Налоговые льготы: анализ практики применения и оценка эффективности действия».

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ....3

Глава 1. Налоговые льготы в системе налогового регулирования....6

1.1. Налоговое стимулирование инновационной и инвестиционной деятельности как направление налоговой политики....6

1.2. Экономико-правовое содержание налоговых льгот и налоговых преференций....14

1.3 Виды налоговых льгот и их роль в поддержке инновационной деятельности....30

Глава 2. Анализ практики применения налоговых льгот для стимулирования инвестиционно-инновационной деятельности....34

2.1. Налоговое инвестирование инвестиций в основной капитал и внедрение энергосберегающего оборудования....34

2.2 Налоговое стимулирование НИОКР и развитие инновационной деятельности....39

Глава 3. Налоговые льготы как инструмент стимулирования развития особых экономических зон 45

3.1 Проблемы предоставления налоговых льгот резидентам особых экономических зон в России и в зарубежных странах....45

3.2. Перспективы развития использования налоговых льгот для реализации мер государственной экономической политики....54

ЗАКЛЮЧЕНИЕ....61

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ....67

ПРИЛОЖЕНИЯ....72

Приложение 1....73

Схема налогового регулирования организаций наноиндустрии....73

....73

Приложение 3....76

ВВЕДЕНИЕ

Налоговые льготы – элемент налога, определяющий частичное или полное освобождение физических или юридических лиц от уплаты налогов. В зависимости от типа государства, его социально-экономического развития и финансовой политики могут существовать различные виды налоговых льгот: не облагаемый налогом минимум доходов; налоговые скидки; полное освобождение от уплаты некоторых налогов; выделение некоторых форм доходов, не подлежащих налогообложению, и т.д. Налоговые льготы могут использоваться государством для стимулирования научно-технического прогресса, форсированного развития перспективных отраслей производства; для облегчения предприятию финансового бремени, обусловленного необходимостью соблюдения экологических требований; для социальной поддержки малоимущих слоев общества; для проведения определенной демографической политики.

Налоговые льготы представляют собой механизм дополнения основных прав и свобод субъекта специфическими возможностями юридического характера. Налоговые льготы выступают законными изъятиями, установленными компетентными органами в нормативных актах. Запрещение законом предоставлять льготы в индивидуальном порядке преследует цель свести к минимуму корыстное усмотрение, которое может проявиться в этом процессе. Однако мировая практика показывает, что налоговые льготы, как правило, влекут злоупотребления со стороны тех, кто их предоставляет, огромные потери бюджетных средств и т.д.

В российское налоговое законодательство было внесено множество изменений, направленных на стимулирование как инновационной, так и инвестиционной деятельности, однако не все принятые новации дали желаемый результат. Анализ налогового законодательства показывает, что принятые изменения носят точечный характер, отсутствуют единые методологические подходы к применению тех или иных стимулирующих

льгот на практике. Кроме того, не нашли должного отражения в налоговом законодательстве положения, направленные на формирование и поддержание спроса на инновации, не получил необходимой теоретической разработки вопрос запрета применения существующих льгот по устаревшему оборудованию.

Таким образом, проблема налогового регулирования инновационной и инвестиционной деятельности нуждается в изучении и проработке методов ее использования в практической деятельности. Необходимо исследование особенностей применения методов налогового регулирования инновационной и инвестиционной деятельности, изучение проблем, возникающих с их применением на практике, и путей их решения.

Целью работы является выявление основных принципов и границ использования налоговых льгот для решения проблем, стоящих перед Российской Федераций, разработка и обоснование практических рекомендаций по налоговому регулированию инвестиционной деятельности на федеральном уровне и уровне субъектов РФ, а также по налоговому стимулированию развития особых экономических зон.

В соответствии с целью работы вытекают следующие задачи:

- проанализировать экономико-правовое содержание налоговых льгот и налоговых преференций;
- изучить виды налоговых льгот и их роль в поддержке инновационной и инвестиционной деятельности;
- проанализировать практику налогового инвестирование инвестиций в основной капитал и внедрение энергосберегающего оборудования;
- отразить методы налогового стимулирование НИОКР и развитие инновационной деятельности;
- определить проблемы предоставления налоговых льгот резидентам особых экономических зон в России и в зарубежных странах

- ❖ разработать перспективы налогового стимулирования деятельности государственных научных центров и резидентов особых экономических зон.

Объектом исследования являются правоотношения в области использования налоговых льгот для целей реализации государственной политики.

Предметом исследования выступают налоговые механизмы стимулирования инновационной и инвестиционной деятельности.

Теоретической базой исследования послужили труды ученых, занимающихся проблематикой налогового регулирования как инструмента воздействия на развитие экономики.

В качестве **информационной базы исследования** была использована действующая нормативная правовая база по налогообложению; законодательные акты субъектов РФ, регламентирующие предоставление налоговых льгот субъектам инновационной и инновационной деятельности, официальные статистические данные Федеральной службы государственной статистики, разъяснения Министерства Финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы Российской Федерации, решения судов, было изучено большое количество статей по данной теме.

Глава 1. Налоговые льготы в системе налогового регулирования

1.1. Налоговое стимулирование инновационной и инвестиционной деятельности как направление налоговой политики

Роль государства в управлении инновационным развитием во всех странах современного общества определяется как главенствующая. В управлении инновационным развитием государство обеспечивает законодательное и нормативно-правовое регулирование, разрабатывает порядок отбора и реализации важнейших инновационных проектов для поддержки и софинансирования, содействует ускоренному развитию приоритетных отраслей и производств, содействует развитию инновационных предприятий в сфере малого инновационного бизнеса, формирует территории концентрации инновационного бизнеса - технопарки, наукограды, особые экономические зоны. Вместе с тем вопросы о том, как организовать благоприятную среду для инновационного развития, привлечь инвестиции в венчурный бизнес, в каких правовых формах хозяйственных обществ инновации лучше реализуются, как обеспечить кадрами предприятия инновационной сферы и многие другие, остаются не до конца решенными[1].

Мировой опыт показывает, что поступательное социально-экономическое развитие государства и обеспечение его конкурентоспособности на внешнем рынке обеспечивается, прежде всего, наличием развитой среды "сосредоточения знаний", основанной на большом секторе фундаментальных исследований в совокупности с эффективной системой образования, развитой национальной инновационной системой, целостной государственной политикой и нормативно-правовым обеспечением в сфере инновационной деятельности.

---

[1] Верховец О.А. Инновации и их роль в экономическом росте России [Текст]: монография / О.А. Верховец ; Министерство образования и науки РФ, Омский гос. ун-т им. Ф.М. Достоевского. - Омск: Изд-во ОмГУ, 2011.

Налоговый кодекс РФ, предусматривающий льготные режимы для предприятий производящих инновационную продукцию постоянно дорабатывается, вносятся изменения направленные на стимулирование развития инновационной деятельности за счет предоставления налоговых льгот. Так, в целях стимулирования инновационной деятельности Федеральным законом от 19 июля 2013 г. N 195-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования условий для финансирования инновационной деятельности» внесены изменения и дополнения в Налоговый кодекс РФ, в частности главы 21, 25, 26.2 НК РФ[1]. В п. 2 ст. 149 НК РФ внесены изменения, согласно которым не подлежит обложению НДС реализация (передача) исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

В соответствии с 25 главой НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде средств, полученные из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций, а также из иных фондов поддержки научной и (или) научно-технической деятельности.

Роль государства в регулировании инноваций путем предоставления налоговых льгот можно проанализировать на примере зарубежных стран, поскольку многие имеют положительный опыт подготовки почвы для роста на инновационной основе. Наибольший интерес среди англо-саксонских стран

[1] Федеральный закон от 19 июля 2013 г. N 195-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования условий для финансирования инновационной деятельности».

вызывают налоговые системы США, Великобритании и Ирландии[1]. Основными налоговыми льготами в этих странах являются:

- скидки на прибыль в размере капиталовложений в новое оборудование и строительство;

- уменьшение налогооблагаемой прибыли на сумму расходов на НИОКР;

- отнесение к текущим затратам расходов на отдельные виды оборудования, обычно используемого в научных исследованиях;

- налоговые каникулы;

- создание за счет прибыли фондов специального назначения, не облагаемых налогом;

- налогообложение прибыли по пониженным ставкам (для малых и средних предприятий) [2].

Таблица 1. Налоговые льготы, стимулирующие инвестиционно-инновационную деятельность в зарубежных странах

[1] Погорлецкий А.И. Международное налогообложение. Учебник. - СПб.: Михайлова В.А., 2013. С. 243.
[2] Алагузов Р.Ж. Зарубежный опыт инновационной политики: уроки для Казахстана // www.kisi.kz.

	Налоговый кредит (R&D credit)	Ускоренная амортизация	Налоговые каникулы	Налоговые вычеты по имуществу, используемому в НИОКР	Инвестиционный налоговый кредит	Списание расходов на НИОКР
Китай	-	+	+	-	+	**+ (150%)**
Германия	-	+	-	+	-	-
Индия	-	-	-	+	+	**+ (150%)**
Израиль	-	-	+	-	-	-
Япония	+	-	-	-	+	+
Корея	+	-	+	-	+	+
Нидерланды	-	-	+ («инновац. копилка»	-	-	-
Сингапур	-	-	+	-	+	+
Великобритания	+ (для малых и средних организаций)	+	-	-	-	+
США	-	+	-	-	-	-

Рассмотрим особенности применения некоторых налоговых стимулов в отношении инновационной активности предприятий в разных странах.

Инвестиционный налоговый кредит (доля стоимости инвестиций, вычитаемая из суммы налоговых обязательств) предоставляется компаниям, направляющим инвестиции на внедрение новой техники, оборудования, технологий и т.п., и имеет форму скидки, которая:

- устанавливается в процентах от затрат;

- вычитается из суммы начисленного налога на прибыль компании.

Особенности предоставления в разных странах: Япония - 5,3% (для электронной техники и оборудования); Великобритания - 50% для первого года эксплуатации новой техники, технологии, материалов и т.п.; Канада - 10 - 15% в зависимости от освоенности территории месторасположения

компании; Ирландия - 100%; США - в отношении энергетического оборудования.

Снижение налоговой базы за счет ускоренной амортизации оборудования используется для стимулирования опережающего развития конкретных отраслей, поощрения НИОКР или для общего инвестиционного оживления. При этом применяются нормы ускоренной амортизации от 10 до 50%, наиболее распространенная ставка составляет 15 - 18%. Предоставляется предприятиям, направляющим инвестиции на внедрение новой техники, оборудования.

Особенности предоставления в разных странах:

Великобритания - списание полной стоимости технического оборудования в первый год его работы[1];

Франция - к энергосберегающему, экологическому, информационному оборудованию (амортизация компьютера за 1 год) с коэффициентами амортизации:

- срок службы до 4 лет - 1,5;
- срок службы 5 - 6 лет - 2;
- срок службы более 6 лет - 2 - 2,5

Швеция - списание оборудования со сроком службы до 3 лет и с незначительной ценностью в расходы в год приобретения машин и оборудования - в течение 4 - 5 лет;

Австрия, Малайзия, Нидерланды, Норвегия - 100% расходов на энергетическое оборудование нефтедобывающих отраслей[2].

Объемная скидка с расходов. Компании, направляющие инвестиции на НИОКР, применяют скидку, которая:

- дает льготу пропорционально размерам затрат;
- вычитается из налогооблагаемых доходов.

---

[1] Иванова Н.И. Формирование и эволюция национальных инновационных систем. - М.: ИМЭМО РАН, 2011. С. 73.

[2] Церенова К.Н. Налоговая составляющая инновационной деятельности // Налоги и налогообложение.-. 2013.-. N 5. – 15 с.

Особенности предоставления в разных странах:

США, Великобритания, Канада, Бельгия, Швеция, Италия - 100% расходов на НИОКР.

В США данная скидка в размере 20% затрат также предоставляется субъектам частного сектора, производящим финансирование фундаментальных исследований;

Австралия - 150%;

Германия - списание 40% расходов на приобретение оборудования и приборов, используемых для проведения НИОКР в первый год;

"Потолок списаний" в Японии, Южной Корее - не выше 10% налога, в Канаде - 75%, на Тайване - 50%.

В Норвегии скидка предоставляется предприятиям энергетических и нефтедобывающих отраслей на поисково-разведочные работы, на финансовые издержки в связи с ведением нефтедобывающей деятельности на низкорентабельных месторождениях.

Приростная скидка с расходов.

1. Для компаний, направляющих инвестиции на внедрение новой техники, оборудования, технологий и т.п.:

- определяется исходя из достигнутого увеличения затрат на НИОКР по сравнению с уровнем базового года или среднего за период;

- действует после того, как указанные расходы были произведены.

Особенности предоставления в разных странах:

Франция - 50% (но не более 5 млн франков в год);

Канада, Япония, Тайвань - 20%;

США - 20% (к расходам на НИОКР, направленным на создание новой продукции или разработку новых технологических процессов).

2. Для компаний, несущих расходы на подготовку кадров:

- стимулирует подготовку кадров;

- освобождается от налогов прирост расходов на подготовку кадров.

Например, во Франции размер скидки составляет 25% от прироста расходов (100% там, где безработица велика).

Необлагаемые фонды специального назначения[1]. У предприятий связи и коммуникаций не облагаются специальные инновационные фонды, формирующиеся из полученной прибыли. В странах ЕС такие фонды могут составлять 16 - 50% прибыли предприятия. В Великобритании для компаний с объемом основных фондов менее 10 млн фунт. стерл. устранен облагаемый налогом предел в 1 млн фунт. стерл.

Налоговые каникулы. Разрешение не уплачивать (уплачивать частично) налог в первые годы деятельности обычно предоставляется вновь созданным научно-исследовательским, малым и средним предприятиям. К примеру, во Франции такие налогоплательщики освобождены от уплаты 50% подоходного налога в течение 5 первых лет деятельности.

