

Селиверстов Ю. И., канд. техн. наук, проф.,
Бухонова С. М., д-р экон. наук, проф.

Белгородский государственный технологический университет им. В.Г. Шухова

НАЛОГОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ СОЗДАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОБЪЕКТОВ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ В РОССИИ

ROGOVA@intbel.ru

Создание благоприятного налогового климата считается одной из самых эффективных мер государственного регулирования инновационно-инвестиционной активности хозяйствующих субъектов. Трудно найти страну, проводящую активную инновационную политику, которая исключила бы налогообложение из состава применяемых методов регулирования. Как правило, основные стимулирующие нормы касаются налогообложения прибыли и имущества компаний-инноваторов, но могут затрагивать и другие объекты налогообложения, например, операции с интеллектуальной собственностью (ИС). В настоящей статье представлен обзор норм российского налогового законодательства, имеющих отношение к процессам создания и использования объектов ИС.

Ключевые слова: инновационная активность, налоговое стимулирование, интеллектуальная собственность, налоговая база, налоговые льготы, расходы на НИОКР, спецификация исключительных прав, налоговые каникулы, налоговый кредит.

Меры налогового стимулирования, применяемые в разных странах и в различные исторические периоды, значительно дифференцируются по

- категориям налогоплательщиков (например, малые инновационные предприятия; компании, осуществляющие деятельность на конкретной территории – регионе или особой экономической зоне; компании, принадлежащие к отраслям-приоритетам экономического развития; инвесторы, вкладывающие деньги в инновационные проекты и т.п.),
- целям (например, модернизация производственных мощностей, научно-техническая

деятельность, коммерциализация новшеств, создание или приобретение интеллектуальной собственности),

- формам (уменьшение налоговой базы, снижение налоговых ставок, отсрочки по налоговым платежам или налогового кредита),

- периоду получения налоговых льгот и освобождений.

Для иллюстрации многообразия возможных мер налогового стимулирования в табл. 1 представлены результаты исследования налоговых систем 11 стран, проведенного компанией PricewaterhouseCoopers [1].

Таблица 1

Зарубежный опыт налогового стимулирования инновационной деятельности

Меры налогового стимулирования	Страны, использующие соответствующую меру
Повышенный вычет расходов на НИОКР	Китай, Индия, Малайзия, Сингапур
Налоговый кредит на проведение НИОКР	Ирландия, Япония, США
Ускоренная амортизация по инвестициям в НИОКР	Китай, Финляндия, Сингапур
Включение капитальных затрат, связанных с НИОКР, в текущие расходы	Финляндия, Индия, Ирландия, Малайзия, Сингапур
Сокращение взносов на социальное страхование сотрудников, задействованных в НИОКР	Китай, Нидерланды
Налоговые каникулы по налогу на прибыль, получаемую от деятельности, связанной с НИОКР (например, пониженные налоговые ставки на прибыль, получаемую с патентов)	Китай, Ирландия, Израиль, Корея, Малайзия, Нидерланды, Сингапур
Налоговые каникулы по прочим налогам	Китай, Индия, Израиль, Корея, Малайзия, Сингапур
Специальные налоговые льготы на услуги, связанные с НИОКР, для компаний, осуществляющих НИОКР	Израиль, Малайзия, Сингапур
Снижение налога на имущество в отношении объектов, используемых в НИОКР	Индия
Целевые налоговые льготы, относящиеся к географическому расположению, отрасли, размеру компании и т.п.	Финляндия, Индия, Израиль, Япония, Корея, Малайзия, Сингапур
Налоговые льготы на уровне субъектов федераций	Китай, Индия, Израиль, Корея, США
Инвестиционные налоговые кредиты на инвестиции в высокотехнологичное оборудование	Китай, Индия, Япония, Корея, Сингапур
Освобождение от таможенных сборов	Китай, Индия, Малайзия, Сингапур

Действующая в России система налогообложения существует с 2002 года. За прошедшие десять лет в нее неоднократно вносились изменения, затрагивающие участников инновационного процесса. Отдельно следует отметить комплексные изменения в НК РФ, направленные на стимулирование инновационной активности, которые были внесены Федеральным законом № 195-ФЗ от 19.07.2007 [2] и вступили в силу с 2008 года, а также изменения, которые вводятся Федеральным законом № 132-ФЗ от 07.06.2011 [3] и в большинстве своем вступают в силу с 2012 года.

