

На правах рукописи

Церенова Кермен Николаевна

НАЛОГОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ ИННОВАЦИОННОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва

2013

Работа выполнена на кафедре «Налоги и налогообложение» в ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации».

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Павлова Лидия Петровна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Ильин Владимир Васильевич
ГБОУ ВПО «Московский городской университет
управления Правительства Москвы»,
профессор кафедры «Управление проектами,
инвестициями и инновациями»

доктор экономических наук, профессор
Шувалова Елена Борисовна
ФГБОУ «Московский государственный университет
экономики, статистики и информатики»,
заведующая кафедрой Налогов и налогообложения

Ведущая организация: **ФГБУН Институт экономики
Российской академии наук**

Защита состоится «04» апреля 2013 года в 13-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.02 на базе ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д. 55, ауд. 213, Москва, 125993.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д. 49, комн. 203, Москва, 125993.

Автореферат разослан «01» марта 2013 года. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации «01» марта 2013 г. размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу <http://vak.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»: <http://www.fa.ru>.

Ученый секретарь
диссертационного совета Д 505.001.02,
к.э.н., доцент

Е.Е. Смирнова

1. Общая характеристика исследования

Актуальность исследования. Реализация стратегии инновационного развития России, которая ставит целью к 2020 году увеличить в 4-5 раз долю отечественных компаний, осуществляющих технологические инновации¹, обуславливает необходимость адаптации к инновационной программе многих институтов государственного регулирования. В области налоговой политики как важной составляющей системы государственного управления меры, ориентированные на поддержание инновационного бизнеса, принимаются на протяжении двух десятков лет², что привело к улучшению качества налогового регулирования и администрирования в целом, однако ряд проблем остаются нерешенными.

Во-первых, недостаточным является теоретическое и методологическое осмысление специфики инновационной деятельности как объекта налогового регулирования. Современная инновационная модель экономики представляет собой совокупность взаимосвязанных институциональных структур, или национальную инновационную систему, успешность которой определяется интенсивностью взаимодействия ее элементов (бизнес-сектора, научно-исследовательского сектора, организаций-посредников и других). Однако системный характер инновационной модели не учитывается в полной мере при разработке стратегии налогового стимулирования инновационной деятельности. С другой стороны, в теории налогообложения не устоялся понятийный аппарат инструментария налогового стимулирования, что усиливает неопределенность при оценке последствий введения стимулов.

Во-вторых, не систематизированы инструменты налогового стимулирования инновационных процессов, применяемые в России и за рубежом, что приводит к неадекватной оценке регулирующего потенциала отдельных групп налоговых методов поощрения инновационной деятельности. В отечественной практике традиционно уделяется большое внимание налоговому стимулированию

¹ Стратегия инновационного развития Российской Федерации на период до 2020 года (утверждена распоряжением Правительства Российской Федерации от 8 декабря 2011 г. № 2227-р).

² Первые меры приняты в рамках Программы неотложных мер по оздоровлению экономической ситуации (одобрена на заседании Правительства Российской Федерации от 16 ноября 1992 г.).

инновационных затрат (в первую очередь, затрат на научные исследования и разработки) и оборота некоторых результатов инновационной деятельности (овеществленных технологий), в то время как меры по поощрению оборота неовеществленных технологий и диверсификации источников финансирования инновационных проектов разработаны слабо. В условиях многообразия форм проявления инновационной активности компаний, а также с учетом интерактивного характера инновационных процессов, выражающегося в усложнении процессов диффузии технологий, систематизация инструментов налогового стимулирования должна стать базисом для повышения избирательности и гибкости налоговой системы и ее способности к оперативной актуализации.

В-третьих, несмотря на обсуждения в научной и политической среде, по-прежнему актуальны проблемы оценки эффективности налоговых стимулов. Объем доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации, выпадающих вследствие предоставления различных налоговых преференций, возрастает ежегодно и достигает 50 процентов администрируемых ФНС России налогов и сборов³, однако аудит эффективности налоговых стимулов носит фрагментарный характер.

Степень разработанности проблемы. Анализ проблем налогового стимулирования инноваций базируется на положениях современной теории инновационной экономики, основоположниками которой являются Ц. Грилихес, Г. Гроссман, Д. Доси, П. Друкер, Б.А. Лундвалл, Р. Нельсон, К. Фриман, Э. Хиппель, Й. Шумпетер. В процессе исследования изучены труды экономистов, внесших значительный вклад в осмысление проблем развития инновационных систем и институтов: С.М. Гуриева, В.Л. Иноземцева, Г.Б. Клейнера, Д.С. Львова, К. Менара, Д. Норта, А.Н. Олейника, В.Г. Полтеровича, А.Ю. Юданова.

Исследованию зарубежного опыта государственного стимулирования инноваций посредством инструментов налоговой политики посвящены труды Д. Варда, Ф. Джаумотта, Д. Йоргенсона, А. Ойербаха, Д. Потерба, В. Поттельсберга, В. Ринена, Л. Саммерса, С. Сюррея, В. Флейшера,

³ Пансков В.Г., Пономарева Н.В. Налоговые субсидии: содержание, цели внедрения и эффективность использования // Финансы и кредит, 2012. № 14 (494). – С. 15.

Д. Фуллертон, Р. Холла, О. Экштайна. В отечественной науке серьезная теоретическая и практическая работа по развитию механизма налогового стимулирования инновационной деятельности проделана Н.Н. Башкировой, Л.И. Гончаренко, А.З. Дадашевым, Н.А. Ивановой, И.В. Карзановой, Л.Н. Лыковой, Т.А. Малининой, О.В. Мандрощенко, Н.П. Мельниковой, К.В. Новоселова, В.Г. Пансковым, Л.П. Павловой, М.Р. Пинской, В.Е. Федотовым, Д.Г. Черником, С.Д. Шаталовым, Е.Б. Шуваловой, А.М. Эскиндаровым. Анализ работ отечественных авторов показывает их содержательную неоднородность: в фокусе интереса оказываются преимущественно вопросы стимулирования отдельных видов реальных инвестиций в инновации посредством совершенствования амортизационной политики, налогового учета расходов на НИОКР и налогообложения доходов от реализации объектов интеллектуальной собственности, а проблемы налогового стимулирования венчурного финансирования и коллективных форм инновационных инвестиций детально не рассматриваются. Нужно также отметить неполноту существующих в экономической литературе методик оценки эффективности налоговой политики, которая выражается в недостаточном анализе чувствительности фактических («эффективных») ставок налогообложения, а также отсутствие практических рекомендаций по возможным способам компенсации доходов бюджета, выпадающих в связи с предоставлением стимулов.

