

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/1999-849X-2019-12-4-121-131
УДК 336.22(045)
JEL H22, H30, L60, L84, O31

Налоговое стимулирование инновационного развития промышленного производства на основе анализа передового зарубежного опыта

Л.И. Гончаренко^а, Н.Г. Вишневская^б

Финансовый университет, Москва, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-9872-3279>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-5403-8213>

АННОТАЦИЯ

Актуальность исследования обусловлена необходимостью оценки последних изменений в предоставлении льгот по налогу на прибыль и сопоставления результирующего эффекта с направленностью на инновационное развитие экономики. *Предмет исследования* – механизмы налогового стимулирования сферы инноваций ведущими и развивающимися экономиками мира. *Цель работы* – предложение мер по повышению эффективности используемых инструментов налогового стимулирования для сокращения экономического и технологического отставания России от мировых лидеров.

В условиях нестабильности национальной экономики, обусловленной как глобальными, так и внутренними факторами, а также международными санкциями в отношении России, особое значение приобретает возможность опережающего развития высокотехнологичных секторов национальной экономики. В этой связи представляет интерес зарубежный опыт налогового стимулирования исследований и инноваций. В статье представлен анализ передового зарубежного опыта на основе эволюции применения льгот, стимулирующих инвестиции в инновационную деятельность. По результатам анализа обобщен опыт применения налогового кредита, который является основным инструментом налогового стимулирования НИОКР и инновационной деятельности за рубежом, а также разработана классификация его видов. Это позволило систематизировать и классифицировать состав отечественных льгот по налогу на прибыль инвестиционного характера. На основе сравнения действующей российской модели налогового стимулирования с обобщенной зарубежной практикой *сделан вывод* об отсутствии адекватной компенсационной меры для отмены с 2023 г. региональных инвестиционных льгот с пониженной ставкой налога на прибыль для большинства налогоплательщиков, в регионах присутствия которых не введен инвестиционный налоговый вычет, что в целом негативно повлияет на инвестиционный климат в стране. Для решения данной проблемы предлагается введение инвестиционного налогового вычета на территории всей страны в отношении инвестиций в современное оборудование.

Ключевые слова: инновационная деятельность; налоги; налогообложение; налоговое стимулирование; налоговые льготы; налоговый кредит; инвестиционный налоговый вычет; кластеры

Для цитирования: Гончаренко Л.И., Вишневская Н.Г. Налоговое стимулирование инновационного развития промышленного производства на основе анализа передового зарубежного опыта. *Экономика. Налоги. Право.* 2019;12(4):121-131. DOI: 10.26794/1999-849X-2019-12-4-121-131

ORIGINAL PAPER

Tax Incentives for Innovative Development of Industrial Production on the Basis of Foreign Best Practices Analyses

L.I. Goncharenko^а, N.G. Vishnevskaya^б

Financial University, Moscow, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-9872-3279>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-5403-8213>

ABSTRACT

The urgency of the research is determined by the necessity to assess the latest changes in the mechanism of providing profit tax relief and to confront the net effect with the orientation to innovative development of the economy. *The subject of the investigation* is the tax incentives mechanisms in leading and developing world economies. *The purpose* of the

work is to suggest ways to increase the effectiveness of the tax incentive tools employed to close the economic and technological gap between Russia and the world leaders.

In conditions of national economy instability determined by both global and internal factors, as well as by the international sanctions related to Russia, the opportunity of fast development of national economy high-technological sectors is of particular importance. In this respect, foreign experience of tax incentives for research and innovations appears very interesting. The authors present the analysis of foreign best practices of tax benefits evolution that stimulate investments into innovative activities. In result, the experience of tax credit that is the basic tool of tax incentives for research-and-development activities is summarized and classified. This made it possible to systemize and classify the existing in Russia investment tax deductions. Comparison of the Russian tax incentive model with the generalized foreign practices demonstrated a variety of problems. *It is concluded* that there is nothing to compensate for the abolition regional investment tax benefits with reduced tax on profit rate in 2023 in the regions where investment tax deduction is not introduced, which can influence investment climate in the country in a negative way. To solve this problem, the authors suggest introducing investment tax deduction all over the country for investments into modern equipment.

Keywords: innovative activity; taxes; taxation; tax incentives; tax benefits; tax credit; investment tax deduction; clusters

For citation: Goncharenko L.I., Vishnevskaya N.G. Tax incentives for innovative development of industrial production on the basis of foreign best practices analyses. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*. 2019;12(4):121-131. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2019-12-4-121-131

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В научной литературе установлено множество определений таких понятий, как «инновации», «инновационная деятельность», «инновационная система». В рамках НИР «Макроэкономическая и промышленная политика роста: институциональные, структурные и технологические изменения», выполненной Институтом проблем рынка РАН, проведено сравнение данных определений на основании отечественных и зарубежных научных источников, а также российских нормативных документов. При этом сделан вывод о сопоставимости формулировок по содержанию [1]. Общим критерием для этих понятий является внедренческо-прикладной уровень передовых разработок. Процесс коммерциализации инноваций является завершающим этапом инновационной деятельности, которому предшествуют фундаментальные исследования и прикладные разработки. Вовлеченность государства в инновационную деятельность снижается по мере приближения к этапу коммерциализации. Продолжительность каждого из трех этапов еще в начале века оценивалась учеными в 10–15 лет. Очевидно, что к настоящему моменту данный процесс ускорился. Государство, стремящееся к развитию экономики по инновационному типу, должно учитывать это обстоятельство, оперативно подстраивая институциональную составляющую и не допуская отставания страны.