В контексте темы настоящей статьи следует обратить внимание на следующие нормы российского налогового законодательства.

1. Порядок учета расходов на НИОКР при определении налоговой базы по налогу на прибыль, а также при применении упрощенной системы налогообложения.

Соответствующая норма НК РФ (ст. 262 гл. 25 НК РФ), претерпела несколько редакций. Все изменения направлены на улучшение позиции налогоплательщика. Изначально расходы нужно было списывать в течение трех лет с момента завершения НИОКР. При этом расходы на НИОКР, не давшие положительного результата, уменьшали налоговую базу в размере 70% от фактических затрат. Согласно редакции, действующей до 2012 года, расходы на НИОКР включаются в состав расходов в течение одного года после окончания работ при условии использования указанных исследований и разработок в производстве и (или) при реализации товаров. Аналогичным образом списывается 100% фактических расходов на НИОКР, не давших положительного результата. Кроме того Постановлением Правительства РФ от 24.12.2008 № 988 утвержден перечень НИОКР, расходы на которые уменьшают налоговую базу в размере 150% фактических затрат.

С 2012 года вступают в силу следующие изменения. Во-первых, уточняется само понятие расходов на НИОКР и конкретизируется перечень расходов на НИОКР. Во-вторых, 100% фактических расходов, независимо от результатов НИОКР, можно списать в уменьшение налоговой базы в том отчетном (налоговом) периоде, в котором завершены работы или их этапы. В-третьих, налогоплательщикам дано право создавать резерв предстоящих расходов на НИОКР, отчисления в который уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль в составе прочих расходов (ст. 267.2 гл. 25 НК РФ).

Говоря о расходах на НИОКР, особо нужно отметить, что налоговое законодательство предусматривает возможность ускоренной

амортизации основных средств, используемых в научно-технической деятельности, с коэффициентом ускорения не более трех.

2. Списание затрат на создание объектов ИС при налогообложении прибыли.

Отдельно нужно остановиться на вопросе о том, как связаны налоговые меры, направленные на стимулирование НИОКР, и меры, направленные на создание объектов ИС. С одной стороны, промышленная собственность является прямым следствием проведения НИОКР. С другой стороны, совсем не обязательно, что положительные результаты НИОКР будут переведены в статус нематериальных активов посредством государственной регистрации исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы. Возможных объяснений такой ситуации может быть несколько. Во-первых, полученные результаты НИОКР могут не отвечать условиям патентоспособности, установленным гл. 72 ч. 4 ГК РФ. Что, однако, не препятствует их охране в качестве секрета производства (ноу-хау). Во-вторых, компании могут намеренно не специфицировать исключительное право собственности

а) из-за неэффективности системы защиты исключительных прав на ИС;

б) из-за транзакционных издержек спецификации и защиты исключительных прав;

в) чтобы ускорить списание соответствующих затрат и обеспечить налоговую экономию по налогу на прибыль.

Прокомментируем последний из перечисленных пунктов. Если в результате произведенных расходов на НИОКР налогоплательщик получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, данные права признаются нематериальными активами, которые подлежат амортизации. Согласно ст. 258, срок полезного использования нематериальных активов определяется исходя из срока действия патента, свидетельства и иных законодательных ограничений. Согласно ГК РФ, срок действия патента на изобретение составляет 20 лет, на полезную модель – 10 лет, на промышленный образец – 15 лет. Следовательно, срок списания расходов на НИОКР, включенных в первоначальную стоимость нематериальных активов, значительно возрастает. Очевидно, что налогоплательщику это не выгодно.

Видимо, понимание законодателями этого факта привело к внесению дополнений в ст. 258, которые вступили в силу с 2011 года: по таким нематериальным активам, как изобретения, полезные модели, промышленные образцы, топологии интегральных микросхем, селекционные достижения, секреты производства, налогопла-

тельщик вправе самостоятельно определить срок полезного использования, который не может быть менее двух лет.

