

ОБЩЕСТВО И РЕФОРМЫ *SOCIETY AND REFORMS*

Налоговая поддержка инноваций в России

*Л.Н. ЛЫКОВА**

***ЛЫКОВА Людмила Никитична** – доктор экономических наук, профессор, главный научный сотрудник Института экономики РАН. Адрес: 117218, Москва, Нахимовский проспект, д. 32. E-mail: lykoval@inecon.ru

В статье рассмотрены теоретические подходы к решению проблемы поддержки инновационной активности хозяйствующих субъектов с помощью налоговых инструментов в ситуации провала рынка и “размывания эффекта”. Действующие в настоящее время в России налоговые льготы, направленные на поддержку инноваций, сгруппированы в зависимости от фактора производства, на удешевление которого они направлены. Приведена классификация существующих в мировой практике налоговых льгот по фазам инновационного цикла и показано, что Россия проигрывает налоговую конкуренцию на финальных стадиях этого цикла. С точки зрения налогообложения на территории нашей страны оказывается выгоднее делать затраты на стадии запуска инноваций данного процесса, нежели на стадии получения их результата. Сделан вывод о необходимости смещения акцента налоговой поддержки на стадию коммерциализации полученных результатов научных исследований и разработок и введения налоговых льгот для доходов, полученных от результата собственных разработок.

Ключевые слова: налоговая конкуренция, инновационный цикл, налоговые льготы, провал рынка, НИОКР.

DOI: 10.31857/S086904990006559-6

JEL: H23, H25, H30, H87

Цитирование: Лыкова Л.Н. (2019) Налоговая поддержка инноваций в России // Общественные науки и современность. № 5. С. 17–29. DOI: 10.31857/S086904990006559-6

Tax Incentives for Innovation in Russia

*Lyudmila N. LYKOVA**

***Lyudmila N. Lykova** – Dr. Sc. (Economics), professor, principal researcher of Institute of Economics RAS. Address: 117218, 32, Nakhimovskiy prosp., Moscow, Russian Federation. E-mail: lykova@inecon.ru

Abstract. The article deals with the theoretical approaches to support the innovative activity of economic entities in terms of market failure and "spillover effect". Existing in the Russian tax system tax incentives are grouped according to the factor of production which price they reduced. The classification of existing in the world practice tax benefits by phases of the innovation cycle is given. It is shown that Russia loses tax competition at the final stages of this cycle. It is shown that from the taxation point of view it is more profitable to place costs in the process of innovation on the territory of the Russian Federation but not their results. The article concluded that there is the need for tax support for the commercialization stage of the R&D and the introduction of tax incentives for income derived from the results of their own development.

Keywords: tax competition, innovation cycle, tax incentives, market failure, R&D.

DOI: 10.31857/S086904990006559-6

JEL: H23, H25, H30, H87

Citation: Lykova L. (2019) Tax Incentives for Innovation in Russia. *Obshchestvennye nauki i sovremennost'*, no. 5, pp. 17–29. DOI: 10.31857/S086904990006559-6 (In Russ.)

Вопросы налоговой поддержки инновационной активности могут быть рассмотрены как с исключительно прагматических позиций (необходимости поддержки экономического роста, повышения уровня доходов и качества жизни населения и т.д.), так и с позиций экономической теории. Существенный фактор прагматического подхода к данной проблеме – обострившаяся в последние десятилетия налоговая конкуренция различных юрисдикций за общие итоги инновационного процесса и за результаты отдельных этапов инновационного цикла. Анализ инновационного процесса как объекта налогообложения и возможности применения налоговых льгот для стимулирования инновационной активности заслуживает внимания с различных позиций и достаточно широко представлен как в отечественной, так и в зарубежной экономической литературе. И прагматические, и теоретические подходы к данной проблеме имеют множество ракурсов, они рассматриваются с различных позиций, при этом каждый из них позволяет выявить определенные проблемы и описать возможные варианты их решения.

Ниже я хочу остановиться на следующих аспектах проблемы налогового инструментария, применяемого для поддержки инновационной активности хозяйствующих субъектов. Это, во-первых, вопрос о принципиальной необходимости поддержки инновационной активности, которая связана с “провалом рынка” в данной сфере деятельности; во-вторых, ключевые виды налоговых льгот, действующих в современной российской налоговой системе; в-третьих, место России в международной налоговой конкуренции за инновационную активность хозяйствующих субъектов и современные виды налоговых льгот, наиболее активно задействованных в данном процессе.

Необходимость поддержки инновационной активности

В рамках традиционных неоклассических моделей предполагается, что относительно нейтральная налоговая система, не дающая приоритетов для каких бы то ни было видов деятельности, обеспечивает наиболее эффективное распределение ресурсов и тем самым способствует максимально возможному благосостоянию общества. Однако разные виды экономической активности продуцируют различные и по абсолютным, и по относительным значениям доходы. В этих условиях применение подчеркнуто нейтральной налоговой системы к различным видам доходов объективно стимулирует одни и дестимулирует другие виды экономической активности.

