



РАЗВИТИЕ МАЛОГО И СРЕДНЕГО БИЗНЕСА

УДК 3.336.02

DOI: 10.25688/2312-6647.2021.29.3.5

**О. В. Шинкарёва,
О. В. Карбанова**

Налоговые льготы как стимул вложений в научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы

Современная экономика немыслима без инноваций. При этом реализация технологических инноваций традиционно основывается на проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР), а также на дальнейшей коммерциализации результатов таких работ. В статье дан краткий обзор источников финансирования инноваций в форме НИОКР. Основное внимание уделено косвенным методам стимулирования этих работ в форме налоговых льгот.

Ключевые слова: НИОКР; инновации; малые инновационные предприятия; государственная поддержка; технологическое предпринимательство.

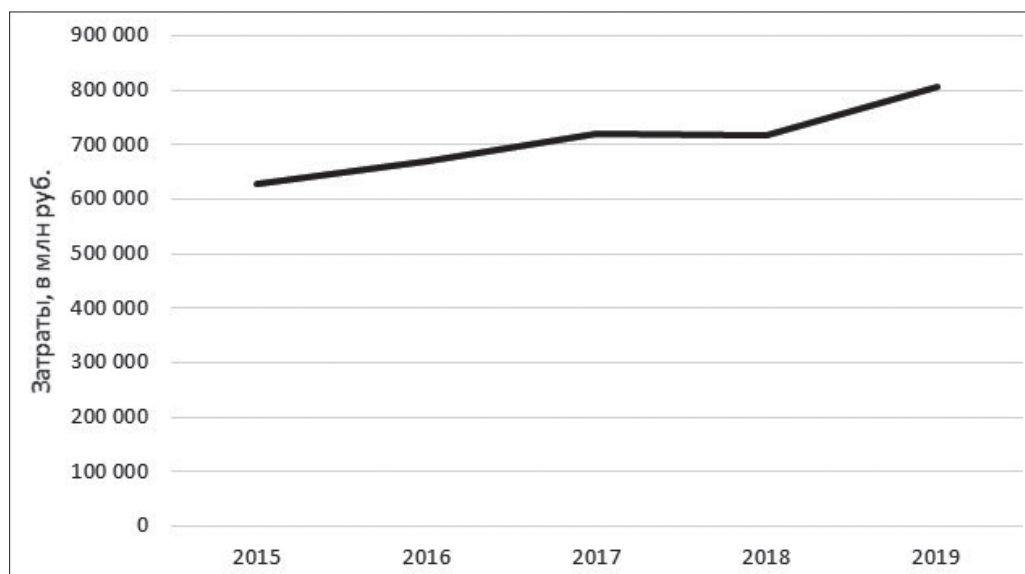
Под НИОКР понимают работы поискового, теоретического и экспериментального характера, выполняемые с целью определения технической возможности создания новой техники. Получив макетные, а затем опытные образцы и проведя цикл испытаний, предприниматель может принять обоснованное решение о дальнейшей оправданности инвестиций, постановке изделия на производство, коммерциализации, масштабировании проекта, выводе продукта на новые рынки.

В сравнении с фундаментальными исследованиями, именно НИОКР отличается практикоориентированность и нацеленность на конечный коммерческий результат. Научные знания позволяют создавать новые технологии, удешевляющие и убыстряющие процесс производства, их роль растет, по мере того как основная доля добавленной стоимости смещается с процесса

производства на процесс разработки товара или услуги. Именно поэтому современные быстрорастущие компании фокусируются на поиске финансирования таких работ, выделяя это в отдельную сферу своей деятельности, ожидают ее окупаемость и эффективность.

Однако НИОКР — одна из самых непредсказуемых для планирования и прогнозирования, а следовательно, и для управления, областей. Нет гарантий, что, начавшись, данные работы обязательно приведут к успешному внедрению инноваций в деятельность компании и будут коммерциализованы. От этого велики риски как для инвесторов, так и для владельцев бизнеса. При этом нельзя отрицать факт, что самые доходные вложения, как правило, самые высокорисковые.