Государственное стимулирование инноваций осуществляется посредством поддержки проектов и инфраструктуры:

- прямого финансирования в виде субсидий, грантов, взносов в уставный капитал, различных видов финансирования и кредитования совместно с частным бизнесом и др.;

- косвенного стимулирования благодаря предоставлению налоговых, страховых, таможенных льгот, поручительству по кредитам, различным административным упрощениям.

Механизм исчисления и уплаты налогов в обычных условиях не учитывает специфику временного и суммового соотношения доходной и расходной части бизнеса, ориентированного на разработку и внедрение инноваций. По нашему мнению, отсутствие особых правил налогообложения такой деятельности будет являться сдерживающим фактором и препятствовать ее началу. В российском налоговом законодательстве установлены разнообразные льготы, направленные на стимулирование исследований и инвестиций. Поэтому представляется целесообразным обобщение современного зарубежного опыта налогового стимулирования инновационного процесса, включая начальный исследовательский этап, и его сравнение с российской моделью для установления возможности ее совершенствования.

ИНСТРУМЕНТЫ НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ ИННОВАЦИЙ ЗА РУБЕЖОМ

Анализ налогового законодательства зарубежных стран позволяет сделать вывод об использовании разнообразных инструментов налогового стимулирования инноваций, включая применение по-

ниженных ставок, введение налоговых каникул, установление специальных налоговых режимов, предоставление налогового кредита. Основной формой налогового стимулирования научных исследований и инноваций выступает налоговый кредит, единое понятие которого в международном налогообложении отсутствует. В широком смысле под ним понимается совокупность льгот по налогу на прибыль, предполагающих целевое сокращение налогового обязательства. При этом анализ традиционного состава льгот зарубежных стран позволяет выделить две разновидности налогового кредита:

1) налоговые преференции, стимулирующие исследовательскую и инновационную деятельность;

2) зачет ранее уплаченной суммы налога в другом государстве.

Второй инструмент не связан напрямую со стимулированием инновационной деятельности, относится к налоговому кредиту только на омонимической основе, представляя собой один из методов избежания двойного налогообложения, и называется иностранным налоговым кредитом (*Foreign Tax Credit*). Поэтому рассмотрим первую группу налоговых льгот.

Согласно международной практике налоговый кредит выступает основным налоговым инструментом стимулирования инновационной активности, который позволяет бизнесу снижать затраты на исследования на 6,4–7,3%. При этом различают разнообразные варианты такой льготы в зависимости от целевой направленности стимулирования, например инвестиционный налоговый кредит, инновационный налоговый кредит, исследовательский налоговый кредит. Налоговый кредит может предоставляться путем сокращения налоговой базы по налогу на прибыль либо уменьшения суммы налога. Общей характеристикой механизма налогового кредита является возможность снижения суммы налога на прибыль пропорционально ставке налогового кредита на некоторую часть затрат, направленных на инновационную деятельность. Основное различие в механизме действия налогового кредита в разных странах состоит в методах определения размера вычитаемых расходов на НИОКР (инновации). В зависимости от этого критерия выделяют следующие типы налогового кредита (на примере исследовательского налогового кредита):

1) полнообъемный кредит (*R&D Volume-based Tax Credit*), предоставляемый во Франции, Италии, Норвегии, Канаде, когда расходы на НИОКР вычитаются в полной сумме. Например, при ставке налогового кредита 40% компания уменьшит итоговую сумму налога на 40 условных единиц из 100 единиц, потраченных на НИОКР;

2) приростной кредит (*R&D Tax Incremental Credit*), когда расходы на НИОКР вычитаются из суммы прироста расходов по отношению к базисному уровню (как правило, к средней сумме за некоторый период). Так, налоговый кредит при ставке 40% дает возможность снизить сумму налога компании на 40 условных единиц при условии, что прирост затрат на НИОКР в текущем году составил 100 условных единиц относительно базового уровня. Из 25 стран, предоставляющих налоговый исследовательский кредит, всего четыре государства применяют этот подход — США, Япония, Южная Корея, Мексика;

3) смешанный кредит, предоставляемый в Испании, Португалии, Франции (до 2009 г.), когда к полнообъемному кредиту добавляется приростной налоговый кредит.

Следует отметить, что приростной налоговый кредит максимально эффективен для государства, так как направлен на стимулирование интенсивного роста инновационных разработок компаний. Полнообъемный налоговый кредит, напротив, создает наиболее выгодные условия для компаний, так как фактически субсидирует расходы на научные разработки независимо от их масштаба. С целью гармонизации предпочтений сторон (государства и бизнеса) целесообразно применять третий (смешанный) механизм налогового кредита.

