению с 2020 годом.
Нормализовано к единице

Рост выручки компаний в выборке хронологически совпал со введением льготного налогового режима в нашей стране. Однако зарубежные ИТ компании в этот же период также демонстрировали существенный рост выручки, который был обусловлен глобальным технологическим трендом на цифровизацию всех сфер общественной жизни. Российские ИТ компании не остались в стороне от мировых тенденций и встретились со взрывным ростом спроса на свои услуги. Как следствие, отсутствуют достаточные основания утверждать, что именно налоговые стимулы привели к росту выручки отрасли информационных технологий; тем более невозможно количественно оценить влияние этого фактора.

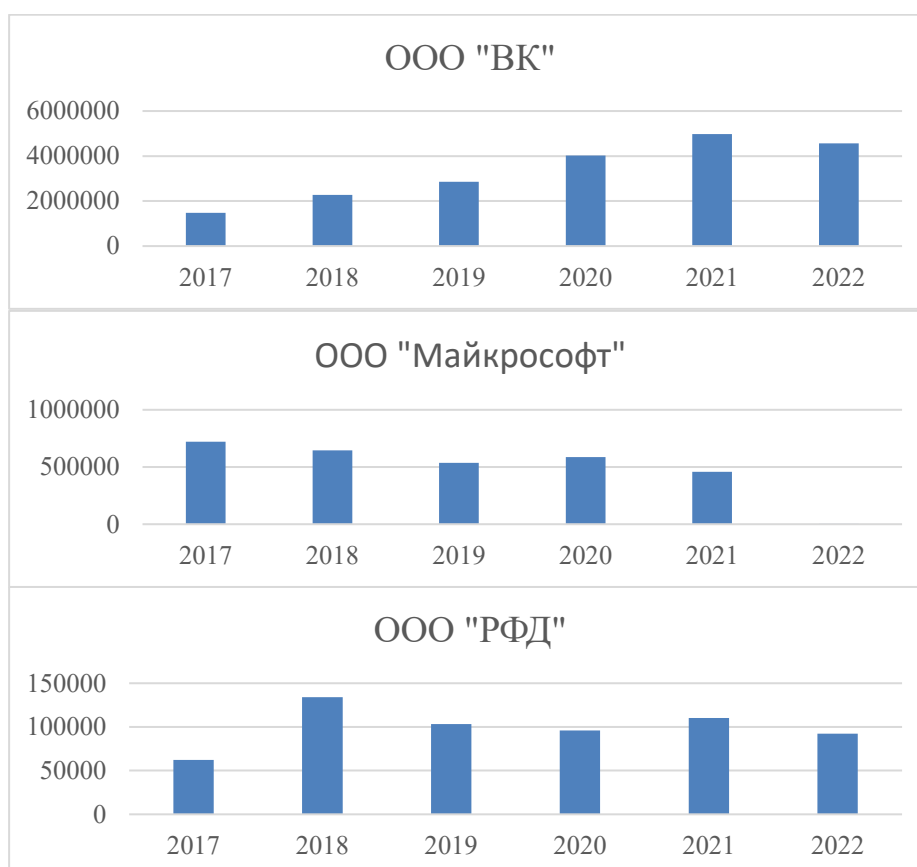
2) Рост инвестиций в основные фонды.

Анализ балансовых показателей в рассматриваемой выборке приводит к выводу о разнонаправленной динамике инвестиционной активности в 2021 г. и 2022 г. Если в 2021 году почти все (9 из 10) компаний продемонстрировали прирост стоимости основных средств от умеренного до многократного, то в 2022 году инвестиционной активностью могла похвастаться только 1 из 10, «Лаборатория Касперского», соответствующие данные представлены в таблице 3.10. Динамика стоимости основных фондов в тыс. руб. отражена на рисунке 3.2.

Таблица 3.10 – Количество компаний, продемонстрировавших рост стоимости основных средств (инвестиции) либо уменьшение стоимости основных средств (дивестиции) в сравнении с прошлым годом

Годы	2021 – 2022			2020 – 2021		
	Увеличение	Уменьшение	Н/Д	Увеличение	Уменьшение	Н/Д
Количество	1	8	1	9	1	0

Источник: составлено автором



Источник: составлено автором.

Рисунок 3.2 – Динамика стоимости основных фондов компаний в выборке в 2017-2022 гг.



Источник: составлено автором.

Рисунок 3.2 – Динамика стоимости основных фондов компаний в выборке в 2017-2022 гг.
(продолжение)



Источник: составлено автором

Рисунок 3.2 – Динамика стоимости основных фондов компаний в выборке в 2017-2022 гг.

Рост инвестиционной активности в 2021 году можно частично объяснить стимулирующим действием налоговых льгот. Имея в виду снизившуюся в будущих периодах налоговую нагрузку, ИТ компании действительно могут улучшать прогнозы своих финансовых показателей и более охотно делать рискованные инвестиции. Поскольку о снижении налоговой нагрузки с 2021 года было объявлено летом 2020 года, стимулированный инвестиционный цикл действительно мог реализоваться в 2021 году.

Почти полная приостановка инвестиционной деятельности ИТ отрасли в 2022 году, с другой стороны, может быть объяснена введенными США, Евросоюзом, Великобританией и другими странами многоступенчатых пакетов санкций, предусматривающих полный запрет на поставку в Российскую Федерацию вычислительной техники.

Не учитывая влияния событий 2022 года, можно предположить, что налоговое стимулирование в рамках налогового маневра имело быстрый экономический эффект и может рассматриваться как действенное.

3) Рост прибыли от продаж и чистой прибыли.

Показатели прибыли от продаж и чистой прибыли необходимо рассматривать отдельно, поскольку, будучи взаимосвязанными, они все-таки несут

разный экономический смысл. Если прибыль от продаж указывает на операционную эффективность компании в прошедшем периоде, то чистая прибыль – это величина, имеющая значение для будущих периодов. Этот сформированный финансовый резерв можно использовать для выплат акционерам, но для бурно развивающейся отрасли ИТ имеет большее значение его экономический потенциал для дальнейшей инвестиционной активности.

При анализе динамики показателя прибыли от продаж необходимо учитывать не все меры налоговой поддержки, а только сниженные ставки социальных взносов для предприятий отрасли ИТ, поскольку показатель налога на прибыль не участвует в расчете показателя.

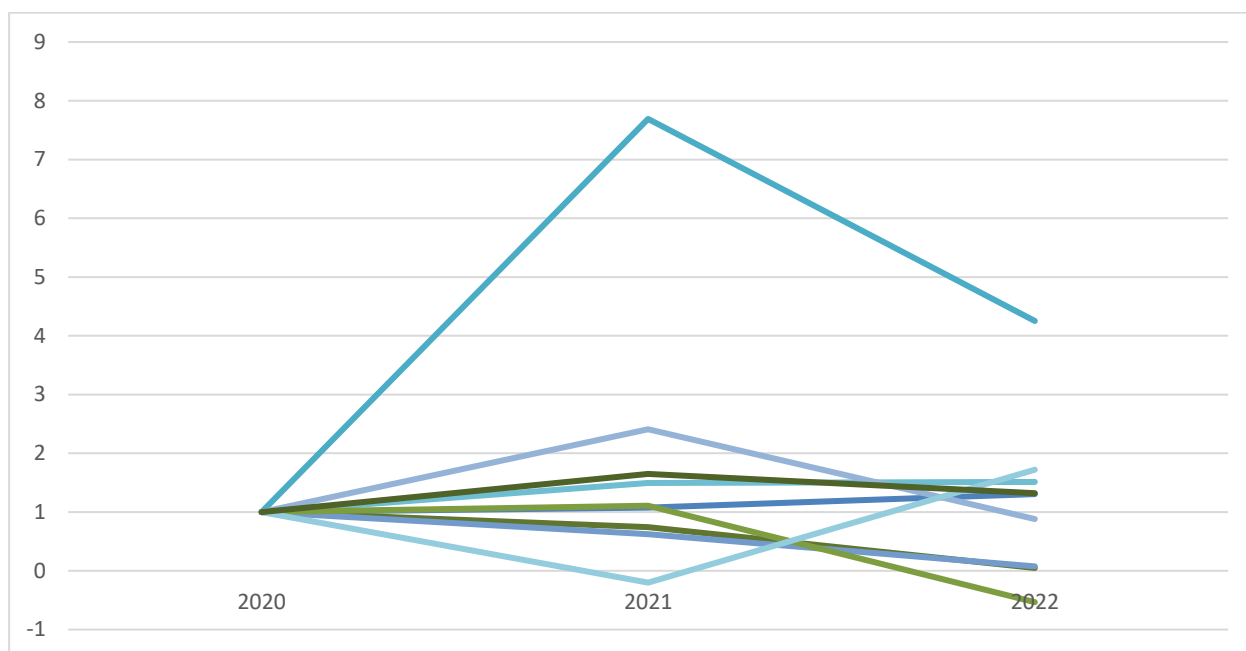
Вопреки ожиданиям, предоставленные в 2021 г., 2022 г. меры налоговой поддержки не нашли отражения в росте операционной эффективности. В 2021 г. компании отрасли продемонстрировали смешанную динамику (6 компаний улучшили экономическую прибыль, 4 ухудшили), а в 2022 г. динамика была выражено негативно, что доказывается в таблице 3.11.

Таблица 3.11 – Количество компаний, продемонстрировавших рост или падение прибыли от продаж в сравнении с предыдущим годом

Годы	2021 – 2022			2020 – 2021		
	Увеличение	Уменьшение	Н/Д	Увеличение	Уменьшение	Н/Д
Количество	1	8	1	6	4	0

Источник: составлено автором.

Отсутствие положительной динамики выручки от продаж иллюстрируется на рисунке 3.3.



Источник: составлено автором.

Рисунок 3.3 – Динамика прибыли от продаж 10 компаний в выборке по сравнению с 2020 годом. Нормализовано к единице

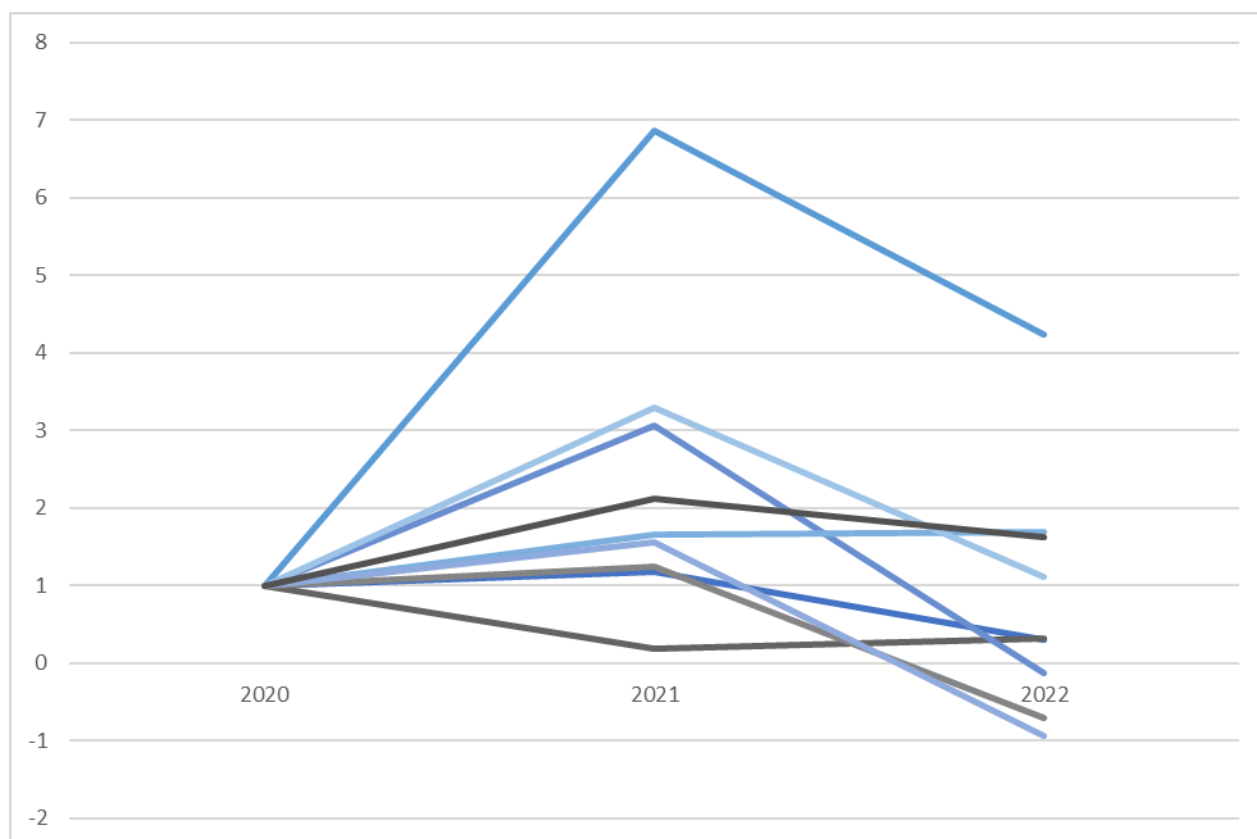
Падение чистой прибыли в 2022 году, несмотря на применение налоговых льгот, в том числе нулевой ставки налога на прибыль, продемонстрировали почти все компании, участвующие в анализе. В таблице 3.12 отображено количество компаний, увеличивших/уменьшивших чистую прибыль в 2021 г. и 2022 г. Если данные 2021 года показывают ожидаемый рост в отрасли, то 2022 год отражает резко отрицательные значения динамики.

Таблица 3.12 – Количество компаний, продемонстрировавших рост или падение чистой прибыли в сравнении с предыдущим годом

Годы	2022 – 2021			2021 – 2020		
	Увеличение	Уменьшение	Н/Д	Увеличение	Уменьшение	Н/Д
Количество	1	8	1	8	2	0

Источник: составлено автором.

Отсутствие улучшений в размере чистой прибыли или ухудшение этого показателя иллюстрируется на рисунке 3.4.



Источник: составлено автором.

Рисунок 3.4 – Динамика чистой прибыли 10 компаний в выборке по сравнению с 2020 годом. Нормализовано к единице

Хорошие результаты финансовой деятельности продемонстрировали компании отрасли в 2021 году. Однако, как указано в таблице 3.11, накопление финансовых резервов не привело к повышению инвестиционной активности в следующем отчетном периоде. Более того, рисунок 3.4, демонстрирует, что несмотря на нулевую ставку налога на прибыль и значительно пониженные ставки налога на прибыль, у многих компаний чистая прибыль снизилась даже по сравнению с 2020 годом, когда льготы не действовали.

4) Рост числа сотрудников и средней заработной платы.

Федеральная налоговая служба не раскрывает данных о численности персонала отчитывающихся организаций.

Замглавы Минцифры России Максим Паршин оценил рост числа занятых в отрасли за 2022 год в 12%, до 761 тыс. человек, рост зарплат в 19% за тот же период [130]. По данным Минцифры России, уровень заработных плат в сфере ИТ в два раза выше, чем в среднем по экономике.

Данные о таких повышенных показателях роста, по сравнению с общероссийскими (которые в 2021 году выросли на 11,5%, в 2022 году на 12,1%), могут свидетельствовать как о стимулирующем воздействии налоговых льгот, так и о неудовлетворенном спросе на ИТ специалистов, который следует за ростом потребления ИТ услуг.

5) Рост объема продукции, поставляемой на экспорт.

Данные об экспорте, импорте продукции отрасли информационных технологий представлены в публикуемом Центральным Банком Российской Федерации платежном балансе Российской Федерации, в статьях «Плата за пользование интеллектуальной собственностью» в части продажи лицензий на программное обеспечение и «Компьютерные услуги» в части оказания услуг компаниями отрасли. Выдержка из Платежного баланса, отражающая величину экспортных и импортных операций по статьям, включающим плату за использование интеллектуальной собственностью и компьютерные услуги, и положительную и отрицательную динамику соответствующих показателей в процентах, представлена в таблице 3.13.

Таблица 3.13 – Платежный баланс Российской Федерации, данные по компаниям отрасли информационных технологий

Показатели платежного баланса	В миллионах долларов США					
	2020 г., в процентах		2021 г., в процентах		2022 г., в процентах	
Плата за пользование интеллектуальной собственностью	-5 645	-4	-5 588	-1	-3 734	-33
Импорт	6 809	-1	7 023	3	4 478	-36
Компьютерные услуги	591	-34	1 192	102	1 752	47
Экспорт	5 094	13	6 354	25	5 111	-20
Импорт	4 503	25	5 162	15	3 358	-35

Источник: составлено автором на основании [139].

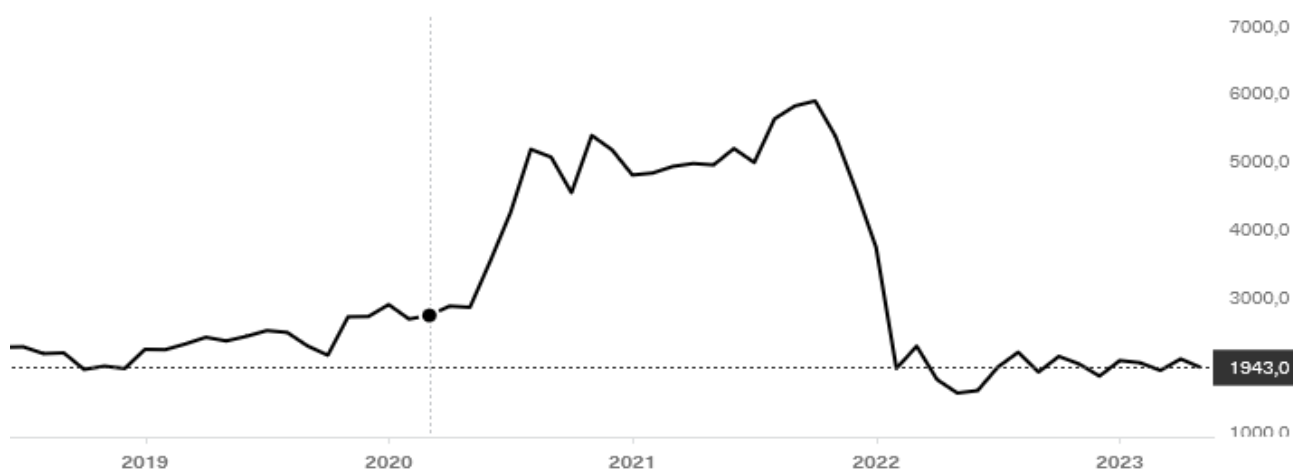
В наблюдаемом периоде отмечен рост экспорта на 23-25% в 2021 году, сменившийся резким падением экспорта в 2022 году. Если положительные изменения в 2021 году хронологически совпадают с введением в действие «налогового маневра», то падение объема экспортно-импортных операций в 2022 году объясняется введением санкций отношении российских компаний, а

также значительным затруднением проведения платежей из России в другие юрисдикции и обратно.

б) Рост стоимости компаний отрасли.

Не так много отечественных ИТ организаций являются публичными компаниями. Большинство из них находятся в собственности фондов прямых инвестиций, частных лиц и информация о фактически проводимых сделкам с их акциями не становятся достоянием общественности. Отрасль практически полностью финансируется венчурным и частным инвестиционным капиталом, и стоимость компании определяется в отдельных сделках, детали которых чаще всего не разглашаются.

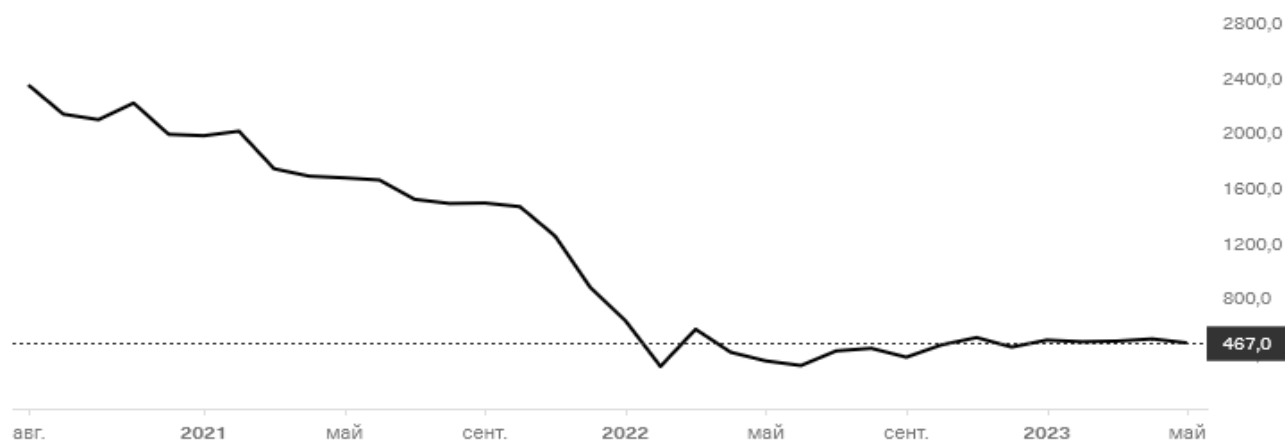
Исключением являются отечественные ИТ компании – Яндекс, ВК и ОЗОН, динамика капитализации которых отражена на рисунках 3.5; 3.6; 3.7 соответственно.