При дальнейшем развитии механизма налогового стимулирования инновационной деятельности принципиально важно учитывать вопросы бухгалтерского учета, экономического анализа и оценки интеллектуального капитала, специфику форм и методов финансирования инновационных проектов, которые раскрыты в работах Р.П. Булыги, П. Гомперса, Т. Коупленда, О.И. Лаврушина, М. Миллера, Я.М. Миркина, Ф. Модильяни, М.А. Федотовой.

Высокая практическая востребованность решения сложившихся в российской налоговой системе проблем, недостаточная разработанность представлений о системе налогового стимулирования инновационной деятельности, крайне незначительное число комплексных научных работ в указанном научном направлении предопределили выбор темы диссертационной работы и обусловили ее цели, задачи и формулировку научной гипотезы.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является решение научной задачи разработки комплекса научных положений и практических рекомендаций по развитию механизма налогового стимулирования инновационной деятельности в России.

В соответствии с целью работы поставлены следующие задачи:

1) исследовать теоретические и методологические подходы к определению инноваций и инновационной деятельности и выявить направления развития налогового стимулирования инновационных процессов;

2) раскрыть специфику налоговых стимулов, применяемых в отношении инновационно активных компаний, а также уточнить понятийный аппарат инструментария налогового стимулирования;

3) систематизировать инструменты налогового стимулирования инновационной деятельности, применяемые в России и за рубежом, и на основе сравнительного анализа разработать рекомендации по применению в отечественной налоговой системе лучших практик налогового стимулирования;

4) развить методику оценки эффективности налоговых стимулов в сфере инновационной деятельности путем анализа чувствительности средней и предельной эффективных ставок налогообложения;

5) определить пути совершенствования аудита эффективности налоговых субсидий.

Научная гипотеза исследования. Реализация регулирующего потенциала налоговой политики в области инноваций должна осуществляться в направлении повышения результативности инновационного процесса в целях улучшения функционирования национальной инновационной системы России.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования является инновационная деятельность российских организаций. Предметом исследования является состав и механизм налоговых стимулов инновационной деятельности.

Исследование выполнено в соответствии с п. 2.5. «Налоговое регулирование секторов экономики», п. 2.9. «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы» Паспорта специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит.

Теоретико-методологическую основу исследования составили работы ведущих экономистов по теории и методологии налогообложения, фундаментальные положения в области экономической теории, учета, анализа, оценки и финансовых рынков, международный опыт налогового стимулирования развития инновационного сектора экономики, аналитические материалы мировых организаций (Организации экономического сотрудничества и развития, ЮНЕСКО, Всемирной организации интеллектуальной собственности), консалтинговых компаний McKinsey & Company, Booz & Company, PwC.

Информационной базой исследования явились законодательные и нормативные акты, регламентирующие международное налоговое право, законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, действующая нормативно-правовая база в сфере развития инновационного сектора экономики, справочно-статистические данные Министерства финансов Российской Федерации, Министерства экономического развития Российской Федерации, Федеральной налоговой службы Российской Федерации, Российской ассоциации венчурного инвестирования, Росстата России и налоговых служб зарубежных стран, ресурсы информационно-телекоммуникационной сети Интернет.

Научная новизна исследования заключается в теоретико-методологическом обосновании развития стратегии налогового стимулирования инновационной деятельности. Новыми являются следующие результаты исследования.

1. Установлено, что результативность инновационной деятельности определяется объемом и структурой инновационных затрат организаций, интенсивностью кооперационных связей между субъектами инновационной системы и диверсифицированностью источников финансирования инновационной деятельности, что позволило определить необходимые направления развития налоговой политики в инновационной сфере.

2. Выявлена проблема принципала-агента при предоставлении налоговых стимулов в инновационной сфере: в условиях высокой неопределенности результатов, присущей инновационной деятельности, и неполноты контроля предоставления со стороны государства (принципала) простое стимулирование затрат может оказывать искажающее действие на поведение налогоплательщика

(агента). Установлено соотношение между понятиями «налоговый стимул», «налоговая льгота», «налоговая субсидия», что позволяет расширить состав налоговых стимулов.

3. На основе сравнительного анализа порядка налогового учета инновационных затрат в развитых зарубежных странах и России доказана необходимость усложнения моделей затратных налоговых стимулов в сторону увязки их предоставления с достижением налогоплательщиком положительных инновационных результатов и повышения роли налогового администрирования льгот в целях решения проблемы принципала-агента.

4. Разработаны инструменты, поощряющие кооперацию экономических агентов в инновационной сфере:

- для организаций, реинвестирующих доходы от реализации нематериальных активов в приобретение новых нематериальных активов, – исключение таких доходов из состава доходов при исчислении налога на прибыль организаций;
- для организаций, передающих объекты интеллектуальной собственности на безвозмездной основе университетам и исследовательским институтам, – скидка с расходов при исчислении налога на прибыль организаций в размере рыночной стоимости передаваемого имущества;
- для организаций, являющихся участниками инновационных проектов, – инвестиционный налоговый кредит, в целях предоставления которого рекомендована методика экспертизы инновационных проектов.