Периоды действия налоговых кредитов могут отличаться, образуя два вида:

1) возмещаемые (*refundable*). В случае возмещаемого налогового кредита, если сумма кредита превысит сумму начисленного налогового обязательства по налогу на прибыль, разница может быть перенесена налогоплательщиком на следующий налоговый период или напрямую возвращена последнему в виде субсидий;

2) невозмещаемые (*non refundable*). В случае невозмещаемого налогового кредита сумма исчисленного налогового обязательства за налоговый период осуществления инвестиций в исследования может быть снижена до нуля, однако перенос на будущие периоды или возврат налогоплатель-

щику остатка налогового кредита не предусматривается.

В США исследовательский налоговый кредит впервые был введен в 1981 г. сначала на пятилетний период и в дальнейшем многократно продлевался вплоть до текущего времени в виде приростного варианта со ставкой в размере 20% от базовой ставки. Его расчет производится по алгоритму, зависящему от ряда условий. Основным условием является требование выдерживать отношение расходов на исследования к валовому доходу компании. С 1996 г. был также введен альтернативный упрощенный вариант приростного налогового кредита с 12%-ной ставкой и измененными принципами вычисления базисного размера расходов на НИОКР, на получение которого могли рассчитывать фирмы, работающие по оборонным кредитам, организации, у которых темп прироста продаж был выше, чем темп расходов на исследования, а также предприятия с большим приростом затрат на НИОКР. Американское налоговое законодательство допускает использование кредита для поощрения финансирования научно-исследовательского сектора со стороны частного бизнеса. Так, если компания осуществляет платеж исследовательскому центру или университету на фундаментальные исследования, ставка налогового кредита составляет 20% от суммы платежа. Отдельно поощряются специальные категории субъектов инновационной деятельности и направления инноваций. В структуре налоговых льгот США предусмотрены следующие целевые налоговые кредиты:

- инвестиционный налоговый кредит для бизнес-ангелов (*Angel Fund Investment Tax Credit*), к которым относят частных венчурных инвесторов, обеспечивающих финансовую и экспертную поддержку компаний на ранних этапах развития;
- налоговый кредит на НИОКР инновационного характера (*Innovation/Research and Experimentation tax credit*);
- налоговый кредит на исследования в области возобновляемой энергии (*Renewable Energy Investment Credit*).

Результаты исследований американских ученых свидетельствуют о том, что один доллар налоговых льгот дает один дополнительный доллар расходов на НИОКР [2].

Эволюция налогового кредитования исследований во Франции происходила следующим образом. Налоговый кредит был введен в смешанном варианте в 1983 г.: полнообъемный налоговый исследо-

вательский кредит со ставкой 10% к сумме расходов на НИОКР и приростной вариант со ставкой 40% при условии прироста расходов свыше средних ежегодных показателей по расходам за два предыдущих года. В 2009 г. смешанный вариант был заменен полнообъемным налоговым кредитом с дифференцированной ставкой. Дифференциация установлена от годового размера расходов на НИОКР: 30% — на первые 100 млн евро и 5% — на сумму, превышающую 100 млн евро. Исключение составляют компании, впервые использующие налоговый кредит. Для них ставка в первый год осуществления научных разработок устанавливается в размере 50% от расходов на исследования и разработки [3].

В Великобритании налоговые кредиты на исследования являются существенной составляющей комплексной правительственной программы, направленной на стимулирование роста расходов НИОКР наряду с иными формами поддержки бизнеса. Примечательно, что первоначально преференции предоставлялись только субъектам малого и среднего бизнеса. На данный момент налоговый кредит может применяться всеми категориями налогоплательщиков, однако ставки кредита разнятся и составляют вычет расходов на НИОКР из налогооблагаемой базы в размере 175% для малого и среднего, 130% — для крупного бизнеса. Для малых компаний, не имеющих прибыли, практикуется прямое возмещение затрат на исследования в размере 24,50 фунтов стерлингов на каждые 100 фунтов стерлингов, направленных на исследования. Установлены также налоговые скидки для компаний, участвующих в разработке вакцин против инфекционных болезней. Суммарно налоговые скидки на исследования и инновации в Великобритании позволяют снижать расходы малого и среднего бизнеса максимум на 15,75%, а крупного бизнеса — на 8,4% [4].

В Норвегии налоговый исследовательский кредит был введен с 2002 г. в виде полнообъемного варианта для малого и среднего бизнеса в размере 20%. Позднее кредит был распространен на крупный бизнес со ставкой 18%. Установлен верхний предел расходов на НИОКР для целей льготирования — 4 млн норвежских крон (около 500 тыс. евро). При финансировании исследований и разработок исследовательских центров или университетов из списка, утверждаемого правительством, лимит составляет 8 млн норвежских крон (1 млн евро). Отличие норвежского законодательства в части

налогового исследовательского кредита состоит в том, что льгота действует только в отношении одобренных научным советом Норвегии научно-исследовательских проектов. Одобрение проекта должно быть получено до подачи компанией заявки на получение налогового кредита, что уменьшает возможность возникновения разногласий между бизнесом и государством. Для малого и среднего бизнеса введена дополнительная преференция, которая заключается в том, что при получении убытка или незначительной суммы прибыли налоговый кредит может быть предоставлен компании в форме гранта, т.е. прямой субсидии от государства [4].