Источник: обзор эмитента Яндекс, Тинькофф инвестиции.¹⁾
Рисунок 3.5 – Динамика стоимости акций Яндекс, 2019-2023 годах

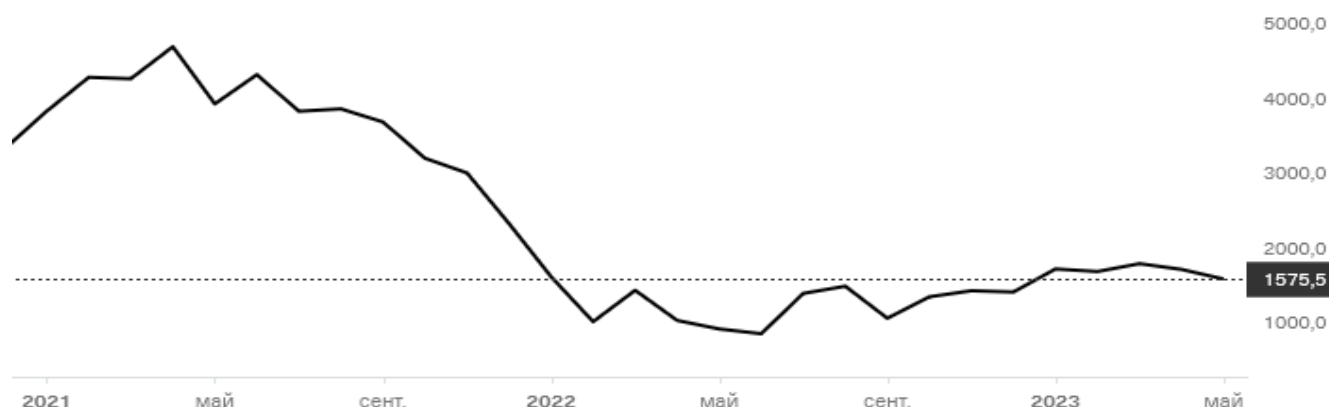
В 2020 году произошел рост стоимости акций Яндекс (электронные сервисы) до 3000 рублей, сменившийся стремительным взлетом до свыше 6000 рублей в 2021 и резким падением до 2000 рублей в 2022 году. Хронологически рост стоимости совпал и может быть частично объяснен введением налоговых льгот, а падение – введением санкций и разделом бизнеса Яндекс.

¹⁾ Обзор эмитента Яндекс, Тинькофф инвестиции – Текст : электронный. – URL: <https://www.tinkoff.ru/invest/stocks/YNDX/> (дата обращения: 18.06.2023).



Источник: обзор эмитента ВК, Тинькофф инвестиции.¹⁾
Рисунок 3.6 – Динамика стоимости акций ВК

В отличие от Яндекса, акции группы компаний ВК (социальные сети) не отреагировали положительным образом на введение налоговых льгот и демонстрируют неуклонное падение в 3 раза и «полку» (отсутствие трендов) весь наблюдаемый период с августа 2021 года.



Источник: обзор эмитента Ozon Holdings PLC, Тинькофф инвестиции.²⁾
Рисунок 3.7 – Динамика стоимости акций OZON

ОЗОН холдингс, являющийся оператором цифровой торговли, с момента первичного размещения демонстрировал падение капитализации даже на фоне позитивных новостей о налоговых льготах для ИТ компаний.

¹⁾ Обзор эмитента ВК, Тинькофф инвестиции – Текст : электронный. – URL: <https://www.tinkoff.ru/invest/stocks/VKCO/> (дата обращения: 18.06.2023).

²⁾ Обзор эмитента Ozon Holdings PLC, Тинькофф инвестиции – Текст : электронный. – URL: <https://www.tinkoff.ru/invest/stocks/OZON/> (дата обращения: 18.06.2023).

Таким образом, по 2 из 3 компаний доступные данные о рыночной капитализации не свидетельствуют о положительной оценке инвесторами предоставленного преференциального режима налогообложения.

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 [193].

Фактический охват субъектов предпринимательства введенными налоговыми льготами оказался незначительным в первом отчетном году: 96 тысяч действующих в разработке ПО индивидуальных предпринимателей (133 тысячи с учетом кода 63) не получают никаких преференций априори, а из 58 тысяч юридических лиц (78 тысяч с учетом кода 63) только 20 тысяч прошли аккредитацию в Минцифры, что является обязательным условием для получения льгот. Фактическое же число налогоплательщиков, воспользовавшихся льготой по налогу на прибыль, составило чуть больше 3 тысяч, или чуть больше 5%. Значительный прирост демонстрирует реестр субъектов МСП, чей статус предусматривает похожий перечень предоставляемых налоговых льгот.

При этом величина налоговых расходов в первый же год налогового маневра вышла далеко за рамки прогнозных величин.

Прирост выручки одновременно со введением налоговых льгот в Российской Федерации продемонстрирован большинством компаний в 2021 году и частью компаний в 2022 году. Однако сравнение данных о росте выручки с аналогичными показателями компаний, инкорпорированных в США и не получающих подобных льгот, говорит о том, что этот рост, весьма вероятно, вызван общим трендом роста ИТ компаний в мире.

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.

Показатель роста чистой прибыли, который является хорошим предиктором будущей инвестиционной активности, показывает такую же динамику: рост в 2021 году и падение в 2022 году. 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.

Показатели экспорта продукции отрасли ИТ показали высокую чувствительность ко введению налоговых льгот, но в силу неэкономических причин резко упали в 2022 году.

Показатели динамики рыночной стоимости ИТ компаний вообще оказались скорее не скоррелированными с налоговыми новациями в этой области.

Таким образом, необходимо констатировать, что по итогам первых двух лет действия мероприятий налогового маневра отсутствуют доказательства позитивного воздействия налоговых льгот как фактора стимулирования на отрасль ИТ [193].

С учетом изложенного, и в условиях неопределенности в вопросах инвестиционного развития дальнейшее предоставление налоговых льгот не будет иметь стимулирующего эффекта для развития отрасли. Демонтаж мер «налогового маневра» представляется целесообразной мерой.

Для стимулирования инновационной активности в области ИТ предлагается авторская модель стимулирования приоритетной отрасли ИТ через пониженную эффективную ставку налога.

Меры стимулирования высокотехнологичных и наукоемких отраслей, прошедшие апробацию в некоторых налоговых системах, отечественные исследователи объединяют в две группы: прямое финансирование и налоговое стимулирование. Прямое финансирование в виде грантового и проектного финансирования, взносов в капитал, кредитования выходит за рамки исследования данной диссертации, а методы налогового стимулирования представляют практический интерес для целей выработки долгосрочной налоговой политики, направленной на поощрение научных разработок и деловой активности в отрасли информационных технологий.

Вишневская Н.Г., Гончаренко Л.И. среди методов налогового стимулирования выделяют 3 основные разновидности налогового кредита как инструмента налогового стимулирования инновационной активности [60]:

- 1) полнообъемный налоговый кредит (R&D volume based tax credit);
- 2) приростной налоговый кредит (R&D tax incremental credit);
- 3) смешанный налоговый кредит, объединяющий элементы двух других видов.

Другие авторы [33] среди форм налогового стимулирования указывают и иные, такие как зарплатный налоговый кредит - уменьшение налогов на величину заработных плат научных сотрудников; ускоренная амортизация основных фондов, связанных с исследованиями и разработками; инвестиционный налоговый кредит, списание значительной части стоимости оборудования в первые годы его эксплуатации.

Необходимо сделать различие между омонимичными терминами «налоговый кредит» в смысле, установленном ст. 66 Первой части НК Российской Федерации и упомянутыми выше перспективными методами стимулирования. Уже существующая в отечественном законодательстве норма говорит именно о кредите, то есть возвратном финансовом инструменте, реализуемом в виде «изменения срока уплаты налога, при котором организации предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Исследовав обширный международный опыт, авторы [34; 60; 74] отмечают наиболее часто используемые инструменты налогового стимулирования, входящие в понятие «налогового кредита» в зарубежной практике, такие, как:

- амортизационная премия, или ускоренное списание стоимости оборудования в первые годы эксплуатации;
- вычет расходов на НИОКР в повышенном (130%-175%) размере;
- прямое возмещение части исследовательских затрат для неприбыльных организаций;

– применение пониженных ставок для компаний, производящих инновационные расходы;

– налоговый кредит на новые рабочие места в инновационной сфере.

За периметром исследования отечественных авторов пока остается практика, уже реализованная на основании мер BEPS в юрисдикциях, которые ввели особый режим налогообложения IP BOX. Ранее во 2 главе диссертации был сделан вывод о том, что действующая в настоящее время особая система налогообложения организаций отрасли ИТ содержит многие элементы ранних форм IP BOX, а значит, и присущие им недостатки.

Как было обосновано в главе 2, неограниченное и излишне свободное предоставление льгот технологическим компаниям привело к тому, что режим IP BOX стал ассоциироваться с режимом налоговой гавани, позволяя размещать в юрисдикциях «патентных копилочек» интеллектуальную собственность, пользоваться системой международных СОИДН, а впоследствии выводить прибыль в безналоговые юрисдикции. Эта активность, получившая обозначение «base erosion», «размытие базы», оказалась в центре пристального внимания разных стран, и к 2016 году налоговые режимы IP BOX были гармонизированы: право на льготы получают только те компании, которые реально занимаются созданием добавленной стоимости на территории этих стран. Уже в 2008 году власти КНР, изучив опыт европейских спецрежимов налогообложения, внедрила систему, действующую и по сей день. Налоговые режимы, как было рассмотрено ранее, устроены таким образом, что понижают эффективную ставку налогообложения прибыли от стимулируемого вида деятельности только при выполнении ряда условий: 1) учитывается только выручка от этого вида деятельности; 2) расходы понесены на территории страны и 3) учитываются только расходы определенного рода.

Авторское предложение заключается во внедрении в отечественной налоговой системе механизма, который учел бы лучший международный опыт и основывается на применении к ИТ организациям порядка расчета квалифицируемой прибыли, который позволяет снизить стандартную ставку

налогообложения при выполнении квалифицирующих условий [194]. То есть верхний предел ставки налога на прибыль будет ограничен стандартной для российских компаний величиной ставки в 20%, но у ИТ организации, при выполнении условий «приземления» процесса разработки продуктов и создания добавленной стоимости на территории Российской Федерации, будет возможность снизить эффективную (то есть фактически уплачиваемую) ставку до уровня, который у налогоплательщика будет ассоциироваться с высокой степенью стимулирующего воздействия. В качестве этого уровня предлагается ставка в 2,5% – наиболее низкая эффективная ставка, достижимая для ИТ организации на Кипре, традиционно являющемся популярной локацией у российских предпринимателей.

Снижение эффективной ставки предлагается делать только для прибыли, которая будет отвечать установленным условиям, то есть будет квалифицируемой для целей применения льгот.

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%.

Ограничивая действие стимулирующих мер только квалифицируемой выручкой и только квалифицируемыми затратами, достигается двоякая цель. С одной стороны, поощряется создание добавленной стоимости на территории РФ, и компании ИТ сектора, несущие профильные затраты, получают реальную поддержку, и с другой стороны, отсекается возможность распространения льгот на непрофильную выручку.

Формализуется расчет квалифицируемой прибыли предлагаемой авторской формулой (2)

$$B_q = S_q - (C_q + UC_q), \quad (2)$$

где V_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 (3)

$$T_e = V(q) \times R(s), \quad (3)$$

где R_s – стандартная ставка налога в Российской Федерации, 20%;
 V_q – квалифицируемая прибыль.

Для того, чтобы ограничить нижний предел эффективной ставки 2,5%, но достичь стимулирующего эффекта, необходимо ограничить величину UC_q с двух сторон: повышающие затраты должны быть больше нуля, но меньше той величины прибыли до применения повышающих затрат, которая приведет к достижению максимально допустимой эффективной ставки 2,5% при стандартной ставке 20%.

Соотношение величин минимально допустимой ставки и стандартной ставки в предлагаемой модели составляет 12,5%, следовательно, применение повышающих расходов UC_q не должно приводить к снижению налоговой базы ниже уровня 12,5%, что позволяет вычислить максимальный уровень повышающих расходов UC_q как разницу между 100% и 12,5%, или 87,5% размера квалифицируемой прибыли V_q до применения повышающих затрат.

Сам размер повышающих затрат предлагается установить в размере 30% квалифицирующих затрат, что соответствует установленным в развитых странах коэффициентам.

Графически действие формулы можно выразить прямой, проведенной в области, где по горизонтали отражается доля квалифицирующих затрат в выручке, а по вертикали – эффективная ставка налога, что отражено на рисунке 3.8.



Источник: составлено автором.

Рисунок 3.8 – Зависимость эффективной ставки налога от доли квалифицируемых затрат в выручке

Предлагаемый механизм расчета выручки позволит решить присущие системе налогообложения в рамках «налогового маневра в ИТ» недостатки и ограничения [194].

1) В настоящее время отсутствует ограничение на вывод средств в иностранные юрисдикции. Компания, которая заказывает разработку ПО за рубежом, может делать это, не теряя права на льготы.

2) Действует механизм, который льготирует всю прибыль ИТ организации, вне зависимости от того, получена она от разработки ПО или других видов деятельности. Это предоставляет возможность освободить от налогообложения те виды деятельности, которые не попадают в периметр стимулирования.

3) Суммы внеоперационных и внереализационных доходов, получаемых организацией от прочих видов активов, в настоящее время освобожденные от налогообложения (хотя у других организаций этого освобождения нет) будут подлежать налогообложению в общем порядке.

4) ИТ организации вынуждены предпринимать дополнительные меры финансового администрирования, которые позволят им соблюдать условие минимальной профильной выручки – 70%. Например, компании, которые предоставляют сервисы на основе своего программного обеспечения, могут

Продолжение таблицы 3.14

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
8	Сумма налога = = (6)×(7)	-	40	35,2	30,4	25,6	20,8	16	11,2	6,4	5	5	5
9	Эффективная ставка налога, в процен- тах = (8)/(3)	Гс	20,0	17,6	15,2	12,8	10,4	8,0	5,6	3,2	2,5	2,5	2,5
10	Чувствительность эффективной ставки к доле квалифицируемых затрат, в процентах	-	-	0,24	0,24	0,24	0,24	0,24	0,24	0,24	0,07	0,00	0,00

Источник: составлено автором.

Организации отрасли ИТ демонстрируют значительную вариативность показателя маржинальности основной деятельности. Некоторые предприятия показывают повышенную маржинальность, другие, особенно вновь созданные, могут показывать убытки в начальные периоды деятельности. В расчетах в таблице 3.15 установлено, что предлагаемая модель налогообложения демонстрирует избирательное действие, предоставляя большие стимулы низкомаржинальным организациям, и меньшие высокомаржинальным. Эффективная ставка падает по мере снижения уровня прибыльности деятельности организации.

Таблица 3.15 – Анализ чувствительности модели к уровню прибыльности организации
В тысячах рублей

1	2	3	Уровни прибыльности организации												
			4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	Выручка квалифицируемая	Sq	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
2	Затраты, всего	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2а	Квалифицируемые	Cq	500	550	600	650	700	750	800	850	900	950	1000	1050	1100
2б	Неквалифицируемые	-	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3	Прибыль до налогообложения	-	500	450	400	350	300	250	200	150	100	50	0	-50	-100

Продолжение таблицы 3.15

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
4	Повышающие затраты, = $= 30\% \times (2.a)$	УСг	150	165	180	195	210	225	240	255	270	285	300	315	330
5	Верхний предел повышающих затрат = $= 87,5\% \times (3)$	-	437,5	393,75	350	306,25	262,5	218,75	175	131,25	87,5	43,75	0	0	0
6	Налоговая база = $(1)-(2)-(4)$ или $(1)-(2)-(5)$	-	350	285	220	155	90	31,25	25	18,75	12,5	6,25	0	0	0
7	Стандартная ставка налога, в процентах	Rs	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
8	Сумма налога = $(5) \times (6)$	-	70	57	44	31	18	6,25	5	3,75	2,5	1,25	0	0	0
9	Эффективная ставка налога, в процентах	Te	14,0	12,7	11,0	8,9	6,0	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	0,0	0,0	0,0
10	Чувствительность эффективной ставки к снижению маржинальности, в процентах		0	26,7	33,3	42,9	57,1	70,0	0,0	0,0	0,0	0,0	50,0	0,0	0,0

Источник: составлено автором,

Продemonстрируем избирательность действия предлагаемой модели к стимулированию профильной деятельности в области ИТ. Выберем соотношение неквалифицируемой и квалифицируемой выручки в совокупном финансовом результате в 0% (Вариант 1), 10% (Вариант 2), 50% (Вариант 3) и 100% (Вариант 4). Расчеты в таблице 3.16 доказывают, что совокупная налоговая нагрузка на финансовый результат в исследуемых вариантах растет по мере повышения доли непрофильных доходов. В этом заключается преимущество предлагаемой модели в сравнении с действующим порядком льготирования, который полностью освобождает непрофильные доходы (при условии, что они составляют менее 30% в общей выручке).

Таблица 3.16 – Анализ чувствительности модели к доле непрофильной выручки (далее – НВ)
В тысячах рублей

Номер показателя	Показатель	Параметр	Вариант 1			Вариант 2			Вариант 3			Вариант 4		
			ИТ	НВ	Итого	ИТ	НВ	Итого	ИТ	НВ	Итого	ИТ	НВ	Итого
-	-	-	ИТ	НВ	Итого	ИТ	НВ	Итого	ИТ	НВ	Итого	ИТ	НВ	Итого
1	Выручка квалифицируемая	Sq	1000	0	1000	1000	100	1100	1000	500	1500	1000	1000	2000
2	Затраты, всего	-	-	-	0	-	80	880	800	400	1200	0	800	800
2а	Квалифицируемые	Cq	800	-	800	800	-	800	800	-	800	800	-	800
2б	Неквалифицируемые	-	0	0	0	0	80	80	0	400	400	800	800	1600
3	Прибыль до налогообложения	-	200	0	200	200	20	220	200	100	300	200	200	400
4	Повышающие затраты 30%× (2.а)	UCq	240	0	240	240	0	240	240	0	240	240	0	240
5	Верхний предел повышающих затрат= = 87,5%× (3)	-	175	0	175	175	0	175	175	0	175	175	0	175
6	Налоговая база= (1)-(2)- -(4) или =(1)- -(2)-(5)	-	25	0	25	25	20	45	25	100	125	25	200	225
7	Стандартная ставка налога, в процентах	Rs	20	0	20	20	20	40	20	20	40	20	20	40
8	Сумма налога = (6) × (7)	-	5	0	5	5	4	9	5	20	25	5	40	45
9	Эффективная ставка налога, в процентах = (8)/(3)	Te	2,5	0,0	2,5	2,5	20,0	4,1	2,5	20,0	8,3	2,5	20,0	11,3

Источник: составлено автором.

Внереализационные доходы, такие, как курсовые разницы, арендные доходы, полученные проценты и прибыль от ценных бумаг и прочие, могут составлять в ряде случаев значительную долю доходов организации. Действующий в настоящее время порядок применения льгот допускает полное льготирование этих доходов, поскольку не содержит никаких ограничений в отношении прочих доходов, что не соответствует заявленной государством цели льготирования. Теоретически возможна ситуация, когда основным бизнесом организации является сдача

недвижимости в аренду, но благодаря ИТ льготе эти доходы не подпадут под налогообложение, если организация мимикрирует под ИТ.

Предлагаемая авторская модель решает эту проблему путем применения стандартной ставки в 20% ко всем доходам, с исключением квалифицируемых расходов. Таблица 3.17 иллюстрирует, что все внереализационные доходы станут частью налоговой базы, и по мере роста их доли в финансовом результате эффективная ставка налогообложения финансового результата будет расти.

Таблица 3.17 – Анализ чувствительности модели к уровню прочих доходов организации
В тысячах рублей

Номер показателя	Показатель	Параметр	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3	Вариант 4
1	2	3	4	5	6	7
-	-	-	ИТ	ИТ	ИТ	ИТ
1	Выручка квалифицируемая	Sq	1000	1000	1000	1000
2	Затраты, всего	-	800	800	800	800
2а	Квалифицируемые	Cq	800	800	800	800
2б	Неквалифицируемые	-	0	0	0	0
3	Прибыль до налогообложения	-	200	200	200	200
4	Внереализационные доходы	-	0	50	100	200
5	Повышающие затраты $30\% \times (2.a)$	UCq	240	240	240	240
6	Верхний предел повышающих затрат $= 87,5\% \times (3)$	-	175	175	175	175
7	Налоговая база, = наибольшее из $(1)-(2)-(5)+(4)$ или $(1)-(2)-$ $-(6)+(4)$	-	25	75	125	225
8	Стандартная ставка налога, в процентах	Rs	20	20	20	20
9	Сумма налога = $(7) \times (8)$	-	5	15	25	45
10	Эффективная ставка налога, в процентах $= (9)/(3)$	Te	2,5	6,0	8,3	11,3

Источник: составлено автором.

Другие предложения касаются модификации действующей структуры льгот иных действующих льгот.

Проведенный в главе 2 анализ экономического эффекта льготы по в части ускоренной амортизации основных фондов позволил сделать вывод о пренебрежительно малом влиянии данной льготы на финансовые результаты ИТ организаций. Этот вывод подтверждается низкой популярностью льготы, которой пользуются, согласно статистическим данным, считанные единицы налогоплательщиков. Следует отметить, что экономический эффект был посчитан для стандартной ставки налога на прибыль в 20%; в условиях действующей в 2022-2024 гг. нулевой ставки налога на прибыль (5% с 2025 г.) этот эффект и вовсе обнуляется.