В рамках теоретических работ исследуется “провал рынка” в сфере научных исследований и разработок, которые обладают свойством или продуцируют “размывание эффекта” (*spillover*). Любое существенное изобретение, даже будучи защищено всевозможными патентами, так или иначе стимулирует поиск и производство аналогов или близких по функциям объектов. В результате часть дохода, который потенциально мог бы быть получен первым производителем, перетекает другим фирмам или потребителям, а частично достается обществу в целом. Обзор работ, посвященных различным подходам к количественным оценкам “размывания эффекта” исследований и разработок, в рамках различных аспектов приведен в [Dumont, Meeusen 2000], а теоретические аспекты данной проблемы рассматриваются, в частности, в [Nordhaus 2005]. Этот “провал рынка”, формирующий положительные экстерналии, должен в том или ином виде быть компенсирован государством, поскольку он работает в пользу общества в целом и против производителя инновации, который не может получить в полном объеме всю выгоду своей деятельности [Mansfield 1977; Atkinson, Andes 2011].

Другой аспект данной проблемы, отчасти связанный с первым, – наличие существенно более высоких рисков для компаний, осуществляющих научные исследования и разработки. На стадиях первоначальной постановки исследовательской задачи и осуществления научных исследований и разработок риск отрицательного результата, а значит, и сопряженных с ним финансовых потерь, чрезвычайно высок. При этом последствия таких потерь для крупных компаний и для малого и среднего бизнеса существенно различны: малым компаниям гораздо сложнее с ними справиться. Это же относится и к стадиям развития бизнеса. Начальные стадии данного процесса более подвержены риску, чем уже налаженные виды хозяйственной активности. С теоретической точки зрения отсюда вытекает необходимость более активной поддержки малого бизнеса и компенсации его потерь от более высоких рисков с учетом формируемых им положительных эффектов для общества в целом.

В таких условиях задачей государства становится корректировка этого “провала рынка”, например, в виде частичной компенсации производителям инноваций “упущенного” эффекта, доставшегося другим компаниям, и того эффекта, который был фактически получен обществом в целом, а также частичной компенсации повышенных рисков данной деятельности. Здесь возникает вопрос о возможных формах и инструментах компенсации такого рода. Для этих целей могут использоваться как прямые государственные субсидии и гранты или государственные закупки, так и косвенные механизмы – налоговые льготы. Отмечу, что в мировой практике формы прямой государственной поддержки и варианты косвенной поддержки чрезвычайно многообразны [Worldwide... 2018].

Причем при анализе формирования и распределения эффекта инноваций важно учитывать, что в современных условиях глобализации мы оказываемся в ситуации высокой мобильности как процесса производства (научных исследований и разработок), так и реализации результата созданных инноваций (что необходимо принимать во внимание при формировании налоговой базы). Не менее интенсивные процессы происходят и в сфере эволюции рабочей силы, производящей эти инновации. К тому же, как правило, положительный результат исследований и разработок обретает форму нематериальных активов, которые сами по себе также достаточно мобильны. Фактически любая транснациональная компания, осуществляющая инновации, принимает решение о локализации того или иного этапа их производства в той или иной юрисдикции под влиянием целого ряда факторов. Одним из таких факторов является фактор налогообложения. Нельзя не видеть и того, что обратной стороной процесса глобализации стала обострившаяся налоговая конкуренция между юрисдикциями за привлечение на свою территорию отдельных или всех этапов инновационного процесса. Остановимся более подробно на проблеме налоговой конкуренции, чтобы оценить конкурентные позиции России в этой системе координат.

Российская система налоговых льгот для поддержки инновационной активности

В настоящее время модель налоговой поддержки инновационного процесса в России может быть охарактеризована как модель налоговых льгот, направленных на относительное удешевление факторов, используемых в процессе инвестирования и осуществления НИОКР – основных средств, материальных расходов, трудовых ресурсов и источников финансирования. Относительное удешевление этих факторов для хозяйствующих субъектов имеет обратную сторону – дополнительные прямые расходы бюджетной системы (например, прямые расходы федерального бюджета для компенсации выпадающих доходов системы государственных внебюджетных фондов от применения пониженных ставок страховых взносов) или недополучения доходов тем либо иным бюджетом российской бюджетной системы (налоговые расходы). Так, можно выделить льготы, направленные на удешевление для налогоплательщиков различных компонентов издержек проведения НИОКР. Этот блок содержит такие инструменты, как учет в составе вычитаемых при налогообложении прибыли расходов на НИОКР (в том числе с повышающими коэффициентами); освобождение от налога на добавленную стоимость работ в рамках бюджетного финансирования, а также осуществляемых образовательными учреждениями в рамках договоров и при соблюдении некоторых других условий.

На относительное удешевление элементов основного капитала направлены налоговые инструменты, связанные с возмещением стоимости основных фондов и нематериальных активов, которые позволяют повысить скорость их оборота (обновления). К числу этих инструментов относятся: налоговая амортизация с повышающими коэффициентами; нелинейные модели амортизации, два вида амортизационной премии, а также введенный с 2018 г. инвестиционный налоговый вычет. Однако эти льготы в явном виде не связаны с инновационной активностью хозяйствующих субъектов. Они адресуются и могут быть использованы всеми налогоплательщиками. В данном случае речь не идет исключительно об инвестициях инновационного характера. В то же время на стадии перехода к производству инновационной продукции или продукции с инновационными компонентами вряд ли возможно обойтись без инвестиций соответствующего качества.