В Канаде в настоящий момент действует налоговый кредит на инвестиционные расходы со ставкой 15%. Особенности канадского варианта налогового кредита являются дифференцированная ставка налога, зависящая от формы собственности компании, и два уровня преференции: помимо федеральной ставки налогового исследовательского кредита, многие территории добавляют региональный налоговый кредит со ставками 4,5–37,5%. При расчете налога в состав расходов на НИОКР, помимо текущих собственных расходов на исследования, дополнительно относятся затраты на оборудование [5].

Япония является одним из лидеров в части применения налоговых льгот в целях воздействия на научные исследования в частном секторе. Налоговое законодательство Японии динамично, оперативно реагирует на ситуацию в промышленности и научном секторе. Так, до 2006 г. в Японии предоставлялся налоговый кредит со ставкой 10–12% на весь объем затрат компаний в НИОКР. При этом суммарный объем кредита не должен был превышать 20% от суммы корпоративного налога на прибыль в текущем году [6]. Позже была введена следующая дифференциация:

- для крупных компаний ставка снижена до уровня 8–10% в зависимости от соотношения суммарных вложений крупных компаний в исследования и суммы выручки от реализации;
- для малых и средних предприятий с капиталом, не превышающим 100 млн иен, распространяется ставка налогового исследовательского кредита в размере 12% от суммы вложений в научные исследования.

Дополнительным стимулом, способствующим развитию науки в сфере бизнеса в период 2006–2008 гг., стала возможность любой компании увеличивать ставку налогового исследовательского

кредита при условии расширения собственных исследовательских подразделений и соблюдении двух критериев:

- увеличение вложений в НИОКР в текущем году сверх аналогичного показателя за два предыдущих года;
- превышение среднего значения уровня затрат за три года, в течение которых осуществлялись максимальные затраты на науку в рамках последнего пятилетнего периода.

При выполнении этих условий налог на прибыль может быть дополнительно снижен на сумму, равную 5% достигнутого превышения средних затрат на науку за последние три года. В 2008 г. для поддержания экономического развития за счет стимулирования исследовательской активности в Японии была введена также налоговая скидка в виде налогового кредита в размере превышения затрат на научные исследования сверх 10% от среднего показателя продаж. Эта скидка применяется в дополнение к 5%-ной скидке за прирост, однако две дополнительные скидки в совокупности не должны превышать 10% от годовой суммы налога на доход корпорации.

В Израиле налоговые кредиты установлены Законом о поощрении промышленных НИОКР. Инвестор имеет возможность вычета расходов на НИОКР, включая затраты капитального характера, из налоговой базы при условии одобрения ведомством главного ученого и соответствия ряду требований [7]. Кроме того, для производителей технологий альтернативных источников энергии в рамках Закона о поощрении инвестиций установлена повышенная норма амортизации — 25% в год. Помимо Закона о поощрении промышленных НИОКР, в Израиле успешно применяется Закон о стимулировании инвестиций, в соответствии с которым любая компания, осуществляющая инвестиции в инновации, может претендовать на налоговые льготы в виде применения пониженной ставки. Минимально возможная ставка — 15% [8]. В итоге общий финансовый эффект для бизнеса от применения налоговых кредитов в Израиле в четыре раза выше, чем в США [9].

Помимо предоставления налоговых кредитов, поощряющих в целом инвестиции в исследования и инновации, часто посредством налогового кредита льготируется самый материальный элемент стоимости осуществления исследований и внедрения инноваций — заработная плата исследователей. Такой налоговый кредит называют *налоговым зар-*

платным исследовательским кредитом, а механизм его применения предусматривает стимулирование исследовательской деятельности в частном бизнесе через уменьшение затрат предпринимателя на зарплату сотрудников путем частичного вычета из суммы налога на прибыль, а также посредством снижения персонального подоходного и социального налогов с доходов научных работников. В США к данной категории налоговых кредитов можно отнести *Earned Income Tax Credit* (налоговый кредит на заработную плату) и *Work Opportunity Credit* (налоговый кредит на новые рабочие места). В Нидерландах налоговый зарплатный исследовательский кредит является главным налоговым инструментом стимулирования инновационного развития, компенсирующим затраты работодателя на выплату вознаграждения квалифицированным работникам за счет двойного стимулирования, так как он выгоден как работодателю, так и работнику научной сферы. Ставка кредита варьируется в зависимости от категории компании (крупная, средняя, малая), уровня расходов на НИОКР и от того, занимается компания НИОКР впервые или на постоянной основе (стимулируется начало исследований).