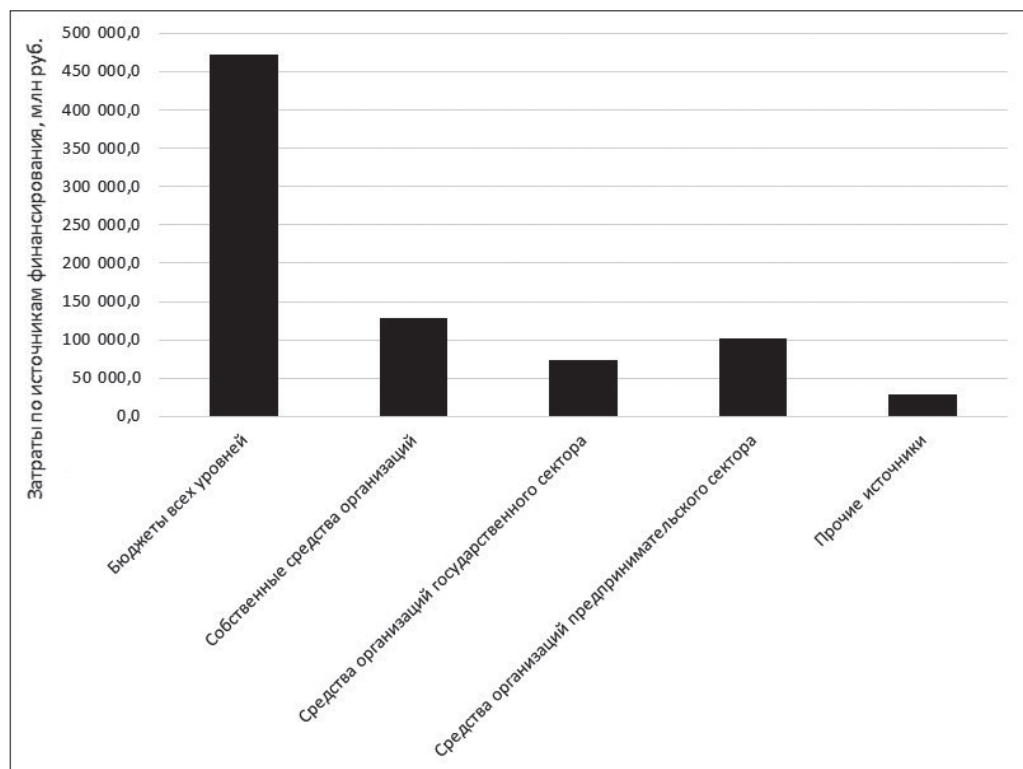
При этом за последние годы можно наблюдать заметный рост инвестиционной активности в НИОКР. Так, на рисунке 1 продемонстрирована динамика общих внутренних затрат на научные исследования и разработки по приоритетным направлениям в России.



Источник: Наука и инновации [Электронный ресурс] // Федеральная служба государственной статистики: официальный сайт. URL: <https://rosstat.gov.ru/folder/14477> (дата обращения: 13.04.2021).

Рис. 1. Общий объем инвестиций в научные исследования и разработки по приоритетным направлениям развития науки, технологий и техники в Российской Федерации

Источниками финансирования НИОКР могут выступать государственный бюджет, государственные предприятия, частные компании-партнеры, собственные источники. Их реальное распределение (вклад) отражено на рисунке 2. На сегодняшний день в России преобладает государственное финансирование НИОКР, частная инвестиционная активность остается все еще на достаточно низком уровне.



Источник: Наука и инновации [Электронный ресурс] // Федеральная служба государственной статистики: официальный сайт. URL: <https://rosstat.gov.ru/folder/14477> (дата обращения: 13.04.2021).

Рис. 2. Финансирование научных исследований и разработок в России в 2019 г. по источникам средств

В качестве партнерского финансирования можно выделить кооперационные связи малых инновационных предприятий с крупными индустриальными партнерами на основе хозрасчетных договоров выполнения НИОКР по определенному техническому заданию. Заказчиком таких работ будет непосредственно индустриальный партнер. Основная цель таких отношений — обновление существующих производств индустриального партнера и развитие малого инновационного предприятия.

Самофинансирование же таких работ, как правило, затруднено недостатком средств и слабодифференцированным продуктовым портфелем малого инновационного предприятия.

Одним из примеров источника государственного финансирования НИОКР можно выделить различные институты развития, такие как Фонд содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере (Фонд содействия инновациям), основанный в 1994 г. При этом помимо непосредственно источника финансирования из федерального бюджета программы Фонда предусматривают обязательное внебюджетное финансирование в виде собственных, заемных средств и средств инвесторов, кооперативные связи, повышая таким

образом ответственность грантополучателей и эффективность бюджетного финансирования при использовании рыночных и коммерческих механизмов.