5. Выявлена недостаточная разработанность налогового законодательства в отношении венчурных инвесторов, и предложены способы его совершенствования, а именно:

- введение налоговых каникул по налогу на прибыль организаций и налогу на доходы физических лиц в отношении прироста капитала участников инвестиционного товарищества, выступающего основной организационно-правовой формой венчурного фонда;
- наделение налоговой нейтральностью хозяйственного партнерства как организационно-правовой формы управляющей компании венчурного фонда;

- освобождение хозяйственного партнерства от страховых взносов по доходам партнеров.

6. На основе анализа чувствительности средней и предельной эффективных ставок налогообложения к налоговым стимулам в зависимости от ряда факторов сделаны выводы о предпочтительности отдельных инструментов налогового стимулирования: скидок с расходов по сравнению с налоговыми каникулами – по налогу на прибыль организаций для инновационно активных компаний на ранней стадии жизненного цикла, индексации сумм для расчета прироста капитала по сравнению со снижением налоговой ставки – по налогу на прибыль организаций и налогу на доходу физических лиц в условиях высокой инфляции.

Теоретическая значимость исследования состоит в раскрытии системного подхода к определению инновационной деятельности как объекта налогового стимулирования, применении положений неинституциональной теории при обобщении накопленного отечественного и зарубежного опыта налогового стимулирования инноваций, развитии методологических основ оценки эффективности налоговых стимулов.

Практическая значимость исследования заключается в том, что основные положения, выводы и рекомендации ориентированы на широкое использование инновационно активными организациями при применении налоговых льгот, налоговыми органами в ходе оценки последствий предоставления налоговых стимулов, законодательными органами при выработке мер по совершенствованию инструментов налогового стимулирования инновационной деятельности, учебными заведениями России в образовательном процессе.

Самостоятельное практическое значение имеют:

- предложение по включению в Административный регламент Федеральной налоговой службы по исполнению государственной функции по бесплатному информированию налогоплательщиков перечня и порядка предоставления налоговых стимулов в отношении инновационной деятельности, позволяющему налогоплательщику управлять налоговыми рисками, возрастающими в условиях усложнения моделей стимулов;

- рекомендации по налоговому стимулированию кооперационных связей между инновационно активными компаниями и научно-исследовательскими институтами, включая уточнение методики экспертизы инновационных проектов в целях предоставления налоговых стимулов их участникам, способствующему росту интенсивности технологического обмена;

- рекомендации по адаптации зарубежного опыта налогообложения венчурных инвесторов, обеспечивающей привлекательность инвестиционного товарищества и хозяйственного партнерства как основных организационно-правовых форм венчурной инновационной деятельности;

- рекомендации по расчету показателей эффективных ставок налогообложения, позволяющему оценить целесообразность налоговых стимулов с точки зрения налогоплательщика в зависимости от этапа жизненного цикла компании, структуры финансирования и уровня инфляции;

- предложение по внедрению на уровне региональных и местных бюджетов механизма выпуска долговых ценных бумаг, обеспеченных приростом налоговых поступлений в бюджеты от инновационных проектов, который может быть использован в целях компенсации доходов бюджетов, выпадающих в связи с предоставлением налоговых стимулов участникам инновационных проектов.

Апробация и внедрение результатов исследования

Основные выводы и положения диссертации были представлены и получили одобрение в ходе III Международной научно-практической конференции молодых налоговых экспертов «Актуальные проблемы налоговой политики» (Москва-Екатеринбург-Харьков, Финансовый университет, 15 апреля 2011 г.); на круглом столе «Налоговая политика Российской Федерации: роль и значение в преодолении последствий мирового финансового кризиса» (Москва, Финансовый университет, 2011 г.), конференции «Социально-экономические, финансовые и правовые новации в научно-технологическом комплексе России: опыт и перспективы развития» (Москва, Финансовый университет, 2012 г.). Результаты исследования в части поощрения оборота неовещественных технологий удостоены наград Вольного экономического общества России (Москва, 2009 г.), Международного научного фонда экономических исследований академика Н.П. Федоренко (Москва, 2009 г.).

Исследование выполнено в соответствии с общеуниверситетской комплексной темой «Инновационное развитие России: социально-экономическая стратегия и финансовая политика» по кафедральной подтеме «Бюджетно-налоговые и таможенные механизмы инновационного роста».

На основе результатов исследования были подготовлены теоретические и практические материалы, которые использовались в ходе научно-исследовательских работ, проводимых в Финансовом университете, по темам: «Повышение роли государственной финансовой политики в стимулировании экономического роста, решении социальных проблем и повышении эффективности бюджетных расходов» (по заказу Департамента долгосрочного финансового планирования Министерства финансов Российской Федерации, 2009 г.); «Исследование международной практики и разработка рекомендаций по повышению эффективности налогового регулирования в свободных экономических зонах» (по заказу Федеральной налоговой службы Российской Федерации, 2007 г.).

Методика определения предельной эффективной ставки налогообложения на инвестиции в инновационные расходы используется в практической деятельности ЗАО «Агентство передовых информационных технологий», что позволяет существенно снизить налоговые риски реализуемых компанией инновационных проектов, связанных с развитием сервисов по работе с информацией в сфере электронной коммерции.

Результаты диссертации служат информационной и аналитической составляющей работы Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Республике Калмыкия в ходе совершенствования порядка получения налоговых льгот по налогу на прибыль организаций при осуществлении НИОКР и повышают эффективность государственной поддержки предпринимательской активности в Республике Калмыкия.

Материалы исследования используются кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансового университета в преподавании дисциплин «Теория и история налогообложения», «Налогообложение финансового сектора экономики».

Внедрение результатов подтверждено соответствующими справками.

Публикации. Основные положения исследования опубликованы в 8 научных работах общим объемом 4,38 п.л. (авторский объем – 3,98 п.л.), в т.ч. две статьи авторским объемом 1,5 п.л. – в журналах, включенных в Перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, определенный ВАК Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации. Логика и структура диссертации обусловлены целью и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, восьми параграфов, заключения, списка литературы, содержащего 190 наименований, а также пяти приложений. Основной текст диссертации изложен на 187 страницах и включает 18 таблиц и 11 рисунков.

2. Основные положения работы

В диссертации в соответствии с поставленными целями и задачами рассмотрены следующие группы проблем.