Пониженная ставка налога. Снижение ставки налога на прибыль обычно производится для стартующих инновационных компаний. К примеру, в Великобритании ставка снижается с 20% до 1%. В свою очередь, предприятия, инвестирующие в стартующие инновационные компании, могут претендовать на:

- снижение ставки на прирост капитала от долгосрочных инвестиций;
- освобождение от налогообложения при реинвестировании;
- стимулирование создания венчурных инвестиционных институтов.

Особенности предоставления в разных странах:

Великобритания - с 30% до 19%;

Бельгия - с 40% до 29%;

Франция - с 34% до 15%;

Ирландия - с 15% до 12%.

Успешность действия указанных налоговых льгот подтверждена конкретными фактами. Так, в Великобритании еще 10 лет назад было

[1] Протопопова Н.И. Налоги как инструмент формирования инновационного сектора национальной экономики: методологический аспект //Налоги и налогообложение . - № 11 – 2012 г. с. 5

инвестировано 295 млн фунт. стерл. в 690 высокотехнологичных компаниях. Льготные режимы налогообложения в ирландских свободных экономических зонах создали в Ирландии мощную высокотехнологичную производственную базу, примером достижений которой, в частности, является производство процессоров последнего поколения на ирландском предприятии корпорации Intel [1].

В то же время интересен опыт Германии в сфере государственно-правового регулирования предоставления налоговых льгот компаниям, осуществляющим НИОКР. Здесь полностью отказались от применения фискальных стимулов (отсутствует специальное законодательство, посвященное вопросу регулирования налоговых льгот), что, однако не мешает стране находиться в ряду инновационно развитых стран. Более того, в законодательстве нет четкого определения НИОКР, а издержки на них составляют вычитаемые из налогооблагаемого дохода расходы на осуществление деятельности, при условии, что они применяются для приобретения новых научных или технических знаний или опыта общего характера, разработки новых продуктов или процессов производства и т.п.

Как показывает зарубежный опыт, между уровнем налогообложения и склонностью к предпринимательству вообще, инновационному в частности, наблюдается прямая зависимость. Так, Министерство промышленности Швеции установило, что варьирование размера налога на прибыль в диапазоне от 0 до 25% почти не влияет на уровень предпринимательской инициативы, но если налог начинает превышать 25%, то склонность к предпринимательству быстро уменьшается, если же налог достигает 50% от прибыли, то склонность к инновациям и связанным с ними капитальным вложениям практически исчезает.

Уровень налогообложения, являясь, безусловно, эффективным инструментом экономической политики государства, задается

[1] Погорлецкий А.И. Международное налогообложение. Учебник. - СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2011. С. 252.

практическими нуждами общества на данном этапе его развития. Примером тому может служить налоговая политика США.

Безусловно, для создания эффективного института налоговых льгот необходимо широко использовать мировые уроки, проявившие себя зарубежные схемы и способы развития и поддержки инноваций. Учитывая мировой опыт в области налоговой политики, направленной на поддержание инновационной деятельности, и текущее состояние налогового стимулирования российской экономики, целесообразно предусмотреть такие дополнения и изменения в нормах отечественного налогового законодательства, которые будут распространяться на все субъекты инновационной деятельности и станут фактором роста инновационной активности.

1.2. Экономико-правовое содержание налоговых льгот и налоговых преференций

Налоговые льготы представляют собой совокупность способов и мер поощрения налогоплательщика, предоставляемых в соответствии с законодательством и направленных на решение определенных социально-экономических задач, поощрение некоторых видов деятельности, поддержку низкооплачиваемых слоев населения и иные аналогичные цели.[1]

Все налоговые льготы принято классифицировать по ряду признаков на следующие группы:

- личные налоговые льготы и льготы для юридических лиц;
- общие для всех налогоплательщиков льготы и специальные (частные) налоговые льготы для отдельных категорий плательщиков;
- безусловные и условные налоговые льготы;
- общеэкономические и социальные налоговые льготы.

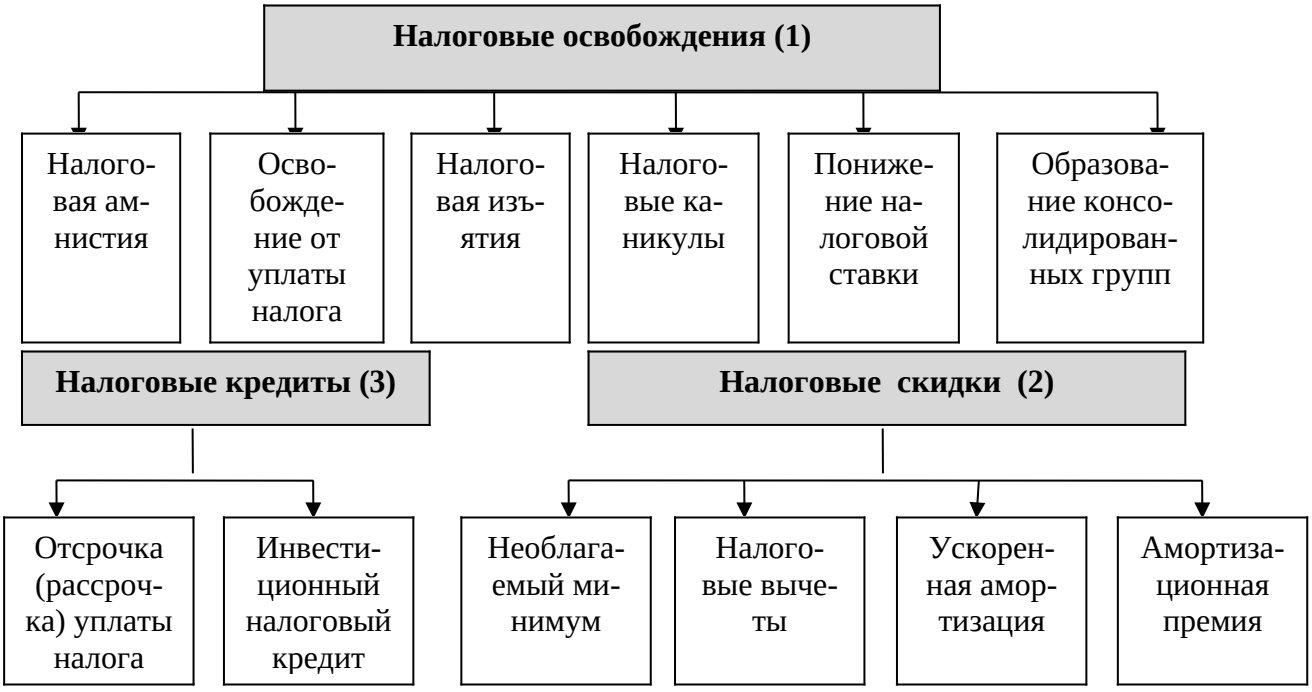
[1] Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2010. С. 67.

В основе предлагаемой к рассмотрению классификации лежат различия в методах льготирования, возникшие в результате их влияния на изменение конкретного элемента структуры налога (объект, плательщик, ставка, налоговая база, окладная сумма налога). В обозначенном разрезе все налоговые льготы можно разделить на три укрупненные группы: налоговые освобождения, налоговые скидки и налоговые кредиты.

Рассмотрим более подробно экономическое содержание, характерные особенности и состав названных выше 3-х основных укрупненных групп налоговых льгот на рисунке 1.

Несмотря на большое разнообразие своего состава, первую группу льгот можно объединить под общим названием "**Налоговые освобождения**".

Налоговая амнистия - это освобождение лица, совершившего налоговое правонарушение, от соответствующих штрафных санкций за эти нарушения. Они применяются, как правило, в отношении плательщиков, допустивших налоговые правонарушения по небрежности и добровольно заявивших об этом в налоговые органы.[1] В теории налогообложения принято выделять следующие формы налоговой амнистии:



[1] Улюкаев А. Государственные финансы и региональное развитие [Текст] // Вопросы экономики, 2011, № 3. – С. 114.

Рисунок 1. Классификация налоговых льгот[1]

- встроенная, которая предусматривает введение в законодательство предельных сроков взыскания налоговой задолженности (например, в Швеции этот срок составляет 5 лет) и предоставляет налоговым органам право заключения с налогоплательщиком мирового соглашения (о списании части или всей суммы задолженности).

- регулярная, представляющая собой установление строго определенных периодов времени (3-4 месяца), в течение которых налогоплательщики могут добровольно признать наличие у себя налоговых правонарушений в обмен на применение к ним более льготных, чем обычно, норм наказаний и штрафных санкций. Этот вид амнистии практикуют страны с несовершенным налоговым законодательством, например, Индия.

- разовая амнистия обычно увязывается с моментами серьезного изменения налогового законодательства по конкретным видам налогов. Такие амнистии строго ограничены по кругу объектов налогообложения и категориям налогоплательщиков. Например, в Европе налоговые амнистии применялись лишь в отношении вкладов граждан в иностранных банках.

По степени охвата налогоплательщиков и пределам применения также различают региональную, секторальную и индивидуально-целевую налоговые амнистии.

Целями проведения налоговой амнистии обычно являются: пополнение бюджета за счет поступления налоговой задолженности; расширение налоговой базы путем вовлечения средств из теневого в легальный оборот; получение дополнительных источников инвестиций в виде репатриируемых зарубежных денежных накоплений.

Таблица 2. Аргументы за и против налоговых амнистий

Аргументы за налоговые амнистии	**Аргументы против налоговых амнистий**
- несовершенство принятого ранее	- сомнения в результатах амнистии;

[1] Поляк Г.Б. Проблемы правового регулирования бюджетного процесса в РФ. [Текст] // Экономист. - № 2 – 2011 г. – С. 36.

налогового законодательства; - более высокий уровень налоговой нагрузки; - возможность пополнения бюджета; - создание стимулов для правомерного поведения.	-несправедливость по отношению к добросовестным налогоплательщикам; - "ловушка" для предпринимателей.

Налоговая льгота в виде ***полного освобождения от уплаты налога отдельных категорий плательщиков*** (участники войны, инвалиды и т.д.) применяется в основном по отношению к личным налогам, реже от налогов могут освобождаться и некоторые категории юридических лиц.[1]

Налоговые изъятия представляют собой выведение из-под налогообложения отдельных элементов объекта налога. Например, в соответствие с пп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ, операции по предоставлению займов в денежной форме, а также оказание финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме не облагаются налогом на добавленную стоимость.

Налоговые каникулы - это полное освобождение налогоплательщика от уплаты налога на определенный период времени. Так, в течение первых пяти лет резиденты как промышленно-производственных, так и технико-внедренческих экономических зон освобождаются от уплаты налога на имущество и земельного налога. Причем льгота по налогу на имущество действует с момента постановки его на учет, а для земельного налога - с момента получения прав собственности.

Понижение налоговых ставок предполагает частичное или полное освобождение от уплаты налога, исчисленного по полной ставке, путем применения льготных размеров ставки. Например, в соответствии со ст. 164 НК РФ, установлены различные ставки налога на добавленную стоимость: 0% - для экспортируемых товаров, 10% - для реализации продуктов питания и детских товаров, 18% - реализация иных товаров, работ, услуг. Также в соответствии со ст. 246 НК РФ не признаются налогоплательщиками

[1] Хрешкова В.В. Льготы в финансовом праве: теоретико-правовой аспект // Финансовое право. 2014. N 2. – С. 7.

организации, являющиеся иностранными организаторами XXII Олимпийских зимних игр и XI Параолимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи или иностранными маркетинговыми партнерами Международного олимпийского комитета, в отношении доходов, полученных в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Параолимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи.

Образование консолидированных групп налогоплательщиков также можно считать одной из разновидностей налоговых льгот, поскольку направлено на уменьшение налоговых обязательств по группе в целом, по сравнению с суммарными налоговыми обязательствами, исчисленными по каждому участнику в отдельности. Образование консолидированной группы налогоплательщиков необходимо рассматривать с разных сторон, а не только с позиций текущих интересов бюджета. Во-первых, право на консолидацию (сложение доходов и убытков, зачет как внутрифирменный оборот передачи доходов и товаров между материнским и дочерними предприятиями) действительно широко используется в рыночно развитых странах в качестве налоговой льготы инвестиционного характера. Во-вторых, это эффективный рыночный метод концентрации капитала и санации малорентабельных и убыточных предприятий при условии рационального и целевого использования финансовых ресурсов, высвободившихся в результате экономии на налогах. Под режимом консолидированного налогообложения понимается возможность уплачивать один или несколько налогов, например налог на прибыль, материнской компании от имени группы взаимосвязанных предприятий, такая группа взаимосвязанных предприятий рассматривается как единый налогоплательщик по этому налогу.

На первом этапе консолидированные налоговые группы были созданы только в целях налога на прибыль организаций, т.к. консолидация НДС требует дополнительной проработки с целью выработки принципов

консолидации, создающих минимальные выпадающие доходы федерального бюджета и увязки с системой учета и отчетности.[1]

Преимущества, которые может дать введение режима консолидированного налогообложения для бизнес-сообщества:

- упрощается управление финансовой системой консолидированной группы предприятий;

- появляется возможность зачета убытков отдельных предприятий группы, для государственных органов;

- повышается конкурентоспособность крупных компаний на международных рынках;

- отчасти снимается проблема трансфертного ценообразования на внутреннем рынке;

- упрощается налоговый контроль;

- сокращаются расходы на налоговое администрирование.

Вторая группа, **налоговые скидки** представляют собой группу налоговых льгот более сложного порядка, сопряженных, как правило, с разнообразными условиями для получения прав на них. Это группа налоговых льгот, направленных на прямое уменьшение налоговой базы на установленную величину законодательно разрешенных к вычету видов расходов в целях стимулирования их экспансии и некоторых видов доходов.

В понятие налоговая скидка входит ***необлагаемый минимум*** - прямой первоначальный вычет минимальных сумм из валовой стоимости объекта налога.

Другой налоговой скидкой являются ***налоговые вычеты*** - исключение из налоговой базы отдельных текущих расходов, имущества и некоторых видов доходов. В настоящий момент такая налоговая преференция установлена,

[1] Хрешкова В.В. Льготы в финансовом праве: теоретико-правовой аспект // Финансовое право. 2014. N 2. – С. 11.