Данная норма, присутствуя в отечественном законодательстве, «утяжеляет» его и создает ложное впечатление действующей меры поддержки. Рациональной представляется полная отмена этой льготы за неэффективностью.

Освобождение от НДС в нынешнем виде приводит к ухудшению финансовых результатов организаций. Предлагается ввести элективный принцип применения данной льготы, это будет иметь положительный экономический эффект для тех организаций, которые реализуют свою продукцию юридическим лицам.

3.2 Перспективные направления совершенствования налогового администрирования организаций сферы информационных технологий

Методы налогового администрирования организаций отрасли ИТ также нуждаются в совершенствовании с учетом специфики цифровых бизнес-моделей и новых способов взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков.

Комплекс мер «налогового маневра в ИТ» предоставил налогоплательщикам возможность пользоваться значительным пакетом льгот, и его реализация требует дополнительных мер налогового администрирования. Это обусловлено несколькими причинами.

Режим льготного налогообложения привлек внимание крупных налогоплательщиков, что иллюстрируется статистикой поданных заявок на включение в реестр аккредитованных организаций (обязательное условие для

предоставления льгот). В 2021 г., 2022 г. зарегистрирован всплеск активности компаний, подавших заявки, в 100 раз по сравнению с предыдущими периодами.

Режим налогообложения ИТ отрасли является особым, но не является специальным, как, например, УСН. Это означает, что в ходе налогового контроля налоговые органы получают отчетность от льготлируемых организаций в тех же формах и по тем же правилам, что установлены для всех организаций.

Традиционные методы налогового контроля оказываются недостаточно эффективными в ходе мероприятий автоматизированного налогового контроля на основании отчетности организаций и анализа больших данных, поскольку исходные данные изначально отличаются от данных обычных налогоплательщиков, не пользующихся льготами.

Кроме того, как было доказано в главах 1 и 2 данной диссертации, новые цифровые бизнес-модели, новые классы активов типа пользовательских данных сами по себе представляют вызов для налоговых систем. По утверждению ОЭСР «...международные налоговые стандарты, возможно, отстают от реалий развития мировых деловых практик, в особенности в области нематериальных активов и развития цифровой экономики» [155].

Базовая современная концепция налогового администрирования основывается на подходе к нему как к «специфической области управления, которая обеспечивает выполнение следующих функций управления: планирование, контроль, регулирование, учет».

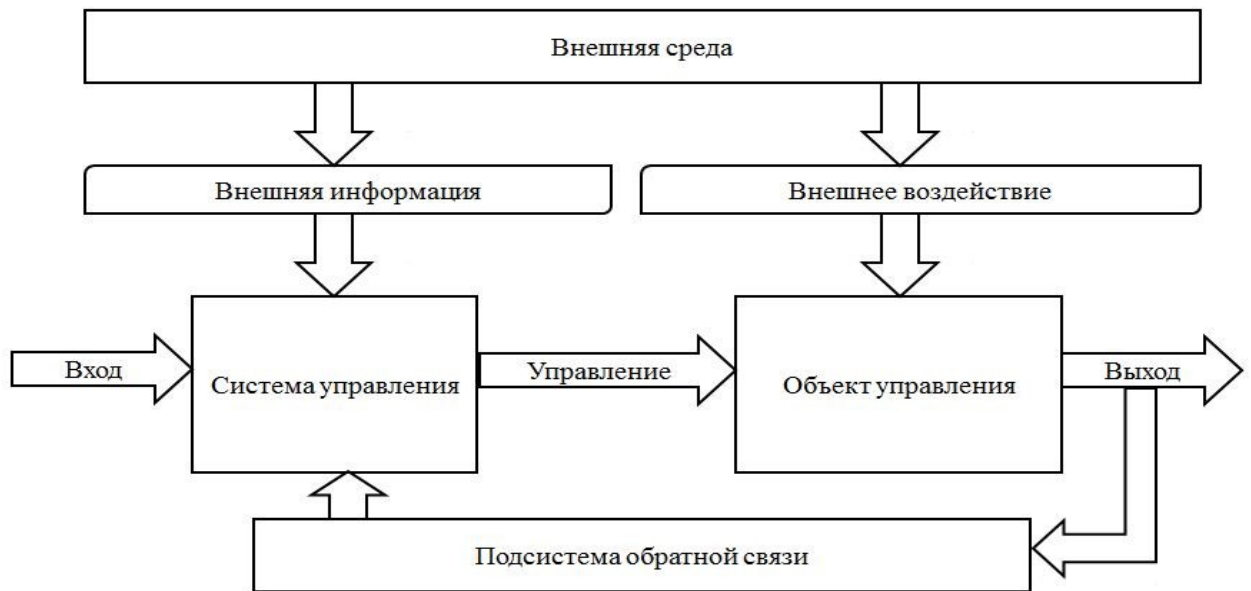
Рассматривая налоговое администрирование как часть деятельности по управлению налоговыми отношениями, можно проанализировать его в контексте кибернетики, науки об общих закономерностях процессов управления и передачи информации в машинах, живых организмах и обществе, принципы которой были сформулированной в 1948 году Норбертом Винером.

Базовые понятия кибернетики (от древнегреческого κυβερνητική — «искусство управления»), которую определяют, как науку об общих закономерностях получения, хранения, преобразования и передачи информации в

сложных управляющих системах, будь то машины, живые организмы или общество, содержат следующие функциональные блоки управляемых систем:

- процесс;
- вход;
- выход;
- обратная связь;
- ограничения.

Управляющие и управляемые объекты взаимодействуют между собой отображенным на рисунке 3.9 образом.



Источник составлено автором.

Рисунок 3.9 – Взаимодействие объектов в кибернетической модели управления

Налоговые отношения являются специальной областью властных отношений. Налоговые органы, наделенные законодательно предоставленными полномочиями, осуществляют управление налоговыми отношениями, одновременно получая информацию и воздействие из внешней среды и получая обратную связь от объекта управления.

Вопросы прямого воздействия на объект управления – налоговые отношения, являются глубоко проработанными и реализованными. Существует обширная законодательная база, которая подробно описывает права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, налоговые органы достаточно

технически оснащены, и российская система электронного налогового контроля считается одной из наиболее технологически продвинутых в мире.

Вопросам двусторонней связи с объектом управления, однако, уделяется недостаточно внимания [80]. Законодательно установленным механизмам получения обратной связи является взаимодействие по инициативе налогоплательщика.

Статьей 34.2 «Полномочия финансовых органов в области налогов, сборов, страховых взносов» Налогового Кодекса Российской Федерации обязывает налоговые органы бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и порядке их исчисления и уплаты, и предоставляет Минфину России, финансовым органам субъектов Российской Федерации полномочия давать разъяснения и рекомендации участникам налоговых отношений – налогоплательщикам и налоговым органам. Подобные полномочия есть и у судебной власти, причем судебные решения превагируют над документами, выпущенными Минфином и ФНС.

Таким образом, существующий дизайн налоговых отношений в нашей стране по умолчанию предполагает, что у субъекта управления, налоговых органов, всегда есть достаточный объем компетенций и достаточная информация об экономической среде и реальных условиях функционирования управляемого объекта.

Однако реальное взаимодействие между налогоплательщиками и налоговыми органами все же носит односторонний характер (рекомендации, разъяснения, ответы) и нередко формально. Зачастую ФНС и Минфин России направляют шаблонный ответ о том, что обращения организаций по оценке конкретных хозяйственных ситуаций в Минфине России не рассматриваются.

Современные ученые указывают на более эффективные способы налогового администрирования, которые предусматривают установление доверительных отношений между бизнесом и налоговыми органами, и распространение на добросовестных налогоплательщиков более прозрачных и понятных методов налогового администрирования взамен фискальных методов.

Еще в 2008 году Гончаренко Л.И. охарактеризовала тенденции развития налоговых отношений как «налоговое партнерство» или «сотрудничество» [31]. Отмечаются такие характеристики будущего налогового администрирования, как:

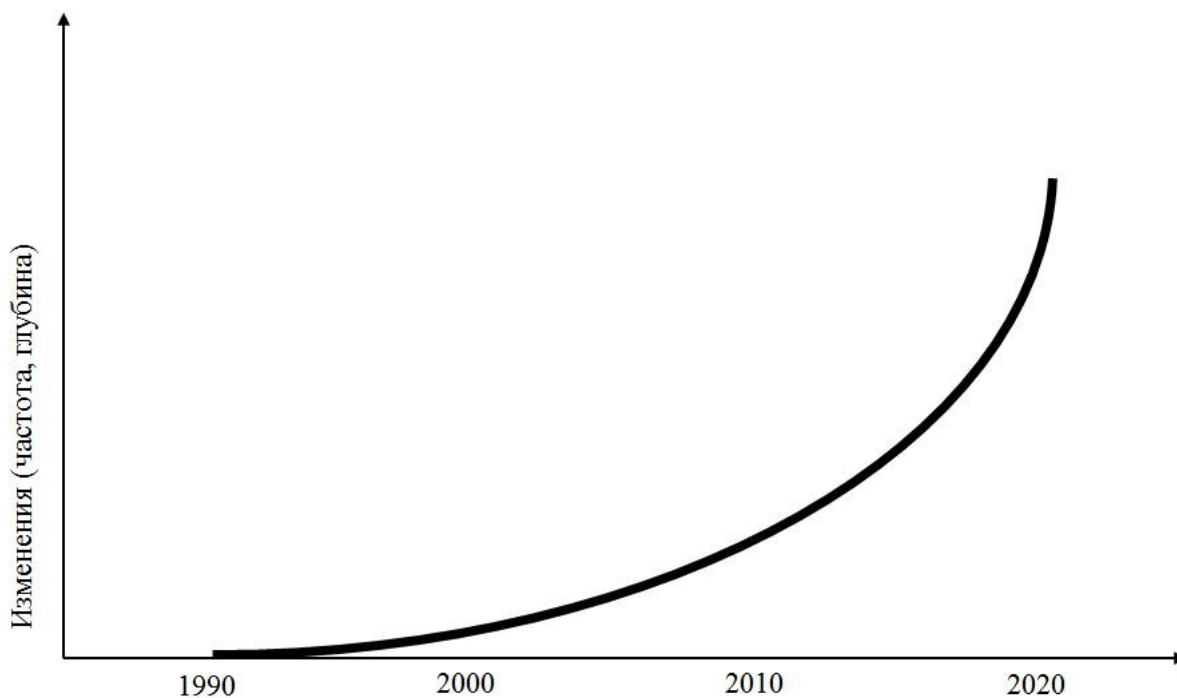
- двусторонний характер взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов;

- наличие предварительных (до совершения хозяйственных операций) взаимно согласованных оценок налоговых последствий совершаемых хозяйственных операций;

- большее, чем предусмотрено налоговым законодательством, раскрытие информации со стороны налогоплательщика в обмен на налоговые послабления со стороны налоговых органов, меньшую императивность и больший учет интересов налогоплательщиков.

Работы упомянутых авторов посвящены налоговому администрированию в целом, а также банковской сферы, но представленные ими идеи будут особенно актуальны применительно к отрасли ИТ.

Необходимость применения новых методов налогового администрирования в отрасли ИТ обуславливается как динамичным развитием самой индустрии, так и соответствующего налогового законодательства. Приведенный в главе 2 анализ изменений отечественного налогового права в части ИТ позволяет говорить об экспоненциальном росте количества и глубины этих изменений в последние годы, который можно отобразить следующим образом на рисунке 3.10.



Источник: составлено автором.

Рисунок 3.10 – Глубина и степень изменений в налогообложении отрасли ИТ

Большое количество технологических новаций и продолжающееся развитие индустрии 4.0, трансформация бизнес-моделей придает проблемам налогового администрирования ИТ индустрии дополнительную остроту. Получение адекватной обратной связи от динамично развивающейся отрасли критично, поскольку управляющая функция налоговых органов может быть реализована только с некоторым отставанием, что не может не сказаться на качестве управления.

К настоящему моменту в отечественном законодательстве нашли отражение три новых направления взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков:

- 1) налоговый мониторинг;
- 2) заключение соглашения о применяемых ценах по контролируемым сделкам;
- 3) получение мотивированного мнения налогового органа в рамках налогового мониторинга (в зарубежных правовых системах ее аналог называется tax rulings).

В то же время практика применения рулингов в отечественной налоговой системе еще не прижилась. Отечественные ученые и практики выделяют в качестве их далекого подобия заключение соглашения о ценообразовании, которое так и не нашло широкого применения из-за сложности и неясностей в применении.

Дальнейшее развитие активного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков должно идти новыми путями, в том числе через общественные институты. Основываясь на исследованиях Нобелевских лауреатов Акерлоф Джорджа и Норта Дугласа, Аузан А.А. [28] выдвигает институциональную теорию устройства общественного управления, которая является дополнением и развитием теории государственного управления. Ее основным тезисом является значительная опора на общественные институты – систему правил, алгоритмов, по которым экономические агенты взаимодействуют друг с другом, не противореча формально существующим структурам государственного управления, но дополняя их. В современном общественном устройстве «институты имеют значение», *institutions matter*. Аузан А.А. обосновывает тезис о том, что общественные институты координируют деятельность экономических агентов, снижают неопределенности и транзакционные издержки, что способствуют экономическому росту. Ярким примером общественных институтов может служить ОЭСР, надгосударственная организация, чья деятельность иллюстрирует тот факт, что такие неосязаемые явления, как общие ценности и стремление к кооперации приносят существенную коллективную выгоду странам-участницам.

Российское гражданское право предоставляет экономическим агентам возможность деятельности по самоорганизации через такой общественный институт, как саморегулируемые организации.

Отечественные исследователи [28] видят позитивные эффекты от сочетания государственного регулирования с саморегулированием; оба являются одновременно конкурирующим и взаимно дополняющими механизмами, обеспечивающими стабильный правопорядок.

СРО объединяют субъекты профессиональной деятельности определенного вида или субъекты предпринимательской деятельности, работающие в определенной отрасли производства товаров (работ, услуг) для выполнения следующих задач:

- представление интересов своих участников перед органами государственной власти и местного самоуправления;
- организация возможности получения разъяснений от государственных органов в целях обучения и повышения квалификации сотрудников СРО;
- выступление в роли «третьей стороны» при возникновении споров между членами саморегулируемой организации, ими и заказчиками или потребителями их услуг и так далее.

Саморегулируемыми организациями признаются некоммерческие организации, созданные в целях, предусмотренных федеральными законами, основанные на членстве, объединяющие субъектов предпринимательской деятельности исходя из единства отрасли производства товаров (работ, услуг) или рынка произведенных товаров (работ, услуг) либо объединяющие субъектов профессиональной деятельности определенного вида. Предметом саморегулирования служит предпринимательская или профессиональная деятельность субъектов.

Основная цель создания СРО — переложить контрольные и надзорные функции за деятельностью субъектов в определенной сфере с государства на самих участников рынка. СРО – один из «институтов» в понимании Норта, способствующий снижению издержек, обеспечивающий повышение правового и экономического порядка через процессы добровольной самоорганизации, устранения неопределенности и повышение качества и профессионализма участников.

Законодательно в нашей стране установлены следующие функции СРО [19], отображенные на рисунке 3.11.



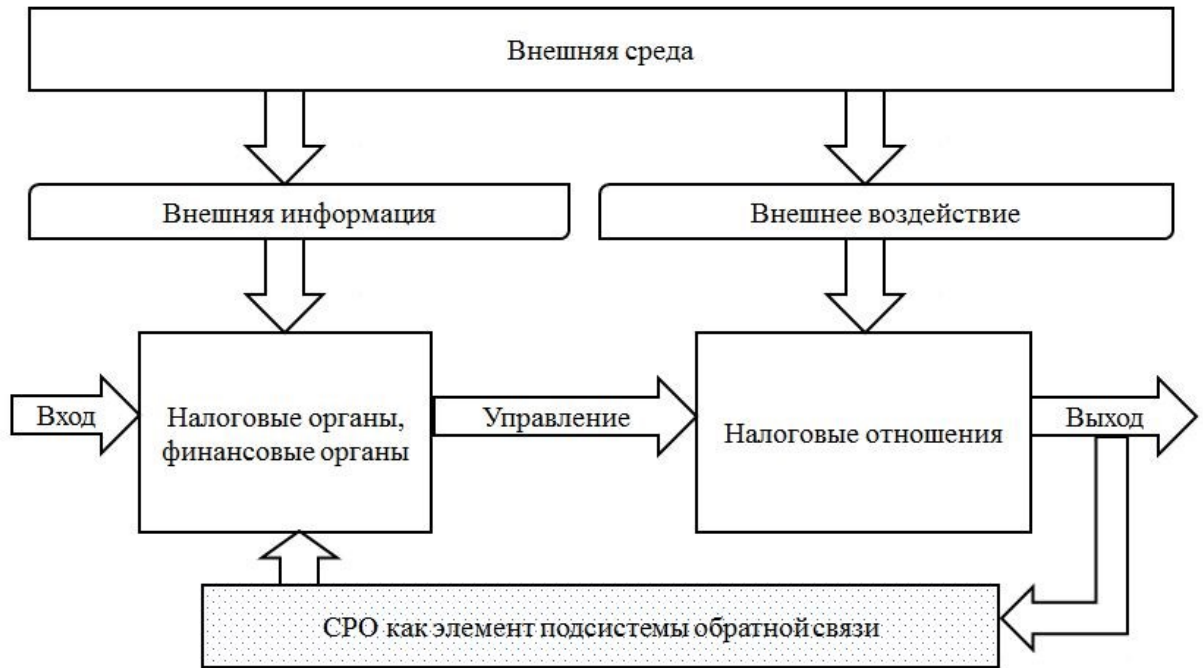
Источник: составлено автором на основании [19].

Рисунок 3.11 – Функции саморегулируемых организаций

Часть обозначенных функций может использоваться при налоговом администрировании: участие в разработке и обсуждении законодательства и нормативных актов, представление интересов членов в органах государственной власти, сертификация услуг членов и самих членов, анализ деятельности членов CPO.

Налицо существенный потенциал достижения синергетического эффекта взаимодействия налоговых органов и CPO. С одной стороны, налоговые и финансовые органы обладают всеми полномочиями и достаточным экспертным потенциалом, но в то же время являются пассивным получателем информации о технологических новациях. С другой стороны, CPO обеспечивают широкий охват и вовлеченность значительной доли организаций отрасли ИТ, имея возможность собирать от профильных экспертов практический опыт работы с отечественным и зарубежным налоговым законодательством. Создание из разрозненных экспертов распределенного профессионального аналитического сообщества позволит обеспечить качественную двустороннюю связь между субъектами и объектами налогового администрирования [80].

На рисунке 3.12 показана модель функционирования СРО ИТ-отрасли как звена в механизме налогового администрирования.



Источник составлено автором по материалам [80].

Рисунок 3.12 – Модель функционирования СРО отрасли ИТ как звена в механизме налогового администрирования

Уже сегодня, в рамках существующей законодательной базы, имеется потенциал для синергического взаимодействия общественных институтов и налоговых органов в части налогового администрирования. Так, взаимный контроль деятельности членов СРО может быть использован налоговыми органами для администрирования отраслевых налоговых льгот.

Ранее в 3 главе данной работы было установлено слабое место основного способа администрирования допуска компаний в реестр аккредитованных организаций, которое осуществляется по критерию ОКВЭД. Резкий рост числа желающих воспользоваться господдержкой привел к тому, что налоговые органы не имеют возможности качественно оценивать правомочность предоставления льгот.

Привлечение СРО ИТ-отрасли для отсева компаний, мимикрирующих под ИТ для недобросовестного использования предоставленных льгот, на основании выполнения СРО своих функций по сертификации и контролю деятельности своих

членов, явилось бы существенным подспорьем для налоговых органов при условии выстраивания доверительных отношений между последними и СРО.

Возможны и другие варианты взаимодействия налоговых органов и самоорганизованных налогоплательщиков на основе комплиментарных функций [80]; некоторые из них сформулированы в таблице 3.18.

Таблица 3.18 – Законодательно разрешенные зоны сотрудничества налоговых органов и СРО в области ИТ

Вид деятельности	Функция налогового органа	Функция СРО
1	2	3
Совершенствование налогового законодательства	Подготовка предложений по совершенствованию налогового законодательства и налогового администрирования	Участие в разработке и обсуждении федеральных законов и нормативных актов
	Синергетический эффект	
	Предварительная проработка законодательных новаций, получение обратной связи от предприятий отрасли по практике применения действующего законодательства, высокая степень добровольной лояльности налогоплательщиков (и, как следствие, снижение издержек на администрирование и контрольные мероприятия). Точная оценка экономического эффекта от новаций, выстраивание стабильных и предсказуемых для всех сторон потоков налоговых платежей	
Информационный обмен	Информирование налогоплательщиков по вопросам налогового законодательства и разъяснением системы налогообложения	Представление интересов членов СРО в органах государственной власти
	Синергетический эффект	
	Налаживание эффективного информационного обмена между налоговыми органами и налогоплательщиками: агрегация запросов налогоплательщиков, формулирование базы знаний по применению налогового законодательства к отрасли, формирование публичной статистической информации об экономических результатах для применения правил ТЦО	

Продолжение таблицы 3.18

1	2	3
Экспертиза правомочности регистрации в реестре ИТ	Государственная регистрация юридических лиц	Анализ деятельности своих членов, сертификация услуг
	Синергетический эффект	
	Профессиональная экспертиза деятельности членов СРО на предмет соответствия букве и духу налогового законодательства в части применения льгот, пониженных ставок налогов и страховых взносов, отсрочек и моратория на мероприятия налогового контроля с целью исключения злоупотреблений преференциальным режимом отрасли	

Источник: составлено автором.

