

УДК 338.2

JEL: H2, H25, H57, G18, G28, E02, E4

АНАЛИЗ НАЛОГОВОЙ ПОДДЕРЖКИ НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РФ

Дмитрий Иванович Ряховский¹

¹ АНОО ВПО «Институт экономики и антикризисного управления», Российская Федерация

117312, г. Москва, ул. Вавилова д. 53 корп. 3

¹ Доктор экономических наук, доцент, первый проректор АНОО ВПО «Институт экономики и антикризисного управления», профессор кафедры «Налоговое консультирование» Финансового университета при Правительстве РФ

E-mail: umc331@mail.ru

Поступила в редакцию: 04.08.2015

Одобрена: 29.08.2015

Аннотация

В статье проведен анализ налоговых преференций, стимулирующих научно-исследовательскую работу на территории РФ, доказана их низкая эффективность, рассмотрены пути совершенствования инструментария налоговой поддержки активизации научно-исследовательской деятельности.

Ключевые слова: налогообложение научно-исследовательской деятельности, эффективность поддержки научно-исследовательской деятельности, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц, страховые взносы, малый бизнес.

Для ссылки: Ряховский Д. И. Анализ налоговой поддержки научно-исследовательской деятельности в РФ // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). 2015. Т. 6. № 3. С. 103–107.

В настоящее время процессы глобализации и интернационализации актуализируют проблемы инвестиционной активности в целях повышения конкурентоспособности страны. В связи с этим особое значение приобретает налоговая система, имеющая весомую роль в активизации инвестиционных и бизнес-процессов, что особенно важно в научной сфере. Ослабление научно-технического и технологического потенциала страны, сокращение исследований на стратегически важных направлениях развития привело к усилению внешней технологической зависимости, снижению конкурентоспособности российских компаний и кризису экономики России в целом. Одной из приоритетных задач является активизация научных разработок, проведение фундаментальных научных исследований, разработка и внедрение инноваций. Модернизация производственных мощностей, развитие импортозамещающих производств, внедрение инноваций требует значительных вложений в фундаментальные и прикладные научные исследования. Заинтересованность государства в данном вопросе очевидна. В 2012 году на поддержку инноваций из российского бюджета было выделено около 950 млрд. руб. против 750 млрд. в 2011 году и 477 млрд. в 2010 году. В 2013 году затраты государственных компаний на инновации должны составить 1,5 трлн. руб. (<http://www.rg.ru/2012/07/10/innovaciya.html>). Затраты

Федерального бюджета в 2013 году на научные исследования 425301.7 млн. руб. (http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/science_and_innovations/science/#) Внутренние текущие затраты на научные исследования и разработки составили 699948.9 млн. руб. В настоящее время наблюдается тенденция к сокращению расходов на научные разработки. В тоже самое время следует иметь ввиду огромный резерв, имеющийся у государства, в части активизации научных разработок российским бизнесом. Известно, что государство в рыночной экономике не только активно формирует институциональную среду для инвестирования промышленности, но и само выступает одним из основных субъектов инвестиционного процесса. Взаимодействие государства и бизнеса имеет ключевое значение для реализации крупномасштабных, долгосрочных программ и проектов, что приобретает особое значение в условиях кризиса.

Коммерческие научные разработки как правило имеют прикладной характер и характерны наличием внедрений, и для их активизации требуется реанимирование регулирующей функции налогообложения в части стимулирования научно-исследовательской деятельности. В настоящее время действующим налоговым законодательством предусмотрен ряд преференций, стимулирующих научную деятельность. В табл. 1 приведен анализ