На относительное удешевление используемой рабочей силы направлено, в частности, понижение ставок взносов на обязательное социальное страхование для организаций, осуществляющих деятельность в сфере информационных технологий (при соблюдении ряда условий); для организаций, получивших статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в “Сколково”¹; для организаций – резидентов территорий опережающего роста² и некоторые другие.

На относительное удешевление привлекаемых финансовых ресурсов направлено формирование фондов финансирования научных исследований и разработок в форме доналогового отчисления средств в эти фонды и освобождение от налогообложения средств целевого финансирования, полученных от фондов, созданных и зарегистрированных в порядке, предусмотренном законодательством³ (соответствующим образом зарегистрированные фонды поддержки научной и научно-технической деятельности). Собственно на поддержку финансовых ресурсов нацелены и ключевые льготы в рамках налога на прибыль организаций – пониженные ставки региональной составляющей налога, устанавливаемые законодательством субъектов Федерации. Хотя на практике пониженные субъектами Федерации ставки налога на прибыль не имеют связи с инновационной активностью предприятий, а преследуют цели поддержки хозяйственной активности

¹ См. Федеральный закон от 28 сентября 2010 г. N 244-ФЗ «Об инновационном центре “Сколково”».

² См. Федеральный закон от 29 декабря 2014 г. N 473-ФЗ “О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации”.

³ См. Федеральный закон от 23.08.1996 № 127-ФЗ “О науке и государственной научно-технической политике” с учетом последующих изменений и дополнений.

в регионе или цели социального характера (сохранение рабочих мест, производство социально значимой продукции и т.д.).

Относительно самостоятельное направление предоставления налоговых льгот – льготы, нацеленные на активизацию регионального развития и формирование локальных зон или точек роста. В данном случае речь идет о различных свободных экономических зонах, территориях опережающего роста (ТОРax), региональных инвестиционных проектах (РИПах) и специальных инвестиционных контрактах (СПИКах) и некоторых других институтах.

Приведенная выше группировка действующих налоговых льгот, используемых (или потенциально возможных для использования) исходя из факторов производства, на которые эти льготы направлены, как и любая иная классификация достаточно условна. К тому же она дополняется “территориальным” фактором, в рамках которого также задействуются факторы “функциональные”.

Данные льготы можно считать потенциальными, то есть льготами, которые могут быть получены и использованы хозяйствующими субъектами. При этом совершенно не обязательно, что они действительно будут использоваться. Достаточно большое число налогоплательщиков, имеющих право на те или иные льготы, фактически ими не пользуются [Dumont, Meeusen 2000].

Проблема отказа от применения имеющихся (доступных) налоговых льгот относительно самостоятельна и заслуживает серьезного исследования. Так, только около 50% фактических осуществленных расходов на НИОКР учитываются как таковые при расчетах по налогу на прибыль (см. рис.1). В последние годы этот показатель колебался от 45,7% в 2016 г. до 55,3% по итогам 2017 г. Можно только предположить, что оставшаяся часть этих расходов подлежат капитализации для последующего учета в составе нематериальных активов или учитываются налогоплательщиками в составе прочих расходов.

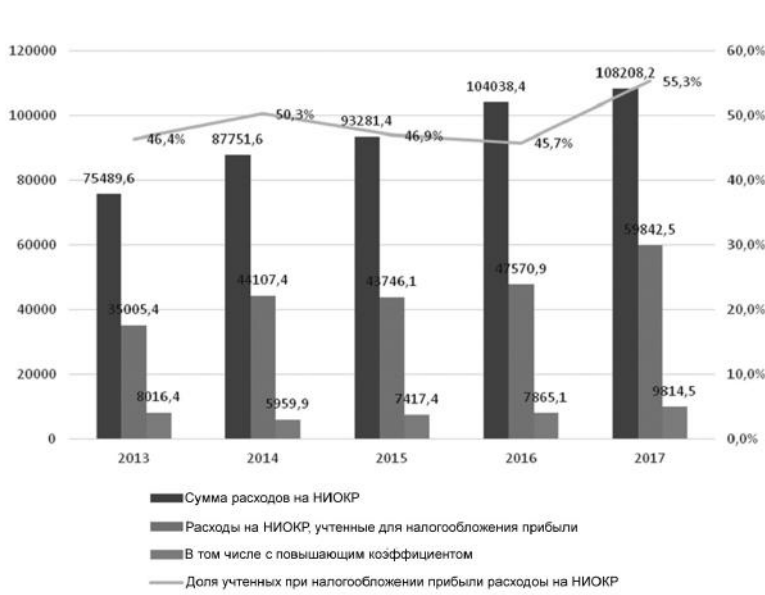


Рис. 1. Внутренние затраты на научные исследования и разработки за счет средств организаций предпринимательского сектора и их учет при налогообложении прибыли 2013–2017 гг. (млн руб.)

Источник: ФСГС (www.gks.ru), формы статистической налоговой отчетности №5-П за соответствующие годы, ФНС (www.nalog.ru).