Первая группа проблем связана с теоретико-методологическим анализом понятия инновационной деятельности как объекта налогового регулирования, раскрытием специфики налоговых стимулов в условиях инновационной экономики и уточнением терминологического аппарата инструментария налогового стимулирования.

В диссертации обоснован вывод о нецелесообразности закрепления на законодательном уровне ключевой дефиниции «инновационная деятельность» и системы критериев инновационных организаций в силу подвижности границ понятий инновационной сферы и многообразия присущих ей организационных форм. При разработке налоговой политики более важно выявить факторы, движущие инновации. Прогресс в теории инновационной экономики и в методологии статистики науки и инноваций обусловил выделение трех групп факторов результативности инновационной деятельности, в соответствии с которыми определены направления развития налоговой политики.

Первое направление налоговой политики в инновационной сфере связано с необходимостью регулирования **объема и структуры инновационных затрат организаций**. Несмотря на то, что затраты на НИОКР как основная группа

инновационных затрат традиционно находятся в центре внимания разработчиков налоговой политики, их удельный вес в структуре затрат российских организаций на технологические инновации сократился с 1995 года в полтора раза (20,6% в 2010 году)⁴, а на первом месте находятся затраты на приобретение овеществленных технологий, характеризующихся более низким уровнем новизны (54,5%), в ущерб затратам на приобретение неовеществленных технологий (1,3%). Кроме указанных диспропорций и низкого совокупного уровня инновационной активности (9,5% по сравнению с 65% в Канаде, 45,6% в Великобритании, 30% в Китае), в рамках направления обозначена проблема преобразования инновационных затрат организаций в результаты.

Второе направление предполагает стимулирование **интенсивности кооперационных связей** между инновационно активными организациями. Важность этого фактора обоснована в выдвинутой Б.А. Лундваллом теории «получения знаний путем взаимодействия», в которой утверждается, что технологические возможности современной инновационной модели экономики определяются эффективностью взаимодействия элементов национальной инновационной системы: вертикальными и горизонтальными связями между компаниями, сотрудничеством между бизнесом и наукой. Количественные индикаторы подтверждают результативность кооперации в российской инновационной системе: в 2010 году половина технологически инновационных организаций (имевших положительные результаты) была вовлечена в совместные проекты по выполнению исследований и разработок. О наличии потенциала роста ее интенсивности говорит то, что удельный вес организаций, участвовавших в совместных проектах, в общем числе организаций составил всего 4,3%.

Третье направление – налоговое стимулирование **диверсификации источников финансирования инновационной деятельности** – обусловлено особой ролью инвестиционной составляющей инновационного процесса. В условиях малоразвитого рынка венчурного капитала (доля венчурных фондов в финансировании затрат на технологические инновации в 2010 году составила 0,001%), выступающего за рубежом основным внешним источником

⁴ Индикаторы инновационной деятельности: 2012: стат. сб. – М.: Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики», 2012.

финансирования инновационной деятельности, зарождающегося биржевого сектора для высокотехнологичных компаний (к торгам на Рынке инноваций и инвестиций ММВБ на конец 2012 года допущены лишь 29 эмитентов), а также в отсутствие заинтересованности банков в кредитовании высокорискованных проектов, российские организации ограничены размером собственных средств, что снижает их инновационную активность.

Развитие налогового стимулирования в перечисленных направлениях обеспечит сбалансированность налоговой политики и ее способность к постоянной актуализации.

В работе установлено, что налоговый стимул, как любой экономический стимул, обладает внутренней противоречивостью, порождающей проблему конфликта интересов государства (принципала) и налогоплательщика (агента), которая может описана моделью постконтрактного оппортунистического поведения, предложенной в неинституциональной теории⁵. Применительно к налоговым стимулам в инновационной сфере указанная модель интерпретируется следующим образом: принципал побуждает агента к осуществлению определенного действия (например, увеличения объема инновационных затрат) посредством заключения контракта в виде введения стимулирующих норм в законодательство о налогах и сборах. При том, что само действие не наблюдается принципалом, поскольку государство не может полностью контролировать ход инновационной деятельности, стимулы агента к осторожности при осуществлении инвестиций ослабевают, и он может выбрать уровень усилий, не являющийся оптимальным для принципала. Так как инновационная деятельность характеризуется высоким уровнем риска, то при совершенствовании инструментов налогового стимулирования в инновационной сфере проблема принципала-агента представляется ключевой.

В работе уточнен терминологический аппарат инструментов налогового стимулирования.

Установлено, что налоговый стимул, в отличие от налоговой льготы (привилегии, преференции), не всегда создает преимущество для отдельной категории налогоплательщиков (так, общее снижение ставки налога на прибыль

⁵ Бремзен А., Гуриев С. Конспекты лекций по теории контрактов. Москва, Российская экономическая школа, 2004.

организаций является налоговым стимулом, но не является налоговой льготой). Следует признать, что в инновационной сфере большинство налоговых стимулов принимают форму налоговых льгот, так как подразумевают предоставление преимуществ категории инновационно активных налогоплательщиков.

Предложено уточнение определения, содержащегося в статье 56 Налогового кодекса Российской Федерации: «льготами по налогам и сборам признаются выраженные прямо или косвенно нормы законодательства о налогах и сборах, улучшающие положение отдельных категорий налогоплательщиков и плательщиков сборов по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, установленные в отношении налогоплательщика и плательщика сборов или элементов налогообложения, указанных в статье 17 Налогового кодекса Российской Федерации, применяемые налогоплательщиком и плательщиком сбора в обязательном порядке или по своему усмотрению». В отличие от существующего, предложенное определение указывает на возможный неявный характер выражения налоговых льгот; содержит критерий их классификации, обеспечивая тем самым единство с терминологией, применяемой во второй части Кодекса; охватывает как императивные, так и диспозитивные нормы. В соответствии со статьей 17 Кодекса, виды льгот можно объединить в семь групп следующим образом: 1) изъятия из состава налогоплательщиков (налоговый иммунитет, налоговые каникулы, стабилизационная оговорка), 2) изъятия из элементов налогообложения: i) исключение из объекта, ii) исключение из налоговой базы (налоговая скидка (вычет), отложенный момент признания налоговой базы), iii) увеличение налогового периода, iv) снижение налоговой ставки, v) исключение из порядка исчисления налога (прямое уменьшение налогового обязательства), vi) исключение из порядка и сроков уплаты налога (отсрочка, рассрочка, инвестиционный налоговый кредит).