Налоговые преференции на НИОКР, предусмотренные НК РФ

Нормативное обоснование льготы	Налог	Суть льготы
П.п. 16, п.п. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ	НДС	Не облагаются НДС НИОКР, выполняемые за счет бюджета, и выполняемые научными и образовательными организациями
П. 17 ст. 150 НК РФ	НДС	Не облагаются НДС ввозимые расходные материалы по перечню, устанавливаемому Постановлением Правительства РФ
П. 3 ст. 221 НК РФ	НДФЛ	Предоставление профессионального вычета в размере 20% за научные разработки
П.п. 14 п. ст. 251 НК РФ п.п. 1.1. п. 2. ст. 251 НК РФ	Налог на прибыль	Гранты и целевые поступления НКО, полученные в соответствии с 127-ФЗ от 23.08.96 «О науке и государственной научно-технической политике»
Пп. 2 п. 2 ст. 259.3 НК РФ	Налог на прибыль	Повышающий коэффициент на ОС не более 3
Ст. 262 НК РФ	Налог на прибыль	Особые условия на включение расходов на НИОКР, в том числе с повышающим коэффициентом 1,5
П. 10 Ст. 262. НК РФ	Налог на прибыль	Положения 262 ст. НК РФ не распространяются на признание для целей налогообложения расходов налогоплательщиков, выполняющих НИОКР по договору в качестве исполнителя (подрядчика или субподрядчика)
Ст. 267.2 НК РФ Ст. 332.1 НК РФ	Налог на прибыль	Создание резерва на НИОКР Особенности ведения налогового учета
Ст. 284.1 НК РФ	Налог на прибыль	Право применения ставки 0% по налогу на прибыль
Ст. 346.16 НК РФ	УСН	Право на включение расходов на НИОКР только в части выполненных своими силами

действующих налоговых льгот, стимулирующих научно-исследовательскую деятельность.

Как видно из табл. 1 действующее налоговое законодательство предусматривает значительное количество налоговых преференций для налогоплательщиков, которые являются как исполнителями, так и заказчиками НИОКР. Проведем анализ действующих налоговых преференций в целях оценки эффективности существующих инструментов поддержки.

1. Льготы по НДС. Основным заказчиком фундаментальных исследований как правило является бюджет. В этой части целесообразность льготы не вызывает сомнений, при условии их выполнения научными и образовательными организациями. Основными заказчиками прикладных научно-исследовательских работ являются предприятия среднего и крупного бизнеса в том числе с участием государства, т.е. плательщики НДС. При перечислении суммы не облагаемой НДС за выполнение НИОКР предприятие теряет право на налоговый вычет в размере 18%, поэтому стимула заказывать НИОКР данные предприятия не имеют, что приводит к тому, что некоторые научные разработки заказываются под видом обычных работ или услуг с отказом от налоговых преференций. Некоторые прикладные исследования выполняют коммерческие организации, в том числе созданные научным сообществом, ко-

торые не могут воспользоваться льготой по НДС, однако, в этом случае им также невыгодно, так как по сути они платят НДС 18% от поступивших денежных средств, а учитывая, что в расходах на выполнение НИОКР существенную долю составляют расходы на оплату труда, то выполнение НИОКР будет невыгодно данной организации из-за НДФЛ (13%) и страховых взносов (30%). Предприятиям, применяющим упрощенную систему налогообложения также невыгодно заказывать НИОКР, так как данные расходы не учитываются в расходах, уменьшающих налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения. При этом как показала практика лица, применяющие единый налог на вмененный доход, единый сельскохозяйственный налог и патентную систему налогообложения являются заказчиками НИОКР скорее в исключительных случаях.

В части льгот, предусмотренных п. 17 ст. 150 НК РФ хочется отметить, что прорывные разработки зачастую требуют нестандартных расходных материалов, включение в перечень которых нецелесообразно в связи с длительностью и по сути невозможностью данного мероприятия. Данный перечень требует постоянного обновления, например, вызывает сомнение отсутствие в данном перечне племенных животных крупного рогатого скота, что особенно важно в условиях импортозамещения.