Таким образом, в рамках российской налоговой системы основной акцент в предоставлении налоговых льгот сделан на стадию научных исследований исходя из фактически осуществленных расходов. Однако не просматриваются налоговые льготы, которые бы в том или ином виде предоставлялись на основе полученного результата инноваций и инвестиций в качественно новые виды оборудования, использования приоритетных технологических процессов, внедрения в производство полученных результатов НИОКР и т.д.

Результат проведенных научных исследований и разработок – некое знание, которое позволяет получить дополнительный доход (снизить расходы). Этот дополнительный доход может иметь как явную форму (доход, полученный от реализации продукции (товаров, работ, услуг, технологий), защищенных полностью или частично правами интеллектуальной собственности (патенты, ноу-хау и проч.), так и неявную (расширение рынка, изменение конкурентных позиций фирмы). Фактически осуществленные исследования могут и не приводить к формированию объектов интеллектуальной собственности, но реально повышать эффективность производства. И если первая разновидность дохода (в явной форме) может быть выделена в системе бухгалтерского и налогового учета, то со второй это сложно. Поскольку расходы в большей степени, чем доходы, поддаются контролю, именно на них и сделан акцент в отечественной налоговой системе.

В то же время результат коммерциализации полученных достижений налоговыми льготами не поддерживается. Формируются условия, при которых с точки зрения налогообложения (не рассматривая иные факторы) на территории России выгоднее декларировать затраты в процессе инноваций, нежели доходы от их результата.

Налоговые льготы на различных стадиях инновационного процесса

Налоговая конкуренция между юрисдикциями существует на каждом из ключевых этапов инновационного процесса. Так, любая компания в процессе инновационной активности принимает решение о локализации того или иного этапа этого процесса в той или иной юрисдикции. С определенной долей условности можно выделить следующие этапы инновационного процесса принятия хозяйствующим субъектом решений, в том числе и под влиянием факторов международной налоговой конкуренции. Во-первых, это этап осуществления научных исследований (принятие решения о направлениях исследований, собственно научно-исследовательская деятельность, проверка возможности коммерциализации полученных результатов и т.д.⁴). Во-вторых, это этап оформления результатов научных исследований (если они положительные), принятия решения о формировании нематериального актива и его форме (разновидности). В-третьих, этап оформления прав собственности на нематериальный актив и определение юрисдикции, в которой этот нематериальный актив будет находиться и где будут аккумулироваться доходы (или их часть) от данного актива (в виде роялти, лицензионных платежей), а также в каких юрисдикциях будет оформляться защита прав интеллектуальной собственности. В-четвертых, это этап размещения производства на базе данного нематериального актива, где и в каком виде будут формироваться доходы от него или с использованием его элементов (доходы в виде прибыли хозяйствующего субъекта).

Как видно из таблицы 1, если в рамках условно выделенного первого этапа инновационного процесса в настоящее время Россия использует основные виды налоговых льгот (описанных выше), то по другим этапам складывается иная картина. Единственная разновидность налоговых льгот, широко используемая в мировой практике на первом этапе, которая не применяется в России, это налоговый кредит по расходам на НИОКР (об этом см. ниже).

⁴ В качестве относительно самостоятельного может быть выделен этап перехода к опытным разработкам. Однако с точки зрения анализа налоговых льгот этот этап может быть связан либо с первым (научные исследования и разработки), либо с четвертым (собственно организация производства продукции и товаров и т.д.).

Таблица 1

Налоговые льготы, применяемые на различных стадиях инновационного процесса

Этапы	Вид возможных налоговых льгот	Наличие налоговых льгот в России	Наличие налоговых льгот в других странах, примеры стран
I. Научные исследования и разработки	вычет расходов с повышающим коэффициентом	вычет расходов с повышающим коэффициентом	Бельгия, Ирландия, Япония, США, Великобритания
	налоговый вычет на НИОКР ("налоговый кредит" на НИОКР)	нет	Бельгия, Франция, Ирландия, Италия, США, Великобритания
	ускоренная амортизация оборудования, используемого в процессе НИОКР	ускоренная амортизация	Бельгия, Канада, Ирландия, Нидерланды, Испания, Швейцария
II. Формирование нематериального актива, принятие решения о разновидности этого актива	налоговые каникулы	в рамках РИП, СПИК*, Сколково	Франция, Индия, Швейцария
	пониженные ставки страховых взносов, пониженные эффективные налоговые ставки по налогам на фонд заработной платы	пониженные ставки страховых взносов	Швеция, Норвегия, Нидерланды, Франция
	Правила оценки стоимости нематериального актива для бухгалтерских и налоговых целей	нет	Бельгия, Нидерланды, Испания
III. Оформление права собственности на нематериальный актив, его локализация	пониженная ставка налога на доходы, генерируемые нематериальным активом (роялти, лицензионные платежи)	нет	Бельгия, Франция, Нидерланды, Швейцария, Великобритания
	пониженная налоговая ставка на доходы от реализации нематериального актива	нет	Бельгия, Нидерланды, Швейцария, Канада, Великобритания, Бельгия
	льготы по НДС при реализации нематериального актива	отсутствие обложения НДС при реализации нематериального актива	
IV. Производство на базе или с использованием элементов созданного нематериального актива	пониженная ставка налога на прибыль от продукции с использованием нематериального актива	нет	Бельгия, Франция, Нидерланды, Швейцария, Великобритания
	пониженная ставка налога на дивиденды	нет	Бельгия, Нидерланды, Турция
	налоговые каникулы	В рамках РИП, СПИК*, Сколково	Франция, Индия, Швейцария

* Налоговые льготы в рамках РИП, СПИК лишь отчасти и только в некоторых случаях связаны с инновационной активностью хозяйствующих субъектов, однозначная связь льготы и осуществления разработок или формирования нематериального актива не предполагается.