Наряду с прямыми методами стимулирования научно-исследовательской деятельности, например прямым субсидированием, когда государство напрямую перечисляет денежные средства в возмещение затрат (или их части) на НИОКР компании, существуют и косвенные меры поддержки, когда государство с помощью каких-либо стимулов мотивирует компании к большим затратам. Одним из методов косвенного стимулирования является налоговое стимулирование.

Нельзя не отметить, что налоговая нагрузка на малый бизнес довольно высока, а налоговая оптимизация в компании зачастую становится основным методом для обеспечения выживания в постковидное время для молодых компаний. При этом неграмотное управление налогами может привести к проверкам со стороны ФНС и доначислению налогов, что может нанести еще больший удар по бизнесу, чем своевременная равномерная уплата налоговых платежей. Так, усложняется порядок применения специальных налоговых режимов, например режим ЕНВД, отмененный в 2021 г., изменяются формы документов ввиду внедрения системы маркировки, прослеживаемости товаров и т. д. Поэтому встает вопрос повышения налоговой грамотности технологических предпринимателей, которая позволит своевременно пользоваться положенными мерами поддержки со стороны государства в форме субсидий, грантов, кешбэков и при этом минимизировать налоговые риски и риски проверок с их последствиями.

Результаты после таких ужесточений и в целом ввиду экономической обстановки 2020–2021 гг. привели к сокращению малого бизнеса на 15,3 % в годовом выражении.

Рассмотрим меры налогового стимулирования НИОКР в нашей стране. Следует отметить, что предоставление льгот по научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам связано с такими налогами, как налог на добавленную стоимость (НДС) и налог на прибыль организаций.

Если говорить о налоговых льготах по НДС, то выполнение отдельных видов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ освобождается от обложения НДС. В частности, это следующие работы [1: pp. 16, 16.1 ст. 149]:

1. Выполнение данных работ за счет средств бюджетов бюджетной системы нашей страны, средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности (которые созданы для данных целей согласно Федеральному закону от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике»). Возможностью налогообложения могут воспользоваться все виды организаций, основное в данной льготе — освобождение от НДС на основании источника финансирования — оно должно быть из средств бюджета либо вышерассмотренных фондов.

2. Выполнение данных работ компаниями на основе хозяйственных договоров. Следует отметить, что данная льгота относится только к двум типам организаций — осуществляющим образовательную деятельность и научным организациям. Иные типы компаний, выполняющие НИОКР по хозяйственным договорам, не могут получить освобождение данной деятельности от НДС по указанному пункту Налогового кодекса РФ. Следует отметить, что этот факт серьезно тормозит развитие технологического предпринимательства, так как сужает перечень компаний, которые могут воспользоваться данной льготой, а также возможности привлечения соисполнителей по таким договорам.

3. Выполнение компаниями работ, которые относятся к созданию новых видов продукции и технологий либо к усовершенствованию производимой продукции и технологий. Если использовать данное основание для освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость, то нужно помнить, что, в отличие от предыдущего основания, здесь не играет роли тип организации — это могут быть организации, которые не занимаются наукой или образованием. При этом основной акцент сделан на направлении научно-исследовательских и опытно конструкторских работ — в их состав должны включаться определенные виды деятельности:

- разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;
- разработка новых технологий. К новым технологиям Налоговый кодекс РФ относит новые способы объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);
- создание опытных, т. е. не имеющих сертификата соответствия образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации.

Следует отметить, что данная льгота предоставляется автоматически, без уведомления налоговых органов. Если же организация не хочет использовать освобождение от НДС по перечисленным выше основаниям, то ей необходимо предоставить заявление об этом в инспекцию Федеральной налоговой службы по месту своего учета не позднее первого числа квартала, с которого налогоплательщик отказывается от льготы.

Также освобождаются от обязанностей налогоплательщика компании имеющие статус участника проекта по осуществлению исследовательской и научно-технологической деятельности. Данная льгота предоставляется сроком на 10 лет [1: ст. 145.1].

В нашей стране создана эффективная автоматическая система контроля налога на добавленную стоимость [7], поэтому организациям следует быть очень внимательным при использовании налоговых льгот, так как любые ошибки практически сразу будут видны налоговым органам.