Выводы:

- а) льгота по НДС эффективна для исполнителя при условии, если заказчиком выступает бюджет, а исполнителем является научная или образовательная организация;
 - б) крупному и среднему бизнесу невыгодно заказывать НИОКР, в связи с потерей НДС, в свою очередь исполнителю НИОКР невыгодно работать с НДС или в альтернативе- удорожание стоимости работ, поэтому льгота неэффективна;
 - в) полное отсутствие стимулов заказывать НИОКР лицам, применяющим УСН;
 - г) необходимо уточнение перечня расходных материалов, ввоз которых на территорию РФ не облагается НДС в связи с необходимостью импортозамещения. (ПОСТАНОВЛЕНИЕ от 24 октября 2014 г. № 1096). В качестве альтернативного варианта возможно существенное расширение данного перечня с ограничением количества ввезенных расходных материалов.
2. Возможность использования профессиональных налоговых вычетов в части НДФЛ. Применение данной льготы интересно и выгодно прежде всего исполнителям научной работы- физическим лицам. Получение вычета возможно в организации-заказчике научной работы. Однако правоприменительная практика налоговых проверок говорит о том, что у проверяющих возникает множество вопросов о правомерности предоставления данного вычета, и в этой связи организации, выполняющие научные исследования при выплате заработной платы стараются не предоставлять профессиональный вычет, мотивируя возможностью его получения физическим лицом по месту жительства путем подачи налоговой декларации и соответствующих документов. В этой связи возможно рассмотреть вопрос включения доходов от выполнения научных работ приоритетных направлений в статью 217 НК РФ, однако, должного эффекта достигнуто не будет.

В результате вышеизложенного можно сделать вывод об отмене данной преференции с одновременным внесением изменений в Федеральный закон 212-ФЗ от 24.07.2009 г. в части использования для данного типа доходов пониженной ставки страховых взносов.

3. Налог на прибыль. В части освобождения научно-исследовательских работ от налога на прибыль действующим налоговым законодательством предусмотрено несколько преференций.

Во-первых, хотелось отметить, что Гранты и целевые поступления НКО, полученные в соответствии

с 127-ФЗ от 23.08.96 «О науке и государственной научно-технической политике» не включаются в доходы налогоплательщика в целях налогообложения прибыли (п.п. 14 п. ст. 251 НК РФ, п.п. 1.1. П. 2. ст. 251 НК РФ). Однако, следует иметь ввиду, что это данные поступления в организацию это по сути своей прямые трансферты из бюджета, имеющие целевую направленность и перечисленные некоммерческим организациям, основной деятельностью которых не является извлечение прибыли. Преференция логично охватывает крайне ограниченное количество организаций и не достигает своей цели – поддержки научно-исследовательской деятельности, так как получение грантов и целевых поступлений предполагает существенные затраты на подготовку конкурсной и отчетной документации.

В части возможности применения повышающих коэффициентов на основные средства следует отметить ограниченность данной преференции, так как основное средство должно использоваться исключительно для научно-технической деятельности и налогоплательщик обязан доказывать данный факт, что приводит к многочисленным налоговым спорам с неоднозначной арбитражной практикой. В этой связи можно сделать вывод о высоких налоговых рисках при использовании данной преференции.

Статьей 262 НК РФ предусмотрены особые условия на включение расходов на НИОКР, в том числе с повышающим коэффициентом 1,5, которые действуют только для тех, кто самостоятельно выполняет НИОКР. Налогоплательщику необходимо сдавать отчет вместе с декларацией. При применении данной преференции существует риск проведения экспертизы и доначислений по налогу на прибыль. Также следует иметь ввиду, что положения 262 ст. НК РФ не распространяются на признание для целей налогообложения расходов налогоплательщиков, выполняющих НИОКР по договору в качестве исполнителя (подрядчика или субподрядчика). Учитывая огромное количество судебных разбирательств по данной статье НК РФ, а также вышеизложенное, можно сделать вывод о существенных налоговых рисках при применении данной преференции.

