

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

*На правах рукописи*

Бергер Александра Михайловна

# НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ ТРАНСНАЦИОНАЛЬНЫХ КОМПАНИЙ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ

5.2.4. Финансы

АВТОРЕФЕРАТ  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Полежарова Людмила Владимировна,  
доктор экономических наук, доцент

Москва – 2023

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

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоятся 31 мая 2023 г. в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.109 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 51, корп. 1, аудитория 1001.

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

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Гончаренко Л.И., д.э.н., профессор;  
заместитель председателя – Попков С.Ю., д.э.н., профессор;  
ученый секретарь – Тюрина Ю.Г., д.э.н., доцент;

члены диссертационного совета:

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

Автореферат диссертации разослан 24 марта 2023 г.

Ученый секретарь диссертационного совета  
Финансового университета Д 505.001.109.

Ю.Г. Тюрина

## I Общая характеристика работы

**Актуальность темы исследования.** Цифровизация является наиболее значительным процессом в мировой экономике после промышленной революции, который повлиял на модель коммерческой деятельности организаций. Правительства всех стран, представители бизнес-сообщества и исследователи в области налогообложения уделяют значительное внимание развитию налогообложения в условиях цифровизации экономики с середины 1990-х годов, когда начался процесс переноса хозяйственной деятельности субъектов предпринимательской деятельности в Интернет-среду. Налогообложение цифровой экономики в настоящее время находится на первом месте в повестке дня по разработке международной налоговой политики.

Популярность использования цифровых бизнес-моделей привела к тому, что организациям больше не требуется создавать физическое присутствие (действующий офис, персонал, оборудование) на территории зарубежных государств для ведения своей предпринимательской деятельности. Однако система международного налогообложения, так же как национальные системы государств, оказалась не подготовлена к новым рыночным реалиям в бизнес-среде, что позволило организациям не уплачивать налоги в иностранных юрисдикциях.

В последнее десятилетие все чаще отмечается, что цифровая экономика подрывает авторитет многих традиционных концепций налогообложения. Игнорирование влияния цифровизации способно привести к негативным последствиям: во-первых, это интенсифицирует неравенство в налогообложении традиционного и цифрового бизнеса; во-вторых, существует угроза недопоступления налоговых доходов в бюджеты государств.

Отдельные страны уже формируют правила как косвенного, так и прямого налогообложения транснациональных компаний (далее – ТНК), осуществляющих предпринимательскую деятельность с использованием цифровых бизнес-моделей. В законодательство Российской Федерации были внесены дополнения в отношении налога на добавленную стоимость (далее – НДС), уплачиваемого

иностранными организациями, правила прямого налогообложения не претерпели изменений. Остро стоит вопрос для каждой страны по выработке сбалансированного подхода в отношении налогообложения сделок, в которые вовлечены хозяйствующие ТНК, и прибыли, которую они формируют. В процессе реализации инициатив Плана мероприятий Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (далее – План BEPS) идет процесс выработки рекомендаций по налогообложению цифровой экономики.

Российская Федерация стремится использовать лучший международный опыт в части регулирования налоговых отношений. Неоднократно выражалась обеспокоенность размером налогов, который уплачивают такие наиболее цифровизированные ТНК, как Google и Apple, и несоответствием правил налоговой системы Российской Федерации реалиям распространения процессов цифровизации. Участие Российской Федерации в инициативах ОЭСР в сфере налогообложения с дальнейшим применением отдельных разработок ОЭСР в данной сфере позволяет эффективно разрешать проблемы налоговой системы. ОЭСР в настоящее время работает над соответствующими предложениями по налогообложению цифровых ТНК, также ряд инициатив был предложен Организацией Объединенных Наций (далее – ООН), Европейской комиссией и отдельными странами.

Актуальность данного исследования обусловлена необходимостью качественной и количественной оценки предложений ОЭСР, Европейской комиссии, а также других зарубежных организаций и зарубежных стран по разработке международного подхода к налогообложению цифровой экономики.

**Степень разработанности темы исследования.** Теоретическая основа работы представлена трудами отечественных специалистов по экономике и налогообложению: Гончаренко Л.И., Майбурова И.А., Погорлецкого А.И., Винницкого Д.В., Ряховского Д.И. При этом в большинстве случаев авторы обращались к проблемам налогообложения цифровой экономики в контексте

исследования тенденций в международном налогообложении, без анализа и оценки предложений по выработке международного подхода. Концептуальные основы международной системы правил налогообложения организаций в условиях цифровизации экономики исследовались в работах Милоголова Н.С., Берберова А.Б., Полежаровой Л.В., Мелешенко И.П., Пономаревой К.А.

Большое значение для решения задач, поставленных в настоящем исследовании, и достижения его целей имели работы, посвященные проблемам налогообложения электронной коммерции, Ильичева С.К., Тедеева А.А., Фроловой Л.В., Митина Д.А., Хуснетдинова Р.Е.