Установлено, что налоговый стимул, в отличие от налоговой субсидии, может не иметь характера денежной помощи (например, негативные налоговые стимулы, близкие по содержанию к штрафам, не только не противостоят фискальной направленности налогообложения, но и способствуют повышению доходов бюджетов).

Предложено введение следующего определения на уровне Бюджетного кодекса Российской Федерации: «налоговая субсидия – денежное выражение уменьшения доходов бюджетов, напрямую обусловленное применением налогоплательщиками налоговых льгот или норм законодательства о налогах и сборах, улучшающих положение всех категорий налогоплательщиков». Актуальность введения термина объясняется возрастающей ролью налоговых субсидий в проблеме формировании доходов бюджетов и методологическими сложностями, возникающими в ходе аудита эффективности из-за отсутствия нормативного определения налоговых субсидий.

Вторая группа проблем связана с необходимостью обобщения обширной зарубежной и отечественной практики налогового стимулирования инновационной деятельности и совершенствования механизмов налоговых стимулов в российской налоговой системе.

В качестве основы для сравнительного анализа практики налогового стимулирования в странах-лидерах рейтингов Глобального инновационного индекса, где налоговые стимулы зарекомендовали себя как эффективные экономические регуляторы (в Великобритании, США, Канаде, Австралии), и в России предложена следующая систематизация налоговых стимулов (см. Рис. 1).



Рис. 1. Систематизация налоговых стимулов в инновационной сфере

В рамках первого направления (стимулирование инновационных затрат организаций) выявлены следующие тенденции. Во-первых, происходит усложнение моделей налоговых стимулов, что обусловлено эволюцией

понимания многогранности инновационного процесса (в частности, наблюдается дифференциация налоговых скидок в зависимости от периода существования налогоплательщика, размера компании, типа расходов с предоставлением преимуществ вновь созданным компаниям малого бизнеса, расходам на инновации с повышенным уровнем новизны), а также попытками законодателей урегулирования проблемы принципала-агента и увязки предоставления льгот с достижением налогоплательщиком инновационных результатов (к примеру, применяется порядок списания нематериальных активов пропорционально доходам от их использования). Во-вторых, заметен рост детализированности процедур налогового администрирования льгот в целях управления налоговыми рисками налогоплательщиков, увеличивающимися вследствие усложнения льгот.

Разработан негативный стимул в виде введения нижнего порога затрат на НИОКР, при достижении которого налогоплательщик вправе включить затраты на НИОКР в состав расходов по налогу на прибыль организаций с повышающим коэффициентом. Ориентируясь на текущий предельный размер выручки для применения упрощенной системы налогообложения в 60 млн. рублей и минимальный показатель доли затрат на НИОКР в выручке компании за рубежом на уровне 0,8-0,9 процента⁶, правомерно установить такой порог в размере 500 тыс. рублей в год. (Для сравнения: в Великобритании он составляет 10 тыс. британских фунтов, в Австралии – 20 тыс. австралийских долларов). Мера будет способствовать увеличению объема затрат организаций на НИОКР, а также оптимизации расходов на администрирование налоговых льгот.

Предложено закрепить в Административном регламенте ФНС России по исполнению государственной функции по бесплатному информированию налогоплательщиков⁷ обязанность налоговых органов обеспечить публичное информирование о перечне и порядке предоставления налоговых льгот в отношении инновационной деятельности, о статистике их применения налогоплательщиками, о планируемых изменениях порядка предоставления.

⁶ The 2012 Global Innovation 1000 Study: Making Ideas Work. URL: http://www.booz.com/global/home/what_we_think/global-innovation-1000 (дата обращения: 01.10.2012).

⁷ Приказ Министерства финансов Российской Федерации «Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов» от 2 июля 2012 г. № 99н.

В рамках второго направления (стимулирование кооперационных связей) определено, что стимулирование совместных инновационных усилий благодаря заинтересованности нескольких сторон обеспечивает более высокий уровень преобразования ресурсов в результаты и тем самым является более эффективным способом решения проблемы принципала-агента.

На основе анализа механизма налоговой льготы, применяемой в Великобритании в целях стимулирования оборота нематериальных активов («reinvestment (roll-over) relief»), разработан налоговый стимул в отношении коммерческих форм разовой кооперации для организаций, реинвестирующих доходы от реализации нематериальных активов в приобретение новых нематериальных активов, в виде исключения таких доходов из состава доходов при исчислении налога на прибыль организаций в момент их получения и отложенного признания в момент последующей реализации новых нематериальных активов, если расходы на приобретение превышают доходы от реализации, и новое приобретение состоялось в течение года до даты продажи старого актива или трех лет после даты продажи.

На основе изучения опыта США в области поддержки некоммерческих форм разовой кооперации разработан налоговый стимул для организаций, передающих объекты интеллектуальной собственности на безвозмездной основе вузам и научным учреждениям, в виде скидки с расходов при исчислении налога на прибыль организации в размере рыночной стоимости имущества. Во избежание завышения расходов предлагается, во-первых, ограничить перечень реципиентов организациями, работающими в приоритетных направлениях развития науки, технологий и техники, и, во-вторых, предусмотреть возможность ежегодной корректировки рыночной стоимости имущества, принятой к вычету, по результатам сравнения с доходами, полученными реципиентом от использования имущества.

