

1.4. НАЛОГОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ

Чернуха А.В., старший научный сотрудник, аспирант
Российского государственного института
интеллектуальной собственности

*Федеральный институт промышленной собственности
Федеральной службы по интеллектуальной
собственности, патентам и товарным знакам*

В настоящей статье отражена проблема стимулирования инновационной деятельности в России посредством налогообложения. Автор отмечает, что дефицит собственных средств организаций, как одного из основных источников финансирования инновационной деятельности, можно пополнить путем оптимизации налогообложения. Рассмотрены предусмотренные действующим законодательством специальные режимы и условия льготного налогообложения. В статье содержатся предложения по его совершенствованию направленные на стимулирование инновационной деятельности.

В отношении установления льготных условий налогообложения в соответствии со статьей 34 Патентного закона Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. № 3517-1 (в действующей редакции далее – Закон), необходимо отметить, что настоящей статьей Закона провозглашено намерение государства стимулировать создание и использование таких объектов промышленной собственности (далее – ОПС), как изобретений, полезных моделей, промышленных образцов.

Однако в настоящее время специальных режимов налогообложения, непосредственно связанных с созданием и использованием ОПС, предусмотрено не было.

В то же время Налоговый кодекс Российской Федерации части первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в действующей редакции далее – Кодекс) и принимаемые в соответствии с ним нормативные правовые акты предусматривают некоторые льготные условия для предприятий, занимающихся инновационной деятельностью. Так, одним из возможных путей пополнения дефицита собственных средств организаций, как одного из основных источников финансирования инновационной деятельности, выступает оптимизация налогообложения.

Под оптимизацией налогообложения здесь понимается элемент налогового планирования, направленный на минимизацию налогов применительно к конкретному виду деятельности или определенной организационно-правовой форме предприятия и позволяющий сократить налоговые платежи путем применения специальных режимов налогообложения с целью инвестирования высвобожденных средств в развитие бизнеса и достижения максимального финансового результата при минимальных затратах.

Поскольку оптимизация применима к конкретному виду деятельности, то ее можно применить также к оптимизации налогообложения инновационной деятельности.

Инновационная деятельность направлена на внедрение научно-технических или научно-технологических достижений в технологические процессы, новые или усовершенствованные товары, услуги, реализуемые на внутреннем и внешнем рынках.

Это касается, в частности, инвестиционного налогового кредита, предоставляемого в соответствии со статьями 66-67 Кодекса, а также возможности пониже-

ния ставки налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, для отдельных категорий налогоплательщиков на 4 % в соответствии со статьей 284 Кодекса.

Кодексом установлены расходы, учитываемые при определении налогооблагаемой базы. Так, расходы на амортизацию нематериальных активов исключаются из доходов, подлежащих обложению налогом на прибыль, наравне с иными расходами, связанными с производством и реализацией (ст. 253, 256-259 Кодекса).

Для определения налогооблагаемой базы по исчислению налога на прибыль согласно статье 262 к расходам на научные исследования и опытно-конструкторские разработки относятся расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции, товаров, работ или услуг, в частности:

- расходы на изобретательство;
- расходы на формирование Российского фонда технологического развития и иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

Настоящая статья также регулирует порядок списания расходов для целей налогообложения. С 2007 г. расходы равномерно включаются налогоплательщиком в состав прочих расходов в течение года при условии использования указанных исследований и разработок в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг).

Расходы на НИОКР, не давшие положительного результата, также с 2007 г. подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение одного года в размере фактически осуществленных расходов.

Расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике», признаются для целей налогообложения в пределах 0,5 процента доходов (валовой выручки) налогоплательщика.

Согласно статье 264 к прочим расходам, связанным с производством и реализацией в целях налогообложения относятся расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). Сюда же 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).

Устанавливая налог на имущество, законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации в соответствии со статьей 372 Кодекса определяют налоговую ставку, порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности по налогу, налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками. В соответствии со статьей 387 Кодекса то же может быть применено к земельному налогу.