Степень разработанности темы исследования существенно выше в зарубежных странах и в работе международных организаций, что объясняет значительное использование при написании настоящей работы иностранных источников. Большой вклад в формирование принципов налогообложения электронной коммерции внесли зарубежные ученые: А. Скаар, Р. Ави-Йона, А. Кокфилд, П. Хонглер, П. Пистоне. Различные аспекты налогообложения цифровой экономики были раскрыты в монографиях и статьях таких зарубежных авторов, как И. Гринберг, А. Морено и Я. Браунер, М. Ольберт, К. Шпенгель и Г. Кофлер.

В научных исследованиях зарубежных авторов раскрывается содержание проблематики налогообложения доходов ТНК от электронной коммерции, направления совершенствования правил. Однако среди работ отечественных авторов не представлено системных исследований проблематики налогообложения доходов ТНК, ведущих деятельность в стране нахождения пользователей и заказчиков услуг без физического присутствия, и оценки поступающих в связи с этой проблематикой предложений по формированию международного подхода к адаптации налоговых систем в условиях цифровой экономики.

В контексте устойчивого развития новых бизнес-моделей и расширения практики их использования организациями, с одной стороны, а также отсутствия согласованного на международном уровне подхода по налогообложению доходов организаций, использующих такие бизнес-модели, с другой стороны, открывает

важное направление для научных исследований. Актуальность проблемы и незавершенность ее решения обусловили постановку цели и задач работы.

**Целью** исследования является разработка теоретико-методических подходов и практических рекомендаций по совершенствованию механизмов налогообложения транснациональных компаний в условиях цифровизации экономики, способствующих развитию международной сферы национальной налоговой системы России в целях укрепления доходной части бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Для достижения цели поставлены следующие **задачи**:

- идентифицировать и систематизировать недостатки традиционного подхода к налогообложению доходов ТНК в условиях цифровой экономики;
- выявить тенденции трансформации национальных и международных правил налогообложения доходов ТНК, вызванные использованием новых бизнес-моделей в условиях цифровизации экономики, через призму современных подходов к международному налогообложению ТНК;
- оценить целесообразность введения правил косвенного «цифрового налога» в Российской Федерации для целей достижения адекватности системы налогообложения доходов ТНК реалиям цифровой экономики;
- предложить новый подход в налоговом планировании в связи с ожидаемым перераспределением налоговой базы ТНК в рамках применения Унифицированного подхода (с англ. «Unified approach», также Pillar 1) ОЭСР;
- разработать экономико-математическую имитационную модель прогнозирования дополнительных доходов бюджета Российской Федерации в связи с реализацией предложения ОЭСР о налогообложении «сверхнормальной» прибыли ТНК в юрисдикциях сбыта.

**Объект исследования** – экономические отношения, возникающие в процессе налогообложения доходов ТНК, использующих цифровые бизнес-модели.

**Предмет исследования** – механизмы и методы международного налогообложения и администрирования прибыли ТНК в условиях цифровой экономики.

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

**Методология и методы исследования.** Методологическая основа исследования представлена диалектическим подходом, позволяющим рассматривать анализируемые явления и процессы в постоянном развитии и взаимосвязи, что позволило рассмотреть формирование подходов к налогообложению цифровой экономики в их развитии. Также были применены иные методы общенаучного уровня (индукция, дедукция, обобщение, классификация, сравнение, анализ, синтез), статистические (группировки) и логические (причинно-следственные связи, переходы) методы. С целью обоснования полученных выводов и прогнозирования реструктурирования налоговой базы ТНК между юрисдикциями и поступления налоговых доходов в бюджеты Российской Федерации в результате реализации предложения ОЭСР о налогообложении «сверхнормальной» прибыли ТНК в юрисдикциях сбыта в исследовании были использованы методы экономико-математического моделирования.

**Информационную базу** исследования составили отчеты и рабочие документы международных организаций, таких как ОЭСР, ООН, Международный валютный фонд, а также комментарии компетентных лиц к таким материалам. Ценность таких источников состоит в возможности ознакомления с существующими позициями по предмету исследования и с инициативами по налогообложению цифровой экономики. Кроме того, при проведении исследования использованы законодательные и нормативные акты

Российской Федерации и зарубежных стран, аналитические данные компаний, международных и отечественных информационных агентств.

**Научная новизна** исследования состоит в решении научной задачи по выработке теоретических подходов и практических рекомендаций в целях совершенствования механизма налогообложения доходов ТНК, извлекаемых от источников в Российской Федерации с использованием цифровых бизнес-моделей, направленных на укрепление доходной базы бюджета Российской Федерации.

**Положения, выносимые на защиту:**

1) Расширено научное представление о содержании понятия «цифровая экономика» через ее отличительные черты и бизнес-модели, используемые организациями в эпоху цифровизации, такие как односторонние модели и многосторонние платформы. Анализ использования данных моделей организациями позволил сделать вывод об использовании обоих видов моделей ТНК, в том числе в традиционных секторах экономики, что не позволяет выделить отдельный круг налогоплательщиков для целей совершенствования правил налогообложения (С. 28-29). Раскрыта специфика применения принципа налогообложения по месту создания стоимости в отношении ТНК, использующих цифровые бизнес-модели, предусматривающего возникновение налоговых обязательств в стране созданной стоимости путем пользовательского участия и с использованием пользовательских данных (С. 32-36).