например, при подоходном налогообложении физических лиц в виде социальных, имущественных налоговых вычетов.[2]

Инновационные скидки следует выделить в самостоятельный вид в силу их особой целевой направленности. Инвестиционные скидки предполагают вычеты из налогооблагаемой прибыли определенных видов инвестиционных расходов, как правило, в определенных процентах к ним или к сумме налога. Например, пункт 2 ст. 262 НК РФ предусматривает признание для целей налогообложения расходов налогоплательщика на НИОКР, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство, осуществленные им самостоятельно или совместно с другими организациями (в размере, соответствующем его доле расходов), равно как на основании договоров, по которым он выступает в качестве заказчика таких исследований или разработок, после завершения этих исследований или разработок (завершения отдельных этапов работ) и подписания сторонами акта сдачи-приемки. Указанные расходы равномерно включаются налогоплательщиком в состав прочих расходов в течение одного года при условии использования указанных исследований и разработок в производстве и при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования или их отдельные этапы. Расходы, не давшие положительного результата, также включаются в состав прочих расходов в сумме фактических затрат в течение года.

С 2012 года введена льгота для объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность. На три года освобождены от налога оборудование, которое попало в перечень правительства. Перечень оборудования прописан в постановлении правительства N 308 от 16 апреля 2012 г. В нем предусмотрено 132 вида высокоэнергетического оборудования.

[2] Сенчагов В.В. Бюджетная политика и ее роль в обеспечении экономического роста./ Вопросы экономики[Текст] . № 5. – с. 63.

Своеобразной формой налоговых скидок, преследующей цель стимулирования роста инвестиций и внедрения новой техники, выступает механизм ***ускоренной амортизации***, позволяющий предприятиям уменьшить налоговую базу при обложении налогом на прибыль и на имущество, снизить налоги и в более короткий промежуток времени накопить необходимые финансовые ресурсы для замены устаревшего производственного оборудования новым. Например, для амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), к основной норме амортизации налогоплательщик, у которого данное основное средство должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга), вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3.

Таблица 3. Амортизационные льготы в различных странах

Страна	Вид амортизационной льготы
Великобритания	свободная амортизация активов, включая здания
Дания	ускоренная амортизация (20%)
Израиль	
США	ускоренная амортизация (25%)
Финляндия	ускоренная амортизация (30%)
Германия	
Швеция	
Франция	единовременно 100% или ускоренная амортизация 20% в течение 5 лет
Япония	ускоренная амортизация (до 25%)

Льготой при расчете налога на прибыль организаций является ***амортизационная премия***, позволяющая единовременно списывать в расходы часть стоимости капитальных вложений в основные фонды. Амортизационная премия также может использоваться в случае достройки, реконструкции, ремонта объектов основных средств. В соответствии с п. 9 ст. 258 НК РФ в состав расходов можно включать затраты на капитальные вложения в размере не более 30 % в отношении основных средств, относящихся к 3-7 амортизационным группам и не более 10 % в отношении основных средств, относящихся к другим амортизационным группам. Такое же правило применяется для рас-

ходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств. С 2013 г. амортизационная премия восстанавливается, если покупателем основного средства является лицо, взаимозависимое с налогоплательщиком. В случае продажи основного средства с 2013 года амортизационная премия не восстанавливается.

Наиболее сложным элементом в системе налоговых льгот является третья группа – **инвестиционный налоговый кредит**. Инвестиционный налоговый кредит предоставляется только в соответствии с основаниями, предусмотренными ст. 67 НК РФ, согласно которой инвестиционный налоговый кредит предоставляется организации при осуществлении инвестиций в создание объектов с высокой энергетической эффективностью. В частности, лизинговая организация после приобретения оборудования высокой энергетической эффективности может получить инвестиционный налоговый кредит на срок от одного года до пяти лет.[1]

Следует не согласиться с отнесением к категории налоговых кредитов такой льготы, как *возврат ранее уплаченных налогов*, и тем более - с проведением аналогии этой льготы с *налоговой амнистией*, как это делают некоторые экономисты. К примеру, имеющий место в свое время в России возврат предприятиям-экспортерам уплаченного поставщикам НДС при вывозе товаров с территории РФ никак нельзя назвать налоговой амнистией. Происходило лишь возмещение из бюджета ранее уплаченного ими налога с целью стимулирования экспорта товаров, обороты по которым были освобождены от уплаты НДС. Такой порядок если и можно было отнести к налоговому кредиту, то к кредиту не плательщику, а государству.[2]

Неверно смешивать понятие налогового кредита с экономической *категорией кредита* как формой движения ссудного капитала на основе принципов срочности, возвратности и платности. Такое название в отношении од-

[1] Письмо Минфина России от 12.03.12 № 03-02-07/1-58
[2] Теория государства и права: курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. М.: Юристъ, 2010. С. 23.

ной из групп налоговых льгот весьма условно и отражает не сущностные, а лишь отдельные внешние черты категории кредита. Даже инвестиционный налоговый кредит, наиболее близкий к последнему, можно считать таковым только с определенными оговорками.

В широком, системном понимании, налоговые кредиты – это группа условных (требующих дополнительных оснований), предполагающих непосредственное сокращение налогового обязательства (налогового оклада) с целью оказания нуждающимся предприятиям финансовой поддержки, стимулирования пользователей в производственном и социальном развитии предприятий и территорий, а также исключения двойного налогообложения. Популярность налоговых кредитов во всем мире связана с их преимуществами по сравнению с другими льготами. Во-первых, налоговые кредиты предполагают прямое сокращение налоговых обязательств плательщика перед бюджетом путем уменьшения окладной суммы налога и отсрочки (рассрочки) платежа. При правильном применении данных льгот это должно быть выгодно и пользователю, и государству. Причина тому - их преимущественно целевая направленность на послабление налогового бремени (исключение двойного налогообложения) и на развитие производственной и социально-экономической базы пользователей и территорий, что должно способствовать росту производства, доходов и прибыли, а значит, и увеличению массы налоговых поступлений в будущем. Во-вторых, налоговые кредиты в большей степени учитывают имущественное положение налогоплательщика, чем другие виды льгот, при условии, что они будут предоставляться действительно нуждающимся в помощи субъектам налоговых отношений.[1]

Отсрочка или рассрочка по уплате налога, регламентированная ст. 64 НК РФ, представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии определенных оснований на срок, не превышающий одного года, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности. Решением Правительства РФ может быть предоставлена

[1] Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2010. С. 96.

отсрочка или рассрочка по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, на срок от 1 года до 3 лет. Отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставляется по одному или нескольким налогам.

Основания предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога:

- причинение этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- задержка этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;
- угроза банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога, утверждения арбитражным судом мирового соглашения либо графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления;
- если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;
- если производство и реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер. Перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, утверждается Правительством РФ;
- при наличии оснований для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставлена по основаниям угрозы банкротства, сложного имущественного положения плательщика, при сезонном характере производства и перемещении товаров через границу в особых случаях, на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки, равной одной второй ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей на период отсрочки или рассрочки.[1] Если отсрочка или рассрочка по уплате налогов предоставлена при причинении ущерба налогопла-

[1] Дейкин А.В. Любимцев Ю.А. О мерах оптимизации и стерилизации. [Текст] // Экономист. 2011. № 2 с. 97.

тельщику стихийными бедствиями или задержкой финансирования из бюджета, на сумму задолженности проценты не начисляются.

Инвестиционный налоговый кредит является наиболее перспективной формой налогового регулирования. Это самостоятельный вид целевого налогового кредита, связанный исключительно со стимулированием инвестиционной и инновационной деятельности предприятий. Понятие, порядок и условия предоставления инвестиционного налогового кредита регламентируются ст. ст. 66 и 67 НК РФ, где он определен как изменение срока уплаты налога, при котором организации, при наличии соответствующих оснований, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Он может быть предоставлен на срок от 1 года до 5 лет по налогу на прибыль организаций, а также по региональным и местным налогам. Решение о предоставлении инвестиционного кредита по налогу на прибыль в части, поступающей в бюджет субъекта РФ, принимается региональным финансовым органом.

Применительно к зарубежному опыту термином "tax credit" обозначаются налоговые льготы, отличающиеся по регулирующим возможностям и механизмам действия. Поэтому, по нашему мнению, данный термин в отношении прямых налогов следует понимать в трех аспектах:[1]

- *налоговые вычеты (изъятия), предоставляемые в целях стимулирования инвестиционной активности, поощрения определенных научных проектов, исследований, перспективных видов деятельности, применяющиеся по налогу на прибыль (доходы) организаций и налогу на имущество*. Льготы предоставляются в форме уменьшения налоговой базы (а в некоторых случаях, в основном в США, - и суммы налога) на определенную заранее установленную величину;

[1] Корф Д.В. Налогообложение в сфере образования: опыт США // Налоги и налогообложение. 2014. N 12. С. 75.

- *налоговые скидки, предоставляемые в целях социальной поддержки и экономического стимулирования населения* в форме освобождения от уплаты налога на доходы, уплаты его в меньшем размере или получения необлагаемого дохода от государства (аналогично пособиям), предоставляются путем уменьшения (изъятия) налогового оклада. Скидки, как правило, разработаны таким образом, что устойчиво уменьшаются по мере увеличения дохода, подлежащего налогообложению.

При этом российское налоговое законодательство не содержит понятия "налоговая скидка". Исходя из определения, данного в словаре русского языка С.И. Ожегова, скидка - это "...пониженное требование к кому-нибудь (чему-нибудь), послабление, оправдываемое чем-нибудь".[1] В связи с распространенной практикой за рубежом считаем возможным к термину "tax credit" в отношении физических лиц использовать термин "налоговая скидка", определяемый как некоторое послабление, выражающееся в уменьшении размера налоговых обязательств. В литературе встречаются и иные переводы данного термина. В США, как отмечает Д.В. Корф, термин "налоговый кредит" фактически эквивалентен термину "налоговая скидка";[2]

- *налоговые вычеты, предоставляемые в целях стимулирования притока иностранных инвестиций и исключения двойного налогообложения по налогам на доходы в виде дивидендов*. Предоставляются в форме вычета сумм налогов, уплаченных в других налоговых юрисдикциях и освобождения некоторых видов доходов (например, дивидендов, процентов, роялти) от налогообложения. Согласно сложившейся практике в целях недопущения двойного налогообложения налогоплательщики - получатели дивидендов вправе получить налоговый вычет (зачет) по налогу, подлежащему уплате по месту своего нахождения, на сумму налога, уплаченного в других налоговых юрисдикциях. Вычет применяется к налогам, которые по своей экономиче-

[1] Ржановский М.А. Комментарий к Бюджетному кодексу Российской Фе¬дерации [Текст]/ М.: Юрайт, 2014- С. 49.
[2] Корф Д.В. Налогообложение в сфере образования: опыт США // Налоги и налогообло-жение. 2014. N 12. С. 75.

ской природе соответствуют налогам на доходы организаций и физических лиц, и, как правило, ограничивается суммой налога, уплаченного у источника. В случае если указанные доходы облагаются по более высокой ставке, чем в стране происхождения, разница подлежит доплате.

Однако в целях стимулирования зарубежных инвестиций международные соглашения об избежании двойного налогообложения могут предусматривать, что некоторые виды доходов (например, дивиденды, роялти, проценты) облагаются по пониженной ставке либо исключаются из налогообложения в стране получателя доходов посредством применения специального налогового освобождения, часто именуемого "Tax Sparing Credit".

Вычет непосредственно применяется к сумме налога на прибыль организаций, т.е. позволяет уменьшать налоговые обязательства, при этом величина прибыли остается неизменной, что обусловлено особенностями ведения бухгалтерского учета в США. Льгота является невозмещаемой, предоставляется на срок до 20 лет. Годовой размер льготы не может превышать 100 тыс. долл. Главной целью льготы является стимулирование проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, имеющих прикладной и инновационный характер, т.е. направленных на создание новой продукции, улучшение качества выпускаемой продукции, технологии производства, безопасности.

Вычет установлен в размере 20% от суммы превышения расходов на квалифицированные исследования над базовой величиной расходов (расходы за базовый отчетный период). Налогоплательщики вправе также обратиться за получением альтернативной налоговой скидки на базовые исследования.

Налоговые скидки, предоставляемые физическим лицам. Наиболее распространенными видами налоговых скидок, которые применяются в отношении физических лиц в зарубежных странах, являются:[1]

- налоговая скидка на детей (Child Tax Credit);

[1] Братцев В.И. Совершенствования налогового механизма формирования доходной части федерального бюджета РФ. [Текст] – М. Финансы.- № 2.- 2014 г. – С. 91.

- налоговая скидка на заработанный доход (Earned Income Tax Credit);

- налоговая скидка работника (Working Tax Credit);

- налоговая скидка на содержание ребенка или лиц, находящихся на иждивении (Child and Dependent Care Credit);

- налоговая скидка, предоставляемая в период отпуска по уходу за ребенком (Tax Credit for Parental Leave / Parental Tax Credit);

- налоговая скидка, предоставляемая в связи с уходом за определенными категориями людей (Home Career's Tax Credit);

- стандартная налоговая скидка (General Tax Credit);

- налоговая скидка по старости (Age Tax Credit);

- налоговая скидка по инвалидности для слепых (Blind Tax Credit);

- налоговая скидка для супругов (Married Tax Credit);

- налоговая скидка для детей-инвалидов (Incapacitated Child Tax Credit);

- налоговая скидка при осуществлении инвестиций социального характера (Tax Credit for Socially Responsible Investments);

- налоговая скидка при осуществлении прямых инвестиций в рисковый капитал (Tax Credit for Direct Investments in Venture Capital);

- налоговая скидка для держателей облигаций (Credit to Holders of Tax-Credit Bonds);

- налоговая скидка на проценты по закладной (Mortgage Interest Credit);

- налоговая скидка на сумму взносов по договорам страхования жизни и здоровья (Health Coverage Tax Credit);

- налоговая скидка на пенсионные взносы (Credit for Retirement Savings Contributions).