Несмотря на упор в налоговом стимулировании на сферу инноваций, инвестиционный налоговый кредит по-прежнему рассматривается в качестве традиционного налогового инструмента стимулирования инвестиций в собственную производственную базу. Механизм инвестиционного налогового кредита применяется в разных вариантах, в том числе в виде амортизационной премии, что дает возможность компаниям списывать значительные суммы стоимости оборудования в первые годы эксплуатации. Такая льгота активно применяется государствами для стимулирования инноваций, так как позволяет компаниям снижать налоговые затраты как при модернизации производственной базы, так и при оснащении современным оборудованием научных подразделений. Например, размер инвестиционного налогового кредита:

- в Японии — 5,3% для новой техники и электронного оборудования;
- в Великобритании — 50% в первый год эксплуатации нового оборудования, использования новых технологий, материалов;
- в Канаде — 10–15% в зависимости от степени освоения территории и развития инфраструктуры по месту нахождения компании;
- в Ирландии — 100%.

Способствует развитию инновационной деятельности в стране наличие развитой инфраструктуры для инновационных исследований и разработок, начального этапа их коммерциализации. Общепринятой формой такой инфраструктуры во многих странах мира являются кластеры (технопарки, бизнес-инкубаторы). Согласно определению Майкла Портера, кластер — это географическая концентрация связанных между собой компаний и обслуживающих структур, действующих в одной сфере [10]. В последние годы происходит фрагментация процесса производства, которое диверсифицируется по всему миру.

Во Франции действует и продолжает развиваться ряд как исключительно государственных, так и совместных с инвестфондами программ стимулирования развития инноваций. Например, в рамках стратегии «EU 10/100/20» Франция как член Евросоюза поощряет увеличение объемов государственных инвестиций в кластер [11].

В Германии кластерный подход к развитию инновационных отраслей начал формироваться в конце 1990-х гг. Была зарегистрирована ассоциация «Кремниевая Саксония», объединившая предприятия микроэлектронной отрасли Германии. Кластер, созданный этой ассоциацией, получил аналогичное название — *Silicon Saxony*. Если на первых этапах создания ассоциация насчитывала 20 участников, то в настоящее время — более 300 высокоэффективных инновационных предприятий.

В Японии технопарки начали создаваться в конце прошлого века по решению правительства в рамках масштабной программы развития технополисов как сбалансированного, органичного сочетания высокотехнологичной промышленности, передовой науки и комфортных зон проживания. Государство оплачивает 33% расходов на проведение научных исследований и разработок предприятиями и лабораториями, относящимися к малому бизнесу. Одновременно предоставляются налоговые льготы. Так, компаниям, которые работают в высокотехнологичных отраслях, разрешается одновременно признавать в составе расходов в первый год до 30% стоимости оборудования и до 15% стоимости зданий и сооружений.

В Индии государственное агентство *STEP* создало несколько десятков парков, в основном ориентированных на экспорт программных продуктов. Однако два самых крупных индийских кластера были созданы администрациями штатов. Открытый в 1997 г.

научно-производственный территориальный комплекс в Керале в настоящее время насчитывает 120 компаний и включает бизнес-инкубатор для стартапов и два университета. Резидентам технопарков предоставляются земельные участки и офисные либо производственные помещения по льготным ценам, льготные кредиты, доступен упрощенный порядок оформления авторских прав при передаче разработок в массовое производство или на экспорт, практикуется схема прямого финансирования из фондов экспорта программных продуктов. Кроме этого, резиденты технопарков могут пользоваться таможенными и налоговыми льготами.

Существенно продвинулся в части реализации государственных программ финансовой и технологической поддержки инноваций Китай. В 1988 г. в Пекине была создана первая экспериментальная зона высоких технологий, которая сейчас является крупнейшим технопарком страны. На сегодняшний день в Китае технопарки функционируют по всей стране, в них действуют свыше 16 тыс. предприятий, занятых НИОКР. Китайские технопарки территориально и организационно пересекаются со специальными экономическими зонами, что дает компаниям — резидентам технопарков возможность максимально эффективного участия в международном научно-техническом обмене [12]. Ожидается, что к 2020 г. доля инвестиций в НИОКР увеличится до 2,5% от ВВП Китая, а внешняя зависимость от технологий снизится до 30% [13].

Обзор зарубежного опыта стимулирования инноваций в ряде стран позволяет сделать следующие выводы.

1. Инновационная направленность развития промышленности является приоритетом, так как позволяет добиваться устойчивого развития на основе долгосрочной стратегии, помогает снижать негативные последствия возможных провалов рынка и в конечном счете приводит к повышению конкурентоспособности страны на мировых рынках. Вовлеченность государства в этот процесс необходима, но только оно выступает в качестве стимулирующего агента, а не управляющего процессом. При этом не предполагается преимущественное присутствие госсектора в отраслях опережающего развития.

2. Наряду с прямыми методами государственного воздействия на инновационную составляющую, важное значение имеют косвенные меры, в первую очередь инструменты налогового регулирования.

3. Налоговое законодательство в части стимулирования инновационного развития экономики вписывается в параметры государственной стратегии в отношении развития инновационной деятельности и отличается динамичностью, регулярной настройкой на текущие процессы в национальной экономике и мире в целом.

4. Налоговое стимулирование инновационного развития экономики отличается обширным арсеналом налоговых инструментов.

5. Основным инструментом налогового стимулирования исследовательской и инновационной деятельности является налоговый кредит.

В таблице представлено многообразие современных форм налогового кредита.