Более того, изменения в ст. 262, вступающие в силу с 2012 года позволяют налогоплательщику выбирать: либо начислять амортизацию по созданному в результате нематериальному активу, либо равномерно в течение двух лет списать соответствующие расходы на НИОКР в составе прочих расходов. Очевидно, что сокращение сроков списания расходов, связанных с созданием нематериальных активов, не столько осуществление НИОКР, сколько именно спецификацию исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

3. Порядок учета расходов, связанных с хозяйственным оборотом объектов интеллектуальной собственности.

Расходы, связанные с использованием правами на объекты ИС, а также возникающие вследствие внедрения инноваций, уменьшают налоговую базу как при исчислении налога на прибыль, так и при применении упрощенной системы налогообложения. В частности, согласно ст. 264, в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, относятся:

- периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);

- расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным и сублицензионным соглашениям);

- расходы, связанные с внедрением технологий производства, а также методов организации производства и управления;

- расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов.

Согласно ст. 346.16 п. 1 пп. 2.1-2.3, при применении упрощенной системы налогообложения (что актуально для малых инновационных предприятий) в состав расходов, уменьшающих доходы, включаются не только рассмотренные выше расходы на НИОКР, но и:

- расходы на приобретение исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуаль-

ной деятельности на основании лицензионного договора;

- расходы на патентование и (или) оплату правовых услуг по получению правовой охраны результатов интеллектуальной деятельности, включая средства индивидуализации.

4. Косвенное налогообложение.

Меры, стимулирующие инновационную деятельность, предусмотрены в 21 главой НК РФ, регламентирующей порядок обложения НДС. В частности, от налогообложения НДС на территории РФ освобождены следующие операции:

- 1) передача исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора. (ст. 149, п. 2 пп. 26)

- 2) выполнение организациями НИОКР и технологических работ, относящихся к созданию новых продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав НИОКР и технологических работ включаются следующие виды деятельности:

- разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;

- разработка новых технологий, то есть способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);

- создание опытных, то есть не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации. (ст. 149, п. 3 пп. 16.1)

5. Налоговые каникулы.

Это традиционно используемая мера привлечения инвестиций в высокотехнологические отрасли или регионы. Налоговые каникулы по предоставляют 7 из 11 государств, охваченных исследованием [1]. Интересно, что данная мера популярна в активно развивающихся странах с так называемой переходной экономикой. Например, в Китае после первого года получения дохода от деятельности, связанной с НИОКР, предоставляется полное освобождение

от налогов на срок 2-5 лет, после чего в течение 3-5 лет действует 50%-ная льгота. В Индии срок налоговых каникул для некоторых областей производства программного и аппаратного обеспечения, а также продукции, ориентированной на экспорт, составляет 10 лет [1, С. 12]. В России налоговые каникулы используются в рамках режима особой экономической зоны. Резиденты особых экономических зон (ОЭЗ)

- освобождаются от уплаты земельного налога сроком на 5 лет в отношении земельных участков, находящихся на территории ОЭЗ (ст. 395 гл. 31 НК РФ);

- освобождаются от уплаты налога на имущество сроком на 5 лет в отношении имущества, используемого на территории ОЭЗ (ст. 381 гл. 30 НК РФ);

- могут относить расходы на НИОКР в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль, не дожидаясь завершения исследований и разработок, а в периоде их осуществления (ст. 262 гл. 25 НК РФ).

Для резидентов технико-внедренческих ОЭЗ установлена пониженная ставка страховых взносов в государственные внебюджетные фонды – 14%.

Кроме того, законами субъектов РФ может быть установлена пониженная налоговая ставка по налогу на прибыль, зачисляемому в региональный бюджет, от деятельности на территории ОЭЗ, но не ниже 13,5% (ст. 284 гл. 25 НК РФ).

б. Инвестиционный налоговый кредит (ИНК).

Организации, проводящие НИОКР, а также организации, осуществляющие внедренческую и инновационную деятельность, могут претендовать на получение ИНК по налогу на прибыль, региональным и местным налогам на срок от 1 до 5 лет в размере не более 50% платежей по налогу по ставке от $\frac{1}{2}$ до $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования (ст. 66, 67 ч. 1 НК РФ). Эта мера используется и в зарубежной практике (табл. 1). Вместе с тем, эксперты отмечают, что данной форме стимулирования присущ ряд серьезных недостатков, среди которых сложность администрирования, возможность мошенничества со стороны налогоплательщиков и коррупции со стороны государственных чиновников, принимающих решение о предоставлении кредита. Например, в США налоговое управление обозначило ИНК на проведение НИОКР в качестве одного из наиболее сложных налоговых положений с точки зрения реализации этой льготы [1, С. 11].