Рекомендовано для поддержки краткосрочных (проектных) форм кооперации предоставить инвестиционный налоговый кредит организациям-участникам инновационных проектов, а также ввести запрет на применение новых норм налогового законодательства, ухудшающих положение указанных организаций (стабилизационную оговорку). В этих целях под инновационным

проектом предложено понимать совокупность научных, технологических, организационных, финансовых и коммерческих мероприятий, целью которых является внедрение новых или усовершенствованных продуктов или процессов, осуществляемых невзаимосвязанными организациями на основании соглашения на срок не менее года, получивших статус инновационного проекта в установленном порядке в результате экспертизы. Введение в методический аппарат российской налоговой системы понятия инновационного проекта представляет собой альтернативу закреплению в нормативных правовых актах статуса инновационной организации, которая обеспечит большую интенсивность кооперации. Возможность формализации проектного подхода подтверждается проработанностью методик экспертиз инновационных проектов на региональном уровне. С учетом состояния отечественной инновационной сферы (низкой вовлеченности научных организаций и низкого спроса) существующие методики дополнены требованием включения в состав участников научного учреждения (вуза), работающего в приоритетных направлениях развития науки, технологий и техники, и организации, готовой стать потребителем продукта или процесса.

В рамках третьего направления сделан вывод, что проблемой, сдерживающей диверсификацию источников финансирования инноваций в России, является недостаточная разработанность налогового законодательства в венчурной сфере. В модели венчурного фонда, распространенной за рубежом (Рис. 2), выделяются следующие участники, для которых принципиальное значение имеет их налоговый статус: внешние инвесторы, являющиеся ограниченными партнерами, осуществляющие инвестиции в фонд (1) в расчете на получение дохода (6); сам фонд, организованный как партнерство с ограниченной ответственностью (LP), инвестирующий средства инвесторов в портфельные компании как акционерный (или квазиакционерный) капитал (2) с целью последующей продажи стратегическому инвестору или публичного размещения (4); управляющая компания фонда как главный (общий) партнер, получающая вознаграждение в соответствии с рыночным стандартом «два и двадцать» – два процента от суммы активов фонда под управлением («management fee») и 20 процентов, удерживаемые от прибыли фонда после возврата первоначальных инвестиций внешним инвесторам («carried interest») (3, 5).

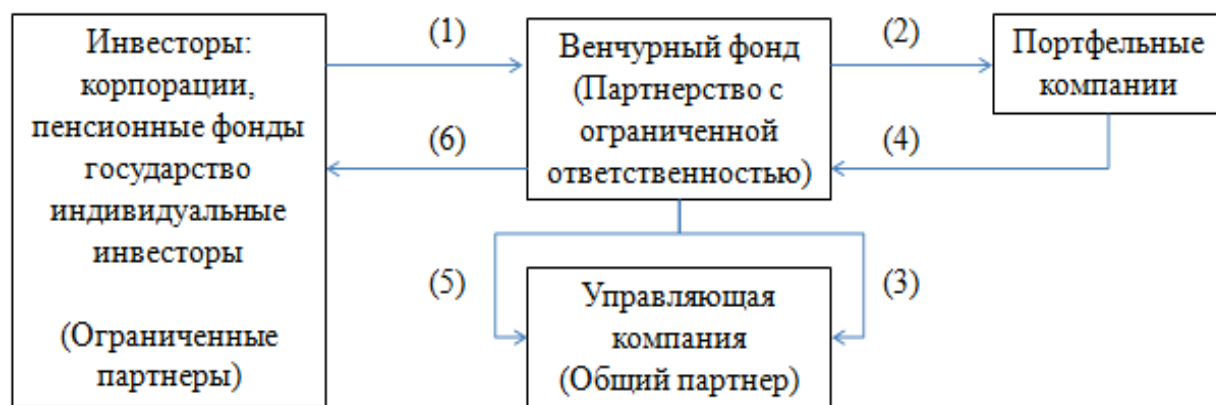


Рис. 2. Типичная схема венчурного фонда

В российском законодательстве партнерству с ограниченной ответственностью соответствует введенная в 2012 году организационно-правовая форма инвестиционного товарищества, для которой соблюдается общепринятый принцип налоговой прозрачности (нейтральности): товарищество не является юридическим лицом, и его доходы и прибыли облагаются на уровне инвесторов (создается преимущество отложенного признания налоговой базы).

Зарубежная практика свидетельствует, что действенным стимулом к инвестированию является не только налоговая прозрачность венчурного фонда, но и налоговые льготы для инвесторов. В работе обосновано введение налоговых каникул по налогу на прибыль организаций и налогу на доходы физических лиц в отношении прибылей (доходов) товарищей. В отличие от существующих освобождений для неспекулятивных инвесторов, в предложенном механизме предусмотрена возможность более короткого владения акциями или долями (не менее 12 месяцев), а также разработаны ограничения: сумма вкладов товарищества не менее 10 млн. и не более 3 млрд. рублей, инвестиции в одну портфельную компанию не более 30 процентов суммы вкладов, российское резидентство управляющих товарищей, наличие плана инвестирования, утвержденного с уполномоченным органом власти, и публикация в открытых источниках отчета о ходе реализации плана.

С учетом производительного вклада профессиональных управляющих в повышение вероятности успеха портфельных компаний предложены меры по совершенствованию налогообложения управляющей компании венчурного фонда. Во-первых, требуется устранить неясность в отношении организационно-

правовой формы управляющей компании: наряду с инвестиционным товариществом в 2012 году была введена форма хозяйственного партнерства, по замыслу эквивалентная разновидности партнерства, применяемой за рубежом профессиональными управляющими венчурных фондов (LLP), однако, в отличие от прообраза, хозяйственное партнерство обязано вести стандартный налоговый учет. Представляется необходимым исправление ситуации путем наделения хозяйственных партнерств налоговой прозрачностью; в таком случае удерживаемое вознаграждение («carried interest») будет облагаться налогом на доходы физических лиц на уровне партнеров. Во-вторых, необходимо освобождение партнерства от уплаты страховых взносов по доходам партнеров, что соответствует англосаксонской практике.

Третья группа проблем связана с необходимостью оценки эффективности налоговых стимулов.