ОЦЕНКА РОССИЙСКОГО ПОДХОДА НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ ИННОВАЦИЙ. НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Сравним российский подход налогового стимулирования инноваций с лучшими зарубежными практиками.

Налоговое законодательство Российской Федерации содержит ряд налоговых льгот, стимулирующих инвестиции, в том числе в инновационное развитие. Рассмотрим основные из них.

1. *Амортизационная премия*, представляющая собой право налогоплательщиков на единовременное включение в состав расходов текущего периода затрат капитального характера в размере 10–30% (в зависимости от амортизационной группы), является вариантом ускоренной амортизации. Данную льготу можно сопоставить с зарубежным инвестиционным налоговым кредитом. Поощряются инвестиции в обновление и модернизацию основных фондов. Льгота универсальна, т.е. применяется ко всем типам оборудования. Механизм предоставления льготы — вычет из налоговой базы. В результате сумма налога на прибыль в периоде применения льготы временно уменьшается и уплачивается в течение всего срока эксплуатации. Таким образом, организация не получает монетарного эффекта (реальной экономии на налоге на прибыль), но приобретает кэш-эффект. Исследование НИУ ВШЭ подтверждает важное значение амортизационного фонда в качестве внутреннего ресурса при реализации программ инновационного развития [14]. В случае реализации права на применение амортизационной премии компании оптимизируют

Классификация форм налогового кредита / Tax Credit Classification

Критерий классификации / Classification Criteria	Вид / Type	Характеристика / Characteristic
Целевая направленность / Target direction	Налоговый исследовательский кредит (на НИОКР); налоговый инновационный кредит; налоговый инвестиционный кредит в инновационное оборудование, технологии; налоговый кредит на заработную плату; налоговый кредит на исследования в области возобновляемой энергии и др.	Определяется этапом, на который осуществляется воздействие (научные исследования, прикладная разработка, внедрение) на конкретный элемент затрат; стимулированием приоритетных технологий
Механизм стимулирования / Mechanism of stimulation	Сокращение размера налоговой базы; уменьшение размера налогового обязательства	Расходы на исследования (инновации) включаются в состав расходов с повышающим коэффициентом; расходы на исследования (инновации) вычитаются из суммы налога на прибыль
Условия стимулирования / Terms of incentives	Полнообъемный; приростной; смешанный	Вычитается сумма расходов; вычитается сумма прироста расходов; в определенной доле вычитается сумма расходов и сумма прироста расходов на исследования (инновации)
Период применения льготы / Period of benefits application	Возмещаемый; невозмещаемый	Сумма неиспользованной льготы переносится на будущие периоды; неиспользованная льгота не подлежит переносу на будущие периоды

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

амортизационный фонд во временном интервале. Дополнительно целевая ускоренная амортизация с коэффициентом не выше 2 введена с 2019 г. для основных средств, предназначенных для применения передовых (наилучших доступных) технологий. Такое нововведение представляет целенаправленную меру стимулирования использования передового оборудования. Ускоренная амортизация пока является основным универсальным инструментом, доступным всем категориям налогоплательщиков.

2. Порядок признания расходов на НИОКР, позволяющий признавать независимо от результата НИОКР прямые расходы в полной сумме и нормируемую часть косвенных расходов. Тип льготы — исследовательский налоговый кредит. Механизм предоставления — полнообъемный вычет из налоговой базы. Эффект аналогичен амортизационной премии, так как расходы признаются в периоде

их осуществления без применения последующей амортизации созданного нематериального актива. Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ) предусматривает также признание расходов на НИОКР с повышающим коэффициентом 1,5. Такой порядок обеспечит организации реальную экономию по налогу на прибыль (монетарный эффект), но применить льготу могут только категории налогоплательщиков по перечню, утвержденному постановлением Правительства РФ. В мае этого года в список включены предприятия сельскохозяйственного машиностроения.

3. Примечательно, что ст. 66 части первой НК РФ посвящена *инвестиционному налоговому кредиту*, однако порядок его предоставления не соответствует зарубежным аналогам ввиду того, что инвестиционный налоговый кредит согласно ст. 66 НК РФ предоставляется на возвратной и платной основах

на срок от одного до пяти лет согласно договору. Как платность, так и административная сложность оформления договора повлияли на то, что этот инструмент не нашел широкого применения.

4. Российское налоговое законодательство в соответствии с мировой практикой предусматривает меры по *поддержке инфраструктуры инноваций*. Так, резиденты инновационных научно-технологических центров, задействованные в проектах, имеют право на освобождение от налога на прибыль на срок до 10 лет либо ранее до года, в котором объем годовой выручки превысит 1 млрд руб. До 2019 г. льгота распространялась только на инновационный центр «Сколково», а с этого года он утратил монополию на льготы — теперь налоговые льготы доступны другим центрам (кластерам).