2) Выделены и систематизированы недостатки действующих (традиционных) правил налогообложения доходов ТНК, вызванные несоответствием принципов международного налогообложения цифровой действительности ведения бизнеса в силу внедрения организациями новых бизнес-моделей в их хозяйственную деятельность (С. 49-56). Аргументирована целесообразность изменения принципов налогообложения прибыли ТНК, использующих цифровые бизнес-модели, для достижения адекватности системы международных правил концепции создания стоимости (С. 58-60).

3) Анализ предложенных в научной литературе подходов к развитию правил налогообложения и налогового администрирования прибыли ТНК, использующих



цифровые бизнес-модели, позволил установить возможность совершенствования института постоянного представительства на международном уровне за счет модификации правил налогообложения прибыли постоянного представительства (С. 65); а также нецелесообразность изменения соглашений об избежании двойного налогообложения (далее – СОИДН), заключенных Российской Федерацией, путем включения положений, предложенных ООН, о налогообложении у источника выплаты доходов от предоставления автоматизированных цифровых услуг (С. 70). На основе критического анализа предлагаемых в научной литературе сценариев развития системы международного налогообложения доходов ТНК выявлены недостатки предложений о налогообложении ТНК на текущем этапе развития экономических отношений и проблемы их налогового администрирования (С. 78-83; 93). Обоснована допустимость модификации в России механизмов налогообложения доходов ТНК в соответствии с подходом ОЭСР с целью увеличения налоговой базы, подлежащей перераспределению в Россию (С. 92). Предложены рекомендации по модификации правил с целью увеличения налоговой базы, подлежащей распределению, и по расширению географии налогоплательщиков (С. 94).

4) Проведена качественная оценка экономических рисков государства, связанная с введением косвенного цифрового налога (С. 100-113). Предложена методика оценки переноса налогового бремени на отечественных налогоплательщиков при введении цифрового налога на услуги, оказываемые иностранными организациями (С. 102-104). Доказана нецелесообразность введения цифрового налога в России на текущем этапе в силу несоответствия данной меры ключевым задачам налоговой политики Российской Федерации (С. 113-114).

5) Предложена авторская формула определения выручки ТНК, возникающей от источников в Российской Федерации (пользовательского участия), и экономико-математическая имитационная модель прогнозирования дополнительных налоговых доходов бюджета Российской Федерации в связи с реализацией подхода, разработанного ОЭСР (С. 116; 122-124). Составлен прогноз дополнительных поступлений налога на прибыль организаций, зачисляемых в

бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, с доходов ТНК, относимых на российский рынок сбыта, на первом этапе реализации Унифицированного подхода ОЭСР по налогообложению «сверхнормальной» прибыли ТНК (С. 124).

б) Сформирован математический подход к оценке переструктурирования налоговой базы ТНК между юрисдикциями после введения предложения ОЭСР о налогообложении «сверхнормальной» прибыли транснациональных компаний в юрисдикциях сбыта (С. 124-129).

**Теоретическая значимость работы** заключается в развитии научных представлений и методических подходов к налогообложению доходов ТНК, которые могут служить основой при определении приоритетов налоговой политики и направлений реформирования налоговой системы страны, прогнозировании и планировании налоговых доходов бюджетов Российской Федерации. Классификация проблем налогообложения доходов ТНК в условиях цифровой экономики по признаку источников возникновения, включающая внутренние (проблемы самой системы налоговых правил налогообложения доходов организаций) и внешние (проблемы агрессивного налогового планирования со стороны налогоплательщиков), и последующая систематизация и комплексное исследование подходов к их решению вносят вклад в дальнейшее развитие теории и методологии налогообложения организаций.

**Практическая значимость работы** заключается в возможности использования модели налогового прогнозирования органами государственной власти России и авторского подхода к налоговому планированию налогоплательщиками. Полученные результаты могут быть учтены Министерством финансов Российской Федерации при формировании налоговой политики в части международного налогообложения иностранных и российских организаций, а также при подготовке изменений и дополнений в действующее законодательство по налогообложению внешнеэкономической деятельности в России.

**Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования.** Достоверность результатов исследования обеспечивается

теоретико-методологическим обоснованием, опорой на ведущие концепции, изложенные в научных работах зарубежных и российских исследователей по вопросам налогообложения. Проведенные в исследовании расчеты базируются на статистических данных международных аналитических агентств, отчетах иностранных государств, а также на результатах исследований международных организаций, в том числе ОЭСР.