Не все типы компаний и не все виды НИОКР могут быть освобождены от обложения налогом на добавленную стоимость, что ведет к удорожанию стоимости данных работ; и если государству необходимо стимулировать развитие НИОКР в стране, то рекомендуется снять ограничение по освобождению от НДС по видам НИОКР и типам компаний при выполнении данных исследований по хозяйственным договорам. Нужно отметить, что при обложении НДС не предусмотрены налоговые льготы, например в процессе привлечения научными или образовательными организациями соисполнителей по хозяйственным договорам, если направление деятельности данной организации не соответствует вышеуказанному, что, естественно, снижает стимулы для полноценного использования данной льготы.

Вместе с тем многие технологические компании проводят НИОКР с целью дальнейшего внедрения в свое производство, а не оказания данных услуг для других организаций. В этом случае в настоящее время они не могут использовать вышерассмотренную льготу по НДС. Для таких компаний рекомендуется рассмотреть возможность применения пониженной или нулевой ставки НДС или освобождения от него при реализации продукции (товаров, работ, услуг), созданной с использованием результатов, проведенных НИОКР.

Перейдем к рассмотрению льгот по НИОКР при исчислении налога на прибыль организаций. К первой льготе можно отнести ускоренную амортизацию. Она заключается в применении коэффициента, размером не выше 3, к норме амортизации основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности. В этом случае налогоплательщикам необходимо вести раздельный учет сумм начисленной амортизации для корректного применения данного коэффициента. Нужно отметить, что Налоговым кодексом предусмотрено применение повышенного коэффициента не выше 2 в отношении амортизируемых основных средств, относящихся к основному технологическому оборудованию, эксплуатируемому в случае применения наилучших доступных технологий. Данное оборудование перечислено в специальном перечне основного технологического оборудования, который утвержден Правительством Российской Федерации [1: пп. 5 п. 1 ст. 259.3; 6]. В этот перечень включен и ряд аппаратов, применяющихся при выполнении НИОКР, а документами, подтверждающими отнесение оборудования к технологическому оборудованию, эксплуатируемому при применении наилучших доступных технологий, являются технический паспорт, проектный показатель и (или) гарантийный показатель по договору. При этом понятие наилучшей доступной технологии раскрывается в Федеральном законе «Об охране окружающей среды». Согласно закону, «наилучшая доступная технология — технология производства продукции (товаров), выполнения работ, оказания услуг, определяемая на основе современных достижений науки и техники и наилучшего сочетания критериев достижения целей охраны окружающей среды при условии наличия технической возможности ее применения» [4]. Нужно отметить, что ускоренная амортизация не позволяет снизить налоговые платежи,

а дает возможность быстрее перенести затраты на приобретение основных средств путем амортизации на расходы в налоговом учете.

Другой вариант стимулирования НИОКР со стороны государства — возможная экономия на платежах по налогу на прибыль организаций. Затраты на научные исследования и опытно-конструкторские разработки включаются в состав затрат для целей налогообложения. Согласно статье 262 Налогового кодекса РФ «Расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки» ими «признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), к созданию новых или усовершенствованию применяемых технологий, методов организации производства и управления» [1: ст. 262]. Налоговый кодекс конкретизирует данные расходы:

- суммы амортизации основных средств и нематериальных активов, используемых для осуществления НИОКР (за исключением амортизации зданий и сооружений);
- расходы на оплату труда сотрудников, непосредственно участвующих в проведении научных исследований и опытно-конструкторских разработок, с учетом начисленных страховых взносов;
- ряд материальных расходов, которые связаны с выполнением НИОКР — к ним отнесены расходы на сырье/материалы, инструменты, приборы, лабораторное оборудование, энергию и пр.;
- стоимость работ по договорам на выполнение НИОКР;
- ряд прочих расходов.

Эти расходы принимаются как прочие расходы для целей налогообложения и признаются ими в тот период, когда исследования или разработки (либо их отдельные этапы) завершены. Нужно отметить, что включение затрат на НИОКР в состав расходов для целей налогового учета нельзя назвать льготой, так как эти затраты подходят под определение расходов согласно ст. 252 НК РФ, в которой «расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты... осуществленные (понесенные) налогоплательщиком». Поэтому включение затрат в состав расходов нельзя назвать стимулом к НИОКР. Налоговой льготой в этом случае является только применение так называемой приростной льготы — согласно п. 7 ст. 262 НК РФ определенные виды расходов на НИОКР можно включить в состав расходов с повышающим коэффициентом 1,5, увеличив таким образом данные расходы для целей налогового учета на 50 %. Это приведет к снижению налогооблагаемой прибыли, а значит, и налога на прибыль организаций. Это позволит компании сэкономить на налоговых платежах. Выделяется 6 направлений расходов, для которых может быть применена данная льгота — согласно Постановлению Правительства РФ от 24.12.2008 № 988 это индустрия наносистем, науки о жизни, информационно-телекоммуникационные системы, рациональное природопользование, транспортные и космические системы,

а также направление энергоэффективности, энергосбережения и ядерной энергетики [3].