5. С 2018 г. в главу 25 НК РФ введена статья «Инвестиционный налоговый вычет». Российский инвестиционный налоговый вычет (далее — ИНВ) представляет собой возмещаемый инвестиционный налоговый кредит в виде полного вычета из суммы налогового обязательства. ИНВ предоставляется на расходы капитального характера (по 3–7 амортизационным группам) в размере до 100%, в том числе до 90% в части налога, зачисляемого в региональные бюджеты, до 10% — в федеральный бюджет. В случае использования права на инвестиционный вычет налогоплательщик не признает амортизацию в расходах. Таким образом, льгота дает налогоплательщикам, инвестирующим в производственную базу, прямой монетарный эффект в виде экономии на налоге на прибыль в размере, в четыре раза превышающем сокращение налоговых обязательств по налогу на прибыль в случае амортизации основных средств при условии, что инвестиционный вычет применен в полной сумме. Неиспользованный ИНВ может переноситься на будущие периоды, т.е. является возмещаемым кредитом. Льгота обладает эффективным стимулирующим эффектом, однако использование ИНВ доступно только для налогоплательщиков, в регионе по месту нахождения которых законами субъектов Российской Федерации инвестиционный налоговый вычет введен. В 2019 г. только в 10 регионах принято законодательство, дающее право использовать ИНВ (Амурская, Вологодская, Калужская, Свердловская области, Еврейская автономная область, Республика Карелия, Удмуртская республика, Ханты-Мансийский и Ямало-Ненецкий автономный округа). Такая ситуация ставит в неравное положение на-

логоплательщиков разных регионов, влияет на межрегиональный переток капиталов. В последнее время наиболее эффективным стимулом обладали региональные инвестиционные льготы по налогу на имущество и налогу на прибыль. С выведением из-под налогообложения движимого имущества (что в целом имеет положительное влияние на инвестиционные процессы в обществе) действенным инструментом продолжает оставаться пониженная ставка по налогу на прибыль для региональных налогоплательщиков, инвестирующих в свою производственную базу. Однако с 2019 г. установление регионами пониженных ставок по налогу на прибыль отменено (за исключением льгот для участников региональных инвестиционных проектов и резидентов особых экономических зон), а действующие льготы продолжают действовать только до 2023 г.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенный сравнительный анализ позволил сделать вывод о необходимости изменения модели инвестиционного налогового вычета, причем совершенствование механизма вычета должно быть завершено до 2023 г., т.е. года отмены пониженной региональной части ставки налога на прибыль. Авторское видение модернизированной модели ИНВ заключается в следующем:

- ИНВ должен быть введен на территории всей страны, при этом в компетенции регионов должно остаться определение отдельных параметров (пределов) ИНВ;
- ИНВ должен предоставляться только при покупке нового оборудования [или при непродолжительном (до трех лет) сроке эксплуатации предыдущим собственником];
- ИНВ должен стимулировать приростной характер инвестиций, т.е. размер вычета должен зависеть не только от абсолютной суммы инвестиций, но и от их прироста по отношению к прошлым периодам. Оптимальным считается смешанный механизм ИНВ, при котором в определенной доле вычитаются инвестиции текущего года (например, 50%) и вся сумма прироста над средним показателем инвестиций за три предыдущих года.

Предложенный вариант ИНВ позволит компенсировать отмену пониженной ставки, усилить направленность на перевооружение научной и производственной базы, придать вектору инновационного развития направление роста.

БЛАГОДАРНОСТЬ

Статья выполнена в рамках государственного задания Финансового университета в 2019 г. по теме «Налоговое стимулирование развития промышленности в России в условиях санкционных ограничений».

ACKNOWLEDGEMENT

The article is prepared within the framework of the government funded research task of Financial University, 2019.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Лапин А. В. Развитие национальной инновационной системы как обязательное условие технологических изменений и роста производства. *Административное и муниципальное право*. 2010;(4):26–41.
2. Atkinson R. D. Expanding R&D Tax Credit to Drive Innovation, Competitiveness and Prosperity. *The Information Technology and Innovation Foundation*. 2007; April. DOI: 10.1007/s10961–007–9046-y
3. Ермакова Е. А. Налоговые кредиты в системе стимулирования инновационной активности. *Управленец*. 2015;(2):4–10. URL: <http://upravlennets.usue.ru/images/54/1.pdf>.
4. Иванова Н. И. Налоговое стимулирование инновационных процессов. Монография. М.: ИМЭМО РАН; 2009. 160 с.
5. Вылкова Е. С. Корпоративное налогообложение в Канаде. Монография. СПб.: Северо-Западный институт повышения квалификации ФНС России; 2014. 328 с.
6. Масленников Н. А. Страна налоговых скидок: особенности финансового стимулирования инновационной деятельности японских компаний. Независимая газета. 24.03.2010. URL: http://www.ng.ru/pauka/2010–03–24/11_japan.html (дата обращения: 18.05.2019).
7. Марьясис Д. А. Возможности трансформации системы государственной поддержки развития инноваций. Опыт Израиля. *Экономическая политика*. 2017;(5):80–103.
8. Жадовец Н. В. Политика государства Израиль по формированию национальной инвестиционной системы (1985–2012 гг.). Автореферат. ТГУ, 2013. URL: <https://search.rsl.ru/ru/record/01005535396> (дата обращения: 18.05.2019).
9. Atkinson R. D., Ezell S. J. *Innovation Economics. The Race for Global Advantage*. Yale University Press; 2012. 440 p.
10. Porter M. E. Clusters and the New Economics of Competition. *Harvard Business Review*. 1998; Nov.-Dec. URL: https://www.clustermapping.us/sites/default/files/files/resource/Clusters_and_the_New_Economics_of_Competition.pdf (дата обращения: 16.05.2019).
11. Чекаданова М. В. Мировой опыт стимулирования развития кластеров в электронной отрасли. *МИР (Модернизация. Инновации. Развитие)*. 2018;9(1):98–107.
12. Толстолесова Л. А. Инновационная стратегия развития России в условиях международной конкуренции. Монография. Новосибирск: СибАК; 2013.
13. Березин А. Н. Китай: национальная стратегия инновационного развития. IV Международная студенческая электронная научная конференция «Студенческий научный форум». 15 февраля. URL: <http://www.gae.ru/forum2012/11/2380> (дата обращения: 15.05.2019).
14. Гершман М. А., Зинина Т. С., Романов М. А. и др. Гохберг Л. М., Клепач А. Н., Рудник П. Б. ред. Программы инновационного развития компаний с государственным участием: промежуточные итоги и приоритеты. М.: НИУ ВШЭ, 2015. URL: <https://issek.hse.ru/data/2015/08/19/1088077290/PIR.pdf> (дата обращения: 10.05.2019).