Критический анализ существующих методик оценки эффективности показал, что при разработке моделей стимулов не затрагивается вопрос целесообразности стимула с точки зрения налогоплательщика. В диссертации обосновано, что заинтересованность компании в осуществлении инновационной деятельности на разных этапах жизненного цикла в зависимости от видов налоговых стимулов может быть объяснена поведением средней и предельной эффективных ставок налога на прибыль организаций. Для компаний, находящихся на стадии жизненного цикла до точки самоокупаемости (какими являются инновационно активные компании малого бизнеса в первые годы реализации проекта), более выгодна ускоренная амортизация (приближающая налог на прибыль организаций к налогу «на денежный поток»), что иллюстрируется нулевым значением предельной ставки (см. Рис. 3, слева). При этом налоговые каникулы являются менее предпочтительным инструментом, так как компания теряет возможность зачесть убытки от амортизационных отчислений, возникающие на ранней стадии жизненного цикла.

Для компаний, имеющих стабильный уровень рентабельности, способных зарабатывать экономическую ренту – транснациональных корпораций, владеющих нематериальными активами, более привлекательно снижение номинальных налоговых ставок (см. Рис. 3, справа).

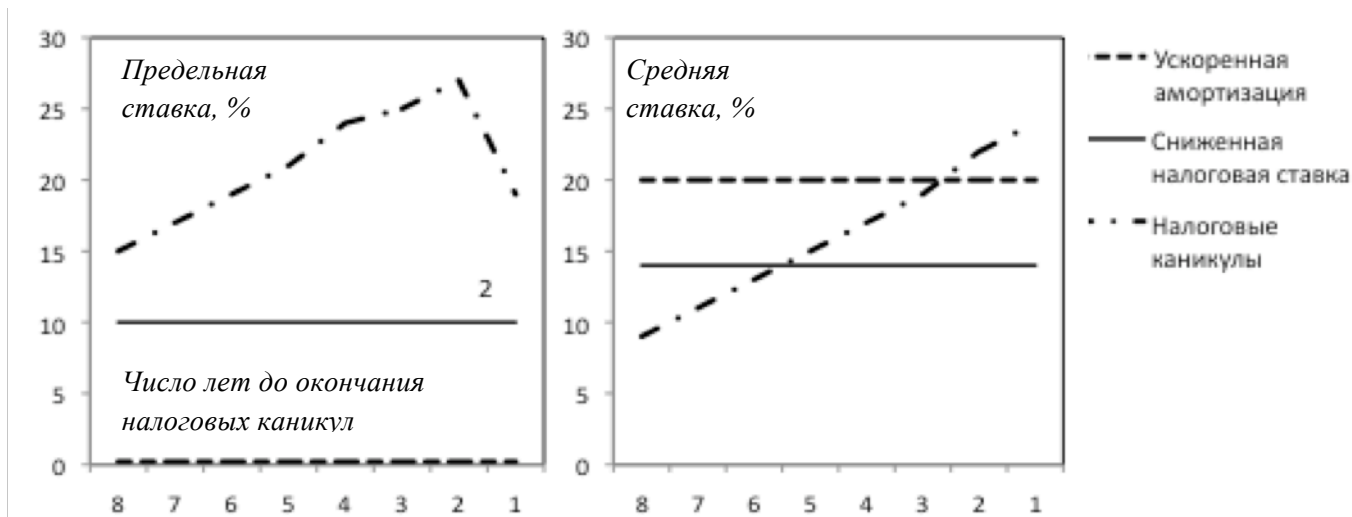


Рис. 3. Поведение эффективных ставок налогообложения при разных видах налоговых стимулов

В целях оценки фактических преимуществ отложенного признания налоговой базы осуществлен расчет средней эффективной ставки налога на доходы физических лиц на длительном временном горизонте при осуществлении ими вложений в капитал российских компаний. Значения средней эффективной ставки налога для периода владения активом T (от 3 до 15 лет) и темпа роста стоимости активов g (5-25%) при номинальной ставке налога 13% приведены в Таблице 1.

Таблица 1. Средняя эффективная ставка налога на прирост капитала*

g \ T	при уровне инфляции 7%				при уровне инфляции 2%			
	3	5	10	15	3	5	10	15
5	0,267	0,242	0,190	0,153	0,166	0,157	0,135	0,118
10	0,178	0,155	0,112	0,085	0,134	0,121	0,095	0,077
15	0,144	0,121	0,082	0,059	0,119	0,103	0,075	0,057
20	0,125	0,101	0,065	0,046	0,108	0,091	0,061	0,045
25	0,112	0,088	0,053	0,037	0,100	0,081	0,052	0,036

*Расчеты автора

Частный инвестор, планирующий реализовать активы с ожидаемым темпом роста 5% в год после 10 лет владения, при инфляции 7% в отсутствие налоговых льгот может рассчитывать на среднюю эффективную ставку 19% (в сравнении с 13,5% при инфляции 2%). Это означает нивелирование преимущества отложенного признания налоговой базы, что подтверждает целесообразность введения налоговых каникул для венчурных инвесторов. В долгосрочном периоде

в целях коррекции инфляционного эффекта более предпочтительным инструментом по сравнению со снижением номинальной налоговой ставки станет индексация первоначальной стоимости актива при расчете прироста капитала, которая обеспечивает более дифференцированный и точный подход.

На основе анализа зависимости эффективных ставок налогообложения от структуры финансирования капитала обосновано предоставление компаниям возможности отнесения процентов по кредитам, взятым на осуществление инновационной деятельности, на расходы по налогу на прибыль организаций в полном объеме, без учета существующего ограничения, определяемого ставкой рефинансирования. При условии соблюдения контроля над целевым использованием кредитных средств увеличенное действие финансового рычага будет способствовать финансовому обеспечению инновационной деятельности.