Основная идея налоговых скидок за рубежом - регулировать доходы определенных групп населения и стимулировать граждан к трудовой деятельности. Рассмотрим подробнее наиболее распространенные налоговые скидки на примере некоторых стран.

Налоговая скидка работникам выплачивается лицам старше 25 лет и работающим не менее 30 часов в неделю. Налоговая скидка также предоставля-

ется супругам, не имеющим детей, если хотя бы один из супругов старше 25 лет, и работающим в совокупности не менее 30 часов в неделю (или если один из супругов работает не менее 16 часов в неделю). Супругам, имеющим детей, налоговая скидка предоставляется, если ребенок старше 16 лет и один из супругов работает не менее 16 часов в неделю. Минимальный уровень налоговых скидок на детей обеспечивается всем лицам (супругам) до достижения определенного уровня дохода. Налоговая скидка представляет собой разность суммы элементов скидки (например, базовой скидки и дополнительной скидки для нетрудоспособных граждан) и изъятий из налоговой скидки. Налоговая скидка работника и налоговая скидка на ребенка в расчете учитываются суммировано.

В большинстве зарубежных стран у налогоплательщиков есть выбор: получать пособие по уходу за ребенком через систему социального страхования или налоговую скидку. Налогоплательщики не имеют права получать обе выплаты, но, как правило, получение пособия по уходу за ребенком более выгодно для налогоплательщиков с высокими доходами (в Новой Зеландии оно составляет более 19 350 долл. в год).

В Нидерландах каждый налогоплательщик имеет право на получение стандартной налоговой скидки (General Tax Credit) , которая составляла в 2009 г. 2007 евро для лиц младше 65 лет и 935 евро для лиц старше 65 лет. Льгота предоставляется при получении физическим лицом дохода от работодателя в момент удержания подоходного налога с заработной платы.

Помимо этого, каждый резидент Нидерландов имеет право на получение специальных налоговых скидок при осуществлении:[1]

- инвестиций социального характера (Tax Credit for Socially Responsible Investments). В частности, скидка предоставляется при инвестировании денежных средств в "зеленый фонд" (Green Fund);

[1] Демин А.В. Налог как правовая категория: понятие, признаки сущность // Налоговый вестник. [Текст] - 2014 - №3 - с. 91.

- прямых инвестиций в рисковый капитал (Tax Credit for Direct Investments in Venture Capital). Предоставляется при инвестировании денежных средств в инвестиционный фонд.

Проведенный анализ показывает, что зарубежные страны достаточно активно используют для регулирования экономической и социальной политики такие инструменты, как налоговые скидки, которые с точки зрения результативности для налогоплательщика весьма выгодны и отражают принцип равенства и справедливости налогообложения. Так, по мнению профессора А.З. Дадашева, совокупность налоговых льгот рассматривается как часть механизма налогового регулирования, включающего различные формы, виды и инструменты, призванные способствовать увеличению (при прочих равных условиях) объема собственных финансовых ресурсов хозяйствующих субъектов.[1]

Налоговые скидки, уменьшающие размер налогового оклада, напрямую направлены на увеличение собственных финансовых ресурсов налогоплательщиков, в то время как налоговые вычеты уменьшают лишь налоговую базу по налогу, являясь ее элементами. Кроме того, т.к. налоговые вычеты ограничиваются размером налоговой базы, результативность их применения зависит от величины налоговых ставок.

Таким образом, налоговые скидки, применяющиеся к налогового окладу и не зависящие от налоговых ставок, с учетом своих регулирующих возможностей, механизма предоставления и результативности для налогоплательщиков, более эффективны, чем налоговые вычеты и освобождения от уплаты налогов (tax exemption), что объясняет их широкое применение для регулирования уровня доходов необеспеченных слоев населения и стимулирования граждан к трудовой деятельности.[2]

---

[1] Дадашев А.З. Налоговый механизм регулирования инвестиционной деятельности организаций // Налоговая политика и практика. 2011. N 7. С. 90.

[2] Глазьев С.Ю. Развитие российской экономики в условиях глобальных технических сдвигов [Текст]/Научный доклад. М. 2011. С. 29.

Очевидно, что налоговые системы зарубежных стран содержат положительный опыт предоставления налоговых льгот, но для его применения необходимо подготовить стабильную и достаточную законодательную базу. Поэтому в целях осуществления эффективного налогового администрирования и повышения стабильности налоговой системы необходимо выработать четкие классификационные принципы и критерии разграничения понятий "налоговая льгота" и "налоговая преференция", которые необходимо использовать при обосновании введения каких-либо преимуществ или послаблений для налогоплательщиков.

1.3 Виды налоговых льгот и их роль в поддержке инновационной деятельности

Регулирующая роль налогов в поддержке инноваций в настоящее время прослеживается не четко, поскольку действующий механизм исчисления и взимания налога отвечает принципу нейтральности налогообложения. В частности, практически отсутствуют какие-либо послабления, носящие отраслевой характер.[1] Считается, что налоговые льготы являются лучшим стимулятором развития экономики.

Для создания инновационной налоговой системы многое уже сделано:[2]

- введена амортизационная премия по налогу на прибыль организаций;

- сокращен до 1 года срок принятия к вычету расходов на НИОКР. В частности, по п. 5 ст. 262 НК РФ, если в результате произведенных расходов на НИОКР организация получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, данные права признаются нематериальными активами, которые подлежат амортизации[3];

---

[1] Аронова ГБ. Из опыта определения трансфертов местным бюджетам // Финансы. [Текст]- 2011. - № 7 - С. 32.

[2] Мокрый В.С. Материалы "круглого стола" "О финансировании местного самоуправления в условиях проведения реформы федеральных отношений и местного самоуправления и основных направлениях совершенствования межбюджетных отношений" (Государственная Дума РФ, 20 октября 2011 г.). – С. 32.

[3] Письмо Минфина России от 10.02.2010 N 03-03-05/23

- отменено ограничение по списанию расходов на НИОКР, не давших положительного результата. Для признания затрат на НИОКР в качестве расходов необходимо, чтобы они были направлены на создание новой или усовершенствование производимой продукции. Если же произведенные расходы направлены на обслуживание существующего производства, например на ввод в эксплуатацию и экспертизу производственных комплексов, контроль за соблюдением технологических процессов, то к расходам на НИОКР они не относятся;

- введен повышающий коэффициент, позволяющий учесть в расходах по налогу на прибыль организаций в 1,5 раза больше затрат на НИОКР, чем было фактически осуществлено. Постановлением Правительства РФ от 24.12.2008 N 988 утвержден Перечень более чем из 120 направлений исследований, затраты на которые принимаются с повышающим коэффициентом;

- разрешен перенос убытков на будущее для организаций, применяющих общий и специальные налоговые режимы организации на УСН вправе применить новый порядок учета убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах, при исчислении налоговой базы;

- расширены условия для принятия в расходы затрат на профессиональную подготовку и переподготовку работников;

- освобождена от НДС передача исключительных прав и прав на основе лицензионного договора на изобретения, промышленные образцы, программы для ЭВМ, ноу-хау;

- освобожден от НДС и таможенных пошлин ввоз технологического оборудования, аналоги которого не производятся в РФ;

- сняты ограничения для срока принятия к вычету НДС, уплаченного поставщикам и подрядчикам при капитальном строительстве;

- выплаты туристам при предоставлении им экстренной помощи не облагаются НДФЛ;

- индивидуальные предприниматели, не производящие выплаты физическим лицам, могут не уплачивать единый налог, если сумма страховых взносов превышает его сумму.

С учетом проведенного анализа поддержка инноваций в России с помощью инструментов налоговой политики должна быть реализована по двум направлениям:

- поддержка спроса на инновации (создание у предприятий стимулов для модернизации и потребления инноваций и научных разработок);

- поддержка предложения инноваций (создание стимулов для эффективной деятельности предприятий, формирующих предложение инновационной продукции).

Необходимо отметить, что реформированием нелинейного метода амортизации мало кто воспользовался: в налоговом учете его применяет весьма незначительная доля организаций. Как отмечал С.Д. Шаталов, "налоговая льгота по НИОКР работает неэффективно". Несмотря на изменения в учете расходов на НИОКР, в порядке их учета остается много неясностей. Минфину России постоянно приходится уточнять в своих письмах, как их учитывать и что именно включать в расходы по НИОКР. В частности, если налогоплательщик не учитывал соответствующие расходы до начала использования исследований и разработок в производстве или при реализации, то он вправе выбрать один из следующих способов учета расходов на НИОКР[1]:

- учесть соответствующие расходы в течение одного года с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (отдельные этапы исследований), внеся необходимые уточнения за истекшие отчетные (налоговые) периоды;

- учесть соответствующие расходы в течение одного года с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором исследования и разработки стали использоваться в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг).

[1] Письмо Минфина России от 06.04.2012 N 03-03-06/1/236

Расходы на разработку технических условий на производство опытных партий, по результатам которой отсутствует возможность серийного/массового производства, можно считать расходами на НИОКР в целях налогообложения прибыли при условии соответствия данных расходов критериям ст. 262 НК РФ.[1]

Целесообразно определить в НК РФ перечень статей расходов (заработная плата персонала, амортизация оборудования и др.), относимых к расходам на НИОКР. Этот вопрос особенно актуален в связи с предоставлением возможности применять повышающий коэффициент 1,5 к расходам на НИОКР. Представляется целесообразным дать возможность организациям создавать резервы предстоящих расходов на НИОКР. Механизм создания и использования резерва может быть аналогичным уже предусмотренным НК РФ резервам.

Таким образом, налоговые льготы играют важную роль для налогоплательщиков, т.к. позволяют оптимизировать налоговые платежи, снижать налоговую нагрузку, способствуют развитию малого и среднего бизнеса. Однако администрирование налоговых льгот очень усложнено, что требует поиска методов оптимизации данных процессов, и продолжения реформирования налоговых льгот.

[1] Письмо Минфина России от 14.01.2012 N 03-02-07/1-13

Глава 2. Анализ практики применения налоговых льгот для стимулирования инвестиционно-инновационной деятельности

2.1. Налоговое инвестирование инвестиций в основной капитал и внедрение энергосберегающего оборудования

Налоговые льготы являются частью механизма налогового регулирования, включающего различные формы, виды и инструменты, призванные способствовать увеличению прибыли хозяйствующих субъектов, росту объема их собственных финансовых ресурсов. В российском налоговом законодательстве предусмотрены следующие методы стимулирования инвестиционной деятельности:

- освобождение отдельных категорий налогоплательщиков от уплаты налога в течение определенного периода (налоговые каникулы);
- освобождение (полное или частичное) объекта от налогообложения;
- льготы в виде уменьшения налоговой базы (вычеты, скидки);
- льготы в виде пониженной налоговой ставки;
- инвестиционный налоговый кредит;
- амортизационные отчисления и премия.

Таблица 4. Сравнительная характеристика инвестиционной льготы и амортизационной премии

Признак сравнения	**Инвестиционная льгота**	**Амортизационная премия**
Характер льготы	Прямого действия	Косвенная
Вид льготы	Вычет из налоговой базы	Вычет из налоговой базы
Действие льготы	Активное	Активно-пассивное
Влияние на инвестиции	Поощряет инвестиции	Сумма экономии может быть использована на любые цели, в том числе и не связанные с инвестированием
Предоставление льготы по времени	Предоставляется после факта инвестирования в момент очередного срока уплаты налога	Предоставляется единовременно после факта инвестирования
Сфера применения	Привлекательна для инвесторов во всех отраслях	Привлекательна для инвесторов во всех отраслях
Возможность	Не допускает возможности	Допускает возможность пре-

Признак сравнения	Инвестиционная льгота	Амортизационная премия
превышение налоговых льгот над налоговыми обязательствами	превышения налоговых льгот над налоговыми обязательствами, так как при отсутствии прибыли льгота не предоставляется	вышения налоговых льгот над налоговыми обязательствами
Этап инвестирования, с которым связана льгота	Компенсация части затрат после осуществления капитальных вложений	Аккумулирование средств в будущих инвестициях

Рассмотрим их на примере Московской области. Предоставление налоговых льгот в регионе производится в отношении обрабатывающих производств, производство и распределение электроэнергии и газа, транспорт и связь, научных исследований и разработки, высокотехнологичный сектор, инфраструктура индустриальных парков, коммунальное хозяйство. Распределение льгот приведено в таблицах 5 и 6.

Таблица 5. Налоговые льготы в Московской области в отношении обрабатывающих производств, производства и распределения электроэнергии и газа, транспорта и связи

Объем инвестиций: от 3 млрд. руб.	Снижение ставки по налогу на прибыль на 4,5% на 7 лет							
	Льготная ставка по налогу на имущество организаций на 8 лет							
	0%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	1,5%	1,5%	1,5%
Объем инвестиций: от 1 млрд. руб. до 3 млрд. руб.	Снижение ставки по налогу на прибыль на 4,5% на 5 лет							
	Льготная ставка по налогу на имущество организаций на 5 лет							
	0%	0,5%	0,5%	1,5%	1,5%			
Объем инвестиций: от 200 млн руб. до 1 млрд. руб.	Снижение ставки по налогу на прибыль на 4,5% на 3 года							
	Льготная ставка по налогу на имущество организаций на 3 года							
	0%	1,1%	1,1%					

Таблица 6. Налоговые льготы в Московской области в отношении НИОКР, высокотехнологичного сектора, инфраструктуры индустриальных парков, коммунального хозяйства

Объем инвестиций: от 500 млн. руб.	Снижение ставки по налогу на прибыль на 4,5% на 7 лет							
	Льготная ставка по налогу на имущество организаций на 8 лет							
	0%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	1,5%	1,5%	1,5%
Объем инвестиций: от 50 млн. руб. до 500 млн. руб.	Снижение ставки по налогу на прибыль на 4,5% на 5 лет							
	Льготная ставка по налогу на имущество организаций на 5 лет							
	0%	0,5%	0,5%	1,5%	1,5%			

Для получения льготы компания должна выполнить следующие требования:

- компания должна быть зарегистрирована в Московской области;

- компания должна состоять на учете в налоговой инспекции в Московской области;

- компания должна приобрести (создать) нематериальные активы (кроме исключительного права на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товара, фирменное наименование);

- нематериальные активы должны быть отражены в бухгалтерском учете за текущий налоговый период (финансовый год);

- нематериальные активы не могут быть уступлены третьим сторонам (сняты с учета) в течение 12 месяцев с момента принятия таких нематериальных активов к бухгалтерскому учету;

- средства, высвобожденные в результате применения льготы, должны быть направлены на развитие компании (при этом направленными с этой целью средствами считаются затраты, перечисленные в пункте 10 статьи 4 Закона от 24 ноября 2004 года N 151/2004-ОЗ "О льготном налогообложении в Московской области");

- компания должна, наряду с налоговыми декларациями, представлять в налоговый орган документы, подтверждающие использование средств, высвобожденных в результате применения льготы, на цели развития компании.