С введением Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. № 139-ФЗ Главы 30 Налогового кодекса РФ «Налог на имущество организаций» (вступила в силу 1 января 2004 г.) нематериальные активы, в т.ч. исключи-

тельные права на объекты интеллектуальной собственности, не являются объектом налогообложения. Согласно п. 1 ст. 374 объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Ранее, кроме налогообложения нематериальных активов, несущего негативное влияние на инновационные процессы, предусматривались существенные льготы. Так, согласно части 2 пп. к) ст. 4 Закона РФ от 13 декабря 1991 г. N 2030-1 «О налоге на имущество предприятий» налогом, кроме прочего, не облагалось имущество научно-исследовательских, конструкторских учреждений (организаций), опытных и опытно-экспериментальных предприятий независимо от организационно-правовых форм и форм собственности, в объеме работ которых за отчетный год научно-исследовательские, опытно-конструкторские и экспериментальные работы составляют не менее 70 процентов.

Однако, при том, что Главой 30 Кодекса нематериальные активы выведены из-под обложения налогом на имущество (что само по себе – положительный фактор), упомянутая льгота утратила силу. Кроме того, Глава 30 отменила льготы в отношении бюджетных учреждений и организаций, но при этом оставив льготу для имущества государственных научных центров.

Статьей 221 Кодекса предусмотрено предоставление права на получение профессиональных налоговых вычетов для определенных категорий налогоплательщиков, в частности, получающих авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

При определении суммы единого социального налога используются положения пункта 5 статьи 237 Кодекса, согласно которой сумма вознаграждения, учитываемая при определении налоговой базы в части авторского и лицензионного договоров, определяется за вычетом расходов.

В пункте 3 статьи 238 установлено, что в налоговую базу по уплате единого социального налога (в части суммы налога, подлежащей уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации), не включаются также любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским договорам.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 239 от уплаты единого социального налога освобождаются учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей.

Отдельного рассмотрения требуют особенности налогообложения на территории особой экономической зоны. О правовых основах их функционирования см. рис. 1.

Для стимулирования развития ОЭЗ в Налоговый Кодекс Российской Федерации (далее – Кодекс) были внесены соответствующие изменения и дополнения, которые определяют специальные режимы налогооб-

ложения и условий предоставления льгот резидентам особых экономических зон.

Особая роль в решении стоящих перед Правительством Российской Федерации задач по привлечению инвестиций, диверсификации и выводу российской экономики на инновационный путь развития отводится созданию **особых экономических зон** (далее – ОЭЗ), способствующих развитию обрабатывающих секторов, отраслей высоких технологий и производства новых видов продукции, социально-экономическому развитию регионов, созданию новых высококвалифицированных рабочих мест. В последнее время, процесс формирования ОЭЗ и правового регулирования их деятельности привлекает к себе все большее внимание, и в средствах массовой информации все больше публикуются мнения различных специалистов.

Как отмечают многие из них, исторически процесс создания особых экономических зон берет начало с образования зон свободной торговли, то есть где-то с начала девяностых годов.

В настоящее время, с принятием Федерального закона от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» (далее – Закон), понятие «особая экономическая зона» закреплено как «...определяемая Правительством Российской Федерации часть территории Российской Федерации, на которой действует особый режим осуществления предпринимательской деятельности...».

Изначально было принято решение ограничиться только двумя типами зон – промышленно-производственные и технико-внедренческие.

Далее Федеральным законом от 3 июня 2006 г. № 76-ФЗ (далее – Закон 76-ФЗ) «О внесении изменений в Федеральный закон «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» был внесен третий тип: туристско-рекреационные ОЭЗ.

Изначально целью создания особых экономических зон было определено развитие обрабатывающих отраслей экономики, высокотехнологичных отраслей, производства новых видов продукции, транспортной инфраструктуры, а с принятием Закона № 76-ФЗ также целью было определено развитие туризма и санаторно-курортной сферы.

По нашему мнению, третий тип ОЭЗ не совсем гармонично вписывается в данный законодательный акт.

Конечно, с одной стороны, он вписывается в рамки Программы социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2006 -2008 годы), но, с другой стороны, в первую очередь должны получить развитие сфера промышленного производства и сфера наукоемких технологий, что может быть осуществлено созданием ОЭЗ первых двух типов, но не развития туризма и санаторно-курортной сферы.

Как показал анализ, в настоящее время в соответствии с Законом Постановлениями Правительства были созданы:

- четыре ОЭЗ технико-внедренческого типа на территориях г. Томска, г. Дубны Московской области, г. Санкт-Петербурга, г. Москвы;
- два ОЭЗ промышленно-производственного типа на территориях Грязинского района Липецкой области, Елабужского района Республики Татарстан.

По созданию туристско-рекреационных ОЭЗ уже был объявлен конкурс, и 3 февраля 2007 г. рядом постановлений Правительства Российской Федерации созданы семь ОЭЗ туристско-рекреационного типа в Краснодарском, Ставропольском краях, Иркутской области, Бурятии, в Алтайском крае и Республике Алтай, а также в Калининградской области.

Законодательством установлен ряд требований и ограничений по расположению, площади, сроку существования, осуществлению видов деятельности упомянутых типов ОЭЗ, требования, права и обязанности, предъявляемые к резидентам ОЭЗ и органам, осуществляющим контроль и управление ОЭЗ.

Примечательно, что положения Закона не распространяются на отношения, урегулированные Федеральным законом об особой экономической зоне в Калининградской области и Федеральным законом об особой экономической зоне в Магаданской области.

Рис.1. Особые экономические зоны в РФ

Ниже остановимся на рассмотрении режимов налогообложения на территориях ОЭЗ. Там предусмотрены специальные правила налогообложения. Так, п. 1 ст. 241 Кодекса для налогоплательщиков-организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, установлена ставка ЕСН 14 процентов, и при этом применяется регрессивная шкала налогообложения.

Для резидентов ОЭЗ по налогу на прибыль приняты немногочисленные изменения, которые вводятся с 1 января 2006 года. Для участников промышленно-производственных зон предусмотрена ускоренная амортизация. Такие налогоплательщики могут в отношении основных средств к общей норме амортизации применять специальный коэффициент, но не выше двух (п. 7 ст. 259).

Также резиденты промышленно-производственных зон смогут перенести убыток предыдущего налогового периода на текущий год в размере не более 50 процентов налоговой базы. (В отличие от остальных плательщиков, которые смогут перенести убыток только в размере, не превышающем 30 процентов налоговой базы).

Для резидентов обоих вышеуказанных типов ОЭЗ предусмотрено признание расходов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (в том числе не давшие положительного результата) в размере фактических затрат в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены.

С 1 января 2006 г. статья 381 Кодекса дополнена пунктом 17, в соответствии с которым имущество, учитываемое на балансе организации – резидента особой экономической зоны, в течение 5 лет с момента постановки имущества на учет освобождается от налогообложения налогом на имущество.

Аналогичная льгота предусмотрена и в отношении земельного налога (п. 9 ст. 395 Кодекса). Его не нужно платить в течение пяти лет с момента возникновения права собственности на земельный участок. Эта льгота будет применяться лишь к тем резидентам ОЭЗ, которые создадут объекты недвижимости и выкупят расположенные под ними земельные участки. Но остается неясным, останется ли выкупленный земельный участок территорией ОЭЗ.

Одно из новшеств касается особенностей налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу РФ. В соответствии с внесенными изменениями НДС не уплачивается при помещении товаров под таможенный режим свободной таможенной зоны в целях последующего вывоза этих товаров и продуктов их переработки в соответствии с таможенным режимом экспорта либо в иных целях. При последующем же вывозе указанных товаров за пределы территории ОЭЗ либо при передаче или продаже этих товаров на территории ОЭЗ лицам-нерезидентам такой зоны НДС исчисляется и уплачивается в общем порядке, установленном Кодексом. НДС исчисляется в соответствии с налоговой ставкой 0 % при реализации товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных подпунктом 5 пункта 1 статьи 165 Кодекса.

Также налогообложение производится по налоговой ставке 0 % при реализации работ и услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны. Это положение распространяется на работы и услуги по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых за пределы территории РФ товаров и импортируемых в РФ, выполняемые российскими перевозчиками, а также работы и услуги по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки товаров на таможенной территории.

Пожалуй, важным является положение ст. 38 Закона № 116-ФЗ о гарантиях от неблагоприятного изменения законодательства РФ, а именно, о неприменении актов законодательства РФ о налогах и сборах, ухудшающих положение налогоплательщиков-резидентов ОЭЗ, в течение срока действия соглашения о ведении промышленно-производственной или технико-внедренческой деятельности. Исключение в Законе сделано лишь в отношении налогообложения подакцизных товаров.

Необходимо отметить, что с 1 января 2006 г. Кодекс дополнен статьей 288.1, которая устанавливает особенности исчисления и уплаты налога на прибыль организаций резидентами Особой экономической зоны в Калининградской области, а также статьей 385.1, устанавливающей особенности исчисления и уплаты налога на имущество организаций резидентами Особой экономической зоны в Калининградской области.

Указанные статьи, по мнению автора, не вписываются в структуру Налогового Кодекса и устанавливают иные условия налогообложения для резидентов указанной ОЭЗ, а именно:

- по налогу на прибыль (ст. 288.1) установлено, что в течение первых шести лет налог на прибыль от реализации товаров (работ, услуг), полученную при реализации инвестиционного проекта в соответствии с федеральным законом о свободной экономической зоне в Калининградской области, взимается по ставке 0 процентов, а с седьмого по двадцатый годы налог на прибыль уменьшается на 50 процентов;
- по налогу на имущество установлен аналогичный порядок, что противоречит статье 3 Кодекса, определяющей основные начала законодательства о налогах и сборах, в частности, признания всеобщности и равенства налогообложения и недопустимости установления дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала, в том числе нарушающих единое экономическое пространство Российской Федерации.

Таким образом, эти положения необходимо привести в соответствие.

Как стало видно из проведенного анализа специальные режимы налогообложения позволяют инновационным предприятиям оптимизировать налогообложение и вследствие этого увеличить свой собственный капитал.

Поскольку необходимость в усилении стимулирующей роли налогообложения на активизацию инновационной деятельности предприятий остается острой, то представляются целесообразными следующие меры:

- освобождение от обложения налогом прибыли, полученной в течение первых пяти лет от использования в производстве изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, в том числе от реализации исключительных

прав на них в рамках лицензионного договора или договора уступки;

- разрешить в отношении основных средств, используемых для осуществления научно-технической деятельности, налогоплательщику, осуществляющему эту деятельность и являющемуся субъектом научной и (или) научно-технической деятельности в соответствии с Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике», включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 30 процентов их первоначальной стоимости (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств;
- увеличение допустимых расходов на формирование Российского фонда технологического развития и иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в установленном законодательством порядке;
- расширение перечня оснований для предоставления льгот с условием реинвестирования высвобожденных средств, например, по следующим направлениям:
 - приобретение оборудования для научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ при реконструкции или техническом перевооружении производства;
 - осуществление внедренческой или инновационной деятельности, направленной на создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;
 - осуществление инвестиционной деятельности в соответствии с перечнем приоритетных направлений государственного значения;
 - затраты на освоение новых производств, цехов и агрегатов и проверку их готовности к эксплуатации;
 - затраты на подготовку и освоение производства новых видов продукции, товаров, работ (услуг), а также технологических процессов;
 - затраты, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, а также с улучшением качества продукции (товаров, работ, услуг), повышением их надежности, долговечности и других эксплуатационных свойств;
 - долгосрочные инвестиции, связанные с новым строительством, реконструкцией, расширением, техническим перевооружением, модернизацией основных фондов организации;
 - по иным основаниям, предусмотренным законодательством Российской Федерации, и имеющим отношение к инновационной деятельности;
- расширение перечня категорий льготных налогоплательщиков, в части средств, полученных ими от инновационной деятельности и реинвестируемых в дальнейшее совершенствование и развитие производства, продукции и удовлетворение важных социально-экономических потребностей государства и населения, таких как, например:
 - организациям-лизингодателям, осуществляющим лизинговую деятельность в соответствии с действующим законодательством;
 - организациям, включенным в перечень организаций, осуществляющих производство научной и (или) научно-технической продукции в рамках реализации целевых программ социально-экономического развития;
 - структурам, финансирующим малые предприятия и предоставляющим им кредиты для осуществления ими инновационной деятельности.

При этом налогоплательщикам, претендующим на предоставление льгот, необходимо вести отдельный учет доходов и имущества по видам деятельности, которые могут быть приняты в качестве оснований для предоставления им специальных режимов налогообло-

жения. Они должны осуществлять особую процедуру налогового планирования, которая позволит минимизировать налоговые выплаты, применить специальные режимы налогообложения, различного вида отсрочки уплаты налогов.

Налоговые органы должны осуществлять контроль за надлежащим выполнением необходимых условий и оснований, по которым к налогоплательщикам применяется специальный режим налогообложения. В случае злоупотребления и нарушения условий предоставления налоговых льгот, налоговые органы имеют право применить санкции к налогоплательщику в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Литература

1. Патентный закон Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. № 3517-1 (в действующей редакции).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации части первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в действующей редакции).
3. Закон РФ от 13 декабря 1991 г. N 2030-1 «О налоге на имущество предприятий».
4. Федеральный закон от «О науке и государственной научно-технической политике».
5. Федеральный закон от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации».
6. Федеральный закон от 3 июня 2006 г. № 76-ФЗ (далее – Закон 76-ФЗ) «О внесении изменений в Федеральный закон «Об особых экономических зонах в Российской Федерации».

Чернуха Алексей Викторович

РЕЦЕНЗИЯ

В представленной статье раскрывается проблема стимулирования инновационной деятельности посредством налогообложения.

Определив с этой целью оптимизацию налогообложения, как элемент налогового планирования, направленный на минимизацию налогов применительно к конкретному виду деятельности или определенной организационно-правовой форме предприятия и позволяющий сократить налоговые платежи путем применения специальных режимов налогообложения с целью инвестирования высвобожденных средств в развитие бизнеса и достижения максимального финансового результата при минимальных затратах, автор рассматривает возможные специальные режимы и условия льготного налогообложения, предусмотренные действующим законодательством.

Не останавливаясь подробно на рассмотренных в статье специальных режимах налогообложения в части инновационной деятельности предприятий, можно отметить, что они рассмотрены достаточно полно и могут представлять интерес со стороны руководителей предприятий при осуществлении налогового планирования в реализации инновационных проектов. Так же материалы могут представлять определенный интерес для органов государственной власти. Статья заслуживает положительной оценки и рекомендуется к публикации.

Замирович Е.Н., к.э.н., доцент кафедры экономической теории и государственного регулирования, Федеральный институт промышленной собственности Федеральной службы по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам

1.4. TAX INCENTIVE OF INNOVATIVE ACTIVITY OF FIRMS

A.V. Chernuha, the High Scientific Employee, the Postgraduate Student of the Russian State Institute of Intellectual Property

Federal Institute of Industrial Property of the Federal Service on Intellectual Property, Patents and Trade marks

This article highlights the problem of stimulating innovation in Russia. The article considers one of the ways of encouraging innovation – by means of taxation. The author rightfully considers that the deficit of own funds of the company, being one of the main financial resources for innovation activities, can be optimized by means of taxation. The article defines the essence of tax optimization, and reviews special regimes and conditions of tax privileges, covered by the current tax legislation. The article also offers suggestions on improvement of taxation for encouraging innovation activity.