Основные научные результаты были представлены в виде докладов на международных и всероссийских научно-практических конференциях: на Международной научно-практической конференции «Российская налоговая неделя» (Санкт-Петербург, СПбГЭУ, 5 апреля 2019 г.); на Постерной программе по международному налогообложению аспирантов и студентов магистерской программы «Международное налоговое планирование» в рамках конференции «Налоговые итоги года» (Москва, Финансовый университет, 14 декабря 2019 г.); на Экспертной сессии «Налогообложение цифрового бизнеса: подход ОЭСР и будущее реформы в России» (Москва, РАНХиГС, Фонд «Центр стратегических разработок», 18 февраля 2020 г.); на II Всероссийском форуме по налоговому праву «Современное налоговое право и инновационное развитие России» (Москва, Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), 22 мая 2020 г.); на Первом семинаре исследователей международного налогообложения «IBDT / IBFD / DEF-USP» (г. Амстердам, Нидерланды, Международное бюро налоговой документации (IBFD), 14 сентября 2020 г.); на Международной научно-практической конференции «Евразийская налоговая неделя 2022» (Москва, Финансовый университет, 6 апреля 2022 г.).

Материалы диссертации использованы в научной деятельности при выполнении прикладной научно-исследовательской работы по теме «Налоговые риски государства в современных экономических условиях» (Государственное задание, приказ Финуниверситета от 01.04.2020 № 0654/о) в части: 1) раскрыты налоговые риски государства, в том числе связанные с трансформацией международных правил налогообложения, обусловленные изменением характера трудовых отношений в условиях цифровой экономики; 2) предложена методика

оценки выпадающих доходов бюджетной системы страны с прибыли, генерируемой цифровыми иностранными компаниями на территории Российской Федерации, в условиях отсутствия механизмов ее налогообложения;

3) произведена качественная оценка целесообразности введения косвенного цифрового налога в Российской Федерации в аспекте его влияния на распределение налогового бремени и экономический рост страны. Степень участия в научном исследовании составляет 5%.

Результаты исследования используются в практической деятельности ООО «Эрнст энд Янг-оценка и консультационные услуги», в виде практического применения предложенного подхода к оценке перераспределения налогового бремени транснациональных компаний в разрезе стран после введения Унифицированного подхода ОЭСР. Данная инициатива позволяет проанализировать структурное изменение налоговых обязательств отдельной организации, что необходимо для проведения мероприятий налогового планирования и структурирования.

Материалы диссертации используются Департаментом налогов и налогового администрирования Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в преподавании учебной дисциплины «Международное налогообложение».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

**Публикации.** Основные положения и результаты исследования отражены в 7 публикациях общим объемом 8,07 п.л. (авторский объем 4,47 п.л.), в том числе 4 работы общим объемом 3,08 п.л. (авторский объем 2,38 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

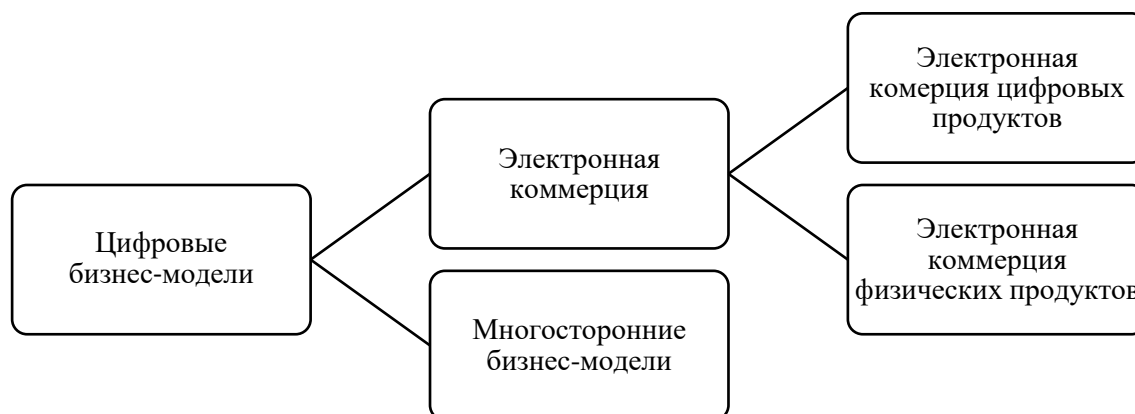
**Структура и объем диссертации** определяется выбранной тематикой и направлениями исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 154 наименований, списка сокращений и условных обозначений и 3 приложений. Текст диссертации изложен на 167 страницах, содержит 10 таблиц и 12 рисунков.

## II Основное содержание работы

В соответствии с поставленными целями и задачами рассматриваются следующие группы вопросов.

**Первая группа вопросов** связана с развитием теоретических основ налогообложения ТНК в условиях цифровой экономики.

В целях формирования теоретической базы, раскрывающей особенности ведения деятельности ТНК на текущем этапе развития хозяйственных отношений, в исследовании разработана классификация видов цифровых бизнес-моделей, основанная на численности участников в процессе сбыта продукции. Предложенная классификация представлена на рисунке 1.



Источник: составлено автором.

Рисунок 1 - Цифровые бизнес-модели

Предложенная классификация позволила установить различия в способах создания стоимости ТНК и определить, что текущая налоговая система не предусматривает правил налогообложения в юрисдикциях, где такая стоимость создается.