В части возможности создания резерва на НИОКР (Ст. 267.2 НК РФ, ст. 332.1 НК РФ) существуют особенности ведения налогового учета, но самое главное следует отметить спорный экономический эффект от создания данного вида резервов при практическом применении. Создание данного вида резервов будет экономически эффективным для крайне ограниченного количества организаций в крайне ограниченном числе случаев.

Существует право налогоплательщика использовать нулевую ставку по налогу на прибыль (Ст. 284.1 НК РФ) для образовательных организаций, осуществляющих деятельность на территории РФ. Для целей применения данной преференции Постановлением Правительства РФ от 10 ноября 2011 г. № 917 утвержден специальный перечень видов образовательной деятельности. Существенным условием применения нулевой ставки является наличие выручки от реализации образовательной и научной деятельности в общем объеме выручки более 90 процентов. При этом следует иметь в виду, что постоянно развивающиеся российские образовательные организации открывают новые направления, аккредитация на которые можно получить только после первого выпуска. Данное ограничение существенным образом ограничивает применение данной преференции.

4. Льготы для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения. Не секрет, что основная масса российских предприятий и предпринимателей применяют специальные режимы налогообложения – упрощенную систему налогообложения, единый сельскохозяйственный налог, единый налог на вмененный доход, патентную систему. Отметим, что всего лишь около 3% малых предприятий осуществляют технологические инновации и при этом научные исследования, разработку новых продуктов и новых производственных процессов занимает всего лишь несколько процентов от всех затрат на инновации, и в этой связи можно сделать вывод о том, что малые предприятия вообще не занимаются научными разработками (http://www.gks.ru/bgd/regl/b14_47/Main.htm). При применении упрощенной системы налогообложения действующим законодательством предусмотрено два объекта налогообложения – доходы и доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. При этом для малых предприятий, применяющих упрощенную систему налогообложения статьей 346.16 НК РФ с объектом налогообложения доходы минус расходы предусмотрена возможность уменьшить сумму единого налога на НИОКР, но только в части выполненных собственными силами, что по сути полностью дестимулирует данных тип предприятий занятых научно-исследовательской деятельностью. Налогоплательщики, выбравшие объект налогообложения в виде доходов лишены использования налоговых преференций, что также полностью дестимулирует их заниматься научно-исследовательской деятельностью.

При этом следует иметь в виду, что плавный рост налоговой нагрузки с качественным улучшением

налогового администрирования значительным образом усугубляет состояние российского бизнеса (www.nalog.ru/html/nal_kontrol/nagruzka.xls). Существующие налоговые преференции подвергаются тотальному контролю за правомерностью применения, что зачастую полностью нивелирует экономический эффект от их применения. Собранные налоговые поступления участвуют в различных федеральных, региональных и местных программах развития и поддержки бизнеса. Отрицательной стороной распределения денежных средств конкретным предприятиям является сложность в оформлении документов для их получения, а также дальнейший контроль за их целевым использованием. В результате мы не получаем должного экономического эффекта в виде роста ВВП и активизации бизнеса. Для обеспечения стабильных темпов роста основных экономических показателей необходимы существенные изменения в действующей налоговой системе.

Проведенный анализ показал низкую эффективность предоставляемых преференций в части стимулирования и активизации научно-исследовательской деятельности, что дает основания для уточнения инструментария налоговой поддержки данного вида деятельности.

Если посмотреть какие обязательные платежи являются ключевыми для научно-исследовательской деятельности, то по сути это:

- налог на добавленную стоимость,
- налог на прибыль,
- налог на доходы физических лиц,
- страховые взносы.