REFERENCES

1. Lapin A. V. The development of a national innovation system as a prerequisite for technological changes and production growth. *Administrativnoe i munitsipal'noe pravo = Administrative and municipal law*. 2010;(4):26–41. (In Russ.).
2. Atkinson R. D. Expanding R & D Tax credit to drive innovation, competitiveness and prosperity. *The Information Technology and Innovation Foundation*. 2007; April. DOI: 10.1007/s10961–007–9046-y. (In Russ.).

3. Ermakova E.A. Tax credits in the system of stimulating innovative activity. *Upravlenets = Manager*. 2015;(2):4–10. URL: <http://upravlenets.usue.ru/images/54/1.pdf>. (In Russ.).
4. Ivanov N.I. Tax incentives for innovation processes. Monograph. Moscow: IMEMO RAN; 2009. 160 p. (In Russ.).
5. Vylkova E.S. Corporate taxation in Canada. Monograph. St. Petersburg: North-West Institute for Advanced Studies of the Federal Tax Service of Russia; 2014. 328 p. (In Russ.).
6. Maslennikov N.A. Country tax credits: features of financial incentives for innovation of Japanese companies. *Nezavisimaya gazeta = Independent newspaper*. 2010. March 24th. URL: http://www.ng.ru/nauka/2010-03-24/11_japan.html (accessed on 18.05.2019). (In Russ.).
7. Maryasis D.A. The possibility of transforming the state support system for the development of innovation. Israel's experience. *Economic policy*. 2017;(5):80–103. (In Russ.).
8. Zhadovets N.V. The policy of the state of israel on the formation of a national investment system (1985–2012). Abstract. TSU, 2013. URL: <https://search.rsl.ru/ru/record/01005535396> (accessed on 18.05.2019). (In Russ.).
9. Atkinson R.D., Ezell S.J. Innovation economics. the race for global advantage. Yale University Press; 2012. 440 p.
10. Porter M.E. Clusters and the new economics of competition. *Harvard Business Review*. 1998; Nov.-Dec. URL: https://www.clustermapping.us/sites/default/files/files/resource/Clusters_and_the_New_Economics_of_Competition.pdf (accessed on 16.05.2019).
11. Chekadanova M.V. World experience of stimulating the development of clusters in the electronic industry. *MIR = Modernization. Innovations. Development*. 2018;9(1):98–107. (In Russ.).
12. Tolstolesova L.A. Innovative development strategy of Russia in the conditions of international competition. Monograph. Novosibirsk: SibAK; 2013. (In Russ.).
13. Berezin A.N. China: a national strategy for innovation development. IV international student electronic scientific conference «Student Scientific Forum». February, 15. URL: <http://www.rae.ru/forum2012/11/2380> (accessed on 15.05.2019). (In Russ.).
14. Gershman M.A., Zinina T.S., Romanov M.A. and etc. Gokhberg L.M., Klepach A.N., Mine P.B., eds. Programs of innovative development of companies with state participation: intermediate results and priorities. Moscow: HSE; 2015. URL: <https://issek.hse.ru/data/2015/08/19/1088077290/PIR.pdf> (accessed on 10.05.2019). (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Любовь Ивановна Гончаренко — доктор экономических наук, профессор, руководитель Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет, Москва, Россия
Надежда Геннадиевна Вишневецкая — кандидат экономических наук, доцент Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет, Москва, Россия
vishnevskaya.ng@pg.com

ABOUT THE AUTHORS

Lubov I. Goncharenko — Dr. Sci. (Econ.), Prof., Head of the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department at Finance University, Moscow, Russia
Nadezhda G. Vishnevskaya — Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof., the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department at Finance University, Moscow, Russia
vishnevskaya.ng@pg.com

*Статья поступила 22.05.2019; принята к публикации 24.07.2019.
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.
The article was received 22.05.2019; accepted for publication 24.07.2019.
The authors read and approved the final version of the manuscript.*