При текущем подходе к введению налоговых стимулов и их незначительной роли в бюджетном процессе важно не только совершенствование методик оценки их эффективности, но и развитие комплекса организационных мер, составляющих основу для аудита эффективности использования налоговых субсидий как формы государственного финансового контроля. В работе обосновано, что совершенствование аудита эффективности налоговых субсидий должно происходить в четырех направлениях. Первым направлением является институционализация в бюджетном процессе понятия налоговых субсидий и вовлечение налоговых субсидий как разновидности расходных обязательств в процесс бюджетирования, ориентированного на результат. Второе направление состоит в инвентаризации налоговых субсидий с целью доработки и отмены. В диссертации в соответствии с разработанной систематизацией стимулов в отношении инновационно активных налогоплательщиков составлен реестр расходных обязательств, обусловленных закрепленными на федеральном уровне нормами законодательства о налогах и сборах, и сделан вывод о нецелесообразности отмены федеральных инновационных льгот.

Третьим направлением развития аудита эффективности налоговых субсидий выступает обеспечение более высокой степени тщательности разработки налоговых стимулов путем введения обязательной процедуры оценки регулирующего воздействия законопроектов, предусматривающих их введение.

Оценка регулирующего воздействия должна включать этапы: 1) определение проблемы, на решение которой направлено предоставление субсидии; 2) определение целей в соответствии с принципом ограниченного срока действия налоговых стимулов; 3) определение возможных вариантов достижения целей; 4) анализ издержек и выгод в соответствии с принципами: результативности и эффективности (достижение заданных результатов с использованием наименьшего объема субсидий или достижения наилучшего результата с использованием определенного актом объема субсидий), достоверности (надежность базовых показателей и реалистичность расчета ожидаемых результатов и выпадающих доходов бюджетов), компенсации (наличие в нормативном правовом акте норм, определяющих источники и порядок исполнения расходных обязательств); 5) консультации с участием представителей заинтересованных групп; 6) определение рекомендуемого варианта; 7) реализация и мониторинг предоставления налоговых субсидий в соответствии с принципом открытости (обязательное опубликование сведений о планируемых и достигнутых результатах предоставления субсидий).

Четвертым направлением является разработка способов компенсации доходов бюджетов, выпадающих в связи с предоставлением налоговых субсидий участникам инновационных проектов. В этих целях в работе предложен механизм долгового финансирования налоговых субсидий. Механизм заключается в следующем: при предоставлении налоговых субсидий участникам инновационных проектов (в первую очередь, инфраструктурных проектов) региональные (местные) власти выпускают «доходные облигации», предусматривая их погашение за счет будущего прироста налоговых поступлений. Несмотря на существующие препятствия (потенциальный перенос риска на федеральный бюджет, необходимость разработки ряда административных мер), при уверенности органов власти в способности инновационных проектов увеличить в будущем размер налоговой базы по региональным и местным налогам за счет стимулирования экономической активности, удорожания недвижимости и тем самым сгенерировать дополнительные налоговые доходы описанный механизм позволит повысить финансовую самостоятельность регионов и муниципалитетов.

Предложенные в диссертационной работе направления развития стратегии налогового стимулирования инновационной деятельности в Российской Федерации включают в себя комплекс мер, в реализации которых заинтересованы все участники национальной инновационной системы. Считаем, что приведенные в исследовании рекомендации станут эффективными инструментами побуждения налогоплательщиков к осуществлению инновационной деятельности.

3. Список работ, опубликованных по теме диссертации

Статьи в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России:

1. Церенова К.Н. Налогообложение отдельных операций с объектами интеллектуальной собственности: российский и зарубежный опыт [текст] / К.Н. Церенова // Научные труды Вольного экономического общества России. Том сто тридцать третий. Работы победителей и лауреатов XIII Всероссийского конкурса научных работ молодежи «Экономический рост России» (школьники, студенты, аспиранты и молодые ученые) – М.: Вольное экономическое общество России, 2010. – С. 531-543. (0,8 п.л.);
2. Церенова К.Н. Налоговое стимулирование финансирования инноваций [текст] / К.Н. Церенова // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 12. С. 69-75. (0,7 п.л.).

Статьи в других научных журналах и изданиях:

3. Церенова К.Н. Налоговые льготы в сфере инновационной деятельности [текст] / К.Н. Церенова // Вопросы теории и практики налогообложения: сборник научных статей преподавателей и аспирантов кафедры «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации – М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, кафедра «Налоги и налогообложение», 2007. С. 146-159. (0,6 п.л.);
4. Церенова К.Н. Налоговая составляющая инновационной деятельности [текст] / К.Н. Церенова // Налоги и налогообложение. – 2008. – № 5. С. 43-48. (0,6 п.л.);
5. Церенова К.Н. Институт налоговых льгот и инновационная политика России [текст] / М.Р. Пинская, К.Н. Церенова // Социально-экономические приоритеты развития России. Материалы Международной научно-практической конференции 2 июня 2008 г. – М., МЭФИ, 2009. С. 423-439. (0,7/0,5 п.л.);

6. Церенова К.Н. Воздействие налогообложения на спрос и предложение финансирования инновационной деятельности [текст] / К.Н. Церенова, Л.П. Павлова // Актуальные проблемы налоговой политики: сборник статей участников III Международной научно-практической конференции молодых налоговедов в 2-х частях. Часть II. – М.: Финансовый университет, 2011. С. 224-227. (0,2/0,15 п.л.);
7. Церенова К.Н. Налогообложение объектов интеллектуальной собственности в Российской Федерации [текст] / К.Н. Церенова, Л.П. Павлова // Налоговая политика Российской Федерации: роль и значение в преодолении последствий мирового финансового кризиса: сборник научных трудов / Под ред. проф. Л.П. Павловой. – М.: Финансовый университет, 2011. С. 276-286. (0,45/0,3 п.л.);
8. Церенова К.Н. Совершенствование налогового стимулирования финансирования инновационной деятельности [текст] / К.Н. Церенова // Социально-экономические, финансовые и правовые новации в научно-технологическом комплексе России: опыт и перспективы развития: сборник научных статей молодых ученых. – М.: Финансовый университет, 2012. С. 58-64. (0,33 п.л.).