В свою очередь, в настоящее время, в условиях развития цифровой экономики, все больше стран приходят к пониманию, что международная система налогообложения должна быть основана на принципе, согласно которому прибыль компаний облагается налогом там, где создается стоимость. В связи с этим,

предпринята идентификация проблем в международном налогообложении доходов ТНК и их систематизации с целью выявления направлений по реформированию устаревшего подхода. Классификация проблем прямого налогообложения цифровых ТНК представлена в таблице 1.

Таблица 1 - Проблемы прямого налогообложения цифровых ТНК

Проблемы	Содержание
Устаревшие принципы международной налоговой системы	Существующие правила «налоговой связи» (nexus) не ведут к возникновению прав юрисдикций на налоговые доходы с прибыли организаций, которые действуют на их рынках сбыта без физического присутствия в юрисдикции. Действующие правила источника не позволяют странам облагать доход от предпринимательской деятельности иностранных организаций, которые не имеют ПП. Применяемые правила распределения прибыли организаций для целей налогообложения между юрисдикциями (правила трансфертного ценообразования), основанные на принципе «вытянутой руки» не отвечают реалиям организаций, использующих цифровые бизнес-модели, например, не учитывают, такой фактор создания стоимости как пользовательское участие
Проблемы BEPS: проблемы агрессивного налогового планирования	Манипулирование правилами трансфертного ценообразования. Использование уязвимостей правил постоянного представительства. Использование возможностей для перераспределения прибыли в низконалоговые юрисдикции, или в страны со специальными налоговыми режимами для IT-деятельности

Источник: составлено автором.

Устранение выделенных недостатков задает вектор совершенствования теоретической базы и методических основ по налогообложению ТНК, использующих цифровые бизнес-модели. Сделан вывод о необходимости модификации принципов и механизмов международной налоговой системы.

**Вторая группа вопросов** связана с развитием направлений по изменению подхода к налогообложению доходов ТНК.

В настоящее время национальная налоговая система предусматривает налогообложение доходов от активной деятельности только в случае

возникновения постоянного представительства на территории Российской Федерации, что соответствует традиционным основам международных правил налогообложения. В то же время учитывая развитие практики использования цифровых бизнес-моделей, сформировались новые подходы к изменению правил налогообложения ТНК, известные в научной литературе: цифровое постоянное представительство, налог у источника и налоги с оборота. Также ООН и ОЭСР были предложены свои проекты в данной области.

Анализ имеющихся направлений по совершенствованию системы международного налогообложения позволил установить, что потенциально действенными мерами для решения вопроса о налогообложении ТНК в условиях цифровой экономики являются цифровой налог и проект ОЭСР, известный как Унифицированный подход.

**Третья группа вопросов** связана с необходимостью оценки целесообразности введения цифрового налога в Российской Федерации.

Для решения данной проблемы произведена качественная оценка предложений отдельных европейских стран о введении правил цифрового налога. Оценка производилась по следующим категориям:

- перенос налогового бремени цифрового налога;
- влияние цифрового налога на малый и средний бизнес России;
- влияние на экономический рост страны и развитие инноваций;
- возможности устранения многократного налогообложения;
- особенности налогового администрирования цифрового налога;
- предварительные результаты введения правил в других странах.

В результате установлено отсутствие достаточных предпосылок для необходимости введения косвенного цифрового налога, а также обнаружен ряд весьма вероятных неблагоприятных последствий для российской экономики. Методика оценки переноса налогового бремени на клиентов платформы и конечных потребителей, представленная в таблице 2 позволила установить, что допустимым сценарием является перенос всего налогового бремени по цифровому

налогу на отечественных налогоплательщиков в силу косвенной природы цифрового налога.

Таблица 2 - Методика оценки переноса налогового бремени по цифровому налогу

Наименование компонента методики	Расшифровка компонента
Исходные данные	$R_0$ – валовая выручка компании до введения цифрового налога $\pi$ – валовая прибыль $\tau_d$ – ставка цифрового налога $c_0$ – ставка комиссии до введения цифрового налога $c_1$ – ставка комиссии после введения цифрового налога $E_d$ – эластичность спроса $E_s$ – эластичность предложения $ru$ – доля российских пользователей платформы $k_{eu}$ – доля переноса налогового бремени на конечного потребителя (определяется как $\frac{E_d}{E_s - E_d} + 1$ ) $k_{pc}$ – доля переноса налогового бремени на клиента платформы $\delta$ – относительный прирост выручки в связи с увеличением комиссии на 1 %
Искомые величины	$R_1$ – валовая выручка компании, генерируемая с участием российских пользователей $R_2$ – скорректированная валовая выручка компании, генерируемая с участием российских пользователей
Оценка изменения прибыли платформы при введении цифрового налога	1) Исходная валовая выручка компании, генерируемая с участием российских пользователей, $R_{ru}$ : $R_1 = R_0 \times ru$ 2) Скорректированная валовая выручка компании, $R_2$ : $R_2 = R_1 \times \{ [1 + (k_{eu} \times (c_1 \times k_{pc} - c_0))] \times [1 + (k_{eu} \times (c_1 \times k_{pc} - c_0) \times E_d)] + \delta \}$
Оценка изменения в прибыли клиентов компании	$(\pi_{\Delta cl} = \frac{R_1}{c_0} \times (1 - c_0) \times (1 - 0,1) - \frac{R_1}{c_0} \times \{ [1 + (k_{eu} \times (c_1 \times k_{pc} - c_0))] \times [1 + (k_{eu} \times (c_1 \times k_{pc} - c_0) \times E_d)] \} \times (1 - c_1) \times (1 - 0,1)$
Оценка изменения в затратах для конечного потребителя	$E_{cus} = \frac{R_1}{c_0} \times \{ [k_{eu} \times (c_1 \times k_{pc} - c_0)] \times [1 + (k_{eu} \times (c_1 \times k_{pc} - c_0) \times E_d)] \}$