Закон также предоставляет льготы инвесторам, осуществляющим инвестиционную деятельность в форме капитальных вложений в недвижимость. Льгота предусмотрена в форме снижения ставки налога на прибыль на 4 процентных пункта при вводе в эксплуатацию объекта недвижимости стоимостью не менее 500 миллионов рублей. Согласно Закону такое снижение не должно превышать 2,2% от общего размера капиталовложений в недвижимость в текущем финансовом году, в котором был введен в эксплуатацию объект недвижимости. Льгота применяется по результатам налогового периода (финансового года).

Для получения льготы компания должна:

- быть зарегистрирована в Московской области;

- состоять на учете в налоговой инспекции в Московской области;

- осуществлять инвестиционную деятельность в форме капитальных вложений в недвижимость (кроме жилищного строительства);

- осуществлять указанную деятельность на территории Московской области;

- в текущем финансовом году ввести в эксплуатацию объект недвижимости стоимостью не менее 500 миллионов рублей;

- использовать средства, высвобожденные в результате применения данной льготы, на развитие компании (при этом направленными с этой целью средствами считаются затраты, перечисленные в пункте 10 статьи 4 Закона от 24 ноября 2004 года N 151/2004-ОЗ "О льготном налогообложении в Московской области").

Компании вправе получить только одну льготу, даже если они отвечают критериям, позволяющим рассчитывать на оба вида льгот.

Правительством области предоставляются и другие льготы в части развития инвестиций на территории региона. Например, Законом Московской

области от 26 декабря 2012 г. N 218/2012-ОЗ "О внесении изменений в Закон Московской области "Об инвестиционной политике органов государственной власти Московской области" и Закон Московской области "О регулировании земельных отношений в Московской области" (вступил в силу 1 января 2013 г.) установлено, что предоставление земельных участков, находящихся в неразграниченной государственной собственности, в аренду для строительства с предварительным согласованием места размещения объекта осуществляется на инвестиционных условиях. К таким условиям относятся:

- размер арендной платы за участок, который устанавливается на основе рыночной стоимости величины арендной платы;

- срок завершения строительства и ввода в эксплуатацию объекта недвижимости;

- стоимость строительства, реконструкции, ремонта объектов социальной, инженерной, транспортной инфраструктур, стоимость иных работ, услуг и (или) имущества, подлежащего передаче в государственную или муниципальную собственность.

Закон Московской области от 26 декабря 2012 г. N 203/2012-ОЗ (вступил в силу 29 декабря 2012 г.) установил базовый размер арендной платы на 2013 год за земельные участки, находящиеся в собственности Московской области, или государственная собственность на которые не разграничена на территории Московской области. Базовые размеры арендной платы по муниципальным образованиям Московской области повышены в среднем на 10% по сравнению с 2012 г.

Одновременно Закон Московской области от 26 декабря 2012 г. N 220/2012-ОЗ лишил представительные органы местного самоуправления права устанавливать в отношении арендной платы корректирующие коэффициенты значением меньше единицы; ранее минимальный предел таких коэффициентов составлял 0,5. Кроме того, повышены коэффициенты, учитывающие вид разрешенного использования земельного участка при жилищном строи-

тельстве, в том числе ИЖС (с 1,5 до 4,2) и при комплексном освоении территории для жилищного строительства (с 1 до 4,2).

Согласно Закону Московской области от 26 декабря 2012 г. N 219/2012-ОЗ "О внесении изменений в Закон Московской области "О регулировании земельных отношений в Московской области" (вступил в силу 29 декабря 2012 г.) перераспределена компетенция органов власти в области регулирования некоторых земельных отношений. В частности, органам местного самоуправления муниципальных районов и городских округов переданы полномочия по отнесению земельных участков, государственная собственность на которые не разграничена, к категории земель сельскохозяйственного назначения (ранее эти полномочия принадлежали правительству Московской области).

Участвует Правительство Москвы и в привлечении иностранных инвестиций на территории региона путем стимулирования их поступлений:

- В соответствии с п. 41 Протокола 15-го совместного заседания рабочей группы по сотрудничеству Московской области и Республики Беларусь (апрель 2012 г., г. Пушкино) Министерством инвестиций и инноваций совместно с белорусской стороной подготовлен проект Совместной программы торгово-экономического, научно-технического и культурного сотрудничества Московской области и Республики Беларусь на 2013-2015 гг.
- Подписана Программа по торгово-экономическому, научно-техническому и культурному сотрудничеству между Правительством Московской области Российской Федерации и Правительством Республики Македония на 2012-2014 гг.
- Подготовлена к подписанию Программа по торгово-экономическому, научно-техническому и культурному сотрудничеству между Правительством Московской области Российской Федерации и Администрацией Софийской области Республики Болгария на 2013-2015 гг.

Таким образом, направления Правительства области в поддержке и развития инвестиций разнообразны. Наиболее значимыми являются проекты по

продвижению технопарков и особых экономических зон, поскольку они наиболее широкомасштабны и включают в себя использование разных инструментов государственной поддержки инвестиций на уровне региона.

2.2 Налоговое стимулирование НИОКР и развитие инновационной деятельности

Для обеспечения участия страны в мировом рынке нанопродукции Правительством РФ сформулированы задачи по формированию и реализации стратегии развития наноиндустрии. Во многом это обусловлено тем, что нанотехнологии - это ключевой фактор зарождающегося шестого технологического уклада. С нанотехнологиями связывается выход на принципиально новые рубежи как информатики, так и молекулярной биологии, генной инженерии, медицины. Курс на развитие наноиндустрии позволит вовлечь в реальный сектор экономики большой инновационной потенциал, повысить конкурентоспособность и финансовую устойчивость отечественных товаропроизводителей. Российский рынок нанотехнологий находится на начальном этапе своего становления. В настоящий момент доля России в общемировом технологическом секторе составляет всего около 0,3%, а на рынке нанотехнологий - 0,04%.

Государственное регулирование процесса развития наноиндустрии предусматривает использование эффективных инструментов налогового регулирования. Однако, несмотря на то, что одним из наиболее важных принципов, на основе которых функционирует налоговая система страны, является принцип равенства, инновационная деятельность, и в частности создание, производство и внедрение нанопродуктов, требует особых подходов к ее налогообложению.

Существующие проблемы в развитии нанотехнологий в РФ в определенной мере могут быть решены при помощи налогового регулирования и стимулирования. Задача налоговой политики состоит в том, чтобы максимально использовать возможности позитивного влияния налогов на развитие

инновационной экономики и модернизации, максимально нейтрализовать негативные последствия налогообложения. Данная задача решается государством посредством налогового регулирования, содержание которого с учетом сущности функций налога может быть представлено следующим образом: "для выполнения своих функций... с помощью организации и регламентации соответствующих финансовых отношений государство получает возможность образовывать централизованные фонды денежных средств. В процессе образования и использования целевых централизованных фондов... государство оказывает воздействие на формирование и распределение децентрализованных фондов денежных ресурсов предприятий и отраслей"[1].

В зависимости от способов воздействия государственное налоговое регулирование наноиндустрии можно подразделить на две сферы: налоговое стимулирование и налоговое сдерживание. Целью налогового стимулирования является воздействие на экономику в целом, отдельные ее сферы, виды экономической деятельности и социальные процессы, а также на экономическое поведение налогоплательщиков. Одними из мер налогового стимулирования должны стать: разработка и реализация комплекса мер по снижению налоговой нагрузки на научную и инновационную деятельность, стимулирование вовлечения в хозяйственный оборот объектов интеллектуальной собственности, разработка и внедрение комплекса инструментов налогового стимулирования спроса на инновации в реальном секторе экономики[2].

Менее распространенной мерой государственного налогового регулирования является налоговое сдерживание, т.к. оно призвано сдерживать развитие отдельных видов экономической деятельности и инвестиционную активность преимущественно в целях недопущения кризиса перепроизводства. На практике налоговое сдерживание проявляется в применении политики высоких налогов с использованием в целом и выборочно высоких налоговых

---

[1] Васильева М.В. Мировой опыт реформирования современных систем налогообложения экономически развитых стран // Налоги и финансовое право. 2012. N 7.

[2] Налоговое стимулирование инновационных процессов / Отв. ред. Н.И. Иванова. М.: ИМЭМО РАН, 2009. С. 22-23.

ставок, с увеличением перечня налоговых платежей, с отменой налоговых льгот и т.п.

Современная модель налогообложения деятельности предприятий нанотехнологической сферы в РФ характеризуется отсутствием в НК РФ ряда ключевых дефиниций, что порождает противоречия и споры в отношении применения существующих налоговых инструментов, действующих в рамках российской налоговой системы. Основной проблемой является преимущественное закрепление налоговых преференций для крупных субъектов инновационной деятельности, применяющих общую систему налогообложения, в то время как субъекты малого и среднего предпринимательства из практики льготирования инновационной деятельности исключены. Подобный дискриминационный подход противоречит концепции проведения налоговой политики как комплексного триединства социально-экономической, технологической и правовой систем.

Наличие налоговых льгот имеет кумулятивный эффект, т.к. оказывает влияние не только на участников инновационного процесса, но и на государство в целом, гарантируя ему получение стабильных налоговых доходов в будущем и повышение конкурентоспособности отечественной продукции на мировом рынке. Возникновение разницы между исходным уровнем налоговой базы и уровнем, рассчитанным с использованием налоговой льготы, влияет на потенциальные темпы развития отдельного хозяйствующего субъекта и, как следствие, на ресурсную, процессную и результативную составляющие инновационного развития экономики. Логика налогового регулирования развития наноиндустрии с помощью налоговых льгот представлена в приложении 1.

Учет государством факторов инновационной деятельности позволяет объективизировать процесс разработки налоговых стимулов на макроуровне, обеспечивая чувствительность к ним предприятий наноиндустрии. Наиболее значимые факторы инновационной деятельности и соответствующие им на-

логовые стимулы, которые целесообразно применять государству, стимулируя инновационную деятельность на микроуровне, представлены в табл. 7.

Таблица 7. Факторы, препятствующие развитию инновационной деятельности и соответствующие им налоговые стимулы

Факторы, препятствующие развитию инновационной деятельности	Налоговые стимулы инновационной деятельности, определяемые действием ее факторов
Высокая наукоемкость	Высвобождение через налогообложение финансовых ресурсов, необходимых для финансирования научной, научно-технической деятельности, экспериментальных разработок
Высокая интеллектуальная емкость	Высвобождение через налогообложение финансовых ресурсов, необходимых для эффективной системы материального стимулирования работников, участвующих в осуществлении инновационной деятельности
Высокие риски	Высвобождение финансовых ресурсов с помощью учета в налогообложении неопределенности рыночных перспектив инновационных проектов, возможных потерь
Долгосрочная окупаемость результатов	Высвобождение финансовых ресурсов с помощью учета в налогообложении реального срока получения экономического эффекта от мероприятий по осуществлению инновационных проектов и коммерциализации научных, научно-технических результатов

Анализ отечественной и зарубежной литературы, посвященной налоговому регулированию инновационного развития экономики за рубежом, позволил выделить особую эффективность налоговых льгот, применяемых в развитых странах[1]. Наиболее эффективным инструментом является предоставление налоговых льгот в рамках прямого налогообложения, в частности при обложении прибыли организаций, а также при взимании обязательных неналоговых платежей - страховых взносов с субъектов наноиндустрии как работодателей (приложение 2).

Для интенсификации функционирования механизма финансового стимулирования предприятий наноиндустрии при их обложении прямыми налогами и страховыми взносами следует расширять инструментарий налоговых

[1] Береговой В.А. Инновации (налоговый аспект): зарубежный опыт / В.А. Береговой // Налоги. 2013. N 5. С. 38 - 39;

преференций для субъектов инновационной деятельности, одновременно повышая эффективность применения уже существующих налоговых льгот. Налоговые льготы на капитальные вложения чаще всего предоставляются в виде инвестиционного налогового кредита. Данный вид налоговой льготы призван регулировать объемы инвестиций хозяйствующих субъектов в целом и служит важным стимулом для распространения и развития инноваций.

Разнообразные налоговые преференции и льготы являются эффективными мерами стимулирующей политики государства в области налогообложения. К основным предпосылкам и ограничениям развития налогового стимулирования относятся высокая стоимость внедрения и коммерческого освоения, а также недостаточное инвестирование инновационных процессов; низкий уровень системы налогового и страхового стимулирования и др.

Результативность налогового стимулирования инновационного развития экономики зависит от соблюдения определенных условий, среди которых выделяются обеспечение баланса интересов государства и налогоплательщиков в области инноваций; соответствие используемых налоговых льгот целям и задачам государства, в частности налогообложение инновационной деятельности должно обеспечивать устойчивый экономический рост.

Оптимальный объем налоговой нагрузки, стимулирующий рост инновационного развития, для различных показателей инновационного потенциала и результатов его использования колеблется от 17,68 до 21% ВВП. Для интенсификации функционирования механизма финансового стимулирования инновационной деятельности компаний при их обложении прямыми налогами и страховыми взносами следует расширять инструментарий налоговых преференций для субъектов инновационной деятельности, одновременно повышая эффективность применения уже существующих налоговых льгот. Полный анализ возможностей стимулирования субъектов инновационной экономики рассмотренным набором инструментов налогового стимулирования представлен в приложении 3.

Экономическая специфика деятельности научных и инновационных организаций определяется следующими признаками: в отличие от основной массы предприятий, в расходах научных и инновационных организаций наибольший удельный вес (от 50 до 80%) занимают расходы на оплату труда; инновационная продукция обладает большой добавочной стоимостью, и в совокупной налоговой нагрузке этих организаций велика доля налога на добавленную стоимость. В связи с этим применение действующих ставок этих двух налогов для данной категории налогоплательщиков является одним из основных факторов сдерживания их развития. Довольно значимой проблемой для научных и инновационных организаций является высокий уровень совокупной налоговой нагрузки.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что с точки зрения налогового стимулирования инновационной деятельности важны следующие направления: стимулирование предложения инноваций, т.е. их производства; стимулирование спроса на инновации или желания и возможности их внедрения, а также стимулирование спроса на инновационную продукцию. Соответственно, наиболее целесообразно стимулировать организации с полным инновационным циклом (разработка инноваций - апробация - внедрение) или построить систему налогового стимулирования развития инновационной экономики таким образом, чтобы стимулирующее влияние оказывалось на каждой стадии инновационного цикла.

Глава 3. Налоговые льготы как инструмент стимулирования развития особых экономических зон

3.1 Проблемы предоставления налоговых льгот резидентам особых экономических зон в России и в зарубежных странах

Вопросы государственного регулирования социально-экономического развития регионов России до сих пор остаются дискуссионными. Диапазон форм, видов и методов государственного регулирования в разные периоды развития государств зависит от состояния их экономики. В условиях кризисных явлений в экономике и общей неопределенности усиливается регулирующая роль государства. Возрастает и роль налогового регулирования как одного из важнейших видов макроэкономического регулирования регионального развития.

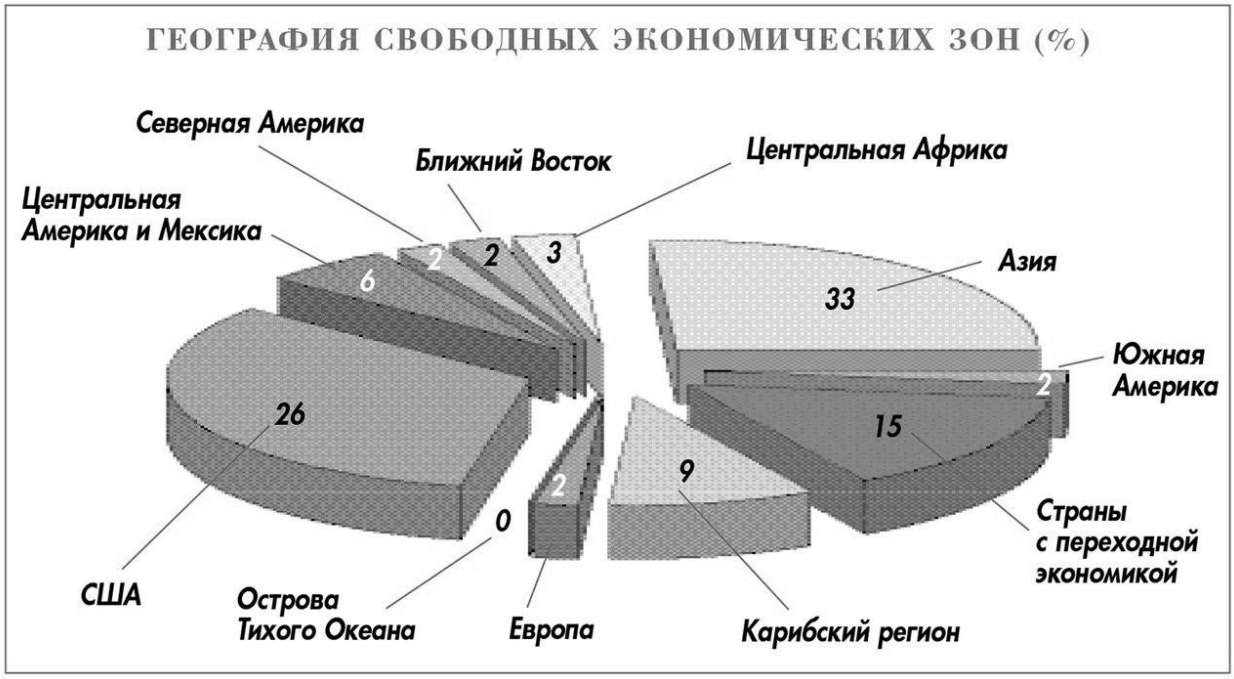
Процесс активизации инвестиционной деятельности невозможен без конкретных мероприятий по стимулированию расширения и использования инвестиций. Поэтому проблему стимулирования инвестиционной деятельности, в том числе с помощью налоговой политики, необходимо рассматривать как проблему наращивания объемов инвестиций и повышения их эффективности. Налоговое регулирование сегодня должно базироваться на трех основных принципах - предсказуемость, эффективность и справедливость. Под предсказуемостью подразумевается адекватная и своевременная реакция на различные модели поведения налогоплательщиков. Эффективность предполагает достижение максимальных результатов при минимальных затратах. Справедливость подразумевает равенство перед законом всех участников налоговых правоотношений.

В мировой практике выделяют **четыре типа свободных зон** (*рис 2*):

- *зоны свободной торговли*, расположенные в основном в крупных транспортных узлах в развивающихся и развитых странах (Нидерланды, Латвия, Италия);
- *производственные и промышленно-производственные зоны* (Южная Корея, Бразилия и Мексика);

- *технико-внедренческие зоны* и *технополисы, технопарки* (Япония, США, многие страны Западной Европы, Индия, страны Юго-Восточной Азии);
- *сервисные зоны* и *зоны услуг* (некоторые страны Западной Европы, Юго-Восточной Азии, страны Карибского бассейна и Кипр).

Рисунок 2. География свободных экономических зон



Для развития экономики России большое значение имеют особые экономические зоны (ОЭЗ). Это инструмент диверсификации хозяйства, перевода промышленности страны на инновационный путь развития, поддержки приоритетных отраслей хозяйства и т.д. На территории особых экономических зон действует и особый режим предпринимательской деятельности, предусматривающий преимущества для инвесторов. Минэкономразвития определяет ключевые аспекты развития особых экономических зон, включая их нормативно-правовое регулирование.

Благодаря режиму свободной таможенной зоны инвесторы получают значительные таможенные льготы. Предоставляется ряд налоговых преференций (в том числе, льгота по выплате налога на прибыль, освобождение от уплаты налога на землю, на зарегистрированное имущество и транспортные средства, дополнительные льготы резидентам технико-внедренческих зон).

Инвесторам промышленно-производственных и туристско-рекреационных ОЭЗ предоставлено право применять ускоренную амортизацию, устанавливая повышающий коэффициент к основным средствам.

В особых экономических зонах предоставляются благоприятные условия и различного рода преференции для фирм, зарегистрированных на их территории, что позволяет значительно сократить издержки производства. Для предприятий это может быть особенно актуальным, так как в нынешних условиях многие (большинство) компании столкнулись с дефицитом финансовых средств, сокращением своих бюджетов и падением рынков сбыта, в связи с чем для них чрезвычайно важным становится вопрос снижения затрат. Инвесторы начинают скрупулезно просчитывать свои издержки, искать способы возможной экономии. В результате применения льгот норма прибыли в свободных экономических зонах составляет 30-35%, а иногда и больше: например, транснациональные компании в азиатских СЭЗ получают в среднем 40% прибыли в год. Существенно сокращаются (в 2 - 3 раза) и сроки окупаемости капитальных вложений.

Для регионов же эффект является не таким прямым, т.к. нагрузка на бюджеты возрастает, а ожидаемая отдача от таких проектов имеет долгосрочный характер.

На сегодняшний день в России функционирует 17 особых экономических зон, в т.ч. четыре технико-внедренческие зоны, две промышленно-производственные, семь туристско-рекреационных, две портовые, насчитывающих 223 резидента. Среди них 25 компаний с участием иностранного капитала из 18 стран. В промышленно-производственных зонах - 26 резидентов, в технико-внедренческих - 176, в туристско-рекреационных - 21. За пять лет в ОЭЗ привлечено 44 млрд руб. государственных инвестиций: около 15 млрд руб. направлено в промышленно-производственные зоны, 26 млрд руб. - в технико-внедренческие и 2,5 млрд руб. - в туристско-рекреационные[1]

[1] По данным Министерства экономического развития (электронный ресурс). http://www.economy.gov.ru.

По уровню налоговых льгот современные российские ОЭЗ можно считать одними из самых консервативных в мире. Налоговые льготы, которые привычно называют главным стимулом для резидентов ОЭЗ, составляют только 5% из 30-процентного снижения издержек. В числе основных инструментов государственного регулирования особых экономических зон налоговые и таможенные преференции стоят на третьем месте (после государственной поддержки создания инфраструктуры и введения упрощенного режима администрирования)[1].

При применении налоговых льгот на практике (особенно в российских условиях) необходимо учитывать ряд принципиальных моментов.

1. Нельзя допускать, чтобы предоставляемые налоговые льготы превращали вновь создаваемые бизнес-территории, и в т.ч. ОЭЗ, в своего рода "офшоры", "черные дыры", механизм для уклонения от уплаты налогов. В этой связи особенно показательным является опыт конца 90-х гг. прошлого века, когда в регионах стали создаваться "зоны льготного налогообложения", привлекательность которых для предпринимателей можно объяснить тем, что многие из них были полностью сориентированы на работу в рамках существующего законодательства, предоставляя резидентам льготы только в части региональных налогов. Из бюджетов одних субъектов Российской Федерации в пользу других изымались десятки миллиардов рублей. При этом подобные схемы носили дискриминационный характер даже для тех регионов, в которых они применялись. В Республике Мордовия, например, перерегистрированным на ее территорию из других субъектов Российской Федерации организациям в 2012г. были предоставлены льготы на сумму 21 млрд. руб., что в 4,3 раза превышало доходную часть бюджета республики. В качестве инвестиций они перечислили в инвестиционный фонд республики всего 0,5

[1] Игнатов В.Г., Бутов В.И. Свободные экономические зоны: Методологические и организационные основы. Правовой и налоговый режим. Нормативная база. М.: Ось-89, 2006. С. 28.

млрд. руб., и эта сумма - 21,5 млрд. руб. - была изъята из бюджетов других субъектов[2].

Федеральным исполнительным и законодательным органам власти понадобилось более пяти лет, чтобы навести порядок в российском налоговом законодательстве: "зоны льготного налогообложения" были ликвидированы.

2. Предоставление налоговых льгот в особых экономических зонах искусственно повышает конкурентоспособность действующих в ОЭЗ предприятий по сравнению с предприятиями, расположенными на остальной территории региона и России в целом. Данная проблема лежит в плоскости вопроса о создании равных условий для добросовестной конкуренции в стране и стимулировании экономического роста. Поэтому при разработке таких зон необходимо учитывать, не нарушают ли привилегии ОЭЗ нормальную конкурентную среду с другими регионами. Данное обстоятельство в условиях федерализма России имеет немаловажный характер. В связи с этим необходимо разрабатывать "блокирующие" механизмы, чтобы льготы не использовались как средство повышения конкурентоспособности с другими регионами.

3. Чрезвычайную значимость имеет проблема эффективности предоставляемых налоговых преференций, что особенно важно в условиях кризиса, когда важен каждый бюджетный рубль. Это важно не только с фискальной точки зрения, но и по причине обеспечения равных условий конкуренции в стране. На настоящий момент законодательными актами, регулирующими порядок функционирования ОЭЗ, не предусмотрена точная методика анализа воздействия преференций на деятельность зон. Однако даже вопрос о количественных параметрах налоговых льгот является не столь однозначным (при всей их типичности в разных странах они разные). Если льготы предоставить в недостаточных объемах, ОЭЗ не привлечет инвесторов, если в чрезмерных объемах - бюджет будет нести совершенно неоправданные потери, что особенно важно в условиях кризиса. Причем, если учесть, что одним из залогов

[2] Татаркин Д.А., Сидорова Е.Н., Анимица П.Е., Котляров М.А. Налоговый федерализм: новые вызовы в условиях формирования саморазвивающихся территорий. Екатеринбург: ИЭ УрО РАН, 2010. С. 50.

успешного функционирования ОЭЗ является стабильность законодательства (в отношении ОЭЗ оно должно быть стабильным в течение достаточно длительного срока, например 10 лет), возможности экспериментирования в данном случае крайне ограниченны.

При принятом в России подходе к созданию и функционированию ОЭЗ (несмотря на тот факт, что пока рано говорить об окупаемости данных проектов, т.к. они пока находятся только в начале пути своего развития) велика вероятность, что совокупные затраты бюджета и транзакционные издержки могут оказаться гораздо выше, чем их возможная инвестиционная отдача. Поэтому нужно найти баланс интересов предпринимателей и инвесторов, с одной стороны, и национальных приоритетов - с другой. Например, анализ налогового регулирования ОЭЗ в Калининградской области в конце 1990-х - начале 2000-х гг. показал, что основная причина неэффективности принимаемых мер стимулирования крылась в необоснованности предоставляемых льгот и их неадресном использовании. Кроме того, многие льготы были неадекватны проводимой региональной экономической политике.

4. Объем предоставляемых льгот и их состав должны быть обоснованы. На начальном этапе создания механизмов функционирования ОЭЗ в России преобладал универсальный подход налогового регулирования, единый практически для всех зон. Сейчас в этом отношении сделан шаг вперед, когда льготы различаются в зависимости от вида особой экономической зоны, в которой они предоставляются. Однако необходимо дальше двигаться в данном направлении и использовать по отношению к налоговым преференциям более дифференцированный подход: учитывать территориальные, экономические, социальные особенности условий, в которых предстоит функционировать ОЭЗ. Тем более что территория России очень велика и регионы очень сильно различаются между собой по многим показателям. По этой причине система льгот должна быть индивидуальна и тесно связана с реализуемыми на ее территории программами. Кроме того, для разных компаний более значимы различные виды налоговых льгот. Для тех компаний, в которых боль-

шую долю составляют затраты на оплату труда, очень важна льгота по единому социальному налогу. Например, доля зарплаты в себестоимости IT-компаний достигает 60 - 75%. Налоговые отчисления малых и средних IT-компаний сокращаются примерно на треть, а для крупных IT-компаний выгода составляет порядка 20%.