Для более эффективного использования системы СРО для налогового администрирования необходимы дополнительные меры:

- установление более четкого порядка взаимодействия СРО с государственными органами в части налогового администрирования;
- создание специализированной СРО с привлечением специалистов Минцифры России участием организаций отрасли ИТ, аудиторских и консалтинговых компаний, специализирующихся на обслуживании организаций ИТ-сферы. Альтернативный подход заключается в реализации предложенных функций на базе одной из действующих СРО с наделением ее соответствующими полномочиями. Перечень действующих СРО в ИТ-сфере и их краткая характеристика приведены в таблице 3.19.

Таблица 3.19 – Саморегулируемые организации в отрасли ИТ

Наименование организации, количество участников (чел.)	Цели деятельности	Страница
1	2	3
АППП (Ассоциация поставщиков программных продуктов), 281	Способствует формированию цивилизованного рынка программных продуктов на территории России, его развитию и защите интересов поставщиков и производителей лицензионных программных продуктов и информационных услуг	URL: https://www.appp.ru/about/info.php

Продолжение таблицы 3.19

1	2	3
АПКИТ (Ассоциация предприятий компьютерных и информационных технологий), 91	Члены ассоциации: имеют доступ к проектам нормативных документов, могут заранее вносить в них правки; могут предлагать любые инициативы в адрес власти (ассоциация имеет каналы донесения этих инициатив и позволяет при необходимости скрыть автора непопулярной в глазах чиновников инициативы); получают имидж члена клуба ответственных, надежных компаний; имеют возможность решать потенциальные конфликты в досудебном порядке; налаживают прямые контакты с топ-менеджерами ИТ-рынка и представителей власти; имеют скидки при участии в ряде мероприятий, например, в ежегодном IT-Summit: встрече лидеров ИТ-индустрии	URL: https://apkit.ru/
АРПП (Ассоциация разработчиков программных продуктов «Отечественный софт»), 212	Поддержка и развитие отечественной индустрии программного обеспечения	URL: https://arppsoft.ru/

Источник составлено автором.

Важной вехой в налоговом администрировании иностранных ИТ компаний стало принятие 1 июля 2021 года так называемого «закона о приземлении», Федерального закона от № 236-ФЗ «О деятельности иностранных лиц в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» на территории Российской Федерации» [18]. Несмотря на то, что основной мотивацией для принятия закона были не налоговые, а регуляторные соображения, законодательно установлены требования, которые позволят облегчить и налоговое администрирование деятельности иностранных компаний.

Под действие закона подпадают иностранные лица – владельцы сайтов с суточной аудиторией свыше 500 тысяч пользователей на территории Российской Федерации, при одном из следующих условий:

1) на информационном ресурсе иностранного лица предоставляется и (или) распространяется информация на государственном языке Российской Федерации;

2) на информационном ресурсе иностранного лица распространяется реклама, направленная на привлечение внимания потребителей, находящихся на территории Российской Федерации;

3) иностранное лицо осуществляет обработку сведений о пользователях, находящихся на территории Российской Федерации;

4) иностранное лицо получает денежные средства от российских физических и юридических лиц.

Пункты 2; 3; 4; прямо говорят о коммерческой деятельности иностранных интернет-компаний, подводя, таким образом, требование о создании филиала или представительства этого лица, напрямую под нужды налогового администрирования, поскольку выполнение этих требований позволит осуществить регистрацию налогоплательщика, определить налоговую базу, осуществить последующий контроль за выполнением налоговых обязательств.

Таким образом, по результатам исследований и сделанных выводов сформулированы следующие авторские предложения:

1) сформулированы предложения по переходу к новому способу налогового стимулирования сферы ИТ путем налогообложения квалифицируемой прибыли;

2) сформулировано предложение об использовании СРО в качестве механизма подсистемы двусторонней связи в системе налогового администрирования;

3) обосновано предложение об отмене амортизационной премии;

4) сделано предложение о введении элективности применения освобождения от НДС;

5) обоснована нецелесообразность введения цифрового налога на услуги в Российской Федерации.

Заключение

В соответствии с поставленными целями исследования, автором были развиты теоретические основы налогообложения и налогового администрирования организаций отрасли ИТ и получены практические результаты, позволяющие более эффективно строить налоговую политику как инструмента стимулирования отрасли ИТ с целью достижения национальных целей развития.

Установлены границы области исследования, определено, какие организации и бизнес-модели включены в сферу информационных технологий, обоснована важность формирования особого подхода к ее налогообложению вследствие растущей значимости этой сферы для мировой и отечественной экономики, а также появления новых форм коммерческой деятельности, которые представляют вызов для современных налоговых систем. Установлено, какие особенности интеллектуальной собственности и оказываемых на ее основе услуг привели к развитию отдельной отрасли гражданского права, и требуют аналогичной специализации в налоговом праве.

Рассмотрен широкий спектр цифровых моделей бизнеса организаций сферы ИТ, определены особенности создания добавленной стоимости с учетом теории М. Портера о цепочках создания стоимости, применен авторский подход к применению этой теории к функциональному анализу отрасли ИТ с целью применению базовых правил налогообложения, таких, как трансфертного ценообразования, принципа резидентства в налогообложении, налогообложения доходов у источника выплаты.

Проведен анализ эволюции подходов к налоговому администрированию отрасли ИТ, обобщены разработки отечественных ученых и зарубежных организаций, которые определяют проблематику администрирования, связанную с избежанием налогообложения, эрозией базы, и выработанные к настоящему времени подходы к новым классам активов, классификацией услуг индустрии 4.0, определению территориальной принадлежности доходов.

С учетом ранее установленного контекста глобальных цепочек стоимости, выявлены особенности применения правил ТЦО к цифровой экономике, оперирующей нематериальными активами и оказываемыми на ее основе услугами, как в Российской Федерации, так и в практике других стран.

Обоснована необходимость особого подхода к налоговому администрированию отрасли ИТ в отечественном налогообложении с учетом двух путей развития налогового стимулирования отрасли – предоставления специфических отраслевых льгот и льготирования деятельности резидентов технопарков.

Определена новая тенденция к адаптации новых мер межстранового взаимодействия при налоговом администрировании глобальных компаний, в частности, обсуждаемый частичный добровольный отказ стран от налогового суверенитета для достижения более эффективного порядка налогообложения ИТ компаний, который возможен только при условии гармонизации налоговых правил стран-участниц.

Проведенный анализ зарубежной практики применения особого подхода к налогообложению отрасли ИТ показал, что процесс поиска оптимальной налоговой политики с неизбежностью приводит к осознанию необходимости гармонизации мировых налоговых систем как способа адаптации к вызовам, представляемым новыми технологическими возможностями международного ИТ бизнеса. Высокая мобильность ресурсов ИТ организаций, таких, как интеллектуальная собственность, и трудовые ресурсы, а также возможность дистанционного выполнения практически любых функций в бизнес-процессах организаций в условиях возникшей налоговой конкуренции между юрисдикциями за привлечение высокотехнологичных компаний привели к созданию схем уклонения от налогообложения в масштабах, которые оцениваются как не имеющие прецедентов в истории.

Поддерживая усилия отдельных стран по налоговому стимулированию ИТ организаций, международными организациями были выработаны требования о противодействии эрозии базы, и выработаны правила льготного налогообложения

по одной из двух предложенных моделей – частичного освобождения от налогообложения квалифицируемой прибыли либо применения льготной ставки к квалифицируемой прибыли, что лишило льгот практику бесконтрольного использования «патентных копилки» без фактической деятельности в стране инкорпорации и регистрации интеллектуальной собственности.

Анализ развития отечественного налогообложения отрасли ИТ очерчивает две независимые траектории его эволюции: введение точечных льгот по различным налогам для компаний отрасли, постепенно расширяющиеся и к настоящему моменту трансформировавшиеся в особый режим налогообложения, получивший название «налоговый маневр в ИТ», и развитие технопарков, предоставляющих, помимо технологических и иных платформ развития, особые режимы налогообложения для своих резидентов.

Исследование, на основе эконометрических расчетов и моделирования экономической деятельности организаций, демонстрирует низкую привлекательность и стимулирующую способность действующих до сих пор, имплементированных до введения мер налогового маневра мер налоговой поддержки отрасли ИТ. Это предположение подтверждается статистическими данными о количестве фактически воспользовавшихся льготами налогоплательщиков и объеме предоставленных льгот. Проводится сравнение специфических отраслевых льгот и налоговых льгот, которые обычный налогоплательщик мог получить в рамках специальных режимов налогообложения, и делается вывод о том, что последние являлись более привлекательными с точки зрения простоты администрирования и преодоления барьеров для их получения.

Исследование дизайна налоговой системы, сформированной в рамках мероприятий налогового маневра, демонстрирует высокую степень схожести сложившегося особого налогового режима с ранними формами режимов IP BOX, с присущими им недостатками, главным из которых является отсутствие четких критериев локализации ИТ разработки на территории нашей страны.

Развитие технопарков как популярной в мире формы стимулирования инновационного предпринимательства в отечественной практике пока не привело к тому, что ИТ стартапы пользуются технопарками на массовой основе, объем фактически полученных ИТ компаниями льгот в рамках этой практики остается низким и не демонстрирует тенденции к росту.

Исследование продемонстрировало, что подходы разных стран к налогообложению трансграничных операций с интеллектуальной собственностью не отличаются единообразием. Несмотря на достаточную методическую проработку вопросов применения налогообложения у источника выплаты на уровне модельных соглашений ОЭСР и ООН и подробных комментариев к статье 12 модельных соглашений, многие страны, особенно развивающиеся, в преследовании фискальных целей применяют агрессивные подходы к налогообложению доходов от ИТ деятельности, игнорируя комментарии авторов модельных СОИДН. Напротив, все больше развитых стран явным образом ставят право на применение налогов у источника в зависимость от природы передаваемых по лицензионному договору прав, освобождая, таким образом, трансграничную торговлю лицензиями на ПО от налогообложения в стране потребления продукции.

Российское законодательство также содержит некоторые внутренние противоречия, затрудняющие налоговое администрирование однородных платежей за интеллектуальную собственность. Часть из действующих в нашей стране СОИДН классифицирует эти платежи как «роялти» - отсутствующий в отечественном законодательстве термин, другие как «доходы от авторских прав и лицензий», третьи не содержат каких-либо упоминаний платежей за ПО. Одновременно существуют комментарии к Статье 12, определяющие правила отнесения лицензионных платежей к роялти либо к прибыли предприятия в целях применения налога у источника. Наличие в законодательном корпусе таких противоречивым образом определяющих одинаковые платежи в зависимости от страны расположения бенефициара создает затруднения как для налоговой администрации, так и налогоплательщиков и требует унификации по примеру ряда европейских стран, финансовые органы которых определили правила применения

налога у источника на основе природы и состава прав, передаваемых по лицензионному договору. Так, доходы, получаемые при передаче ограниченных прав на ПО, не должны облагаться налогом у источника, являясь прибылью предприятия. В противоположность этому, передача расширенных прав на ПО приводит к утрате части авторских прав и должна классифицироваться как пассивный доход (предлагается именно его называть роялти) с возникновением соответствующих налоговых последствий.

В работе проанализированы инициативы Минфина Российской Федерации и опыт зарубежных стран при трансграничном налогообложении доходов международных цифровых компаний налогом на цифровые услуги. Выявлена его противоречивая природа, выражающаяся в дискриминирующем действии по отношению к: 1) отдельным отраслям экономики; 2) отдельным странам; 3) компаниям определенного размера. Определено проинфляционное действие DST в силу лёгкости перекладывания на потребителей, и сложность его администрирования.

Проведен анализ первых результатов действия мер налогового маневра с учетом возникающих экономических эффектов первого порядка – динамики инвестиционных расходов, второго порядка – изменения экономической деятельности организаций ИТ и состава их продукции, динамики показателей деятельности (выручка, чистая прибыль) и третьего порядка – динамики показателей отрасли.

Выявлена положительная взаимосвязь между предоставлением налоговых преференций отрасли ИТ и динамикой микро- и макроэкономических показателей в первый год введения льгот в 2021 году, количественно определено падение значимых показателей – капиталовложений, выручки, чистой прибыли, экспортируемой продукции в 2022 году, вызванное неэкономическими факторами, такими, как запреты на поставку вычислительных мощностей в Российской Федерации, санкции в отношении российских компаний и других. Обосновано предположение, что дальнейшее предоставление льгот в нынешнем

виде не приведет к росту отрасли ИТ в силу действующих ограничений, и не имеет дальнейшего стимулирующего значения.

Предложена авторская модель налогового стимулирования отрасли ИТ через снижение эффективной ставки налогообложения квалифицируемой прибыли. Методами экономического моделирования обоснована универсальность предложенной модели, отсутствие ее чувствительности к доле квалифицирующих затрат в общих затратах, а также к уровню маржинальности организации. Доказана способность модели устранить присущие действующей в настоящее время системе стимулирования недостатки, а именно, предоставление льгот непрофильной выручке и чистой прибыли, льготирование внереализационных и прочих доходов, отсутствие связи между деятельностью на территории России и возможностью получения льгот.

Обосновано преимущество предлагаемой модели в части упрощения налогового администрирования, заключающегося в применении единой стандартной ставки налога, которая автоматически применяется к непрофильной выручке и чистой прибыли, прочим и внереализационным доходам при невыполнении налогоплательщиком условий квалификации прибыли. Упрощение администрирования достигается и через упразднение необходимости дробления бизнеса налогоплательщиками, которые получают доступные налоговые льготы вне зависимости от доли непрофильных доходов.

В работе проанализированы и другие адресные льготы для организаций отрасли ИТ, в частности, освобождение от НДС и амортизационная премия. Проведено экономическое моделирование, продемонстрировавшее, что в ряде случаев применение освобождение от налогообложения НДС может ухудшать экономическое положение налогоплательщиков. В качестве оптимального решения в работе предлагается модификация порядка применения освобождения, замена его императивности на элективность.

На основе построенной математической модели доказано, что применение амортизационной премии предприятиями практически не приносит выгод налогоплательщикам, а в условиях нулевых ставок налога на прибыль эта льгота

совсем лишена экономического смысла. Это предположение подтверждено статистическими данными, которые показывают, что за все время существования ей воспользовались считанные единицы налогоплательщиков. В работе предлагается упразднить эту льготу и устранить ее из действующего налогового законодательства.

Вопросы совершенствования налогового администрирования отрасли в работе предлагается решать с учетом развивающихся в последние десятилетия тенденций на установление более доверительных отношений налоговых властей и налогоплательщиков, развития налогового партнерства. Эта тенденция находится в русле отмечаемого в мировом сообществе роста роли общественных (негосударственных) институтов, исследования которых были удостоены Нобелевской премии.

Основной упор предлагается делать на саморегулирование налогоплательщиков и их двустороннее взаимодействие с налоговыми органами. Налоговые отношения как часть властных отношений рассмотрены в работе с точки зрения кибернетики, и выявлена недостаточная реализация подсистемы обратной связи, которая обеспечивает управляющий объект (налоговые органы) более своевременной и точной информацией о состоянии управляемого объекта. Сформулировано предложение об использовании саморегулируемых организаций отрасли ИТ для решения задач налогового администрирования в рамках действующего законодательства, выявлены потенциальные области взаимодействия и достижения синергетического эффекта для налоговой системы Российской Федерации.

Список сокращений и условных обозначений

В настоящей диссертации применяются следующие сокращения и обозначения:

ЕС – Европейский союз;

ИКТ – Информационно-коммуникационные технологии;

ИС – Интеллектуальная собственность;

ИТ – Информационные технологии;

НДС – Налог на добавленную стоимость;

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации;

ОЭСР – Организация экономического сотрудничества и развития;

ООН – Организация Объединенных Наций;

ПО – Программное обеспечение;

СОИДН – Соглашение об избежании двойного налогообложения;

СРО – Саморегулируемые организации;

США – Соединенные Штаты Америки;

ТНК – Транснациональная компания;

B2B – Торговые отношения между компаниями;

BEPS – Проект ОЭСР, направленный на борьбу с размыванием налоговой базы и переводом прибыли в низконалоговые юрисдикции;

DST – Налог на цифровые услуги, цифровой налог;

G20 – «Большая Двадцатка» стран;

IP BOX – «Патентная коробка»;

Modified Nexus Approach (MNA) – Модифицированный подход к определению льготированной добавленной стоимости на территории.

Список литературы

Нормативно-правовые акты

1. О налоговом маневре в IT-отрасли : письмо от 18 декабря 2020 года № СД-4-3/20902 / Федеральная налоговая служба Российской Федерации // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_378415/ (дата обращения: 10.10.2021).
2. О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года : [Указ Президента Российской Федерации от 21.07.2020 № 474] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_357927/ (дата обращения: 10.10.2021).
3. Общероссийский классификатор видов экономической деятельности. ОК 029-14 (КДЕС ред. 2) : дата введения 01.02.2014 / Министерство экономического развития Российской Федерации // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163320/?ysclid=ltxzzfmi7a957253233 (дата обращения: 10.05.2023).
4. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов / Министерство финансов Российской Федерации // Минфин России : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/policy/osnov?id_65=128344-osnovnye_napravleniya_byudzhethnoi_nalogovoi_i_tamozhenno-tarifnoi_politiki_na_2020_god_i_na_planovyi_period_2021_i_2022_godov (дата обращения: 10.10.2021).
5. Письмо от 26 апреля 2022 г. № 03-07-08/37837 / Министерство финансов Российской Федерации // БухЭксперт : [сайт]. – Москва. – Текст :

электронный. – URL: <https://buhexpert8.ru/npa/pismo-minfina-ot-26-04-2022-n-03-07-08-37837.html> (дата обращения: 10.10.2022).

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». ПБУ 18/02 : [утверждено Приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н2] / Министерство финансов Российской Федерации // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313/2010d850e808cca6d7525a2aec2cb1aceffec643/ (дата обращения: 16.10.2021).

7. Правительство дополнило перечень недружественных России стран и территорий : [Распоряжение Правительства Российской Федерации от 29 октября 2022 года № 3216-р] // Правительство России : [сайт]. – Москва. – Дата публикации: 30 октября 2022. – Текст : электронный. – URL: <http://government.ru/news/46927/> (дата обращения: 24.07.2023).

8. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 10 марта 2006 года № 326-р [в редакции распоряжений Правительства Российской Федерации от 25.12.2007 № 1912-р, от 12.09.2008 № 1326-р, Постановления Правительства Российской Федерации от 10.03.2009 № 219, распоряжения Правительства Российской Федерации от 27.12.2010 № 2393-р] // Министерство цифрового развития, связи и массовых коммуникаций Российской Федерации : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: <https://digital.gov.ru/ru/documents/3269/> (дата обращения: 13.12.2023).

9. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть четвертая от 18 декабря 2006 года № 230-ФЗ (редакция от 30.01.2024) : [принят Государственной Думой 24 ноября 2006 года : одобрен Советом Федерации 8 декабря 2006 года] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64629/ (дата обращения: 17.02.2024).

10. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ (редакция от

12.07.2024) : [принят Государственной Думой 16 июля 1998 года : одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 года] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Статья 105.5. Сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий сделок и функциональный анализ. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 19.07.2024).

11. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ (редакция от 22.07.2024) : [принят Государственной Думой 19 июля 2000 года : одобрен Советом Федерации 26 июля 2000 года] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 25.07.2024).

12. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в Федеральный закон «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» и статью 33 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» : Федеральный закон от 16 октября 2010 года № 272-ФЗ (редакция от 03.07.2016) : [принят Государственной Думой 8 октября 2010 года : одобрен Советом Федерации 13 октября 2010 года] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_105814/ (дата обращения: 24.09.2022).

13. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (об отдельных мерах налоговой поддержки) : [законопроект от 10 марта 2022 года № 84984-8] // Система обеспечения законодательной деятельности Государственной автоматизированной системы

«Законотворчество» : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/84984-8> (дата обращения: 20.02.2023).

14. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «Об инновационных научно-технологических центрах и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации : законопроект от 29 мая 2018 года № 475538-7 // Система обеспечения законодательной деятельности Государственной автоматизированной системы «Законотворчество» : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/475538-7> (дата обращения: 08.02.2021).

15. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части создания благоприятных условий налогообложения для налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, а также внесения других изменений, направленных на повышение эффективности налоговой системы : законопроект от 17 мая 2005 года № 173775-4 // Система обеспечения законодательной деятельности Государственной автоматизированной системы «Законотворчество» : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/173775-4> (дата обращения: 08.02.2021).

16. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части создания благоприятных условий налогообложения для налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, а также внесения других изменений, направленных на повышение эффективности налоговой системы : Федеральный закон от 27 июля 2006 года № 144-ФЗ (редакция от 24.07.2009) : [принят Государственной Думой 5 июля 2006 года : одобрен Советом Федерации 14 июля 2006 года] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61794/ (дата обращения: 20.02.2023).

17. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части мер налоговой поддержки организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий) : законопроект от 16 июля 2020 года № 990337-7 // Система обеспечения законодательной деятельности Государственной автоматизированной системы «Законотворчество» : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/990337-7> (дата обращения: 20.04.2023).

18. Российская Федерация. Законы. О деятельности иностранных лиц в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» на территории Российской Федерации : Федеральный закон от 1 июля 2021 года № 236-ФЗ : (редакция от 22.07.2024) : [принят Государственной Думой 17 июня 2021 года : одобрен Советом Федерации 23 июня 2021 года] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_388781/ (дата обращения: 28.07.2024).

19. Российская Федерация. Законы. О саморегулируемых организациях : Федеральный закон от 01 декабря 2007 года № 315-ФЗ (редакция от 02.07.2021) : [принят Государственной Думой 16 ноября 2007 года : одобрен Советом Федерации 23 ноября 2007 года] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_72967/ (дата обращения: 16.07.2022).

20. Российская Федерация. Законы. О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования : Федеральный закон от 24 июля 2009 года № 212-ФЗ (редакция от 19.12.2016) : [принят Государственной Думой 17 июля 2009 года : одобрен Советом Федерации 18 июля 2009 года] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_89925/ (дата обращения: 22.02.2023).

21. Российская Федерация. Законы. Об информации, информационных технологиях и о защите информации : Федеральный закон от 27 июля 2006 года № 149-ФЗ (редакция от 12.12.2023) : [принят Государственной Думой 8 июля 2006 года : одобрен Советом Федерации 14 июля 2006 года] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61798/ (дата обращения: 16.01.2024).

22. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (Никозия, 5 декабря 1998 года) (редакция от 08.09.2020) / Правительство Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://www.nalog.gov.ru/html/docs/conv/Cyprus.pdf> (дата обращения: 17.10.2021).

23. Список международных договоров об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и другими государствами, действующих на 01.01.2017 / Министерство финансов Российской Федерации // Минфин России : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=117045 (дата обращения: 10.10.2021).

24. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами (Пересмотренное издание 2011 года) / Организация Объединенных Наций ; Департамент по экономическим и социальным вопросам. – Нью-Йорк : ООН, 2013. – 562 с. – Текст : электронный. – URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf (дата обращения: 16.02.2021).

25. Федеральный бюджет // Правительство Российской Федерации : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: <http://government.ru/rugovclassifier/60/main/> (дата обращения: 16.12.2023).

Книги, монографии, авторефераты и диссертации

26. Адвокатова, А.С. Исследование альтернативных концепций налогового регулирования как фактора обеспечения новой индустриальной революции в России : монография / А.С. Адвокатова, Е.В. Балацкий, В.П. Вишневецкий [и др.]. – Москва : КноРус, 2023. – 490 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-406-11627-2.

27. Адвокатова, А.С. Налоговое администрирование и контроль : учебник / А.С. Адвокатова, О.И. Борисов, А.В. Варнавский [и др.] ; под редакцией Л.И. Гончаренко ; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. – Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2019. – 448 с. – (Магистратура). – ISBN 978-5-9776-0494-9.

28. Аузан, А.А. Институциональная экономика: новая институциональная экономическая теория : учебник для вузов / А.А. Аузан, М.Е. Дорошенко, В.В. Иванов [и др.] ; Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова ; редактор А.А. Аузан. – 2-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : Проспект, 2017. – 446 с. – ISBN 978-5-392-23656-5.

29. Винницкий, Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики / Д.В. Винницкий. – Москва : Статут, 2017. – 463 с. – ISBN 978-5-8354-1313-3.

30. Глухов, В.В. Экономика знаний. Оценка интеллектуальной собственности. Оптимизация модели. Стратегическое планирование : учебное пособие для подготовки магистров по направлению «Менеджмент» / В.В. Глухов, С.Б. Коробко, Т.В. Маринина. – Питер, 2003. – 527 с. – ISBN 5-88782-345-3.

31. Гончаренко, Л.И. Методология налогообложения и налогового администрирования коммерческих банков России : специальность 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Гончаренко Любовь Ивановна ; Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации. – Москва, 2009. – 472 с. — Библиогр.: с. 370-395.

32. Гончаренко, Л.И. Налоговые методы повышения эффективности инвестиционных проектов : монография / Л.И. Гончаренко, Н.Г. Вишневская, Ю.В. Малкова [и др.]. – Москва : Русайнс, 2015. – 172 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-4365-0625-8.

33. Гребенюк, И.И. Анализ инновационной деятельности высших учебных заведений России / И.И. Гребенюк, Н.В. Голубцов, В.А. Кожин [и др.]. – Москва : Академия Естествознания, 2012. – 308 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-91327-164-8.

34. Иванова, Н.И. Налоговое стимулирование инновационных процессов / Н.И. Иванова, И.Г. Дежина, А.В. Федорченко [и др.] ; ответственный редактор Н.И. Иванова ; Институт мировой экономики и международных отношений РАН. – Москва : Издательство Института мировой экономики и международных отношений РАН, 2009. – 160 с. – ISBN 978-5-9535-0224-5.

35. Казметский, Дж. Вызов технологических инноваций на пороге новой эры мировой конкуренции / Дж. Казметский // Трансфер технологий и эффективная реализация инноваций : Хрестоматия / составитель и общая редакция: Н.М. Фонштейн. – Москва : Издательство Академии народного хозяйства при Правительстве Российской Федерации. Центр коммерциализации технологий, 1999. – 296 с. – ISBN 5-900286-03-7.

36. 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. — 261 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-16-018200-1.

37. Косолапов, А.И. Налоги и налогообложение : учебное пособие / А.И. Косолапов. – Москва : Дашков и Ко, 2005. – 868 с. – ISBN 5-94798-525-X.

38. Лазурина, О.М. Налоги и налогообложение : учебное пособие / О.М. Лазурина, Е.А. Лазурин, А.В. Юрченко ; Ярославский филиал

Аккредитованного образовательного частного учреждения высшего образования «Московский финансово-юридический университет МФЮА» ; под общей редакцией О.М. Лазуриной. – Ярославль : МФЮА, 2014. – 220 с. – ISBN 5-98477-023-7.

39. Майбуров, И.А. Налоговая политика Российской Федерации в контексте целей устойчивого развития / И.А. Майбуров, А.С. Адвокатова, О.В. Андриенко [и др.]. – Москва : Юнити-Дана, 2023. – 360 с. – ISBN 978-5-238-03715-8.

40. Майбуров, И.А. Энциклопедия теоретических основ налогообложения / И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов, Е.В. Балацкий [и др.]. – Москва : Юнити-Дана, 2016. – 503 с. – ISBN 978-5-238-02872-9.

41. Малкова, Ю.В. Налоги как инструмент развития инновационной экономики : специальность 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Малкова Юлия Васильевна ; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. – Москва, 2011. – 200 с. – Библиогр.: с. 150-165.

42. Мандрощенко, О.В. Оценка эффективности налоговых льгот / О.В. Мандрощенко ; под научной редакцией Л.И. Гончаренко, М.Р. Пинской. – Москва : Русайнс, 2017. – 170 с. – ISBN 978-5-4365-1741-4.

43. Маринина, М.Д. Особенности применения налоговых маневров в IT-отрасли в РФ / М.Д. Маринина // Актуальные проблемы налоговой политики : сборник статей XIII Международной научно-практической конференции молодых налоговедов (Москва, 26-27 марта 2021 г.) / Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. – Москва : Перо, 2021. – С. 254-258. – ISBN 978-5-00189-216-8.

44. Пепеляев, С.Г. Налоговое право : учебник для вузов / С.Г. Пепеляев, Е.В. Кудряшова, А.А. Никонов [и др.] ; Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова, Юридический факультет, Кафедра финансового права ; ответственный редактор С.Г. Пепеляев. – Москва : Пепеляев Групп, 2020. – 796 с. – ISBN 978-5-95008 10-4-0.

45. Полежарова, Л.В. Методология налогообложения и налогового администрирования транснациональных компаний и бенефициаров : специальность 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Полежарова Людмила Владимировна ; Финансовый университет. – Москва, 2020. – 373 с. – Библиогр.: с 306-347.

46. Пинская, М.Р. Налоговое администрирование : учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение» / А. Т. Измайлов, М. Р. Пинская, Д. К. Грунина [и др.] / под редакцией Л. И. Гончаренко. – Москва : КноРус, 2009. – 448 с. – ISBN 978-5-85971-855-9.

47. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 6-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : ИНФРА-М, 2024. – 512 с. – ISBN 978-5-16-009966-8.

48. Хаванова, И.А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения : монография / И.А. Хаванова ; под редакцией И.И. Кучерова ; Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. – Москва : Юриспруденция, 2016. – 352 с.– 100 экз. – ISBN 978-5-9516-0767-6.

49. Эскиндаров, М.А. Современная архитектура финансов России / М.А. Эскиндаров, В.В. Масленников, М.А. Абрамова [и др.]. – Москва : Когито-Центр, 2020. – 488 с. – ISBN 978-5-89353-602-7.

Статьи

50. Адвокатова, А.С. Правовая природа налоговых льгот. Теория и правоприменительная практика / А.С. Адвокатова // Научные записки молодых исследователей. – 2014. – № 1. – С. 36-41. – ISSN 2309-1193.

51. Артеменко, Д.А. Инструменты льготного налогообложения в России: стимулы или необходимость? / Д.А. Артеменко, Т.В. Конц // Теоретическая экономика. – 2021. – № 6 (78). – С. 160-169. – ISSN 2221-3260.

52. Баринаова, Н.В. Теоретические подходы к коммерциализации инноваций / Н.В. Баринаова, Т.Н. Назарова // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. – 2018. – № 4. – С. 49-59. – ISSN 2071-6435.
53. Бухонова, С. М. Стимулирование инвестиций в промышленность на основе оптимизации налоговых ставок / С.М. Бухонова, Ю.А. Дорошенко, Е.Л. Атабиева // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 7 (88). – С. 2-6. – ISSN 2311-8725.
54. Великова, Е.Е. Налогообложение нематериальных активов в условиях цифровой экономики / Е.Е. Великова, Н.А. Пушкарева // Налоги и финансы. – 2016. – № 2 (30). – С. 41-47. – ISSN 2226-6720.
55. Викторова, Н.Г. Налоговое стимулирование НИОКР среднего и малого бизнеса / Н.Г. Викторова, Е.С. Вылкова, Н.В. Покровская // Финансы и кредит. – 2019. – № 2 (782). Том 25. – С. 409-425. – ISSN 2071-4688.
56. Волова, Л.И. Новое в практике применения международных налоговых правил в условиях цифровой экономики / Л.И. Волова // Северо-Кавказский юридический вестник. – 2020. – № 1. – С. 73-80. – ISSN 2074-7306.
57. Глухова, Н.М. Роль услуг в глобальных цепочках создания стоимости / Н.М. Глухова // Вестник Витебского государственного технологического университета. – 2017. – № 1 (32). – С. 202-210. – ISSN 2079-7958.
58. Гончаренко, Л.И. Актуальные проблемы налоговой системы в условиях цифровой экономики / Л.И. Гончаренко, Ю.В. Малкова, А.С. Адвокатова // Экономика. Налоги. Право. – 2018. – № 2. Том 11. – С. 166-172. – ISSN 1999-849X.
59. Гончаренко, Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования / Л.И. Гончаренко // Налоги и налогообложение. – 2010. – № 2. – С. 17-24. – ISSN 1812-8688.
60. Гончаренко, Л.И. Налоговое стимулирование инновационного развития промышленного производства на основе анализа передового зарубежного опыта / Л.И. Гончаренко, Н.Г. Вишневская // Экономика. Налоги. Право. – 2019. – № 4. Том 12. – С. 121-131. – ISSN 1999-849X.

61. Гончаренко, Л.И. О формировании специфических налоговых инструментов в эпоху четвертой промышленной революции и их влиянии на экономический рост / Л.И. Гончаренко, А.С. Адвокатова, А.А. Заворыкин // Инновационное развитие экономики. – 2023. – № 1 (73). – С. 46-54. – ISSN 2223-7984.
62. Гончаренко, Л.И. Об основных направлениях налоговой политики на 2022 год и на период 2023-2024 годов / Л.И. Гончаренко, Ю.В. Малкова, Л.В. Полежарова [и др.] // Экономика. Налоги. Право. – 2022. – № 1. Том 15. – С. 23-34. – ISSN 1999-849X.
63. Грант, С.К. Налоговые стимулы разработки отечественного программного обеспечения / С.К. Грант, А.А. Копина // Налоги. – 2022. – № 4. – С. 29-34. – ISSN 1999-4796.
64. Григорьева, Я.А. Ключевые аспекты налогообложения в цифровой экономике / Я.А. Григорьева // Инновации и инвестиции. – 2018. – № 11. – С. 161-164. – ISSN 2307-180X.
65. Грик, Я.Н. Ресурсный подход к построению бизнес-процессов и коммерциализации разработок / Я.Н. Грик, Е.А. Монастырский // Инновации. – 2004. – № 7 (74). – С. 85-87. – ISSN 2071-3010.
66. Громов, В.В. Особый режим налогообложения российских ИТ-компаний: от выбора преференций до налогового маневра в отрасли / В.В. Громов // Финансовый журнал. – 2022. – № 3. Том 14. – С. 9-27. – ISSN 2075-1990.
67. Громов, В.В. Специфика и проблемы налогового стимулирования малых ИТ-компаний в России / В.В. Громов // Финансовый журнал. – 2022. – № 1. Том 14. – С. 8-25. – ISSN 2075-1990.
68. Гурнак, А.В. Налоговое стимулирование экономического роста в России: проблемы и перспективы / А.В. Гурнак, Н.А. Назарова // Налоги и налогообложение. – 2023. – № 1. – С. 1-16. – ISSN 1812-8688.
69. Гусейнова, В.А. Анализ обычных сервисов на примере модели SAAS для компаний среднего и крупного бизнеса / В.А. Гусейнова, А.А. Богданова //

Менеджмент социальных и экономических систем. – 2018. – № 2 (10). – С. 5-11. – ISSN 2587-7461.

70. Дагаев, А.А. Инновации для инноваций: новые тенденции в коммерциализации интеллектуальной собственности / А.А. Дагаев // Федерализм. – 2013. – № 4 (72). – С. 165-172. – ISSN 2073-1051.

71. Дюмина, В.Е. Приростной налоговый кредит на инновационные разработки (законодательные предложения) / В.Е. Дюмина // Вестник Российского университета дружбы народов. Серия: Юридические науки. – 2019. – № 3. Том 23. – С. 429-447. – ISSN 2313-2337.

72. Дятлова, А.Ф. «План BEPS» и его влияние на российское налоговое законодательство: новые «правила игры» / А.Ф. Дятлова, З.К. Нажмутдинова // Инновации и инвестиции. – 2018. – № 9. – С. 267-271. – ISSN 2307-180X.

73. Еремкин, М.А. Правовое регулирование налогообложения цифровых услуг в европейских странах / М.А. Еремкин // Налоги и налогообложение. – 2020. – № 5. – С. 32-46. – ISSN 1812-8688.

74. Ермакова, Е.А. Налоговые кредиты в системе стимулирования инновационной активности / Е.А. Ермакова, Н.А. Ларионов // Управленец. – 2015. – № 2 (54). – С. 4-10. – ISSN 2218-5003.

75. Иванько, А.Ф. Новые технологии - облачные сервисы / А.Ф. Иванько, А.И. Винокур, М.А. Иванько // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2017. – № 12. – С. 139-142. – ISSN 2500-1000.

76. Кирова, Е.А. Трансформация налоговой системы России в условиях становления цифровой экономики / Е.А. Кирова, Н.Г. Морозова, А.С. Безверхий // Вестник университета. – 2019. – № 7. – С. 118-124. – ISSN 1816-4277.

77. Коваженков, М.А. Теоретический и практический аспекты процесса коммерциализации инноваций / М.А. Коваженков, В.В. Сучков // Известия Волгоградского государственного технического университета. – 2015. – № 15 (179). – С. 138-140. – ISSN 1990-5297.

78. Колотовкин, И.В. Налогообложение лицензионных платежей в трансграничной торговле нематериальными активами в отрасли информационных

технологий / И.В. Колотовкин // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2021. – № 4. Том 2. – С. 49-57. – ISSN 2227-3891.

79. 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.

80. 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.

81. Королева, Л.П. Налоговый режим IP-Вох: основные элементы и тенденции трансформации в зарубежных странах / Л.П. Королева // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2016. – № 5 (338). Том 12. – С. 152-164. – ISSN 2073-2872.

82. Королева, Л.П. Налогообложение цифровых услуг: вопросы теории, зарубежной практики и отечественных предпосылок / Л.П. Королева // Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. – 2019. – № 3. Том 12. – С. 91-106. – ISSN 1998-0698.

83. Королева, Л.П. Обоснование необходимости налогового стимулирования патентной активности и оборота объектов интеллектуальной собственности в России / Л.П. Королева // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – № 5 (455). Том 22. – С. 557-578. – ISSN 2073-5081.

84. Краснобаева, А.М. Современные проблемы формирования и сохранения налоговой базы по налогу на прибыль компаний в условиях цифровой экономики / А.М. Краснобаева // Налоги и налогообложение. – 2019. – № 12. – С. 1-9. – ISSN 1812-8688.

85. Крашенинникова, М.А. Цифровая экономика и налоговая политика / М.А. Крашенинникова // Налоговая политика и практика. – 2022. – № 8 (236). – С. 30-33. – ISSN 2071-5250.

86. Крохина, Ю.А. Особенности правового положения IT-компаний в налоговых отношениях / Ю.А. Крохина // Экономика. Право. Общество. – 2023. – № 1 (33). Том 8. – С. 94-99. – ISSN 2411-118X.

87. Лихачев, В.А. Международный трансфер технологий: основные тенденции и позиции России / В.А. Лихачев // Российский внешнеэкономический вестник. – 2017. – № 10. – С. 29-43. – ISSN 2072-8042.

88. Лысунец, М.В. Налоговые инструменты стимулирования инноваций: опыт введения налогового режима патентных ящиков / М.В. Лысунец // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – № 1. – С. 13-16. – ISSN 2618-9828.

89. Мандрощенко, О.В. Основные подходы к оценке эффективности налоговых льгот / О.В. Мандрощенко // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2016. – № 39 (321). – С. 45-60. – ISSN 2073-4484.

90. Милоголов, Н.С. Налогообложение бизнес-моделей с высоким уровнем цифровизации: поиск консенсуса на международном и национальном уровнях / Н.С. Милоголов, К.А. Пономарева // Налоги. – 2020. – № 4. – С. 40-44. – ISSN 1999-4796.

91. Митрофанова, Е.А. Понятие, правовая природа, субъекты электронной торговли для целей налогообложения / Е.А. Митрофанова // Закон и право. – 2019. – № 9. – С. 85-89. – ISSN 2073-3313.

92. Нехорошева, Л. Модели коммерциализации результатов научно-технической деятельности / Л. Нехорошева, Е. Милоста // Наука и инновации: научно-практический журнал. – 2017. – № 2. – С. 52-56. – ISSN 1818-9857.

93. Никулина, О.В. Анализ тенденций развития международной торговли объектами интеллектуальной собственности / О.В. Никулина, С.Ю. Кочеткова, А.А. Возжова // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2017. – № 3 (348). Том 13. – С. 530-547. – ISSN 2073-2872.

94. Никулина, О.В. Совершенствование налогового стимулирования малого инновационного предпринимательства в России и за рубежом / О.В. Никулина, Е.С. Мануйлова // Вестник Волгоградского государственного

университета. Серия 3: Экономика. Экология. – 2016. – № 2 (35). – С. 71-82. – ISSN 1998-992X.

95. Паламарчук, А.С. Нематериальные активы и объекты интеллектуальной собственности / А.С. Паламарчук // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2011. – № 10 (121). – С. 53-68. – ISSN 2072-4098.

96. Пансков, В.Г. Налоговые льготы: целесообразность и эффективность / В.Г. Пансков // Финансы. – 2012. – № 10. – С. 34-36. – ISSN 0869-446X.

97. Пансков, В.Г. Стимулирование модернизации российской экономики посредством налоговых механизмов / В.Г. Пансков // Экономика. Налоги. Право. – 2013. – № 1. – С. 64-71. – ISSN 1999-849X .

98. Пансков, В.Г. О некоторых теоретических аспектах содержания понятия «налоговая льгота» / В.Г. Пансков // Финансы и кредит. – 2014. – № 4 (580). – С. 43-49. – ISSN 2311-8709.

99. Петухова, Р.А. Налоговое администрирование в условиях цифровой экономики / Р.А. Петухова, Я.А. Григорьева // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2019. – № 46. – С. 303-316. – ISSN 1998-8648.

100. Пинская, М.Р. Подходы к налоговому стимулированию развития инновационной деятельности / М.Р. Пинская, С.Д. Шаталов, К.А. Пономарева // Инновационное развитие экономики. – 2022. – № 3-4 (69-70). – С. 246-255. – DOI 10.51832/2223798420223-4246.

101. Пинская, М.Р. Налогообложение прибыли цифровых компаний : монография / М.Р. Пинская, С.Д. Шаталов, К.А. Пономарева / под общей редакцией М.Р. Пинской. – Москва : Издательство Прометей, 2023. – 172 с. – ISBN 978-5-00172-410-0.

102. Погорлецкий, А.И. Налогообложение трансграничных операций электронной коммерции: особенности, проблемы и возможности / А.И. Погорлецкий // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2019. – № 46. – С. 229-250. – ISSN 1998-8648.

103. Полежарова, Л.В. Методика анализа результативности механизмов налогового администрирования трансграничных операций / Л.В. Полежарова // Экономика. Налоги. Право. – 2021. – № 5. Том 14. – С. 112-125. – ISSN 1999-849X.

104. Полежарова, Л.В. Развитие базовых методов международного налогообложения в условиях цифровой трансформации экономики / Л.В. Полежарова // Экономика. Налоги. Право. – 2020. – № 4. Том 13. – С. 130-139. – ISSN 1999-849X.

105. Пономарева, К.А. Концепции правового регулирования трансграничных налоговых отношений в условиях цифровой экономики / К.А. Пономарева // Правоведение. – 2019. – № 1. Том 63. – С. 157-171. – ISSN 2658-6037.

106. Ряховский, Д.И. Анализ влияния уровня налоговой нагрузки на экономический рост: теоретический и эмпирический аспекты / Д.И. Ряховский, М.С. Балакин // Экономика устойчивого развития. – 2022. – № 3 (51). – С. 119-122. – ISSN 2079-9136.

107. Садчиков, М.Н. Налоговый суверенитет государства в условиях цифровизации международной экономической деятельности / М.Н. Садчиков // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2020. – № 3 (134). – С. 216-224. – ISSN 2227-7315.

108. Самохвалова, К.В. Режим «patent box»: возможности применения в российской практике налогообложения прибыли / К.В. Самохвалова // Налоги и налогообложение. – 2021. – № 3. – С. 1-15. – ISSN 1812-8688.

109. Спартак, А.Н. Интеллектуализация международной торговли / А.Н. Спартак // Российский внешнеэкономический вестник. – 2018. – № 4. – С. 7-24. – ISSN 2072-8042.

110. Спартак, А.Н. Экспортный потенциал России в инновационных сегментах мирового рынка / А.Н. Спартак, А.Е. Лихачев // Российский внешнеэкономический вестник. – 2017. – № 10. – С. 3-22. – ISSN 2072-8042.

111. Суслина, А.Л. Работает ли налоговое стимулирование инноваций? Оценка эффективности в России и в мире / А.Л. Суслина, Р.С. Леухин // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. – 2018. – № 5 (45). – С. 58-69. – ISSN отсутствует.

112. Тихонова, А.В. Налог на Google: как не сделать шаг назад в ближайшем будущем? / А.В. Тихонова // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – № 10 (448). Том 21. – ISSN 2073-5081.

113. Шацкая, А.Д. Контент российских телеканалов в Интернете: технологии размещения и монетизации / А.Д. Шацкая // Вестник Московского университета. Серия 10: Журналистика. – 2019. – № 6. – С. 129-154. – ISSN 0320-8079.

114. Шелепов, А.В. Проект BEPS: глобальное сотрудничество в сфере налогообложения / А.В. Шелепов // Вестник международных организаций: образование, наука, новая экономика. – 2016. – № 4. Том 11. – С. 36-59. – ISSN 1996-7845.

115. Юдин, А.Э. Оценка влияния налогового маневра в IT-отрасли на показатели налоговых поступлений / А.Э. Юдин // Налоговая политика и практика. – 2022. – № 5 (233). – С. 46-49. – ISSN 2071-5250.

Электронные ресурсы

116. Абдрахманова, Г.И. Что такое цифровая экономика? Тренды, компетенции, измерение: Доклад НИУ ВШЭ к XX Апрельской международной научной конференции по проблемам развития экономики и общества (Москва, 9-12 апреля 2019 года) / [Г.И. Абдрахманова, К.О. Вишневецкий, Л.М. Гохберг [и др.] ; научный редактор Л.М. Гохберг ; Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики» при участии Всемирного банка. – Москва : Издательский дом Высшей школы экономики, 2019. – 82 с. – ISBN 978-5-7598-1974-5. – Текст : электронный. – URL: <https://www.hse.ru/data/2019/04/12/1178004671/2%20%D0%A6%D0%B8%D1%84%>

D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%8F_%D1%8D%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D0%B8%D0%BA%D0%B0.pdf (дата обращения: 17.06.2022).

117. Аккредитация ИТ-компаний. Список аккредитованных организаций // Министерство цифрового развития, связи и массовых коммуникаций Российской Федерации : [сайт]. – Москва. – Последнее обновление: 10 января 2024. – Текст : электронный. – URL: <https://digital.gov.ru/ru/activity/govservices/1/#section-list-of-accredited-organizations> (дата обращения: 01.04.2024).

118. Алпатов, И. Шадаев обозначил 5 приоритетов в господдержке ИТ-отрасли / И. Алпатов // Российская газета. – 2021. – 6 июня (№ 123). – Текст : электронный. – URL: <https://rg.ru/2021/06/05/shadaev-oboznachil-5-prioritetov-v-gospodderzhke-it-otrasli.html> (дата обращения: 09.08.2023).

119. Аптекман, А. Цифровая Россия: новая реальность. Июль 2017 г. / А. Аптекман, В. Калабин, В. Клинцов [и др.] ; Digital McKinsey. – Москва : McKinsey, 2017. – 132 с. – Текст : электронный. – URL: https://www.mckinsey.com/ru/~/_/media/mckinsey/locations/europe%20and%20middle%20east/russia/our%20insights/digital%20russia/digital-russia-report.pdf (дата обращения: 02.08.2022).

120. Годовые отчеты Фонда «Сколково» // СК.Сколково : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: https://old.sk.ru/foundation/results/annual_reports_ru/ (дата обращения: 26.04.2023).

121. Гринштейн, С. Мобильность как тренд: почти 50% российских ИТ-специалистов согласны переехать в другие регионы страны ради карьеры / С. Гринштейн // Хабр: Сообщество ИТ-специалистов : [сайт]. – Москва. – Дата публикации: 07 апреля 2016. – Текст : электронный. – URL: <https://habr.com/ru/news/299966/> (дата обращения: 25.04.2022).

122. Динамика и перспективы развития ИТ-отрасли // Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики» : [сайт]. – Москва. – Дата публикации: 11 июня 2020. – Текст : электронный. – URL: <https://issek.hse.ru/news/371816718.html> (дата обращения: 23.06.2023).

123. Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства // Федеральная налоговая служба : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: <https://rmsp.nalog.ru/index.html> (дата обращения: 02.02.2023).

124. Жабин, А. Эмигранты новой волны. IT-специалисты активизировали попытки покинуть РФ / А. Жабин, Т. Исакова // Коммерсантъ : [сайт]. – 2024. – 5 апреля (№ 60). – С. 1. – Текст : электронный. – URL: <https://www.kommersant.ru/doc/6622042> (дата обращения: 25.04.2024).

125. Зубков, И. Минфин решил разорвать соглашение по налогам с Нидерландами / И. Зубков // Российская газета. – 2020. – 4 декабря. – Текст : электронный. – URL: <https://rg.ru/2020/12/04/minfin-reshil-razorvat-soglashenie-po-nalogam-s-niderlandami.html> (дата обращения: 30.03.2021).

126. Изменение структуры IT рынка по итогам 2022 года: льготы, развитие, импортозамещение, рынок IT-специалистов // Деловой Профиль : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: <https://delprof.ru/press-center/open-analytics/izmenenie-struktury-it-rynka-po-itogam-2022-goda-lgoty-razvitie-importozameshchenie-rynok-it-spetsia/> (дата обращения: 22.06.2023).

127. IT-отрасль // Министерство цифрового развития, связи и массовых коммуникаций Российской Федерации : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: https://digital.gov.ru/ru/activity/statistic/rating/it-otrasl/?utm_referrer=https%3a%2f%2fdigital.gov.ru%2fru%2factivity%2fstatistic%2f (дата обращения: 15.04.2023).

128. IT-отрасль в России и в мире: как растет рынок информационных технологий // Деловой Профиль : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: <https://delprof.ru/press-center/open-analytics/it-otrasl-v-rossii-i-v-mire-kak-rastet-rynok-informatsionnykh-tekhnologiy/> (дата обращения: 20.07.2023).

129. Мацоцкий, С. Айтишники меняют государство / С. Мацоцкий // Ведомости : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.vedomosti.ru/opinion/articles/2021/04/01/864294-aitishniki-gosudarstvo> (дата обращения: 18.05.2023).

130. Минцифры сообщило о росте числа сотрудников в российской IT-отрасли на 12% за 2022 год // HSE Daily : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://daily.hse.ru/post/mincifry-soobshchilo-o-roste-chisla-sotrudnikov-v-rossiyskoy-it-otrasli-na-12proc-za-2022-god> (дата обращения: 25.05.2023).

131. Мовчан, А. Первое китайское предупреждение / А. Мовчан // ФИНАМ : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: <https://www.finam.ru/analysis/newsitem/pervoe-kitaiyskoe-preduprezhdenie-20210729-12050/> (дата обращения: 04.12.2021).

132. Налоговые льготы для IT-компаний в России // TAdviser. Государство. Бизнес. Технологии : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: https://www.tadviser.ru/index.php/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F:%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%B2%D1%8B%D0%B5_%D0%BB%D1%8C%D0%B3%D0%BE%D1%82%D1%8B_%D0%B4%D0%BB%D1%8F_%D0%98%D0%A2-%D0%BA%D0%BE%D0%BC%D0%BF%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D0%B9_%D0%B2_%D0%A0%D0%BE%D1%81%D1%81%D0%B8%D0%B8#.2A_.D0.9C.D0.B8.D0.BD.D1.86.D0.B8.D1.84.D1.80.D1.8B_.D0.B1.D0.B5.D1.81.D1.81.D1.80.D0.BE.D1.87.D0.BD.D0.BE_.D0.BE.D1.81.D0.B2.D0.BE.D0.B1.D0.BE.D0.B4.D0.B8.D1.82_.D0.98.D0.A2-.D0.BA.D0.BE.D0.BC.D0.BF.D0.B0.D0.BD.D0.B8.D0.B8_.D0.BE.D1.82_.D0.BD.D0.B0.D0.BB.D0.BE.D0.B3.D0.BE.D0.BE.D0.B1.D0.BB.D0.BE.D0.B6.D0.B5.D0.BD.D0.B8.D1.8F_.D0.BF.D1.80.D0.B8.D0.B1.D1.8B.D0.BB.D1.8C (дата обращения: 06.07.2023).

133. Новикова, А.Р. Технопарки России и Беларуси – 2022: ежегодный обзор / А.Р. Новикова, И.Е. Гусев, Е.И. Кравченко [и др.] ; редакционная коллегия : А.Н. Козловский, Е.С. Постникова, Л.В. Данилов, А.В. Шпиленко ; Ассоциация кластеров, технопарков и ОЭЗ России ; Государственный комитет по науке и технологиям Республики Беларусь. – Москва : АКИТ РФ, 2022. – 113 с. – ISBN 978-5-6044817-3-8. – Текст : электронный. – URL: https://akitrf.ru/upload/medialibrary/e9f/pnsbep0gsfwcqrt7g7nylokvrnmmsyiv/Obzor_T

echnoparki_Rossii_i_Belarusi_2022_13.01.2023_%D0%BD%D0%B0%20%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82.pdf (дата обращения: 05.06.2023).

134. ОКВЭД. Код 62.01: Разработка компьютерного программного обеспечения // РБК : [сайт]. – Москва, 2023. – Текст : электронный. – URL: <https://companies.rbc.ru/okved/62.01/> (дата обращения: 07.05.2023).

135. Оперативный доклад об исполнении бюджета Пенсионного фонда Российской Федерации. Январь – декабрь 2022 года / Счетная палата Российской Федерации. – Москва, 2023. – 31 с. – Текст : электронный. – URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/226/doui4n1j2i0nh5z1r4b0jzdgvmcvjuo3.pdf?> (дата обращения: 10.07.2023).

136. Отчет по форме № 1-НОМ по состоянию на 01.01.2023 // Федеральная налоговая служба : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/11937656/ (дата обращения: 17.04.2023).

137. Отчет по форме № 5-П по состоянию на 01.01.2023 // Федеральная налоговая служба : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/12536915/ (дата обращения: 22.10.2023).

138. План мероприятий («дорожная карта») «Создание дополнительных условий для развития отрасли информационных технологий» [утверждено Правительством Российской Федерации 9 сентября 2021 года] // Правительство России : [сайт]. – Москва. – Дата публикации: 14 сентября 2021. – Текст : электронный. – URL: <http://government.ru/docs/43255/> (дата обращения: 16.06.2023).

139. Платежный баланс Российской Федерации. 2022 год // Банк России : [сайт]. – Москва, 2022. – Текст : электронный. – URL: <https://www.cbr.ru/analytics/dkp/bal/#highlight=2022%7C%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B6%D0%BD%D1%8B%D0%B9%7C%D0%B1%D0%B0%D0%BB%D0%B0%D0%BD%D1%81> (дата обращения: 02.03.2023).

140. Портер, М. Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость / М. Портер ; перевод Е. Калинина.

– 4-е издание. – Москва : Альпина Паблишер, 2016. – 716 с. – ISBN 978-5-9614-5727-8. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/615259> (дата обращения: 17.06.2024).

141. Правительство определило фонд для поддержки российских ИТ-решений // РБК : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: https://www.rbc.ru/technology_and_media/24/05/2021/60aa6a049a79473055d3b533?from=from_main_8 (дата обращения: 15.06.2023).

142. Применяемые соглашения об избежании двойного налогообложения // Федеральная налоговая служба : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/inttax/mpa/dn/ (дата обращения: 30.01.2023).

143. Разработка компьютерного программного обеспечения, консультационные услуги в данной области и другие сопутствующие услуги. Код ОКВЭД 62 // Rusprofile – сервис проверки и анализа контрагентов : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: <https://www.rusprofile.ru/codes/620000> (дата обращения: 18.05.2023).

144. Российский сектор ИКТ в III квартале 2022 года // Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики» : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: <https://issek.hse.ru/news/807527801.html> (дата обращения: 27.08.2023).

145. Рудычева, Н. Обзор: Рынок ИТ: итоги 2021 / Н. Рудычева // CNEWS : [сайт]. – Москва. – Дата публикации: 31 мая 2022. – Текст : электронный. – URL: https://www.cnews.ru/reviews/rynok_it_itogi_2021/articles/vyruchka_uchastnikov_yubilejnogo_rejtinga (дата обращения: 23.06.2023).

146. Рэнкинг крупнейших ИТ-компаний и групп: услуги в области информационных технологий (2022 год) / Рейтинговое агентство RAEX («РАЭС-Аналитика») // RXRating Review : сайт рейтинговой группы RAEX. – Москва. – Текст : электронный. – URL: https://raex-rr.com/b2b/IT/best_in_IT-service/2022/ (дата обращения: 20.08.2023).

147. Скобелев, В. Цифровой налог для зарубежных компаний принесет в российский бюджет более \$100 млн / В. Скобелев // FORBES : [сайт]. – Текст :

электронный. – URL: <https://www.forbes.ru/tekhnologii/438411-cifrovoj-nalog-dla-zarubeznyh-kompanij-prineset-v-rossijskij-budzet-bolee-100-mln> (дата обращения: 21.08.2023).

148. Статистика // Информационная группа СПАРК : [сайт]. – Москва, 2023. – Текст : электронный. – URL: <https://spark-interfax.ru/statistics> (дата обращения: 02.04.2023).

149. Степанов, Д. ИТ-компании изгоняют из «налогового рая» / Д. Степанов // CNEWS : [сайт]. – Москва. – Текст : электронный. – URL: https://www.cnews.ru/news/top/2021-10-08_applegoogle_i_facebook_vygonyat_iz (дата обращения: 18.06.2023).

150. Тишина, Ю. Бизнес решил от айти в сторону / Ю. Тишина, А. Гаврилюк, Ю. Степанова // Коммерсантъ : [сайт]. – 2021. – 2 апреля (№ 57). – С. 1. – Текст : электронный. – URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4753276> (дата обращения: 02.04.2022).

151. Цифровая трансформация: ожидания и реальность: Доклад НИУ ШЭ к XXIII Ясинской (Апрельской) международной научной конференции по проблемам развития экономики и общества (Москва, 2022 г.) / Г.И. Абдрахманова, С.А. Васильковский, К.О. Вишневский [и др.] ; руководитель авторского коллектива П.Б. Рудник ; Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики». – Москва : Издательский дом Высшей школы экономики, 2022. – 221 с. – ISBN 978-5-7598- 2658-3. – Текст : электронный. – URL: https://www.hse.ru/data/2024/03/01/2082502788/%D0%A6%D0%B8%D1%84%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%8F%20%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D1%81%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B0%D1%86%D0%B8%D1%8F_%D0%B4%D0%BE%D0%BA%D0%BB%D0%B0%D0%B4_25.04.pdf (дата обращения: 28.06.2022).

152. Шаталов, С.Д. Налоговые льготы для инноваторов могут за два года лишить бюджет 250 млрд рублей : [сайт]. – 2010. 15 марта. С. 1. – Текст : электронный. – URL: <https://www.banki.ru/news/lenta/?id=1798979> (дата обращения: 17.04.2023).

153. Шаталов, С.Д. Бюджетная и налоговая политика в прошедший кризис : Доклад на конференции «Гайдаровские чтения день третий» (Москва, 2010 г.) / С.Д. Шаталов. – Москва, 2010. 1 с. – Текст : электронный. – URL: <https://www.iep.ru/ru/gaydarovskie-chteniya/images/READINGS/shatalov.pdf> (дата обращения: 02.02.2024).

Источники на иностранном языке

154. Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regime / OECD. – Paris : OECD Publ., 2015. – (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). – Text : electronic. – URL: <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf> (Accessed: 19 June 2023).

155. Addressing Base Erosion and Profit Shifting / OECD. – Paris : OECD Publ., 2013. – 88 p. – ISBN 978-92-64-19274-4. – Text : electronic. – URL: <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en> (Accessed: 07 April 2021).

156. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report / OECD. – Paris : OECD Publ., 2015. – 288 p. – (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). – ISBN 978-92-64-24104-6. – Text : electronic. – URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en;jsessionid=BYz6jBvlPhYi36FiuZLRM-0d.ip-10-240-5-52 (Accessed: 17 April 2022).

157. Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports / OECD. – Paris : OECD Publ, 2015. – 192 p. – (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). – ISBN 978-92-64-24124-4. – Text : electronic. – URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241244-en> (Accessed: 22 September 2022).

158. Apple Sales International – By the numbers // Economic Incentives : [website]. – Date of publication: 21 March 2016. – Text : electronic. – URL: <http://economic-incentives.blogspot.ie/2016/03/apple-sales-international-by-numbers.html> / (Accessed: 19 September 2022).

159. Asen, E. Services Taxes in Europe, 2021 / E. Asen, D. Bunn // Tax Foundation Europe : [website]. – Bruxelles. – Date of publication: 22 November 2021. – Text : electronic. – URL: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/digital-tax-europe-2020/> (Accessed: 22 July 2022).

160. Atkinson, R.D. Patent Boxes: Innovation in Tax Policy and Tax Policy for Innovation / R.D. Atkinson, S. Andes // The Information Technology and Innovation Foundation : [website]. – 2011. – 22 p. – Text : electronic. – URL: <https://d1bcsfjk95uj19.cloudfront.net/files/2011-patent-box-final.pdf> (Accessed: 19 September 2022).

161. Avi-Yonah, R.S. The Structure of International Taxation: A Proposal for The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification / R.S. Avi-Yonah // Texas Law Review. – 1996. – № 6. Volume 74. – P. 1301-1359. – Text : electronic. – URL: <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3332&context=articles> (Accessed: 22 September 2022).

162. Ayse, Yigit Sakar. Innovation for a New Tax Incentive: Patent Box Regime Turkey and the EU Application / Ayse Yigit Sakar // Procedia - Social and Behavioral Sciences. – 2015. – Volume 195. – P. 544-553. – ISSN 1877-0428. – Text : electronic. – URL: <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.06.269> (Accessed: 17 July 2022).

163. Balatsky, E.V. Evaluation of Russian economic sectors' sensitivity to tax burden / E.V. Balatsky, N.A. Ekimova // Journal of Tax Reform. – 2020. – № 2. Volume 6. – P. 157-179. – DOI 10.15826/jtr.2020.6.2.080. – ISSN 2414-9497.

164. Barrera, R. The Rotten Apple: Tax Avoidance in Ireland / R. Barrera, J. Bustamante // The International Trade Journal. – 2018. – № 1. Volume 32. – P. 150-161. – DOI 10.1080/08853908.2017.1356250.

165. Bauer, G. Corporate Income Tax Challenges Arising From Digitalised Business Models / G. Bauer, J. Fritz, D. Schanz, [et al.] // SSRN : [website]. – Date of publication: 01 April 2019. – 44 p. – Text : electronic. – URL: <https://ssrn.com/abstract=3348544> (Accessed: 06 December 2022).