Источник: составлено автором.

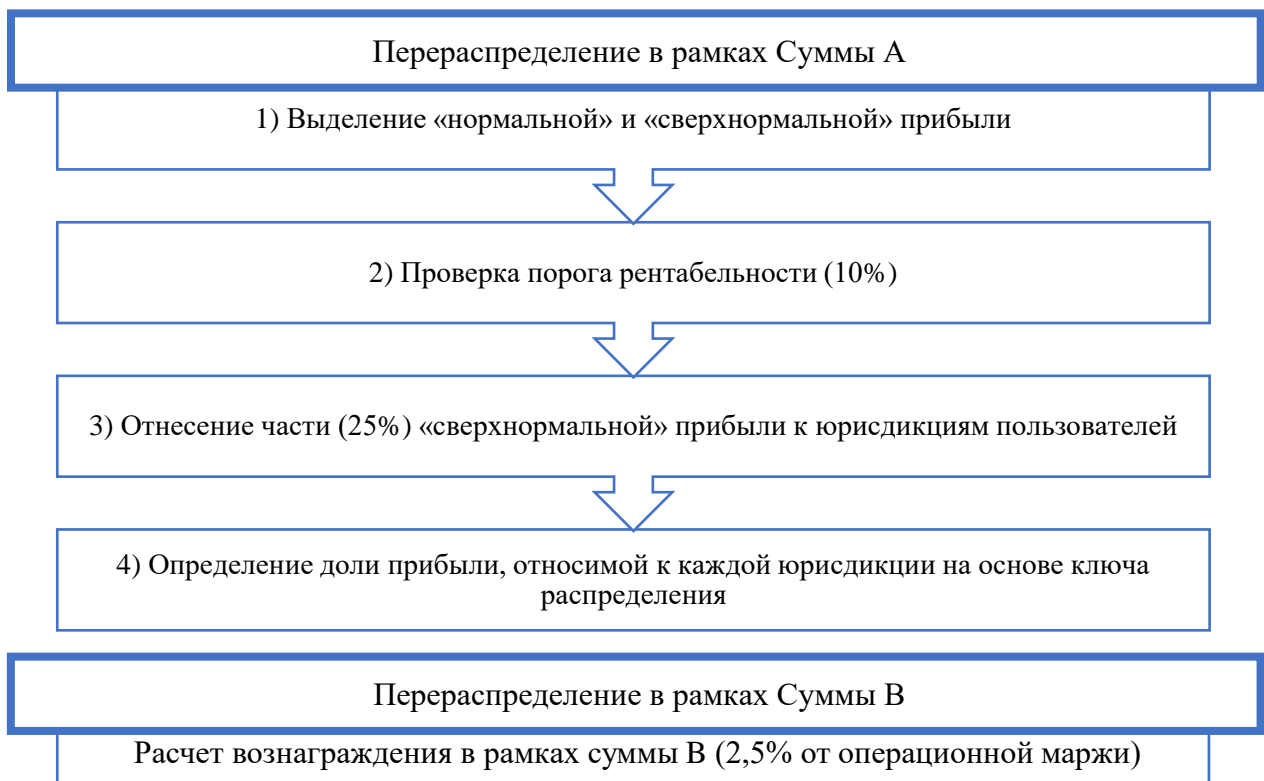
Сделан вывод о нецелесообразности внедрения цифрового налога в налоговую систему Российской Федерации.



**Четвертая группа вопросов** связана с экономической оценкой последствий введения Унифицированного подхода ОЭСР для налогоплательщиков и бюджета Российской Федерации.

В силу одобрения большинством государств основных параметров новых правил налогообложения ТНК, представляется необходимым спрогнозировать последствия применения нового подхода.