Для каждого направления в вышеуказанном постановлении перечислен состав расходов, который может быть применен. Например, для информационно-телекоммуникационных систем это:

- технологии доступа к широкополосным мультимедийным услугам, технологии информационных, управляющих, навигационных систем;
- технологии создания электронной компонентной базы и энергоэффективных световых устройств;
- технологии и программное обеспечение распределенных и высокопроизводительных вычислительных систем.

Следует отметить, что данные направления НИОКР обычно требуют серьезных вложений, что затруднительно для технологических стартапов, создающихся преимущественно в форме малых и средних предприятий. Для стимулирования расходов на НИОКР можно предложить предоставлять похожую приростную льготу малым и средним предприятиям, занимающимся НИОКР в иных областях. Для них можно применить коэффициент не 1,5, а ниже, например 1,2 или 1,3. Это даст возможность предприятиям включать в затраты расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки в объеме 120–130 % от реальных, снижая тем самым налог на прибыль организаций.

Следует отметить, что меры по стимулированию НИОКР, предложенные в исследовании, приведут к недопоступлению средств в бюджеты различных уровней. Вместе с тем стимулирование НИОКР должно приводить к увеличению валового внутреннего продукта (ВВП) страны. В частности, исследователи из Университета Сфакса в Тунисе на основе анализа связей между инновациями, высшим образованием и экономическим ростом вывели, что увеличение расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки на 1 % приводит к росту ВВП страны в долгосрочной перспективе на 0,854 %. Таким образом, несмотря на то что предлагаемые меры сократят поступления доходов в бюджеты различных уровней, в долгосрочной перспективе это должно окупиться.

Кроме того, развитие технологического предпринимательства способствует созданию высокопроизводительных рабочих мест, увеличению личного располагаемого дохода и наращиванию внутреннего потребления, что благоприятно сказывается на состоянии экономики страны в целом.

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 07.07.2021).

2. Постановление Правительства РФ от 24.12.2008 № 988 (ред. от 18.03.2021) «Об утверждении перечня научных исследований и опытно-конструкторских разработок, расходы налогоплательщика на которые в соответствии с пунктом 7 статьи 262 части второй Налогового кодекса Российской Федерации включаются

в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5». [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83596/d2799f132c90322b995dfc27556e68ceae5cfbef/ (дата обращения: 07.07.2021).

3. Распоряжение Правительства РФ от 20.06.2017 № 1299-р (ред. от 31.03.2020) «Об утверждении перечня основного технологического оборудования, эксплуатируемого в случае применения наилучших доступных технологий, в целях применения подпункта 5 пункта 1 статьи 259.3 Налогового кодекса РФ» [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_218766/ (дата обращения: 07.07.2021).

4. Федеральный закон «Об охране окружающей среды» от 10.01.2002 № 7-ФЗ (ред. от 02.07.2021) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34823/ (дата обращения: 08.07.2021).

5. Карабанова О. В. Инфраструктура поддержки проектов по реализации национальной технологической инициативы – 2035 // Новое в науке и образовании: тезисы докладов Междунар. ежегод. науч.-практ. конф. Еврейского университета (Москва, 11 апреля 2018 г.) / сост. и отв. ред. Ю. Н. Кондракова. М.: МАКС Пресс, 2018. С. 19–21.

6. Карабанова О. В. Повышение финансовой и правовой грамотности руководителей малых инновационных предприятий в современных условиях // Непрерывное образование в контексте идеи Будущего: новая грамотность: сб. науч. ст. по мат-лам III Междунар. науч.-практ. конф. (Москва, 18–19 июня 2020 г.) / сост. Н. И. Шевченко. М.: А-Приор, 2020. С. 333–335.

7. Шинкарева О. В., Хаустова А. Е. Развитие автоматизированной информационной системы «Налог-3» // Трансформация национальной социально-экономической системы России: мат-лы I Междунар. науч.-практ. конф. (Москва, 30 ноября 2018 г.). М.: Российский гос. ун-т правосудия, 2019. С. 559–564.

8. Karabanova O. V., Sharapova S. A., Magomedov M. D. Competitiveness of a Multicultural Region's Economy: Measuring and Provision // Public Administration and Regional Management in Russia. Challenges and Prospects in a Multicultural Region. Switzerland: Springer Nature, 2020. P. 163–172. DOI: 10.1007/978-3-030-38497-5_19

Literatura

1. Nalogovy`j kodeks Rossijskoj Federacii (chast` vtoraya) ot 05.08.2000 № 117-FZ [E`lektronny`j resurs] // SPS «Konsul`tantPlyus». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (data obrashheniya: 07.07.2021).

2. Postanovlenie Pravitel`stva RF ot 24.12.2008 № 988 (red. ot 18.03.2021) «Ob utverzhenii perechnya nauchny`x issledovanij i opy`tno-konstruktorskix razrabotok, rasxody` nalogoplatel`shhika na kotory`e v sootvetstvii s punktom 7 stat`i 262 chasti vtoroj Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii vklyuchayutsya v sostav prochix rasxodov v razmere fakticheskix zatrat s koefficientom 1,5» [E`lektronny`j resurs] // SPS «Konsul`tantPlyus». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83596/d2799f132c90322b995dfc27556e68ceae5cfbef/ (data obrashheniya: 07.07.2021).

3. Rasporyazhenie Pravitel`stva RF ot 20.06.2017 № 1299-r (red. ot 31.03.2020) «Ob utverzhenii perechnya osnovnogo texnologicheskogo oborudovaniya, e`kspluatiруемого v sluchae primeneniya nailuchshix dostupny`x texnologij, v celyax primeneniya podpunkta 5 punkta 1 stat`i 259.3 Nalogovogo kodeksa RF» [E`lektronny`j resurs] //

SPS «Konsul`tantPlyus». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_218766/ (data obrashheniya: 07.07.2021).

4. Federal`ny`j zakon «Ob ohrane okruzhayushhej sredy`» ot 10.01.2002 № 7-FZ (red. ot 02.07.2021) [E`lektronny`j resurs] // SPS «Konsul`tantPlyus». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34823/ (data obrashheniya: 08.07.2021).

5. Karabanova O. V. Infrastruktura podderzhki proektov po realizacii nacional`noj texnologicheskoy iniciativy` – 2035 // *Novoe v nauke i obrazovanii: tezisy` dokladov Mezhdunar. ezhegod. nauch.-prakt. konf. Evrejskogo universiteta (Moskva, 11 aprelya 2018 g.) / sost. i otv. red. Yu. N. Kondrakova. M.: MAKS Press, 2018. S. 19–21.*

6. Karabanova O. V. Povy`shenie finansovoj i pravovoj gramotnosti rukovoditelej maly`x innovacionny`x predpriyatij v sovremenny`x usloviyax // *Neprery`vnoe obrazovanie v kontekste idei Budushhego: novaya gramotnost` : sb. nauch. st. po mat-lam III Mezhdunar. nauch.-prakt. konf. (Moskva, 18–19 iyunya 2020 g.) / sost. N. I. Shevchenko. M.: A-Prior, 2020. S. 333–335.*

7. Shinkareva O. V., Xaustova A. E. Razvitie avtomatizirovannoj informacionnoj sistemy` «Nalog-3» // *Transformaciya nacional`noj social`no-e`konomicheskoy sistemy` Rossii: mat-ly` I Mezhdunar. nauch.-prakt. konf. (Moskva, 30 noyabrya 2018 g.). M.: Rossijskij gos. un-t pravosudiya, 2019. S. 559–564.*

8. Karabanova O. V., Sharapova S. A., Magomedov M. D. Competitiveness of a Multicultural Region's Economy: Measuring and Provision // *Public Administration and Regional Management in Russia. Challenges and Prospects in a Multicultural Region. Switzerland: Springer Nature, 2020. P. 163–172. DOI: 10.1007/978-3-030-38497-5_19*

O. V. Shinkareva,

O. V. Karabanova

Tax Incentives as an Incentive to Invest in Research and Development

The modern economy is unthinkable without innovation. At the same time, the implementation of technological innovations is traditionally based on research and development (R & D), as well as on the further commercialization of the results of such works. The article provides a brief overview of sources of financing for innovation in the form of R & D. The focus is on the indirect method of stimulating R & D in the form of tax incentives.

Keywords: R & D; innovation; small innovative enterprises; state support; technological entrepreneurship.