166. Beczkiewicz, K. Weighing the Patent Box: An Evaluation of the Ex Post Tax Incentive of a Lower Tax Regime for Products That Incorporate Patents / K. Beczkiewicz // *Marquette Intellectual Property and Innovation Law Review*. – 2021. – № 1. – Article 6. Volume 25. – P. 40-53. – Text : electronic. – URL: https://scholarship.law.marquette.edu/cgi/viewcontent.cgi?article%3D1005%26context%3Dipilr&usg=AOvVaw1YSCIZhbsmCVxKkRq_6RH1&opi=89978449 (Accessed: 07 June 2023).

167. Berger, A. Tax on Digital Services: Assessment of the Advantage of the Introduction in Russia / A. Berger, L.V. Polezharova // *Finance: Theory and Practice*. – 2023. – № 1. Volume 27. – P. 54-62. – DOI 10.26794/2587-5671-2023-27-1-54-62. – ISSN 2587-5671.

168. Charges for the use of intellectual property, payments (BoP, current US\$) // World Bank Group ; International Monetary Fund ; Balance of Payments Statistics Yearbook and data files : [website]. – 2022. – Text : electronic. – URL: <https://data.worldbank.org/indicator/BM.GSR.ROYL.CD> (Accessed: 19 April 2023).

169. Ciaramella, L. Taxation and the Transfer of Patents: Evidence from Europe / L. Ciaramella // SSRN : [website]. – Date of publication: 22 September 2022. – 55 p. – Text : electronic. – URL: <https://ssrn.com/abstract=2943435> (Accessed: 09 August 2023).

170. Commission Decision of 30.8.2016 on state aid SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implemented by Ireland to Apple / European Commission. – Brussels. – Date of publication: 30 August 2016. – 130 p. – Text : electronic. – URL: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253200/253200_1851004_674_2.pdf / (Accessed: 13 April 2023).

171. Copyright Law of the United States (Title 17) and Related Laws Contained in Title 17 of the United States Code // U.S. Copyright.gov : [website]. – Text : electronic. – URL: <https://www.copyright.gov/title17/> (Accessed: 14 August 2022).

172. Denouncing Ireland as a tax haven is as dated as calling it homophobic because of our past // *Irish Independent* : [website]. – 2018. – Text : electronic. – URL: <https://www.independent.ie/business/irish/denouncing-ireland-as-a-tax-haven-is-as->

dated-as-calling-it-homophobic-because-of-our-past-37032219.html (Accessed: 03 April 2022).

173. Drucker, J. Ireland: Where Profits Pile Up, Helping Multinationals Keep Taxes Low / J. Drucker // Bloomberg : [website]. – Date of publication: 28 October 2013. – Text : electronic. – URL: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2013-10-28/man-making-ireland-tax-avoidance-hub-globally-proves-local-hero> (Accessed: 31 December 2021).

174. Economic Surveys: Ireland 2022 / OECD. – Paris : OECD Publ., 2022. – 120 p. – ISBN 978-92-64-66799-0. – Text : electronic. – URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/46a6ea85-en.pdf?expires=1723451716&id=id&accname=guest&checksum=E704D31247AADF4E8342FA7FE57C2EFA> (Accessed: 01 March 2023).

175. Foroohar, R. Apple vs EU is the biggest tax battle in history / R. Foroohar // TIME : [website]. – Date of publication: 30 August 2016. – Text : electronic. – URL: <http://time.com/4472500/apple-eu-irish-tax-bill/> (Accessed: 19 September 2022).

176. Fuest, C. Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform / C. Fuest, C. Spengel, K. Finke [et al.] ; Centre for European Economic Research. – 2014. – 25 p. – Text : electronic. – URL: <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp13078.pdf> (Accessed: 19 April 2023).

177. Gabriel, Z. The Missing Profits of Nations / Z. Gabriel, T. Torslov, L. Wier // Review of Economic Studies. – 2022. – № 3. Volume 90. – 1499-1534. – Text : electronic. – URL: <https://gabriel-zucman.eu/files/TWZ2022Restud.pdf> (Accessed: 01 July 2023).

178. Gartner Forecasts Worldwide IT Spending to Reach \$4 Trillion in 2021 // Gartner : [website]. – Stamford, Conn. – Date of publication: 07 April 2021. – Text : electronic. – URL: <https://www.gartner.com/en/newsroom/press-releases/2021-04-07-gartner-forecasts-worldwide-it-spending-to-reach-4-trillion-in-2021> (Accessed: 01 June 2023).

179. Global E-Commerce Jumps to \$26.7 Trillion, Covid-19 Boosts Online Retail Sales // UN Trade and Development (UNCTAD) : [website]. – Geneva, Switzerland. –

Date of publication: 03 May 2021. – Text : electronic. – URL: <https://unctad.org/press-material/global-e-commerce-jumps-267-trillion-covid-19-boosts-online-retail-sales>

(Accessed: 12 July 2022).

180. Hadzhieva, E. Impact of Digitalisation on International Tax Matters. Challenges and Remedies / E. Hadzhieva // European Parliament Policy Department for Economic Scientific and Quality of Life Policies. – Luxembourg, 2019. – 114 p. – ISBN 978-92-846-40683. – Text : electronic. – URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/626078/IPOL_STU\(2019\)626078_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/626078/IPOL_STU(2019)626078_EN.pdf) (Accessed: 01 October 2021).

181. Harmful Tax Practices - 2018 Progress Report on Preferential Regimes. Inclusive framework on BEPS: Action 5 / OECD. – Paris : OECD Publ., 2019. – 67 p. – (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). – ISBN 978-92-64-31148-0. – Text : electronic. – URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264311480-en.pdf?expires=1723413892&id=id&accname=guest&checksum=E309D68746F2D2D62B6256229837E954> (Accessed: 04 October 2021).

182. Hill, W.W. Opening Pandora's Patent Box: Global Intellectual Property Tax Incentives and Their Implications for the United States / W.W. Hill, J.S. Rhyne // The Intellectual Property Law Review. – 2013. – № 3. Volume 53. – P. 371-408. ISBN 978-92-846-4068-3

183. Hongler, P. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy / P. Hongler, P. Pistone // WU International Taxation Research Paper Series. – 2015. – 114 p. – ISBN 978-92-846-40683. – Text : electronic. – Available at: [https://ssrn.com/abstract=https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/626078/IPOL_STU\(2019\)626078_EN.pdf](https://ssrn.com/abstract=https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/626078/IPOL_STU(2019)626078_EN.pdf) (Accessed: 01 October 2021).

184. How to use the innovation box in your vpb // Business.gov.nl : [website]. – Text : electronic. – URL: <https://business.gov.nl/finance-and-taxes/business-taxes/filing-tax-returns/how-to-use-the-innovation-box/> (Accessed: 22 July 2022).

185. Implications of E-commerce for Competition Policy / OECD ; Directorate for Financial and Enterprise Affairs Competition Committee. – 2018. – 61 p. –

JT03443475. – Text : electronic. – URL:
[https://one.oecd.org/document/DAF/COMP\(2018\)3/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DAF/COMP(2018)3/en/pdf) (Accessed: 03 April 2022).

186. Intellectual Property Regime // In: Corporate Tax Statistics 2023 / OECD. – Paris : OECD Publ., 2023. – Chapter 6. – P. 74-77. – ISBN 978-92-64-43499-8. – Text : electronic. – URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/c2796aae-en.pdf?expires=1723445162&id=id&accname=guest&checksum=C9F84CC87FA427000F6A832CEFCF7EAC> (Accessed: 01 March 2023).

187. Intellectual Property Tax Planning in the light of Base Erosion and Profit Shifting. Master thesis. International Business Tax Economics / Tilburg School of Economics and Management ; Tilburg University ; Supervisors: C. Öner, J.L.M. (Hans) Gribnau. – Tilburg : Tilburg University Publ., 2017. – 49 p. – Text : electronic. – URL: <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=143915> (Accessed: 03 April 2022).

188. Interconnected Economies: Benefiting from Global Value Chains / OECD. – Paris : OECD Publ., 2013. – 274 p. – ISBN 978-92-64-18956-0. – Text : electronic. – URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264189560-en.pdf?expires=1723442973&id=id&accname=guest&checksum=538D43208BAD0D06EF5A3E3A99C02547> (Accessed: 04 September 2022).

189. International Standard Industrial Classification of All Economic Activities (ISIC). Revision 4 / Department of Economic and Social Affairs Statistics Division, United Nations. – New York : Printed in United Nations, 2008. – 307 p. – ISBN 978-92-1-161518-0. – Text : electronic. – URL: https://unstats.un.org/unsd/classifications/Econ/Download/In%20Text/ISIC_Rev_4_publication_English.pdf (Accessed: 07 May 2022).

190. Jones, G. Strategies and dividend imputation: the effect of foreign and domestic ownership on average effective tax rates / G. Jones // Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. – 2001. – № 2. Volume 10. – P. 157-175. – Text : electronic. – URL: https://www.academia.edu/58887691/Strategies_and_dividend_imputation_the_effect_of_foreign_and_domestic_ownership_on_average_effective_tax_rates?ri_id=356283 (Accessed: 03 September 2022).

191. Keen, M. The Theory of International Tax Competition and Coordination / M. Keen, K. A. Konrad // Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance. – 2014. – № 2012-06. – Text : electronic. – DOI 10.2139/ssrn.2111895. – URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2111895 (Accessed: 22 September 2022).

192. Knoll, O. Cross-border effects of R&D tax incentives / O. Knoll, N. Riedel, T. Schwab [et al.] // Research Policy. – 2021. – № 9. Volume 50. – P. 104326. – ISSN 0048-7333. – DOI 10.1016/j.respol.2021.104326.

193. Kolotovkin, I.V. Effectiveness of Tax Benefits for Information Technology Organizations in Russia = Результативность налоговых льгот для организаций сферы информационных технологий в России / L.V. Polezharova, I.V. Kolotovkin // Finance: Theory and Practice. – 2024. – № 2. Volume 28. – P. 71-81. – ISSN 2587-5671.

194. Kolotovkin, I.V. 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 / I.V. Kolotovkin // Components of Scientific and Technological Progress. – 2024. – № 1 (91). – P. 59-66. – ISSN 1997-9347.

195. Lagarden, M. Intangibles in a Transfer Pricing Context: Where Does the Road Lead? / M. Lagarden // International Transfer Pricing Journal. – 2014. – № 5. Volume 21. – Text : electronic. – URL: <https://doi.org/10.59403/16zt9rb> (Accessed: 22 September 2022).

196. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). (as it read on 21 November 2017) : Volume I and II / OECD. – Paris : OECD Publ., 2019. – 2624 p. – ISBN 978-92-64-30699-8. – Text : electronic. – URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/g2g972ee-en.pdf?expires=1723454283&id=id&accname=guest&checksum=BD1FCAD462B7A1D6595C6EF0229A95D3> (Accessed: 24 September 2022).

197. Olbert, M. Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation / M. Olbert, C. Spengel // ZEW – Centre for European Economic Research Discussion Paper. – 2019. – № 19-010. – 34 p. – Text : electronic. –

URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3368092 (Accessed: 03 September 2023).

198. Patent Box relief statistics: September 2022 / HM Revenue and Customs // GOV.UK : [website]. – 2022. – Text : electronic. – URL: <https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/ukgwa/20230525205232/https://www.gov.uk/government/statistics/patent-box-reliefs-statistics/patent-box-relief-statistics-september-2022> (Accessed: 17 April 2023).

199. Polezharova, L.V. E-Commerce taxation in Russia: problems and approaches / L.V. Polezharova, A.M. Krasnobaeva // Journal of Tax Reform. – 2020. – № 2. Volume 6. – P. 104-123. – DOI 10.15826/jtr.2020.6.2.077. – ISSN 2414-9497.

200. Rethinking International Tax Law / Leiden University via Coursera // Class Central : [website]. – Leiden, 2019. – Text : electronic. – URL: <https://www.classcentral.com/course/international-taxation-3286> (Accessed: 14 January 2022).

201. Rochet, J. Two-sided markets: a progress report / J. Rochet, J. Tirole // RAND Journal of Economics. – 2006. – № 3. Volume 37. – P. 645-667. – Text : electronic. – URL: <https://www.sci-hub.ru/10.1111/j.1756-2171.2006.tb00036.x> (Accessed: 03 September 2022).

202. Rogers-Glabush, J. IBFD International Tax Glossary / J. Rogers-Glabush. – 7th edition. – Amsterdam : IBFD Publ., 2015. – 552 p. – ISBN 978-90-8722-303-8.

203. Rubinger, J.L. Death of the «Double Irish Dutch Sandwich? Not so Fast» / J.L. Rubinger ; Summer Ayers LePree // Taxes Without Borders : [website]. – Date of publication: 23 October 2014. – Text : electronic. – URL: <https://www.taxeswithoutbordersblog.com/2014/10/death-of-the-double-irish-dutch-sandwich-not-so-fast/> (Accessed: 21 September 2022).

204. Russia GDP per capita // Trading Economics : [website]. – Text : electronic. – URL: <http://tradingeconomics.com/russia/gdp-per-capita> (Accessed: 02 January 2021).

205. Schwab, K. The Fourth Industrial Revolution / K. Schwab ; World Economic Forum. – Ginebra, 2016. – 184 p. – ISBN 13-978-92-95044-55-5. – Text : electronic. –

URL: <https://www.weforum.org/about/the-fourth-industrial-revolution-by-klaus-schwab/> (Accessed: 21 November 2023).

206. Secretary Mnuchin Statement on Digital Economy Taxation Efforts // U.S. Department of the Treasury : [website]. – Washington. – Date of publication: 25 October 2018. – Text : electronic. – URL: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/sm534> (Accessed: 22 July 2022).

207. State aid: Commission investigates transfer pricing arrangements on corporate taxation of Amazon in Luxembourg / European Commission. Press release // European Commission : [website]. – Brussels. – Date of publication: 07 October 2014. – 2 p. – Text : electronic. – URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_14_1105 (Accessed: 23 September 2022).

208. StroeV, P.V. Taxation Transformation under the Influence of Industry 4.0 / P.V. StroeV, R.V. Fattakhov, O.V. Pivovarova [et al.] // International Journal of Advanced Computer Science and Applications. – 2022. – № 9. Volume 13. – P. 1010-1015. – DOI 10.14569/IJACSA.2022.01309116. – ISSN 2158-107X.

209. Study on R&D Tax Incentives. Final Report. TAXUD/2013/DE/315. FWC No. TAXUD/2010/CC/104. CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis / European Commission. – Hague. – Date of publication: 28 November 2014. – 130 p. – ISBN 978-92-79-44562-0. – Text : electronic. – URL: https://ec.europa.eu/futurium/en/system/files/ged/28-taxud-study_on_rnd_tax_incentives_-_2014.pdf (Accessed: 19 April 2023).

210. Tancred, P. An Analysis of 2015 Corporation Tax Returns and 2016 Payments / P. Tancred ; Revenue. Irish Tax and Customs, Statistics and Economic Research Branch. – 2017. – 22 p. – Text : electronic. – URL: <https://www.revenue.ie/en/corporate/documents/research/corporation-tax-returns-2016.pdf> (Accessed: 19 September 2022).

211. Tax Cuts and Jobs Act: A comparison for businesses // IRS : An official website of the United States Government. – 2017. – Text : electronic. – URL:

<https://www.irs.gov/newsroom/tax-cuts-and-jobs-act-a-comparison-for-businesses>
(Accessed: 07 June 2023).

212. Ting, A. iTax - Apple's International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue / A. Ting // *British Tax Review*. – 2014. – № 1. – 32 p. – ISSN 00071870. – Text : electronic. – URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2411297 (Accessed: 07 March 2023).

213. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017* / OECD. – Paris : OECD Publ., 2017. – 608 p. – ISBN 978-92-64-26512-7. – Text : electronic. – URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/tpg-2017-en.pdf?expires=1723455162&id=id&accname=guest&checksum=B096D71EC77FC74134D05D78DBE4AEE3> (Accessed: 22 September 2022).

214. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: 2017 Update* / The United Nations // UN-iLibrary : [website]. – Date of publication: August 2018. – 824 p. – ISBN 978-9-2104-7404-7. – DOI 10.18356/cc8f6035-en. – Text : electronic. – URL: <https://repository.law.umich.edu/articles/2327/> (Accessed: 22 September 2022).

215. *Use the Patent Box to reduce your Corporation Tax on profits* / HM Revenue and Customs // GOV.UK : [website]. – Date of publication: 01 January 2007. – Text : electronic. – URL: <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-the-patent-box> (Accessed: 12 July 2022).

216. *USTR Releases Findings in DST Investigations* // Office of the United States Trade Representative ; Executive Office of the President : [website]. – Washington. – Date of publication: 06 January 2021. – Text : electronic. – URL: <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2021/january/ustr-releases-findings-dst-investigations> (Accessed: 12 July 2022).

217. Van Dinteren, J. *A Taxonomy of Organised Innovation Spaces*. JRC External Study Report / J. Van Dinteren, L. Sanz, M. Klofsten, P. Jansen ; editors : A. Battiston, A. Fazio. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2023. – 49 p. – DOI:10.2760/628200. – Text : electronic. – URL: <https://www.iasp.ws/our->

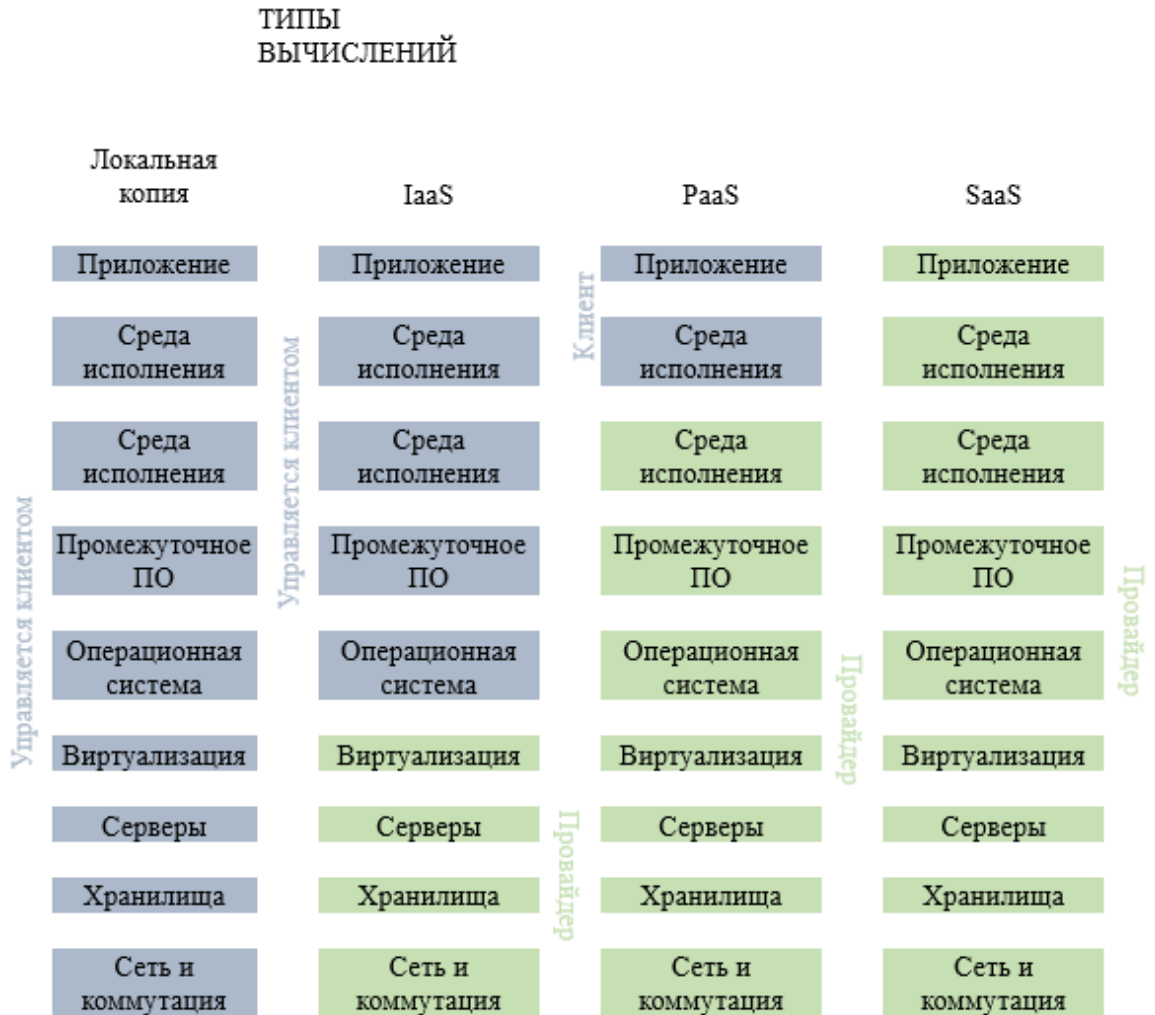
industry/knowledge-room/a-taxonomy-of-organised-innovation-spaces (Accessed: 24 November 2023).

218. Vikhrova, N.O. Modern methods of innovation activity stimulation: «patent box» and «tax credit» / N.O. Vikhrova, E.V. Stotsky // *Modern Economics: Problems and Solutions*. – 2020. – № 8 (128). – P. 109-116. – DOI 10.17308/meps.2020.8/2415. – ISSN 2078-9017.

219. *World Trade Statistical Review 2022* / World Trade Organization (WTO) : [website]. – Geneva, 2022. – 132 p. – ISBN 978-92-870-5352-7. – Text : electronic. – URL: https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/wtsr_2022_e.htm (Accessed: 02 August 2023).