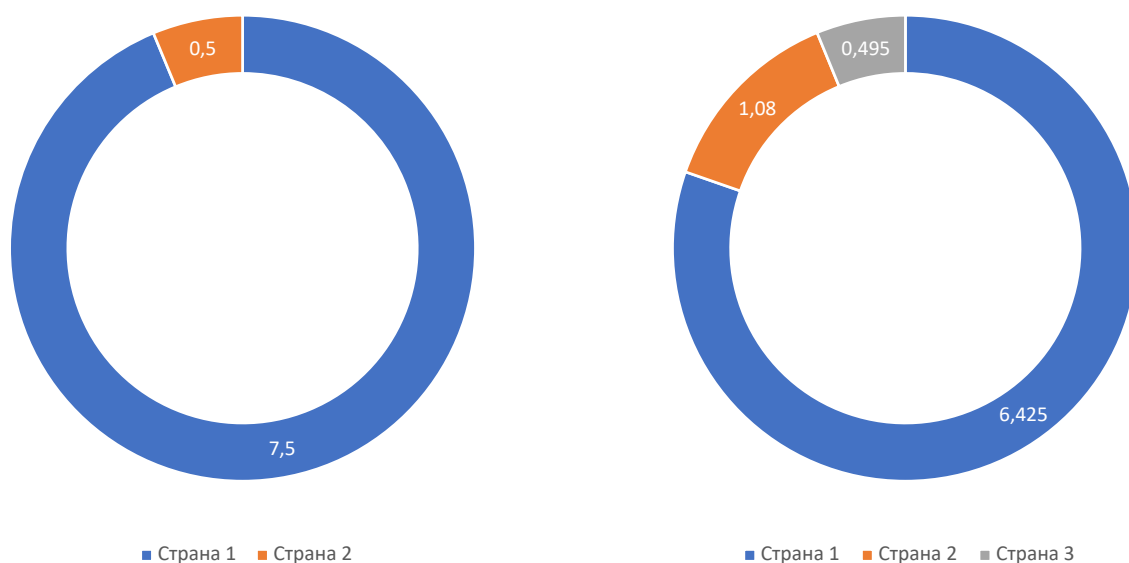
Подход к оценке изменения структуры налоговой базы ТНК в разрезе стран, в которых осуществляются продажи, разработан на основе текущего набора правил об Унифицированном подходе ОЭСР, а также методических подходов к оценке фиксированного вознаграждения для функций маркетинга и дистрибьюции. Авторский подход представлен на рисунке 3 и позволяет определить доли прибыли от оказываемых ТНК услуг, относимые в государства местонахождения пользователей.



Источник: составлено автором.

Рисунок 3 – Подход к оценке перераспределения налоговой базы в рамках Pillar 1

Результаты апробации подхода к оценке перераспределения доходов ТНК приведены на рисунке 4 и демонстрируют рост доходов, подлежащих налогообложению в странах ведения такой «рутинной» деятельности организации как маркетинг и дистрибьюция, а также возникновение налоговой базы в странах, где у организации отсутствует какое-либо физическое присутствие, но тем не менее имеются пользователи услуг/продукции.



Источник: составлено автором.

Рисунок 4 – Изменение структуры налоговой базы компании при реализации Pillar 1

Цифровые ТНК, поставляющие услуги на территории Российской Федерации, даже при наличии зарегистрированного офиса не отражают часть выручки, полученной от российских пользователей. Поставщиками ряда услуг (связанных с предоставлением доступа, рекламой) выступают иностранные компании групп, что позволяет ТНК не уплачивать налог с полученной прибыли в отношении таких услуг. Распределение «сверхнормальной» прибыли в рамках предложенного ОЭСР подхода приведет к тому, что часть прибыли от оказанных услуг будет подлежать налогообложению в России, поскольку они приобретаются российскими пользователями, что создает дополнительное налогооблагаемое присутствие ТНК в России.

Для оценки выручки компании, полученной от оказания услуг российским пользователям, предлагается использовать формулу (1)

$$R_{rs} = \frac{R_{rg} \cdot R_{gs}}{R_{gg}}, \quad (1)$$

где  $R_{rs}$  – выручка от услуг в России;  
 $R_{rg}$  – выручка от продукции в России;  
 $R_{gs}$  – глобальная выручка от услуг;  
 $R_{gg}$  – глобальная выручка от продукции.

Для расчета выручки отдельной компании, подлежащей налогообложению в Российской Федерации в рамках новых правил ОЭСР, в качестве примера были взяты показатели из отчетности компании Apple за 2018 отчетный год. Расчет, произведенный по формуле (1), позволил установить выручку от оказания услуг российским пользователям в размере более 42 млрд рублей.

Вместе с тем, скорее всего данный показатель выступает минимальным значением, поскольку продажи продуктов Apple также могут осуществляться через дистрибьютеров в России. Однако, также нужно учитывать, что не вся прибыль с такой выручки будет подлежать налогообложению в России, а только ее часть, которая представлена «сверхнормальной» прибылью.

Для расчета ожидаемых налоговых поступлений в бюджет Российской Федерации предложена модель, учитывающая потребительское поведение российских пользователей, которая определяется формулой (2)

$$T = (\pi_{gl} \times Rd) \times (d \times \tau), \quad (2)$$

где  $T$  – налоговые поступления;  
 $\pi_{gl}$  – глобальная «сверхнормальная» прибыль;  
 $Rd$  – процент перераспределения (согласно текущей версии предложения ОЭСР – 25%);

$d$  – доля России в глобальных доходах, предлагается использовать;

$\tau = 0,2$  – применимая ставка налога на прибыль в России.