Источник: составлено автором; группировка стран по видам налоговых льгот по [Worldwide...2018].

Для этапа, связанного с принятием решения о локализации и получением правовой защиты сформированных объектов интеллектуальной собственности, в России в настоящее время налоговых льгот не предусматривается. Единственная льгота (которая может считаться таковой с большой натяжкой) – отсутствие необходимости платить НДС при реализации объектов интеллектуальной собственности. Формирование более привлекательных с налоговой точки зрения условий для локализации (размещения на территории России) нематериального актива также не просматривается. Налоговые льготы на стадии производства продукции на базе или с использованием объектов интеллектуальной собственности носят ограниченный характер и распространяются только на ограниченный круг зарегистрированных участников или организаций, расположенных на определенных территориях (РИП, СПИК, Сколково и некоторые другие конструкции).

Таким образом, Россия уже по самому перечню налоговых льгот (их полному отсутствию на двух из четырех стадий) проигрывает международную налоговую конкуренцию за локализацию объектов интеллектуальной собственности. При принятии решения о размещении структуры, на которую будет зарегистрировано право собственности на нематериальный актив, компания руководствуется целым рядом обстоятельств и факторов. И налоговый фактор оказывается лишь одним из целого ряда иных, зачастую более значимых (например, наличие реальной и действенной правовой защиты объектов интеллектуальной собственности). Низкий уровень охраны прав интеллектуальной собственности в нашей стране уже сам по себе негативно влияет на ее конкурентные позиции. Отсутствие же налоговых стимулов на этой стадии лишь усугубляет ситуацию.

Объемы налоговых льгот, нацеленные на поддержку инновационной активности хозяйствующих субъектов, значительно различаются по странам (см. табл. 2). Даже в группе экономически развитых стран доля налоговых субсидий (объема фактически предоставленных налоговых льгот) варьируется от 0,673% ВВП в США (в 2014 г.) до 0,298% в Бельгии (2016 г.).

Абсолютные лидеры по объему налоговых льгот, предоставляемых в связи с осуществлением исследований и разработок, – Бельгия и Франция (0,2981% и 0,2869% ВВП). При этом доля налоговых льгот в общем объеме субсидий всех видов в этих странах далеко не самая высокая (75,9% и 69,2%). Наиболее высокие относительные значения суммы налоговых льгот в общем объеме субсидирования исследований и разработок в Нидерландах (89,8%), Австралии (88,6%) и Ирландии (85,5%). Россию отличают самые низкие значения доли налоговых льгот в общем объеме субсидий (22,0%) при близких к средним значениям показателя налоговых субсидий (0,1071% ВВП). Обращают на себя внимание высокие показатели темпов роста налогового субсидирования исследований и разработок относительно ВВП – за десятилетний период их доля выросла в среднем по данной группе стран в 2,5 раза (а без учета России – в 2,6 раза). Лидерами по темпам роста данного показателя являются Дания (4,68 раза) и Бельгия (5,91 раза). При этом если Бельгия в результате столь существенного роста доли субсидий в ВВП стала одним из лидеров по данному показателю, то Дания остается в числе стран с самыми низкими значениями доли налоговых субсидий на исследования и разработки в ВВП⁵.

⁵ Вопрос об эффективности предоставляемых налоговых льгот и прямых субсидий производителям представляет самостоятельную проблему и активно исследуется в экономической литературе [R&D... 2017].

Таблица 2

Налоговая поддержка научных исследований и разработок частного сектора (налоговые расходы) в некоторых странах (в % ВВП, 2007–2016 гг.)

	2007 г.	2016 г.	2016 г. в % к 2007 г.	Доля налоговых расходов в объеме субсидирования исследований и разработок частного сектора, 2016 г.
Австралия	0,0854	0,1705*	199,6%	88,6%
Австрия	0,0952	0,1481	155,6%	55,4%
Бельгия	0,0504	0,2981	591,5%	75,9%
Канада	0,21	0,1322	63,0%	73,7%
Дания	0,0025	0,0192	768,0%	26,6%
Франция	0,0987	0,2869*	290,7%	69,2%
Ирландия	0,084	0,2452	291,9%	85,5%
Италия	0,0187	0,0768	410,7%	72,5%
Япония	0,1179	0,1101	93,4%	82,5%
Корея	0,1351	0,1371	101,5%	50,0%
Нидерланды	0,0662	0,1705	257,6%	89,8%
Норвегия	0,0423	0,1196	282,7%	54,2%
Испания	0,0294	0,0322	109,5%	36,3%
Великобритания	0,0525	0,1516*	288,8%	63,2%
США	0,0572	0,0673**	117,7%	34,5%
Китай	0,053	0,0658	124,2%	52,1%
Россия***	0,0818	0,1071	130,9%	22,0%

* 2015 г.