Приложение А
(информационное)

Типы услуг, оказываемых потребителям на основе облачных технологий



Источник: составлено автором на основании материалов [68].

Рисунок А.1 – Типы услуг, оказываемых потребителям на основе облачных технологий

Приложение Б
(информационное)

Примеры продуктов в области разных видов облачных вычислений

Тип услуги	Продукты на основе технологии	Описание
SaaS	Google docs and spreadsheets	Работа с документами
	Salesforce.com	Облачная CRM система
	Netsuite	Облачные ERP системы
	IBM LotusLive	Средства коллаборации – почта, конференции, данные
PAAS	Windows Azure	Служба облачных вычислений
	Google app engine	Служба хостинга сайтов и приложений
	Force.com	Платформа для искусственного интеллекта и сервисов
	Infinite Blue	Платформа для корпоративных приложений
IaaS	VMWARE	Облачные сервера
	Amazon web services	Коммерческое публичное облако
	Rackspace hosting	Хостинг провайдер
	Joyent	Вычисления, хранение, охрана данных, сети

Источник: составлено автором.

Рисунок Б.1 – Примеры продуктов в области разных видов облачных вычислений

Приложение В
(информационное)

**Примеры коллаборативных платформ и их оценочная маржинальность для целей
определения потенциальной налоговой базы**

Таблица В.1 – Примеры коллаборативных платформ и их оценочная маржинальность для целей определения потенциальной налоговой базы

Компания	Вид деятельности	Комиссия в процентах	Описание
Amazon Marketplace	Платформа электронной торговли	8-15	Площадка для торговли независимых продавцов
eBay	Платформа электронной торговли	13,25	Площадка для торговли независимых продавцов
AliExpress	Платформа электронной торговли	5-8	Площадка для торговли независимых продавцов
Ozon	Платформа электронной торговли	8-15	Площадка для торговли независимых продавцов
Booking.com	Платформа для организации путешествий	10-25	Площадка для отелей и хостелов
Яндекс.Такси	Цифровая платформа – агрегатор служб такси	18-24	Площадка для служб такси
Airbnb	Платформа для аренды жилья	14,2	Площадка для частных владельцев жилья

Источник: составлено автором.

Приложение Г

(информационное)

Выдержка из стандарта Статистического бюро при Организации Объединенных наций, International Standard Industrial Classification of All Economic Activities (ISIC)

Таблица Г.1 – Выдержка из стандарта Статистического бюро при Организации Объединенных наций, International Standard Industrial Classification of All Economic Activities (ISIC)

Код	Наименование	Включаемые виды экономической деятельности
1	2	3
6201	Компьютерное программирование	<p>Класс включает написание, изменение, тестирование и поддержку ПО:</p> <ul style="list-style-type: none"> - разработку структуры и содержания, и/или написание компьютерного кода, необходимого для создания и внедрения: 1) системного ПО (включая обновления и заплатки), 2) приложений (включая приложения и заплатки), 3) баз данных, 4) веб-страниц, - кастомизацию ПО, то есть изменение и конфигурирование существующего ПО для функционирования в инфосистеме клиента
6202	Компьютерное консультирование и управление компьютерными системами	<p>Класс включает:</p> <ul style="list-style-type: none"> - планирование и разработку компьютерных систем, которые интегрируют ПО, оборудование и технологии связи. Объекты этого класса могут поставлять компоненты ПО и компьютерного оборудования как часть целостного сервиса, или эти компоненты могут быть предоставлены третьими лицами. Объекты могут устанавливать системы и проводить обучение, оказывать поддержку пользователям системы. <p>Класс также включает:</p> <ul style="list-style-type: none"> - оказание услуг по оперативному управлению клиентскими компьютерными системами и/или центрами обработки данных, и связанных по поддержке. <p>Класс исключает:</p> <ul style="list-style-type: none"> - отдельную продажу ПО и компьютеров, - отдельную установку серверов и кластеров

Продолжение таблицы Г.1

1	2	3
6209	Прочие информационно-технологические и сервисные услуги	<p>Класс включает прочие ИТ услуги и связанную с компьютерным оборудованием деятельность, такие, как:</p> <ul style="list-style-type: none"> - восстановление компьютеров, - установка и настройка персональных компьютеров, - установка ПО. <p>Класс исключает:</p> <ul style="list-style-type: none"> - отдельную установку серверов и кластеров
6311	Обработка данных, хостинг и связанные услуги	<p>Класс включает:</p> <ul style="list-style-type: none"> - предоставление инфраструктуры для хостинга, услуг по обработке данных и связанной деятельности; - специализированные хостинговые услуги, такие, как: <ol style="list-style-type: none"> 1) веб хостинг, 2) хостинг стриминговых сервисов, 3) хостинг приложений, - предоставление сервиса приложений, - предоставление общего доступа к оборудованию клиентам на повременной основе, - обработку данных: <ol style="list-style-type: none"> 1) полная обработка данных, предоставленных клиентами, 2) выдача специальных отчетных форм на основе клиентских данных, - услуги по вводу данных
6312	Веб-порталы	<p>Класс включает:</p> <ul style="list-style-type: none"> - управление веб сайтами, которые используют поисковые машины для создания и хранения больших баз данных интернет-адресов и контента в индексированном для быстрого поиска формате, - управление другими веб сайтами, которые действуют как порталы в интернет, такие, как медиасайты, поставляющие периодически обновляемый контент
6391	Услуги новостных агентств	<p>Класс включает:</p> <ul style="list-style-type: none"> - новостные синдикаты и агентства новостей, поставляющие новости, изображения и функционал в медиа (не включая услуги независимых журналистов и фотожурналистов)
6399	Прочие	<p>Класс включает другие информационные услуги, не поименованные выше:</p> <ul style="list-style-type: none"> - телефонные информационные услуги, - услуги по поиску информации на контрактной или платной основе, - услуги по монтажу новостей, прессы и так далее

Источник: [189].

Приложение Д
(информационное)

Свод соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией. Используемая терминология. Упоминание программного обеспечения.

Ставка налога у источника выплаты

Таблица Д.1 – Свод СОИДН, заключенных Российской Федерацией. Используемая терминология статьи 12. Упоминание программного обеспечения. Ставка налога у источника выплаты

Страна	Годы заключения	Термин статьи 12	Отдельное упоминание программного обеспечения	Налог у источника выплаты в процентах
1	2	3	4	5
Австралия	2000	Роялти	Нет	10
Австрия	2000 (2020)	Роялти	Да	0
Азербайджан	1997	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	10
Албания	1995	Доходы от авторских прав и лицензий	Нет	10
Алжир	2006	Доходы от авторских прав и лицензий	Нет	0
Аргентина	2001	Роялти	Да	15
Армения	1996	Доходы от авторских прав и лицензий	Нет	0
Беларусь	1995	Доходы от авторских прав и лицензий	Нет	10
Бельгия	1995	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	0
Болгария	1993	Доходы от авторских прав и лицензий	Нет	15
Ботсвана	2003	Роялти	Да	10
Бразилия	2004 (2018)	Роялти	Нет	15
Великобритания	1994	Доходы от авторских прав и лицензий	Нет	0
Венгрия	1994	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	0
Венесуэла	2003	Роялти и платежи за техническое содействие	Нет	15
Вьетнам	1993	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	15
Германия	1996 (2007)	Авторские вознаграждения и лицензионные платежи	Да	0
Греция	2000	Роялти	Нет	7

Продолжение таблицы Д.1

1	2	3	4	5
Дания	1996	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	0
Египет	1997	Роялти	Да	15
Израиль	1994	Доходы от авторских прав и лицензий	Нет	10
Индия	1997	Роялти и вознаграждения за технические услуги	Да	10
Индонезия	1999	Роялти	Нет	15
Иран	1998	Роялти	Да	5
Ирландия	1994	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	0
Исландия	1999	Роялти	Нет	0
Испания	1998	Роялти	Нет	5
Италия	1996	Роялти	Нет	0
Казахстан	1996	Роялти	Да	10
Канада	1995	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	10
Катар	1998	Роялти	Нет	0
Кипр	1998	Роялти	Да	0
Киргизия	1999	Роялти	Да	10
Китай	1994 (2015)	Доходы от авторских прав и лицензий	Нет	10
САР Гонконг	1997	Роялти	Да	0
КНДР	1997	Роялти	Да	0
Корея	1992	Доходы от авторских прав и лицензий	Нет	5
Куба	2000	Роялти	Нет	5
Кувейт	1999	Роялти	Да	10
Латвия	2010	Роялти	Нет	5
Ливан	1997	Роялти	Да	5
Литва	1999	Роялти	Нет	5-10
Люксембург	1993 (2020)	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	0
Македония	1997	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	10
Малайзия	1987	Доходы от авторских прав и лицензий	Нет	10-15
Мали	1996	Доходы от авторских прав	Да	0
Мальта	2013 (2020)	Доходы от авторских прав и лицензий	Нет	5
Марокко	1997	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	10
Мексика	2004	Роялти	Нет	10

Продолжение таблицы Д.1

1	2	3	4	5
Молдова	1996	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	10
Монголия	1995	Доходы от авторских прав и лицензий	Нет	Нет освобождения
Намибия	1998	Роялти	Да	5
Новая Зеландия	2000	Роялти	Нет	10
Норвегия	1996	Роялти	Нет	0
Польша	1992	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	10
Португалия	2000	Роялти	Нет	10
Румыния	1993	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	10
Саудовская Аравия	2007	Роялти	Нет	10
Сербия	1995	Доходы от авторских прав и лицензий	Нет	10
Сингапур	2002	Роялти	Да	7,5
Сирия	2000	Роялти	Да	18
Словакия	1994	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	10
Словения	1995	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	10
США	1992	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	0
Таджикистан	1997	Роялти	Да	0
Тайланд	1999	Роялти	Нет	15
Туркменистан	1998	Роялти	Да	5
Турция	1997	Доходы от авторских прав и лицензий	Нет	10
Узбекистан	1994	Роялти	Да	0
Украина	1995	Доходы от авторских прав и лицензий (роялти)	Нет	10
Филиппины	1995	Роялти	Нет	15
Финляндия	1996	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	0
Франция	1996	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	0
Хорватия	1995	Доходы от авторских прав и лицензий	Нет	10
Черногория	1995	Доходы от авторских прав и лицензий	Нет	10
Чехия	1995 (2007)	Роялти	Да	10
Чили	2004	Роялти	Нет	5-10
Швейцария	1995	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	0
Швеция	1993	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	0

Продолжение таблицы Д.1

1	2	3	4	5
Шри Ланка	1999	Роялти	Да	10
Эквадор		Доходы от авторских прав и лицензий	Нет	10-15
ЮАР	1995	Доход от авторских прав и лицензий	Да	0
Япония	1986	Доходы от авторских прав и лицензий	Нет	10
Чехия	1995 (2007)	Роялти	Да	10
Чили	2004	Роялти	Нет	5-10
Швейцария	1995	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	0
Швеция	1993	Доходы от авторских прав и лицензий	Да	0
Шри Ланка	1999	Роялти	Да	10
Эквадор		Доходы от авторских прав и лицензий	Нет	10-15
ЮАР	1995	Доход от авторских прав и лицензий	Да	0
Япония	1986	Доходы от авторских прав и лицензий	Нет	10

Источник: составлено автором на основании данных Министерства финансов Российской Федерации [23].

Приложение Е

Динамика выборочных показателей финансовой отчетности российских компаний

Таблица Е.1 – Динамика выборочных показателей финансовой отчетности российских компаний

В тысячах рублей

Наименование компании, ИНН	Показатель	Отчетная дата					
		31.12.22	31.12.21	31.12.20	31.12.19	31.12.18	31.12.17
1	2	3	4	5	6	7	8
ООО «ВК» 7743001840	Основные фонды	4557075	4973679	4021983	2853411	2274310	1480158
	Изменение, в процентах	-8	24	41	25	54	-
	Выручка	48436604	57628153	47306816	45582004	43519606	-
	Изменение, в процентах	-16	22	4	5	-	-
	Прибыль от продаж	-6 948911	255056	-1781588	4438542	7427543	-
	Изменение, в процентах	-2824	-114	-140	-40	-	-
	Чистая прибыль	- 8243576	-394154	10837312	18177321	5838933	-
	Изменение, в процентах	1991	-104	-40	211	-	-
ООО «МАЙКРОСОФТ РУС» 7743528989	Основные фонды	2002	458799	587888	536658	646352	720900
	Изменение, в процентах	-100	-22	10	-17	-10	-
	Выручка	6443219	6897061	6548275	6929376	7970873	-
	Изменение, в процентах	-7	5	-5	-13	-	-
	Прибыль от продаж	946581	779227	724914	795142	786475	-
	Изменение, в процентах	21	7	-9	1	-	-
	Чистая прибыль	159800	638098	542328	588281	567011	-
	Изменение, в процентах	-75	18	-8	4	-	-
ООО «РФД» 7702364555	Основные фонды	92465	110165	96054	103402	134235	62196
	Изменение, в процентах	-16	15	-7	-23	116	-
	Выручка	2186503	2051508	958113	1071460	966327	-
	Изменение, в процентах	7	114	-11	11		-
	Прибыль от продаж	473854	857000	111425	144589	360818	-
	Изменение, в процентах	-45	669	-23	-60	-	-
	Чистая прибыль	491630	796832	116048	102970	373025	-
	Изменение, в процентах	-38	587	13	-72	-	-

Продолжение таблицы Е.1

1	2	3	4	5	6	7	8
АО «ЛАБОРАТОРИЯ КАСПЕРСКОГО» 7713140469	Основные фонды	5359948	1518690	1382469	1514854	1386140	1747564
	Изменение, в процентах	253	10	-9	9	-21	-
	Выручка	36439120	35432270	32499855	34106765	23536109	-
	Изменение, в процентах	3	9	-5	45	-	-
	Прибыль от продаж	456145	6989431	9403047	12213839	3129247	-
	Изменение, в процентах	-93	-26	-23	290	-	-
	Чистая прибыль	3002877	1691611	9324762	9952820	2387214	-
	Изменение, в процентах	78	-82	-6	317	-	-
ООО «АБИ ПРОДАКШН» 7713140469	Основные фонды	63657	88016	58148	61968	23703	25105
	Изменение, в процентах	-28	51	-6	161	-6	-
	Выручка	2410523	4619912	5357614	2922951	3797183	-
	Изменение, в процентах	-48	-14	83	-23	-	-
	Прибыль от продаж	198844	1651861	2652139	62325	1316958	-
	Изменение, в процентах	-88	-38	4155	-95	-	-
	Чистая прибыль	-255672	5751856	1882144	63857	861255	-
	Изменение, в процентах	-104	206	2847	-93	-	-
ООО «1С-СОФТ» 7730643014	Основные фонды	Н/Д	672018	232620	306361	166895	108895
	Изменение, в процентах	-	189	-24	84	53	-
	Выручка	Н/Д	6574895	5089895	4303358	3871716	-
	Изменение, в процентах		29	18	11	-	-
	Прибыль от продаж	Н/Д	2471865	1652933	749549	979118	-
	Изменение, в процентах	-	50	121	-23	-	-
	Чистая прибыль	Н/Д	2334244	1415690	514690	783003	-
	Изменение, в процентах	-	65	175	-34	-	-
ООО «Т1 ИННОВАЦИИ» 9718107268	Основные фонды	221772	394213	66738	-	-	-
	Изменение, в процентах	-44	491	-	-	-	-
	Выручка	6021753	6879207	6524113	2020479	182104	-
	Изменение, в процентах	-12	5	223	1010	-	-
	Прибыль от продаж	-334669	695139	627373	-144553	16456	-
	Изменение, в процентах	-148	11	-534	-978	-	-

Продолжение таблицы Е.1

1	2	3	4	5	6	7	8
	Чистая прибыль	-358296	637316	510763	-121342	9142	-
	Изменение, в процентах	-156	25	-521	-1427	-	-
ООО «ИБС ИНФИНИСОФТ» 9718107268	Основные фонды	199270	904624	337606	352605	3078	899
	Изменение, в процентах	-78	168	-4	11356	242	-
	Выручка	6131894	10449388	8395086	7716272	6757024	-
	Изменение, в процентах	-41	24	9	14	-	-
	Прибыль от продаж	373608	1021259	423933	495166	240631	-
	Изменение, в процентах	-63	141	-14	106	-	-
	Чистая прибыль	-579060	958876	618142	531021	193073	-
	Изменение, в процентах	-160	55	16	175	-	-
АО «ИНФОТЕКС» 7710013769	Основные фонды	828254	854650	110286	112160	103194	77777
	Изменение, в процентах	-3	675	-2	9	33	-
	Выручка	5860179	4 732 853	5 407 739	4 011 005	3 502 989	-
	Изменение, в процентах	24	-12	35	15	-	-
	Прибыль от продаж	1 153 911	- 134 965	670 584	329 905	559 280	-
	Изменение, в процентах	-955	-120	103	-41	-	-
	Чистая прибыль	681 376	2 022 760	614 283	227 647	504 870	-
	Изменение, в процентах	-66	229	170	55	-	-
ООО «ДИАСОФТ» 7710013769	Основные фонды	461923	580348	28469	22286	18969	20557
	Изменение,	-20	1939	28	17	-8	-
	Выручка	5893584	5344376	3548322	2639561	2458 839	-
	Изменение,	10	51	34	7	-	-
	Прибыль от продаж	1148483	1433591	869371	553334	425027	-
	Изменение,	20	65	57	30	-	-
	Чистая прибыль	1105671	1449540	682579	575652	311385	-
	Изменение,	-24	112	19	85	-	-

Источник: составлено автором на основании данных государственного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности – Текст : электронный. – URL: <https://bo.nalog.ru/> (дата обращения: 18.06.2023).

Приложение Ж

Характеристики сделок по передаче прав на объекты интеллектуальной собственности и квалифицирующие параметры сделок для целей налогообложения

Таблица Ж.1 – Характеристики сделок по передаче прав на объекты интеллектуальной собственности и квалифицирующие параметры сделок для целей налогообложения

Характеристики сделки	Квалификация характеристик сделки для целей налогообложения		
	Исключительные	Неисключительные	
Права, передаваемые по сделке			
Предмет передачи по сделке	Все права, связанные с объектом	Ограниченное право на использование объекта в течение действия исключительного права	Ограниченное право на использование объекта в течение ограниченного срока
Состав передаваемых прав	Полные авторские права	Право на воспроизведение либо перепродажу	Право на воспроизведение либо перепродажу
Сторона, несущая бремя несения рисков	Покупатель	Покупатель	Продавец
Право на внесение изменений в продукт	Да	Нет	Нет
Выплата вознаграждения	Единовременная	Единовременная	Периодическая
Тип сделки	Уступка объекта авторских прав	Продажа бессрочной лицензии	Срочная аренда лицензии
Объект налогообложения	Вознаграждение за авторское право	Вознаграждение за передачу неисключительных прав	Вознаграждение за передачу неисключительных прав

Источник: составлено автором.

Приложение И

Характеристики сделок по оказанию трансграничных услуг организациями сферы информационных технологий для целей налогообложения

Таблица И.1 – Характеристики сделок по передаче прав на объекты интеллектуальной собственности и квалифицирующие параметры сделок для целей налогообложения

Тип услуги	Предмет сделки	Особенности признания дохода организации	Способ передачи продукции потребителю	Налоговая база в трансграничных операциях
Бесплатные для пользователя социальные сети	Передача пользовательских данных	Юрисдикции фактического места ведения деятельности продавца и покупателя данных могут отличаться	Дистанционное предоставление пользовательских данных	Не определяется при трансграничных операциях
Поисковые системы	Размещение рекламы в поисковой выдаче	Юрисдикции фактического места регистрации поисковой системы, рекламодателя и места размещения рекламы могут отличаться	Предоставление приоритетных мест в выдаче результатов поиска, показ рекламы на странице	Не определяется при трансграничных операциях
Облачные вычисления	Аренда оборудования и программного обеспечения	Расположение юрисдикций размещения программного обеспечения, оборудования и покупателя может отличаться	Дистанционный доступ к вычислительным мощностям и программному обеспечению	Не определяется отдельно для стоимости аренды оборудования и услуг
Встроенная реклама	Размещение рекламы, демонстрируемой пользователям видеоигр, видеотрансляций	Юрисдикции фактического места деятельности провайдера, рекламодателя и места размещения рекламы могут отличаться	Размещение видеорекламы в бесплатных играх и социальных сетях	Не определяется при трансграничных операциях
Комплексные решения	Передача прав на ПО вместе с продаваемым оборудованием	По месту реализации оборудования	Вместе с товарами – телефонами, компьютерами и др.	Входит в налоговую базу для таможенных платежей
Электронная коммерция	Услуги по обслуживанию онлайн сделок между продавцами и покупателями товаров	Юрисдикции фактического места поисковой системы, рекламодателя и места размещения рекламы могут отличаться	Дистанционное обслуживание всех этапов сделки	Не определяется при трансграничных операциях
Онлайн трансляции	Предоставление онлайн доступа к платному контенту	Юрисдикции правообладателя контента, провайдера и потребителя могут не совпадать	Предоставление возможности воспроизведения контента на клиентском устройстве	Не определяется отдельно для контента и услуг трансляции

Источник: составлено автором.