Предложенная имитационная модель позволила установить, что прогнозируемые налоговые поступления для российского бюджета на первом этапе реализации предложения ОЭСР должны составить 722 млн долларов США (50 млрд рублей). Ожидается, что показатель, полученный в результате модели, может быть завышен, поскольку не принимает во внимание предложенное ОЭСР правило, согласно которому страны будут получать только долю глобальной прибыли ТНК, только если такие ТНК сгенерировали доход не менее 1 млн евро на своих территориях.

### III Заключение

В ходе исследования поставлена и решена научная задача в области развития правил налогообложения доходов компаний, осуществляющих хозяйственную деятельность с использованием цифровых бизнес-моделей на мировом рынке без создания физического присутствия в странах сбыта, для достижения справедливости системы международного налогообложения и нивелирования рисков недополучения налоговых доходов Российской Федерацией.

В рамках исследования разработана теоретическая база, раскрывающая сущность цифровизации бизнес-моделей для целей налогового администрирования. Выявлены и систематизированы основные недостатки действующих правил международного налогообложения ТНК и обоснована необходимость их изменения. Теоретически обоснована целесообразность налогообложения доходов ТНК в юрисдикциях сбыта даже в отсутствие постоянных представительств в этих странах.

Результаты исследования свидетельствуют о том, что наиболее эффективным решением проблемы налогообложения ТНК на данном этапе развития экономических отношений является предложение ОЭСР об Унифицированном

подходе, который позволит перераспределить налоговую базу в страны осуществления ТНК продаж конечным пользователям. По результатам проведенного анализа и экономического моделирования разработаны модель прогноза налоговых доходов и подход к оценке перераспределения налоговой базы при реализации предложения ОЭСР.

Внедрение полученных результатов позволит проводить мероприятия по налоговому планированию в среднесрочной перспективе и в долгосрочной перспективе как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. При этом в работе предлагается ряд рекомендаций по реформированию подхода, предложенного ОЭСР, для достижения наилучшего эффекта для бюджета стран, недополучающих налоговые поступления от иностранных компаний, использующих цифровые бизнес-модели.

#### **IV Список работ, опубликованных по теме диссертации**

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

1. Краснобаева, А.М.<sup>1)</sup> Современные проблемы формирования и сохранения налоговой базы по налогу на прибыль компаний в условиях цифровой экономики / А.М. Краснобаева // *Налоги и налогообложение*. – 2019. – № 12. – ISSN 2454-065X. – Текст : электронный. – DOI 10.7256/2454-065X.0.0.31761. – URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=31761](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=31761) (дата обращения: 17.11.2022).
2. Краснобаева, А.М. Зарубежный опыт введения цифрового налога: тенденции и закономерности / А.М. Краснобаева // *Аудит и финансовый анализ*. – 2020. – № 3. – С. 14-17. – ISSN 2618-9828.

---

<sup>1)</sup> Фамилия изменена на Бергер на основании выписки из записи акта о заключении брака.

3. Краснобаева, А.М. Правила цифрового налога: о налогообложении выручки от оказания цифровых услуг / А.М. Краснобаева // ФИНАНСЫ. – 2021. – № 3. – С. 59-63. – ISSN 0869-446X.

4. Бергер, А.М. Унифицированный подход ОЭСР к налогообложению ТНК: модель перераспределения налоговой базы, прогнозирование и оценка / Л.В. Полежарова, А.М. Бергер // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы и решения». – 2022. – № 6. Том 2. – С. 116-124. – ISSN 2227-3891.

*Публикации в других научных изданиях:*

5. Краснобаева, А.М. Развитие правил налогообложения электронной коммерции: предложенные меры ОЭСР / А.М. Краснобаева, К.В. Новоселов // Актуальные вопросы современной экономики. – 2019. – № 4. – С. 769-774. – ISSN 2311-4320. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://админ.авсэ.рф./Files/ArticleFiles/Краснобаева.pdf> (дата обращения: 17.11.2022).

6. Краснобаева, А.М. E-Commerce Taxation in Russia: Problems and Approaches = Налогообложение электронной предпринимательской деятельности в России: проблемы и подходы / А.М. Krasnobaeva, L.V. Polezharova // Journal of Tax Reform. – 2020. – № 2. Том 6. – С. 104-123. – ISSN 2414-9497. – Текст : электронный. – DOI 10.15826/jtr.2020.6.2.077. – URL: <https://taxreform.ru/en/ackhive/journal/207/article/2432/> (дата обращения: 17.11.2022).

7. Краснобаева, А.М. Налоговые риски государства в современных экономических условиях (подраздел 2.2 «Налоговые риски государства в области международного прямого обложения и криптовалютных отношений»; раздел 5 «Разработка предложений по оптимизации управления налоговыми рисками государства») : монография / А.М. Краснобаева, Л.В. Полежарова, А.В. Тихонова [и др.] ; под редакцией Л.И. Гончаренко, А.В. Тихоновой. – Москва : КНОРУС, 2022. – С. 76-90; 123-143. – 500 экз. – ISBN 978-5-406-09100-5.