Таким образом, российское налоговое законодательство включает довольно значитель-

ный перечень мер, направленных на стимулирование инновационной деятельности, в том числе на создание и использование интеллектуальной собственности. Можно даже говорить о том, что по количеству налоговых мер разных видов Россия опережает другие страны. Однако эффективность этих мер пока оценивается неоднозначно. Практический опыт свидетельствует, что дело не только в количестве мер. Ярким доказательством тому является Финляндия. Она является наиболее передовой страной по показателям доли расходов на НИОКР в ВВП и доли сотрудников компаний, занятых в НИОКР, среди стран ОЭСР. Однако налоговое стимулирование инновационной деятельности в этой стране ограничивается вычетом расходов на НИОКР при налогообложении прибыли, ускоренной амортизацией основных средств малых и средних предприятий, работающих в отдельных развивающихся районах, а также ускоренной амортизацией по эффективным инвестиционным проектам.

Трудности государственного регулирования инноваций, с нашей точки зрения, объясняются следующим. Во-первых, сами НИС по своей природе сложны, состоят из множества взаимодействующих институтов, кардинально отличающихся по своим целям, размерам, собственникам и принципам функционирования. Совершенно разные факторы воздействуют на инновационный процесс, в результате трудно прогнозировать все последствия государственного вмешательства и сроки достижения желаемых результатов.

Во-вторых, не отрицая полезность изучения зарубежного опыта, можно утверждать, что не существует универсальной системы методов стимулирования, которую можно было бы полностью «скопировать» у другой страны и получить гарантированный положительный эффект. Следовательно, каждое государство вынуждено проходить свой путь проб и ошибок.

В-третьих, работоспособность мер стимулирования инноваций сильно зависит от ясности, однозначности трактовки норм налогового законодательства и наличия практики их применения. Наиболее типичный пример – отсутствие в законодательстве четких критериев отнесения тех или иных работ к научно-исследовательским, технологическим работам, к инновационной деятельности.

Наконец, никакие стимулирующие меры не будут эффективными, если общая налоговая нагрузка будет высока. Яркий пример этому – рост в 2011 г. тарифов на социальные взносы в государственные внебюджетные фонды с 26% до 34%. По мнению большого числа экспертов,

эта мера непосильна для бизнеса, лишает компании собственного источника финансирования и возвращает к практике выплаты «серых» зарплат. Осознание Правительством РФ этого факта привело к пересмотру тарифов. В результате на 2012-2013 гг. тарифы страховых взносов для малого бизнеса, в том числе для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, снижены до 20%. Для прочих компаний ставка снижена до 30% в отношении годовых зарплат до 512 тыс. руб. плюс 10% с сумм, превышающих этот порог.

В заключение подчеркнем, что поддержка инновационной деятельности входит в число основных целей налоговой политики на 2012-2014 годы [5]. С нашей точки зрения, необходимо уделить внимание не только стимулированию НИОКР, но стимулированию хозяйственного оборота интеллектуальной собственности, например, льготному налогообложению доходов в виде роялти.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Налоговые и фискальные механизмы стимулирования инноваций в системе государственного регулирования / Центр технологий и инноваций PricewaterhouseCoopers. Январь 2010. [Электронный ресурс]. – Электрон. дан. – Режим доступа: <http://www.slideshare.net/innoperm/innoperm-pwc-incentives-for-innovationrus3feb10lock>
2. Федеральный закон от 19 июля 2007 г. № 195-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности».
3. Федеральный закон от 7 июня 2011 г. № 132-ФЗ «О внесении изменений в статью 95 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для инновационной деятельности и статью 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».
4. Налоговое стимулирование инновационных процессов / Отв. ред. Н.И. Иванова. – М.: ИМЭМО РАН, 2009. – 160 с. [Электронный ресурс]. – Электрон. дан. – Режим доступа: <http://www.imemo.ru/ru/publ/2009/09036.pdf>
5. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов.