

**ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ ИНСТИТУТА ИССЛЕДОВАНИЙ
И РАЗРАБОТОК В РОССИИ: НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО**S.A. Samovoleva
F.L. Kurshina**SOME PROBLEMS OF R&D INSTITUTION THE DEVELOPMENT IN RUSSIA:
THE TAX TREATMENT**

Институт исследований и разработок (ИиР) является одним из базовых институтов национальной инновационной системы (НИС) и играет важную роль в ее развитии. Этот институт оказывает прямое влияние на ключевые процессы НИС, то есть процессы создания и использования знаний, их передачи и хранения (см., например, [1], [2]).

В данной работе, согласно неинституциональной теории, под институтом понимается совокупность норм и правил (см. [3, с. 8], [4, с. 16]). Как указывал Эдквист, институты как правила игры формируют поведение фирм и организаций, порождая ограничения и/или стимулы для инноваций [5, с. 8].

Традиционно невысокий уровень инновационной активности в России (10,4% в 2013 г. [6]) свидетельствует о том, что пока в институциональной среде НИС превалирует действие барьеров для инновационной деятельности. Что касается непосредственно процессов ИиР, то, в частности, можно отметить такие тенденции, как:

1) увеличение разрыва между показателями финансирования ИиР России и стран ОЭСР (см. рис. 1);

2) снижение за последнее десятилетие почти на 20% уровня расходов на ИиР как доли ВВП российского предпринимательского сектора и значительное отставание этого показателя от уровня аналогичных затрат – средних для стран ОЭСР (см. рис. 2);

3) рост доли государственного финансирования ИиР в предпринимательском секторе: с 49% в 2001 г. до 59% в 2011 г. (этот показатель для стран ОЭСР в 2011 г. составил менее 10%, см. [7]);

4) высокий рост аутсорсинга научно-исследовательской деятельности, вызванный слабостью внутрифирменной науки в России (см. [2]).

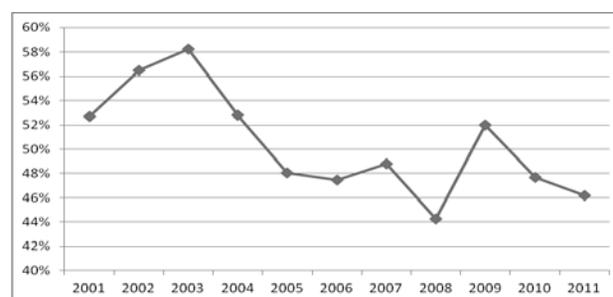


Рис. 1. Внутренние затраты на ИиР в России (как доля ВВП), нормированные относительно аналогичных расходов по странам ОЭСР (источник данных [7])

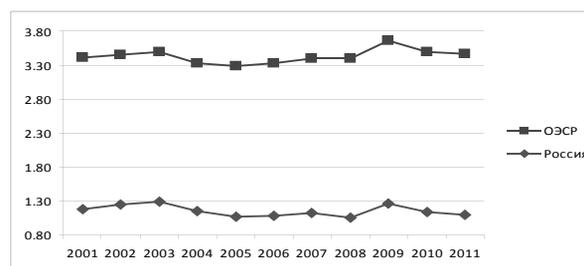


Рис. 2. Внутренние затраты предпринимательского сектора на ИиР как доля ВВП (источник данных [7])

Это демонстрирует, что стимулы, созданные в рамках института ИиР в России, не могут компенсировать влияние негативных факторов, порождающих препятствия к участию предприятий в инновационных процессах и развитию собственного инновационного потенциала.

¹ Кандидат экономических наук, старший научный сотрудник ЦЭМИ РАН.

© Самоволева С.А., 2014.

² Научный сотрудник ЦЭМИ РАН

© Куршина Ф.Л., 2014.

Важную роль в создании стимулов для привлечения предприятий к проведению ИиР играет, несомненно, налоговая политика, а налоговое законодательство можно определить как один из основных субинститутов института ИиР, оказывающих существенное воздействие на развитие процессов ИиР.

Формирование отечественного налогового законодательства можно условно разделить на три периода. Первый период – фактически до середины 2005 г. – начала 2006 г., когда налоговое законодательство в основном было направлено на компенсацию финансовых потерь государственных научных организаций в переходный период (подробно см. [8]). Второй период – с середины 2005 г. до середины 2011 г. – характеризуется отказом от безусловной поддержки НИИ и вузов, попытками наладить процессы диффузии знаний между организациями – источниками этих знаний и бизнесом, а также концентрацией стимулов на применении результатов ИиР на практике. Последний, третий, период, начало которого можно условно отнести к 2012 г., связан с переносом акцента на стимулирование промышленных предприятий к проведению ИиР.

Первый период формирования налоговых стимулов ИиР (до 2005 г.)

В первый из рассматриваемых периодов налоговое поощрение было, как сказано выше, сконцентрировано на учреждениях науки и образования и практически не охватывало процессов вовлечения бизнеса для проведения ИиР, активной диффузии и/или использования их результатов. Более того, некоторые положения НК РФ порождали прямые препятствия для развития данных процессов. Так, например, в соответствии с действовавшими до 2006 г. положениями ст. 262 2 части Налогового кодекса (НК) РФ невозможно было полностью учесть все расходы на ИиР, не давшие положительного результата (не более 70%), а сроки списания затрат на ИиР были значительно завышены (три года). Эти положения вместо поощрения предприятий, осуществлявших высокорискованные инвестиции, значительно сокращали их прибыль. Помимо вышесказанного в этот период следует выделить наличие и таких проблем, препятствующих развитию института ИиР, как: отсутствие единого подхода к трактовке термина «НИОКР» при решении вопросов налогообложения; разночтения, связанные с порядком списания затрат на ИиР; нерешенность ряда практических ситуаций, связанных с осуществлением ИиР, в том числе учет расходов при незавершенных или будущих ИиР.

Второй период (2005 г. – 2011 г.)

В середине 2005 г., который в данной работе соотносится с началом второго периода формирования налогового законодательства в области ИиР, был принят закон «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» № 116-ФЗ, в соответствии с которым налоговое стимулирование было направлено на «создание и реализацию научно-технической продукции, доведение ее до промышленного применения...», а также создание программных продуктов, систем сбора, обработки и передачи данных, систем распределенных вычислений и оказание услуг по внедрению и обслуживанию таких продуктов и систем». Резидентам технико-внедренческих зон были предоставлены широкие льготы по уплате налогов на прибыль, имущество, землю и т.д. К сожалению, по сути, данный закон охватил лишь некоторых участников процессов ИиР по территориальному принципу, а его действие на практике ограничилось в большинстве случаев поддержкой не столько процессов создания, сколько практической реализацией близких к рынку результатов ИиР.

В этот же период были подготовлены изменения, касающиеся отмены существенных льгот (по уплате налогов на имущество и землю), действующих для ряда бюджетных организаций в сфере науки и образования. Эти изменения вступили в силу с начала 2006 г. Конечно, такие изменения увеличили налоговое бремя большей части научных организаций, проводящих ИиР. Вместе с тем, для этих организаций продолжала действовать льгота по освобождению от налога на прибыль имущества, которое получено в рамках целевого финансирования (НК РФ ст. 251). В дальнейшем (с января 2008 г.) был расширен перечень научных фондов, средства из которых в виде целевого финансирования не учитывались при определении налоговой базы по налогу на прибыль. В то же время, относительно иных фондов (помимо перечисленных в тексте статьи 251) данный перечень так и не был сформирован.

С 2006 г. начали свое действие изменения, направленные на снижение барьеров для проведения процессов ИиР. Так, срок списания расходов на ИиР (НИОКР в терминах НК РФ) сократился с трех до двух лет, а затем, в соответствии с принятым в июле 2008 г. законом № 158-ФЗ, – «в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены». Более того, данные расходы стало возможным учесть с коэффициентом 1,5.

Однако, в отличие от международной практики налогового стимулирования ИиР, где в большинстве случаев подобные льготы применяются ко всем ИиР, за исключением специально оговоренных исключений, в России, наоборот, действует закрытый перечень ИиР, на которые распространяется увеличенный вычет. Следует также отметить, что такая льгота, как налоговый вычет, характерна для стран с невысоким уровнем развития промышленного и научно-технологического потенциала. Большинство развитых стран применяют в своей практике такую меру, как налоговый кредит (объемный, инкрементальный, или смешанную схему). К тому же, существенным ограничением стимулов для ИиР являлись размытость, как «понятия» самого термина «НИОКР», так и соответствующих расходов, отсутствие единого подхода к порядку признания затрат на ИиР, имеющих положительный результат.

Началом поддержки процессов диффузии знаний между источниками знаний и бизнесом стали следующие налоговые преференции, действующие с января 2008 г. (в соответствии с Федеральным законом № 19К-ФЗ):

- освобождение от НДС реализации исключительных прав на интеллектуальную собственность (в т.ч., изобретения, полезные модели, программы, базы данных, ноу-хау и т.д.), а также соответствующих лицензионных договоров (НК РФ ст. 149, п. 2, п.п. 26);

- включение в перечень расходов, уменьшающих полученные доходы налогоплательщика при применении упрощенной системы налогообложения, затрат на приобретение исключительных прав на интеллектуальную собственность и их использование; на патентование и расходы на ИиР (НК РФ ст. 346.16 п. 1).

Другим прогрессивным нововведением, направленным на укрепление материально-технической базы для проведения ИиР, стало предоставление права применения специального коэффициента амортизации (до 3) для средств, используемых в научно-технической деятельности (НК РФ ст. 259, п. 7).

В 2010 г. широкий спектр налоговых льгот был установлен для участников проекта «Сколково» (Федеральный закон № 244-ФЗ «Об инновационном центре “Сколково”»), Федеральный закон № 243-ФЗ): освобождение от уплаты налога на прибыль и НДС (на 10 лет), от налогов на имущество и землю, пониженная ставка страховых взносов (14%). В ряде случаев компании – участники проекта «Сколково» получили освобождение и от уплаты государственных пошлин,

а в мае 2011 г. – право на возмещение таможенной пошлины при ввозе товаров, в т.ч. необходимых для исследовательской деятельности.

В то же время принятых мер было явно недостаточно для эффективного стимулирования процессов ИиР. Инновационные налоговые «оазисы» – ТВЗ и Сколково – не имели масштабного эффекта, а широкий ряд участников ИиР, способных принять на себя высокие риски этой деятельности, оказался не включенным в систему поддержки. К таким участникам в первую очередь следует отнести венчурный и малый бизнес, хотя последний получил формальную возможность доступа к «специальным налоговым режимам» в соответствии с Федеральным законом № 209-ФЗ от 24.07.2007 г. «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».

Третий период (с 2011 г.)

В июне 2011 г. был подписан Федеральный закон № 132-ФЗ, направленный на «формирование благоприятных условий для инновационной деятельности» с помощью налоговых стимулов. Законом были уточнены определение расходов на ИиР, их состав, установлен единый порядок списания расходов, не зависящий ни от полученного результата, ни и от его использования в производстве, реализации и т.д. В НК РФ были также введены: статья 267.2, закрепившая право на формирование резервов предстоящих расходов на ИиР и соответствующий порядок создания таких резервов; статья 332.1., касающаяся особенностей ведения налогового учета расходов на ИиР.

Стоит отметить, что новая трактовка расходов на ИиР включила не только затраты «на создание новой или усовершенствование производимой продукции», или применяемых технологий, но и «методов организации производства и управления» (ст. 262 НК РФ). Это более широкое определение, но, в целом, оно не противоречит и международным нормам. Так, ОЭСР для целей налогообложения под ИиР понимаются любые систематические или интенсивные исследования, проведенные в производстве, промышленности, результаты которых должны быть использованы для производства или улучшения продуктов и процессов. Вместе с тем, наличие множества других трактовок ИиР (НИОКР в терминах российского законодательства) в ГК РФ, НК РФ, ПБУ и т.д. затрудняет использование налоговых льгот организациями и требует разъяснений (например, при вопросах применения льгот к работам по созданию проектной документации, программного обеспечения, а также к экспериментальным разработкам).

Следует отметить, что законом и последующими подзаконными актами были приняты и некоторые ограничения, снижающие силу стимулов. Прежде всего это касается порядка списания расходов на ИиР: до 1 января 2012 г. возможно было списать такие затраты в том периоде, в котором они были осуществлены, а не после завершения работ. Новая норма НК РФ менее выгодна предприятиям, особенно в условиях роста инфляции и падения курса национальной валюты. К уменьшающим стимулирующее воздействие налоговых преференций следует отнести и ряд дополнений к НК РФ, принятых ведомствами. Так, в соответствии с письмом Минфина России от 16.05.2013 № 03-03-10/17230, «даже если основное средство приобретено исключительно для использования в различных НИОКР», то амортизационная премия учитывается не в составе других расходов на НИОКР, а в общем порядке, так как основное средство должно быть «приобретено для выполнения одной конкретной НИОКР». Между тем НК РФ прямо такого ограничения не содержит.

В этом же письме Минфин указывает, что не все расходы на оплату труда могут быть включены в состав затрат на НИОКР, по мнению ведомства, в частности, в такие расходы помимо зарплаты могут входить лишь премии за производственные результаты и надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда. На все остальные выплаты и суммы обязательных страховых взносов по ним действие статьи 262 НК РФ не распространяется.

Частично введение новых норм разрешило ряд затруднений, возникавших ранее в связи с несогласованностью отдельных положений налогового законодательства. Вместе с тем, некоторые новые положения были недостаточно конкретизированы. Например, потребовалось уточнение даты начала учета расходов на исключительные права на интеллектуальную собственность как результат ИиР (разъяснение было дано в декабре 2011 г. в письме Минфина № 03-03-06/1/820).

С принятием новых положений стало еще более существенным различие между бухгалтерским и налоговым учетом ИиР. Это, в частности, усложняет процедуру списания расходов на ИиР. Так, для целей налогового учета данные затраты учитываются после завершения ИиР (ст. 262 НК РФ), для бухгалтерского – после применения полученных результатов ИиР (ПБУ 17/02). Чтобы оптимизировать процесс учета, нужно, чтобы использование результата было начато

сразу после окончания работ, однако на практике это не всегда удается. Также, например, в ПБУ 17/02 отсутствуют положения о раздельном учете выплат работникам, участвующим в ИиР. Такие затраты в соответствии с НК РФ должны учитываться пропорционально времени, «в течение которого эти работники привлекались для выполнения НИОКР».

Таким образом, сегодня налоговое законодательство как часть института ИиР требует серьезной доработки и корректировки. Можно выделить следующие ключевые проблемы развития данного субинститута ИиР на протяжении всех трех выделенных периодов его развития:

- отсутствие системности при разработке положений, регулирующих налогообложение ИиР, и, как следствие, невысокая степень согласованности законодательных актов;

- узкая направленность и локальный характер налоговых стимулов, и, соответственно, отсутствие масштабных эффектов от налоговых льгот;

- недостаточность конкретизации ряда налоговых мер, что влечет за собой необходимость последующих уточнений в виде дополнительных нормативно-правовых документов, а также порождает возможность установки дополнительных ограничений для применения льгот.

Очевидно, что в настоящее время налоговое законодательство порождает не только стимулы к проведению ИиР. Несовершенство данного субинститута создает барьеры, значительно снижающие мотивацию для участия организаций и предприятий в процессах ИиР.

Литература

1. National innovation system. – OECD, 1997 [Электронный ресурс]. – <http://www.oecd.org>.
2. Голиченко О.Г. Основные факторы развития национальной инновационной системы: уроки для России / Центральный экономико-математический институт РАН. – М. : Наука. – 2011. – 634 с.
3. Фуруботн Э.Г., Рихтер Р. Институты и экономическая теория: достижения новой институциональной экономической теории / пер. с англ. – СПб. : Издат. дом Санкт-Петерб. гос. ун-та, 2005. – XXXIV+ 702 с.
4. Клейнер Г.Б. Эволюция институциональных систем. – М. : Наука, 2004. – 240 с.
5. Edquist, C. Innovation Policy – A Systemic Approach. – Department of Technology and Social Change. – Linköping University, Sweden, 1999. – P. 18.

6. OECD Innovation Indicators 2013. – OECD, 2013 [Электронный ресурс]. – <http://www.oecd.org/>

7. Main Science and Technology Indicators (MSTI): 2013/1 edition. – OECD, 2013 [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.oecd.org/>

8. Голиченко О.Г., Самоволева С.А. Институциональная поддержка национальной инновационной системы: налоговое законодательство // Экономическая наука современной России. – 2008. – № 3 (42). – С. 66–80.