5. Как показывает мировой опыт, предоставление в рамках особых экономических зон налоговых льгот является необходимым, но не главным и достаточным условием привлечения инвесторов и в конечном итоге успешности функционирования ОЭЗ[1]. Большое влияние в этом отношении могут оказать другие составляющие предпринимательского и инвестиционного климата, связанные с политической стабильностью, инвестиционными гарантиями, качеством инфраструктуры, административными процедурами и т.п. Также все возрастающую роль для инвесторов (особенно зарубежных) начинают играть риски региона, в котором базируется ОЭЗ. Однако пика своего действия данные факторы могут достигнуть лишь в совокупности с базовыми налоговыми преференциями, что подтверждает их значимость и важность.

Процесс развития ОЭЗ в России идет неоднозначно. ОЭЗ туристско-рекреационного типа на территории Анапы, Геленджика, Сочи и Туапсинского района Краснодарского края, созданная в 2006 г., прекратила свое существование в 2010 г. Количество резидентов в ОЭЗ в Калининградской области за последние 4 года сократилось на 20%, трудности с привлечением резидентов также испытывают туристско-рекреационные зоны на Алтае.

В Калининградской области режим ОЭЗ устанавливал ряд налоговых льгот и преференций для предприятий, осуществляющих инвестиционные проекты на территории области и зарегистрированных в ОЭЗ в качестве ее резидентов. Ключевым из налоговых преимуществ, предоставленных резидентам ОЭЗ, является льготная ставка налога на прибыль в отношении доходов, полученных от реализации инвестиционных проектов в ОЭЗ (в первые

[1] Неучева М.Ю. Особые экономические зоны как инструмент антикризисной политики // Экономика региона. 2009. N 4. С. 27 – 33.

шесть лет реализации инвестиционного проекта - ставка 0%, в последующие шесть лет - половина от общеустановленной ставки налога на прибыль). Порядок и условия применения льготной ставки налога на прибыль определены в ст. 288.1 НК РФ. Льготная ставка применяется только к прибыли, полученной от реализации инвестиционного проекта, а не ко всей прибыли предприятия-налогоплательщика. Вместе с тем в НК РФ такой подход законодателем был воплощен не совсем точно: в налоговой базе по налогу на прибыль от осуществления инвестиционного проекта учитываются только доходы от реализации товаров (работ, услуг) (п. 4 и 5 ст. 288.1 НК РФ), тогда как при расчете налоговой базе расходами признаются как расходы от реализации, так и внереализационные расходы.

Подобный недостаток в законодательной технике дал повод Минфину России и налоговым органам сделать следующий вывод. Внереализационные доходы, непосредственно связанные с реализацией инвестиционного проекта, учитываются в налоговой базе по иной деятельности, облагаемой по ставке 20%, а внереализационные расходы - в расчете налоговой базы по деятельности в ОЭЗ, облагаемой по льготной ставке (например, 0%). Такой подход был применен налоговыми органами и Минфином России в отношении курсовых разниц, возникающих из одного договора займа. Подобный подход не учитывает общие правила расчета налоговой базы, закрепленные в ст. ст. 247, 274, 315 НК РФ. Кроме того, он противоречит экономическому основанию налога (п. 3 ст. 3 НК РФ), поскольку приводит к "ассиметричности" при его исчислении: имеющие один и тот же источник возникновения доходы и расходы учитываются в расчете разных налоговых баз, облагаемых по разным ставкам налога.

В настоящее время при расчете налоговой базы резидентов ОЭЗ учитываются в т.ч. курсовые разницы, связанные с деятельностью по реализации инвестиционного проекта. Вместе с тем в отношении иных видов внереализационных доходов, связанных с деятельностью резидентов ОЭЗ, описанная выше проблема законодателем не решена. Это относится, в частности, к сум-

мовым разницам, субсидиям и иным видам внереализационных доходов, непосредственно возникающих у инвесторов Калининградской области при осуществлении ими инвестиционного проекта.

Таким образом, сохраняется необходимость дополнительного уточнения редакции ст. 288.1 НК РФ с целью более четкого выражения действительного смысла, заложенного законодателем при установлении специальных налоговых правил для резидентов ОЭЗ Калининградской области.

Приоритетом в развитии ОЭЗ необходимо считать не продвижение политики все новых налоговых льгот, а облегчение режима администрирования и наличие соответствующей инфраструктуры. Инвесторам необходимо знать, насколько понятны и просты будут отношения, связанные с оформлением прав собственности, получением различных разрешений (например, на строительство), урегулированием вопросов с приглашением иностранной рабочей силы. Поэтому основное значение в ОЭЗ имеет наличие особой инженерно-транспортной инфраструктуры, в создании (финансировании) которой участвуют на паритетных началах государственные структуры на федеральном и региональном уровнях, а также соответствующий режим администрирования. Таким образом, в новых проектах особых экономических зон уже предусмотрено создание социальной инфраструктуры, жилья, детских садов, школ и всего необходимого для жизни и деятельности специалистов.

Потенциальные зарубежные инвесторы проявляют все больший интерес к возможностям вкладывать ресурсы в создающиеся в России ОЭЗ. Анализируя предыдущий этап развития ОЭЗ, специалисты (в частности, эксперты Российского союза промышленников и предпринимателей) отмечают: экономическая ситуация с неопределенностью в правах собственности, недоступностью долгосрочных финансовых средств, высоким налоговым бременем в секторах, производящих несырьевую продукцию, продолжает оставаться неблагоприятной для проведения инновационной политики. Исходя из

этого отдельными мерами поддержки экономики обойтись нельзя. Необходимы комплексные улучшения в законодательной, административной и регуляторной сферах, которые сегодня могут быть в полном объеме реализованы только в рамках зон с особыми экономическими режимами, создаваемых на принципах, предусматривающих наряду с применением налоговых и таможенных льгот государственное финансирование инфраструктуры и снижение административных барьеров.

3.2. Перспективы развития использования налоговых льгот для реализации мер государственной экономической политики

Одной из целей деятельности государственных органов в инвестиционной сфере на ближайшие годы должна стать законодательная поддержка инициатив по созданию такой модели российской экономики, которая обладала бы долгосрочным потенциалом динамичного роста и обеспечивала последовательное повышение благосостояния всех слоев населения Российской Федерации.

В области инвестиционной политики необходимо наращивать правовую базу по дальнейшей интеграции в мировую экономику.

В качестве первоочередной задачи на этом этапе нужно сосредоточить усилия на оптимизации ставок налогов, стимулирующих инвестиционную активность, и снижения административных барьеров. Стимулирующими мерами могут стать 3-5-летняя отсрочка по уплате налога на прибыль в федеральный бюджет. Это может дать возможность снизить объемы привлеченного оборотного финансирования.

- освобождение от уплаты налога на дивиденды, полученные по результатам деятельности компаний научно-технического и внедренческого профиля.

- освобождение от уплаты налога на доходы от операций участия в уставных капиталах таких компаний способствует открытости государствен-

ных научных центров и резидентов особых экономических зон, повышению гибкости к изменению направлений деятельности.

В целях формирования благоприятных условий стимулирования инвестиций в инновационную деятельность в России был создан центр исследований и разработок, который фокусируется на пяти приоритетных направлениях: развитие стратегического направления информационных технологий, поддержка инноваций в области биомедицины, развитие энергоэффективных технологий, инновационное развитие ядерных технологий, а также поддержка и развитие космических технологий и телекоммуникаций. «Сколково» создавалось «сверху», государством, в отличие, например от «Силиконовой долины» в США, которая изначально создавалась частными фирмами. Создавая данную зону, государство рассчитывает на развитие инноваций путем предоставления льгот и преференций участникам-резидентам с одновременным установлением контроля за их использованием.

Автором были выявлены и проанализированы льготы, предоставляемые резидентам технопарка «Сколково» и выявлены положительные моменты, а также отрицательные стороны, которые могут повлечь затруднения в их использовании на момент, когда зона будет функционировать в полную силу. Особое место в списке данных льгот занимают льготы в виде освобождения от уплаты налога на прибыль, НДС и налога на имущества. Однако стимулирование участников не ограничивается предоставлением льгот. Так, затраты участников проекта на таможенные пошлины и НДС в отношении товаров (за исключением подакцизных), ввозимых для строительства или исследований, возмещаются участвующим в проекте лицам в виде субсидий. С этой целью управляющая компания должна представить необходимое подтверждение (п. 3, 4 ст. 11 Федерального закона от 28 сентября 2010 г. N 244-ФЗ «Об инновационном центре “Сколково”»).

Участники проектов освобождаются от уплаты НДС на 10 лет. Право на освобождение льготы теряется в случае, если участник теряет статус резидента «Сколково», а также в случае получения выручки в размере, превышающем 1 млрд. рублей и превышения прибыли 300 млн. рублей. Начать применять данную льготу налогоплательщики могут с момента получения статуса резидента «Сколково», т.к. льгота носит уведомительный характер[1] (фактически с первого числа месяца, следующего за месяцем получения статуса). Положительной стороной данной льготы является снижение стоимости производимой продукции, что дает конкурентное преимущество при коммерциализации результатов разработок и внедрении их в хозяйственный оборот. Но, как указывалось автором во второй главе, подобные освобождения в итоге не всегда показывают ожидаемый результат, также в свою очередь бюджет теряет дополнительные поступления, т.к. у налогоплательщиков не возникает дополнительного оттока денежных средств на уплату налога.

Одним из отрицательных моментов использования данной льготы является то, что в итоге внедрения продукции в оборот сужается круг потенциальных покупателей результатов данных разработок, т.к. предприятия-покупатели, находящиеся на общей системе налогообложения заинтересованы в возмещении НДС. Но данная проблема существует, в принципе, для всех видов льгот по НДС, предусмотренных законодательством, так же как и проблема возмещения НДС, уплаченного поставщику.

Если налогоплательщик начинает применять данную льготу, то суммы НДС ранее принятые к вычету необходимо восстановить (ст. 145.1 НК РФ). Поэтому начинать использовать данную льготу лучше в более поздние налоговые периоды, когда налогоплательщик сможет констатировать тот факт, что реализация готовой продукции превышает расходы на ее

[1] Форма уведомления об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика (для налога на прибыль и НДС) утверждена Приказом Минфина России от 30.12.2010 № 196н

изготовление. Случай, когда сумма НДС вначале принимается к вычету, а затем восстанавливается налогоплательщиком, можно рассмотреть как беспроцентный кредит со стороны государства. Сумма возврата такого «кредита» зависит от, например, срока полезного использования основного средства, по которому ранее суммы НДС были приняты к вычету, и даты начала использования льготы.

Статус участника проекта позволяет организации в течение 10 лет не платить налог на прибыль (ст. 246.1 НК РФ). Очевидным плюсом данной льготы является то, что налогоплательщик не уплачивает налог на прибыль вовсе, и вся полученная прибыль остается в его распоряжении. Но в этом случае необходимо стимулировать резидентов технопарка инвестировать данные денежные средства в новые инновационные разработки. При этом дискуссионным является вопрос необходимости предоставления налоговой декларации в налоговые органы в случае, если резидент технопарка использует данную льготу. Минфин России не раз высказывал позицию, что данная категория налогоплательщиков не освобождена от обязанности представлять налоговые декларации[1]. По мнению налоговых органов, напротив, в период использования освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика декларации по налогу на прибыль представлять не нужно[2].

Таким образом, для налогоплательщика есть два варианта применения данной льготы. Первый – это применение льготы с момента получения статуса резидента, второй – с момента применения аналогичной преференции по НДС. Если налогоплательщик примет второй вариант, то данное решение упростит администрирование налоговых льгот налоговыми органами.

Администрирование вышеупомянутых льгот происходит на основании предоставления налогоплательщиком в налоговые органы подтверждающих документов. К документам, подтверждающим право на освобождение, относится, в том числе, выписка из книги учета доходов и расходов участника

[1] Письмо Минфина № 03-03-06/1/832 от 19.12.2011, № 03-03-03/1/779 от 24.11.2011
[2] Письмо ФНС России № ЕД-21-3/375 от 15.12.2011, Письмо УФНС России по г. Москва № 16-15/082365@ от 24.08.2011

проекта, подтверждающая годовой объем выручки от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) (п. 6 ст. 145.1, п. 7 ст. 246.1 НК РФ).

Однако в случае, если компания-резидент технопарка осуществляет сделки с компанией группы, то в отношении налога на прибыль по ней может быть проведена проверка трансфертного ценообразования. Налоговые органы могут доначислить стороне резиденту «Сколково» дополнительный доход, что в итоге может повлечь за собой потерю освобождения от обязанности налогоплательщика налога на прибыль (пп. 1 п. 2 ст. 105.14 НК РФ). Кроме того, представляется необходимым устранить неясность в законодательстве относительно порядка определения периода, за который рассчитывается совокупный размер выручки, необходимый для применения льготы. Как следует из текста, то нарастающим итогом с момента получения статуса резидента «Сколково», но для данного положения четкого определения в законодательстве нет.

Для резидентов «Сколково» также установлены льготы в виде освобождения от налога на имущество и пониженной ставки страховых взносов. Данные льготы имеют довольно простой механизм использования, и автором не было выявлено каких-либо отрицательных сторон. Вместе с тем следует отметить, что со стороны налогоплательщиков лучше воспользоваться данными льготами с момента получения статуса резидента технопарка в целях высвобождения денежных средств на расширение производства.

Также резиденты «Сколково» освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета в случае, если годовой объем выручки от реализации товаров (работ, услуг) не превышает одного миллиарда рублей (п. 4 ст. 4 Закона № 129 «О бухгалтерском учете»). При этом участник проекта должен вести учет доходов и расходов аналогично порядку, установленному для организаций, перешедших на упрощенную систему налогообложения (абз. 4 п. 5.1 ст. 284 НК РФ).