Именно вышеперечисленные налоги и взносы составляют основную массу обязательных платежей для организаций, занимающихся научно-исследовательской деятельностью. В этой связи логично предположить направления совершенствования механизма налоговой активизации научно-исследовательской деятельности:

- предоставления права налогоплательщиков, применяющих УСН возможности заказывать НИОКР и включать их в расходы, уменьшающие налоговую базу;
- возможности модернизировать профессиональный вычет на проводимые НИОКР в части автоматического уменьшения налоговой базы на 20% без предоставления соответствующих документов с одновременным внесением изменений Федеральный закон 212-ФЗ от 24.07.2009 г. в части пониженной ставки страховых взносов на доходы физических лиц, получаемых от НИОКР;
- уточнение статьи 262 НК РФ в части возможности предоставления особых условий на вклю-

- чение расходов на НИОКР, в том числе с повышающим коэффициентом 1,5 не только для тех, кто самостоятельно выполняет НИОКР, но и для заказчиков НИОКР;
- применения нулевой ставки по налогу на прибыль в части всех выполняемых НИОКР организациями, в том числе коммерческими. При этом целесообразно предусмотреть нулевую ставку на НИОКР организациям и предпринимателям, применяющим специальные режимы налогообложения;
 - оптимизации законодательства в части разработки компенсационного механизма за лишения права вычета НДС при заказе НИОКР организациям, применяющим общий режим налогообложения. Данная проблема требует решения и в части разработки соответствующих механизмов компенсации при сотрудничестве организаций-плательщиков НДС и неплательщиков. Это активизирует малый бизнес;
 - необходимо полная трансформация налоговой льготы в части перечня расходных материалов, ввоз которых на территорию РФ не облагается НДС (ПОСТАНОВЛЕНИЕ от 24 октября 2014 г. № 1096). В качестве альтернативного варианта возможно установление открытого перечня с дальнейшим доказыванием использования ввезенных материалов исключительно для нужд НИОКР.
2. Гончаренко Л.И., Жукова Е.И., Пинская М.Р. Налогообложение организаций: учебник / под науч. ред. Л.И. Гончаренко. М., 2014.
 3. Гончаренко Л.И. Налоговые риски: теория и практика управления // Финансы и кредит. 2009. № 2 (338). С. 2–11.
 4. Малис Н.И. Социальный аспект налогового реформирования. // Финансы. 2012. № 5. С. 35–39.
 5. Малис Н.И. Вопросы налогообложения в условиях кризиса // Финансы. 2009. № 8. С. 23–26.
 6. Ряховский Д.И. Налоговое стимулирование инвестиционной деятельности // Научно-практический журнал «Экономика, статистика и информатика». 2012. № 3. С. 75–79
 7. Ряховский Д.И. Формирование методов поддержки инвестиционной деятельности организаций (теория и методология). М.: ИЭАУ, 2010. 276 с.
 8. Хоружий Л.И., Напшева М.М. Бухгалтерский учет, контроль и налогообложение в сельском хозяйстве. М.: Альфа-Пресс, 2001. 16,0 п.л.
 9. СПС «Консультант +»
 10. <http://www.nalog.ru/>
 11. <http://www.gks.ru/>

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации.

M.I.R. (Modernization. Innovation. Research)
ISSN 2411-796X (Online)
ISSN 2079-4665 (Print)

INNOVATION

ANALYSIS OF TAX SUPPORT FOR RESEARCH ACTIVITIES IN THE RUSSIAN FEDERATION

D. I. Ryakhovsky

Abstract

The article analyzes the tax incentives to encourage research work on the territory of the Russian Federation, proved their inefficiency, discussed ways to improve the instruments of tax support enhanced research activities.

Keywords: *taxation of research activities, the effectiveness of support for research activities, income tax, value added tax, the tax on personal income, insurance premiums, small business.*

Correspondence: *Ryakhovsky Dmitry Ivanovich, Institute of economics and crisis management (117312, Moscow, Vavilovs street d.53 building 3), Russian Federation, umc331@mail.ru*

Reference: *Ryakhovsky D. I. Analysis of tax support for research activities in the Russian Federation. M.I.R. (Modernization. Innovation. Research), 2015, vol. 6, no. 3, pp. 103–107.*