** 2014 г.

*** Все данные по России, приводимые в указанном источнике, имеют пометку “оценка”. Расчеты по данным ФНС за 2016 г. (формы статистической налоговой отчетности №5-П, №5-ННО) дают значение общего объема налоговых льгот по налогу на прибыль и налогу на имущество организаций в размере 0,28% ВВП (расчеты по данным Форм статистической налоговой отчетности № 5-ННО и № 5-П по состоянию на 01.01.2017).

Источник: рассчитано по данным ОЭСР (<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RD TAX>).

Особенности некоторых видов налоговых льгот для инновационной активности

Остановимся чуть подробнее на некоторых видах налоговых льгот, представленных в таблице 1. Так, наиболее значительной по объему льготой, предоставляемой на стадии исследований и разработок (R&D) для зарубежных стран является налоговый вычет части расходов данного вида, или “налоговый кредит”. Эта льгота предоставляется в виде вычета из суммы начисленного налогового платежа части фактических расходов на НИОКР и, по сути, представляет собой компенсацию компаниям части их расходов на данные цели. Причем в составе издержек до расчета облагаемой прибыли расходы на НИОКР уже были учтены, а часть из них могла быть учтена с повышенным коэффициентом. В каждой стране, использующей данный механизм налоговых льгот, существуют свои особенности (процент возмещения, наличие или отсутствие предельных значений возмещения, вид расходов, требования к локализации расходов и др.). В значительной мере именно данная разновидность налоговых льгот может рассматриваться как ключевой инструмент компенсации описанного выше провала рынка и “размывания эффекта”, поскольку представляет собой форму возмещения государством части расходов компаний на исследования и разработки.

Например, сумма “налогового кредита” на научные исследования и опытно-конструкторские разработки во Франции определяется исходя из двух компонентов – 10% общей суммы расходов компании на НИОКР и роста этих расходов относительно средней величины за предшествующие два года с поправкой на темпы инфляции (в расчет принимается 40% прироста). Ежегодная сумма вычета не может превышать 16 млн евро. Неиспользованная сумма вычета (сумма, превышающая установленный лимит) может быть перенесена на последующие три года. Расходы на НИОКР по договорам с частными и государственными исследовательскими центрами во Франции или в указанных выше странах ограничиваются 2 млн евро в год. Высокие значения доли налоговых субсидий в ВВП во Франции (см. табл. 2) в значительной мере связаны с действием именно этой льготы.

Российское налоговое законодательство такой формы льгот, как “налоговый кредит”, не содержит, а регулируемый ст. 66 Налогового кодекса РФ “инвестиционный налоговый кредит” представляет собой форму отсрочки налогового платежа, а не налоговый вычет или “налоговый кредит” в зарубежной (первоначально англоязычной) интерпретации. Тем не менее по общему объему предоставляемых налоговых льгот на стадии НИОКР Россия в определенной мере может конкурировать в сфере привлекательности для компании налоговой среды на данной стадии инновационного процесса.

С этапами выбора юрисдикции для размещения нематериальных активов и размещения собственно производства на их основе складывается иная ситуация. Налоговые льготы для компаний – собственников объектов интеллектуальной собственности, генерирующих потоки доходов (роялти, лицензионные платежи и др.), действующим законодательством не предусмотрены. Более того, в настоящее время в России такие финансовые потоки отчасти представляют собой способ налогового планирования и вывода финансовых ресурсов в иные, в том числе и низконалоговые, юрисдикции. По данным Центрального банка РФ сальдо потоков платежей за пользование интеллектуальной собственностью в нашей стране устойчиво отрицательно (выплаты превышают поступления)⁶.

Формирование собственно нематериального актива и его последующее наличие на балансе организации имеет множество различных, в том числе и налоговых, аспектов. Одним из наиболее существенных в рамках нашей темы является порядок оценки нематериальных активов в соответствии с ПБУ 14/2007, а именно по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету.

Основные виды налоговых льгот, традиционно применяемых в зарубежных странах на стадии производства продукции с инновационным компонентом (на базе или с использованием нематериального актива), – различные модели понижения ставки налога на прибыль, полученную от реализации данной продукции. В каждой из стран, которая использует данную модель, существует специфический порядок определения того, что представляет собой эта прибыль, с каким именно нематериальным активом она должна быть связана, вырабатываются требования к форме нематериального актива и его локализации, устанавливаются (или нет) предельные значения возможных вычетов и т.д. Данные модели льготного налогообложения доходов от коммерциализации интеллектуальной собственности получили общее название “патентный ящик” (*“patent box”*). Развернутая характеристика основных элементов этого режима, некоторые тенденции развития и результаты подробно рассмотрены в [Atkinson, Andes 2011; Королева 2016]. В значительной мере именно введение этого режима выраженно обострило налоговую конкуренцию в данном сегменте в начале 2000-х гг. Основными элементами “патентного ящика” являются определения следующих элементов:

⁶ См. ЦБР Внешняя торговля Российской Федерации услугами в структуре расширенной классификации услуг (по методологии платежного баланса) (<http://www.cbr.ru/statistics/?PrtlId=svs>).

- круга налогоплательщиков, на которых льготы распространяются (малые предприятия, средний бизнес, крупный бизнес);
- видов интеллектуальной собственности, которые формируют право на получение налоговой льготы;
- требований к локализации научных исследований и разработок, на основе которых были сформированы нематериальные активы (были ли они выполнены на территории страны, за рубежом, в определенных сопряженных юрисдикциях (например Евросоюз);
- требований к локализации самого нематериального актива (только в стране или иных юрисдикциях);
- видов доходов, на которые распространяются льготы;
- параметров снижения налоговой ставки (снижение номинальной ставки, предоставление вычетов для снижения эффективной ставки);
- иных требований по формам доходов, срокам действия и т.д.

Расчет суммы дохода, подпадающего под условия “патентного ящика”, осуществляется по определенным формулам: в каждой из стран, использующих этот режим, установлен свой порядок расчета. В настоящее время это такие страны, как Бельгия, Франция, Ирландия⁷, Люксембург, Нидерланды, Испания, Швейцария, Великобритания, Италия, Мальта, Китай и некоторые другие. В ходе налоговой реформы 2017–2018 гг. в США также были введены некоторые меры, которые могут сформировать режим “патентного ящика”.

Вопросы эффективности действующих моделей “патентных ящиков” активно обсуждаются в экономической литературе. Уже в настоящее время просматривается целый ряд проблем, связанных с их использованием. Так, в частности, отмечается, что введение данного режима в целом не привело к росту объема расходов на исследования и разработки, росту числа патентов и иных форм интеллектуальной собственности, а привело к некоторому перераспределению между странами потоков финансовых ресурсов (доходов от интеллектуальной собственности и расходов на исследования и разработки) [Atkinson, Andes 2011; Griffith, Miller, O’Connell 2010]. Режимы “патентных ящиков” создают сложности для реализации BEPS, поскольку формируют дополнительные стимулы для межстранового перераспределения налоговых баз [OECD 2017].

В настоящее время, как было отмечено выше, налоговая система России полностью игнорирует проблему налоговой конкуренции в сфере коммерциализации результатов исследований и разработок и не предусматривает налоговых льгот в виде пониженных налоговых ставок на доходы, генерируемые ими. Вопрос о возможности и целесообразности введения в России режима, подобного “патентному ящику”, пока обсуждается в литературе в самом общем виде, а выводы носят зачастую противоположный характер – от “преждевременно” [Ушакова 2014, с. 200], но вполне возможно [Ушакова 2015], до желательно [Никулкина, Мануйлова 2016].

Представляется, что при очевидной необходимости поощрять в рамках налоговой системы не только (и столько) затраты и расходы, сколько результаты (доходы), прежде чем предлагать ту или иную схему “патентного ящика” или его элементов, необходимы более детальные исследования данной проблемы применительно к России. Тем не менее необходимость налоговой поддержки на стадии коммерциализации полученных результатов НИОКР и включения льготного режима для компаний, осуществляющих инновации, не только расходной составляющей, но и доходной, просматривается весьма отчетливо.

⁷ Ирландия в настоящее время существенно модифицирует свой режим “патентного ящика” в соответствии с положениями BEPS.

Подводя итоги сказанному важно отметить, что наличие “провала рынка”, не позволяющего производителю инновации получить полностью в виде дохода весь результат от своей деятельности, а “эффект размывания” объективно требует активности государства по компенсации части перераспределенного в пользу общества в целом эффекта. Форма компенсации может быть как прямой в виде государственных грантов и субсидий, так и косвенной в виде налоговых льгот.

Россия, несмотря на сопоставимые с ключевыми зарубежными странами объемы налоговых субсидий инновационной активности частного сектора относительно ВВП, проигрывает им налоговую конкуренцию за финальную стадию инновационного процесса. В настоящее время формируются условия, при которых с точки зрения налогообложения на ее территории более выгодно осуществлять затраты на первом этапе инновационного процесса и невыгодно размещать производство, где реализуется их результат.

Необходимость изменения данной ситуации достаточно очевидна. Однако формы и механизмы налоговых инноваций, касающихся прежде всего второго, третьего и четвертого этапов инновационного процесса, требуют более детального исследования различных аспектов проблемы.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Королева Л.П. (2016) Налоговый режим IP-BOX: основные элементы и тенденции трансформации в зарубежных странах // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. № 5. С. 152–164.

Никулкина О.В., Мануйлова Е.С. (2016) Совершенствование налогового стимулирования малого инновационного предпринимательства в России и за рубежом // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3. Экономика. Экология. № 2 (35). С. 71–82.

Ушакова С.Е. (2014) Режим “патентного ящика” в странах ЕС и возможность его адаптации к российским условиям // Наука. Инновации. Образование. № 16. С. 189–204.

Ушакова С.Е. (2015) Формирование фискальной системы стимулирования инноваций при адаптации зарубежного опыта // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. № 9. С. 40–51.

Atkinson R.D., Andes S. (2011) Patent Boxes: Innovation in Tax Policy and Tax Policy for Innovation. October (<https://www.itif.org/files/2011-patent-box-final.pdf>).

Dumont M., Meeusen W. (2000) Knowledge spillovers through R&D cooperation. Paper prepared for the workshop of the OECD-NIS Focus Group on Innovative Firms and Networks. Rome, 15–16 May (<https://www.oecd.org/sti/inno/2093436.pdf>).

Gokhberg L., Kitova G., Roud V. (2014) Tax Incentives for R&D and Innovation: Demand versus Effects // Foresight-Russia, Vol. 8. No 3. Pp. 18–41.

Griffith R., Miller H., O’Connell M. (2010) Corporate Taxes and Intellectual Property: Simulating the Effect of Patent Boxes. London: Institute for Fiscal Studies (<http://www.ifs.org.uk/bns/bn112.pdf>).

Mansfield E. (1977) Social and Private Rates of Return from Industrial Innovations // Quarterly Journal of Economics. Vol. 91. Pp. 221–240.

Nordhaus W. (2005) “Schumpeterian Profits and the Alchemist Fallacy” (working paper, Department of Economics, Yale University) (<https://economics.yale.edu/sites/default/files/files/Working-Papers/wp000/ddp0006.pdf>).

OECD. (2017) Harmful Tax Practices – 2017. Progress Report on Preferential Regimes. Inclusive Framework on BEPS: Action 5 (<http://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-2017-progress-report-on-preferential-regimes-9789264283954-en.htm>).

R&D tax incentives (2017) How to make them most effective? European Commission Working Paper Series – September (<https://rio.jrc.ec.europa.eu/en/library/rd-tax-incentives-how-make-them-most-effective>).

Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2018 (2018) Ernst and Young (<https://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-r-d-incentives-reference-guide--country-list>).

REFERENCES

- Atkinson R.D., Andes S. (2011) *Patent Boxes: Innovation in Tax Policy and Tax Policy for Innovation*, October (<https://www.itif.org/files/2011-patent-box-final.pdf>).
- Dumont M., Meeusen W. (2000) *Knowledge spillovers through R&D cooperation*. Paper prepared for the workshop of the OECD-NIS Focus Group on Innovative Firms and Networks. Rome, 15–16 May 2000 (<https://www.oecd.org/sti/inno/2093436.pdf>).
- Gokhberg L., Kitova G., Roud V. (2014) Tax Incentives for R&D and Innovation: Demand versus Effects. *Foresight-Russia*, vol. 8, no. 3, pp. 18–41.
- Griffith R., Miller H., O’Connell M. (2010) *Corporate Taxes and Intellectual Property: Simulating the Effect of Patent Boxes*. London: Institute for Fiscal Studies (<http://www.ifs.org.uk/bns/bn112.pdf>).
- Koroleva L.P. (2016) Nalogovyyi regim IP-Box: osnovnye elementy i tendencii transformacii v zarubegnyh stranah [IP-Box tax regime: essentials and transformation trends in foreign countries]. *Nacionalnye interesy: priority i bezopasnost*, no. 5. pp. 152–164.
- Mansfield E. (1977) “Social and Private Rates of Return from Industrial Innovations. *Quarterly Journal of Economics*, vol. 91, pp. 221–240.
- Nikulina O.V., Manuylova E.S. (2016) Sovershenstvovaniye nalogovogo stimulirovaniya malogo innovacionnogo predprinimatelstva v Rossii i za rubezhom [Improvement of Tax Incentives of Small Innovative Business in Russia and Abroad]. *Vestnik Volgogradskogo Gosudarstvennogo Universiteta. Seriya 3. Ekonomika. Sociologiya*, no. 2 (35). pp. 71–82.
- Nordhaus W. (2005) “*Schumpetarian Profits and the Alchemist Fallacy*”. Working paper, Department of Economics, Yale University (<https://economics.yale.edu/sites/default/files/files/Working-Papers/wp000/ddp0006.pdf>).
- OECD (2017) Harmful Tax Practices – 2017. Progress Report on Preferential Regimes. Inclusive Framework on BEPS: Action 5. (<http://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-2017-progress-report-on-preferential-regimes-9789264283954-en.htm>).
- R&D tax incentives (2017) How to make them most effective? European Commission Working Paper Series - September (<https://rio.jrc.ec.europa.eu/en/library/rd-tax-incentives-how-make-them-most-effective>)
- Ushakova S.E. (2015) Formirovaniye fiscal’noy sistemy stimulirovaniya innovatsiy pri adaptacii zarubezhnogo opyta [Formation of the Fiscal System to Stimulate Innovation in Adapting International Experience]. *Nacionalnye interesy: priority i bezopasnost*, no. 9, pp. 40–51.
- Ushakova S.E. (2014) Rezhim patentnogo yaschika v stranah ES i vozmozhnost’ ego adaptacii k rossiyskim usloviyam [Patent Box Regime in EU countries and Possibility of its Adaptation to Russian Conditions]// *Nauka. Innivacii. Obrazovaniye*, no. 9, pp. 40–51.
- Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2018 (2018) Ernst and Young (<https://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-r-d-incentives-reference-guide-country-list>).