У многих налогоплательщиков возник вопрос, являются ли данные нормы автоматическим переводом на упрощенную систему налогообложе-

ния. Минфин России разъяснил, что перечисленные действия организаций не свидетельствуют о переходе на упрощенную систему налогообложения.[1] Стоит поддержать данное мнение.

Во-первых, основанием для реализации права на освобождение от обязанностей налогоплательщика и права на применение упрощенной системы налогообложения являются два различных документа. Организациям для перехода на упрощенную систему налогообложения необходимо в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого они переходят на УСН, представить соответствующее заявление по рекомендованной форме (п. 1 ст. 346.13 НК РФ). Участник проекта, начавший использовать право на освобождение, должен направить в налоговый орган по месту своего учета соответствующие письменные уведомления по форме, утвержденной Приказом Минфина России от 30.12.2010 N 196н.

Во-вторых, применение упрощенной системы налогообложения возможно только с начала нового налогового периода, а освобождение от обязанностей налогоплательщика – уже с первого числа месяца, следующего за месяцем приобретения организацией статуса участника проекта. Налогоплательщики, применявшие иные режимы налогообложения и перешедшие на УСН, вправе применять этот специальный режим налогообложения только с начала нового налогового периода, т.е. с начала нового года. Налогоплательщики - участники проекта "Сколково" могут использовать право на освобождение от обязанностей налогоплательщика НДС и налога на прибыль с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором был получен статус участника проекта (ст. 145.1 и 246.1 НК РФ).

В-третьих, к организациям для освобождения от обязанностей налогоплательщика и применения УСН предъявляются разные требования и установлены различные ограничения. Порядок реализации этих прав также регулируется разными нормами законодательства.

[1] Письмо Минфина России от 01.11.2011 № 03-11-06/2/150

Стоит отметить, что не все организации резиденты «Сколково» захотят применять данное право на освобождение от ведения бухгалтерского учета. Это связано с тем, что многие организации не имеют собственных средств на развитие производства и привлекают ресурсы с помощью инвесторов. Навряд ли последние согласятся инвестировать в рискованные старт-апы, не имея возможности контролировать использование инвестированных денежных средств. Одним из элементов такого контроля служит бухгалтерская отчетность, подтверждающая те или иные доходы и расходы. Кроме того, многие резиденты не откажутся и от ведения налогового учета, т.к. в случае потери статуса резидента, будет необходимо восстановить весь учет, что довольно проблематично. Таким образом, можно сделать вывод, что, скорее всего, на практике данные послабления, предусмотренные законодательством для резидентов технопарка, окажутся невостребованными.

Вышеперечисленные льготы являются довольно значительными. Однако, налоговые льготы должны быть доступны многим организациям, занимающимся модернизацией производства, а не каким-то отдельным субъектам бизнеса, зарегистрированным на отдельных небольших закрытых территориях, таких как «Сколково» или особых экономических зон.[1] Практически во всех развитых странах мира предусмотрены налоговые льготы в отношении затрат на научные разработки, внедрение новой техники и технологий.

[1] Борисов О.И. Благоприятный налоговый климат для инновационной деятельности как антикризисная мера в России и зарубежных странах // Налоги. 2011. N 3. С. 37 - 44.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговые льготы играют важную роль для налогоплательщиков, т.к. позволяют оптимизировать налоговые платежи, снижать налоговую нагрузку, способствуют развитию малого и среднего бизнеса. Однако администрирование налоговых льгот очень усложнено, требует поиска методов оптимизации данных процессов.

Совокупность налоговых льгот рассматривается как часть механизма налогового регулирования, включающего различные формы, виды и инструменты, призванные способствовать увеличению (при прочих равных условиях) объема собственных финансовых ресурсов хозяйствующих субъектов. Очевидно, что налоговые системы зарубежных стран содержат положительный опыт предоставления налоговых льгот, но для его применения необходимо подготовить стабильную и достаточную законодательную базу. Поэтому в целях осуществления эффективного налогового администрирования и повышения стабильности налоговой системы необходимо выработать четкие классификационные принципы и критерии разграничения понятий "налоговая льгота" и "налоговая преференция", которые необходимо использовать при обосновании введения каких-либо преимуществ или послаблений для налогоплательщиков.

В российском налоговом законодательстве предусмотрены следующие методы стимулирования инвестиционной деятельности:

- освобождение отдельных категорий налогоплательщиков от уплаты налога в течение определенного периода (налоговые каникулы);
- освобождение (полное или частичное) объекта от налогообложения;
- льготы в виде уменьшения налоговой базы (вычеты, скидки);
- льготы в виде пониженной налоговой ставки;
- инвестиционный налоговый кредит;
- амортизационные отчисления и премия.

Направления Правительства области в поддержке и развития инвестиций разнообразны и выражены в разных видах. Наиболее значимыми являются проекты по продвижению технопарков и особых экономических зон (ОЭЗ), поскольку они наиболее широкомасштабны и включают в себя использование разных инструментов государственной поддержки инвестиций на уровне региона. К основным предпосылкам и ограничениям развития налогового стимулирования относятся высокая стоимость внедрения и коммерческого освоения, а также недостаточное инвестирование инновационных процессов; низкий уровень системы налогового и страхового стимулирования и др.

В научных кругах постоянно идет дискуссия по поводу возврата ранее действовавшей инвестиционной льготы на капитальные вложения. Сравнительный анализ данной льготы и существующей амортизационной премии показывает, что они довольно схожи. Инвестиционная льгота как льгота прямого действия носила активный, целевой характер и давала организации-инвестору дополнительную материальную выгоду. Использование амортизационной премии также дает существенную экономию, но, по мнению автора, следует запретить её использовать в отношении бывшего в эксплуатации оборудования, т.к. это позволит совершенствовать производственный потенциал российской экономики, а не поддерживать его на том же уровне.

Автором был проанализирован действующий механизм стимулирования инвестиций в основной капитал и внедрения энергосберегающего оборудования. В ходе анализа судебной практики было выявлено большое количество споров по поводу применения ускоряющего коэффициента 2 в отношении оборудования, функционирующего в агрессивной среде, а также споров относительно правильности определения амортизационных групп в случае использования нелинейного метода амортизации. Растущее число споров по данным льготам свидетельствует не только об усилении внимания налоговых органов за законностью

использования преференции, но и противоречивое толкование налоговыми органами существующего законодательства в области налогов и сборов, которое приводит к различной интерпретации применения установленных законодательством механизмов регулирования инвестиционной деятельности. Поэтому в законодательстве необходимо четко прописать группы основных средств, к которым применяются льготы, а также пересмотреть действующую классификацию основных средств под современные условия.

В ряде случаев при установлении льгот государство не прописывает четкого механизма их использования. Данная проблема существует для льготы в виде повышенного коэффициента по налогу на прибыль и аналогичной льготы в виде освобождения от уплаты налогу на имущество по энергоэффективному оборудованию. В связи с этим необходимо закрепить список оборудования, относящегося энергоэффективному классу специальным положением Правительства и распространить его действие как в отношении налога на прибыль, так и налог на имущество.

В российской практике практически не используется такой инструмент налогового стимулирования как инвестиционный налоговый кредит. Это связано не с тем, что государство «не хочет» его предоставлять, а с тем, что сами налогоплательщики не готовы принять условия выдачи такого кредита. Государству следовало бы пересмотреть некоторые условия его предоставления, т.к. расширение практики применения данного кредита было бы актуально для компаний, переходящих на ресурсосберегающие технологии, внедряющих технические инновации, развивающих производственные мощности.

В работе был произведен анализ проблем регулирований инновационной активности в России. Автором обобщен зарубежный опыт предоставления инновационно-направленных налоговых льгот. Было выявлено, что большинство стран предоставляют дополнительный вычет к налогооблагаемой базе, который рассчитывает как доля от фактических расходов на НИОКР,

либо как доля от прироста фактических расходов на НИОКР по сравнению с предыдущим годом. При этом, есть и страны, принципиально отказывающиеся от стимулирования инновационной деятельности через налоговые льготы (например, Финляндия). Развитие инновационной сферы зависит не от наличия или отсутствия льгот, а от того, насколько и в какой степени каждая отдельно взятая льгота действительно вызывает ожидаемый эффект.

Эффективность современной системы налоговых инструментов, направленных на развитие инновационной экономики, остается низкой. Это во многом определяется отсутствием мер, стимулирующих полный инновационный цикл «разработка – внедрение в производство – коммерциализация». Вместе с тем, последние стадии этого цикла имеют существенное значение в обеспечении устойчивого инновационного развития страны. Проведенный анализ проблем спроса на инновационную продукцию показал, что меры, установленные кодексом, не дают полной отдачи в использовании данного механизма, при этом расчет доказал, что в основном данные меры в принципе не выгодны налогоплательщику-производителю НИОКР.

Изучение мер налогового регулирования спроса на инновационную продукцию показало, что данные меры несут в себе потенциальные налоговые риски для налогоплательщиков. Более того, анализ регионального законодательства показал, что в некоторых субъектах установлены стимулирующие льготы по налогам в части инноваций, но подобные льготы не оказывают существенного влияния на принятие решения компанией о запуске того или иного инновационного проекта и в конечном итоге потенциально представляют собой ни что иное как потери бюджета, нежели увеличение налоговых поступлений.

Результативность налогового стимулирования инновационного развития экономики зависит от соблюдения определенных условий, среди которых выделяются обеспечение баланса интересов государства и налогоплательщиков в области инноваций; соответствие используемых налоговых льгот целям

и задачам государства, в частности налогообложение инновационной деятельности должно обеспечивать устойчивый экономический рост.

В рамках анализа регионального законодательства был также изучен опыт предоставления налоговых льгот и регулирования инвестиций в инновационную активность в рамках ОЭЗ. Обобщение опыты создания ОЭЗ в зарубежных странах позволило выявить как проблемы с реализацией льгот (отсутствие законодательно установленного порядка ведения налогового учета по облагаемому и необлагаемым доходу), так и проблемы, носящие системный характер (искусственное повышение конкурентоспособности, проблема недостаточной эффективности предоставляемых льгот). Представляется, что в целях привлечения крупных инвесторов в данные зоны необходимо не только уточнить механизм реализации льгот на территориях ОЭЗ, но и подумать о повышении социально экономической стабильности и снижении инвестиционных рисков в пределах данных зон.

Для развития экономики России большое значение имеют особые экономические зоны. Это инструмент диверсификации хозяйства, перевода промышленности страны на инновационный путь развития, поддержки приоритетных отраслей хозяйства и т.д. На территории особых экономических зон действует и особый режим предпринимательской деятельности, предусматривающий преимущества для инвесторов. Минэкономразвития определяет ключевые аспекты развития особых экономических зон, включая их нормативно-правовое регулирование.

Международные эксперты особо подчёркивают необходимость упрощения систем регулирования предпринимательской деятельности в ОЭЗ. Рекомендуется упростить процедуры выдачи «второстепенных» (их также называют дополнительными) разрешений – по пользованию землей и зданиями, по труду, охране здоровья и т.д. Считается целесообразным передать такие решения с уровня министерств и ведомств на уровень управляющих структур на местах – а таковые рекомендуется создавать как негосударственные структуры или государственно-частные партнерства. В результате выполнения

данных рекомендаций должна значительно снизиться налоговая и регулятивная нагрузка на бизнес, как в ОЭЗ, так и за их пределами. Вместе с тем, по окончании переходного периода ОЭЗ фактически утратят большинство возможностей предоставлять особые преимущества своим резидентам.

Автор проанализировал перспективы предоставления налоговых льгот в пределах недавно созданного инновационного центра «Сколково», призванного сформировать благоприятные условия для стимулирования инвестиций в инновационную деятельность. На основе выявленных недоработок законодательства (которое еще не полностью начало действовать на территории данного центра) можно констатировать факт, что не все льготы будут привлекательны для инвесторов и не все найдут свой спрос. Государству следует задуматься над детальной проработкой данных льгот. Такие значительные льготы как на территории «Сколково» или ОЭЗ должны быть доступны многим инновационно-направленным предприятиям, а не отдельным субъектам, зарегистрированным на небольших закрытых территориях.

Безусловно, для создания эффективного института налоговых льгот необходимо широко использовать мировые уроки, проявившие себя зарубежные схемы и способы развития и поддержки инноваций и инвестиций. Учитывая мировой опыт в области налоговой политики, направленной на поддержание инновационной деятельности, и текущего состояния налогового стимулирования российской экономики, целесообразно предусмотреть дополнения и изменения в нормах отечественного налогового законодательства, которые будут взаимосвязаны, будут распространяться на всех субъектов инвестиционной и инновационной деятельности и станут фактором экономического роста инновационной активности.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

I. Законодательные и нормативные акты

1. Конституция Российской Федерации
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 04.11.2014) // Собрание законодательства Российской Федерации. - 2014. - № 41. Ст. 727.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 05.12.2014) // Собрание законодательства Российской Федерации. - 2014. - № 42. Ст. 1657.
4. Гражданский кодекс РФ. Части 1 и 2 [электронный ресурс]. Приняты Государственной Думой 21.10.94 г. и 22.12.95 г.
5. Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ (ред. от 04.06.2014) «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» // Собрание законодательства Российской Федерации. - 2014. - № 41. Ст. 2657.
6. Федеральный закон № 184-ФЗ от 16.10.99 [электронный ресурс] «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации»
7. Федеральный закон от 23.08.1996 N 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» (в редакции от 02.11.2013)
8. Федеральный Закон от 22 июля 2005 г. N 116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации" (в редакции от 23.07.2013 N 231-ФЗ)
9. Федеральный закон от 03.12.2011 г. N 392-ФЗ "О зонах территориального развития в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" (в редакции от 28.12.2013г.)
10. Постановление Правительства от 24 декабря 2008 N 988 "Об утверждении перечня научных исследований и опытно-конструкторских разработок, расходы налогоплательщика на которые в соответствии с п. 2 ст. 262 НК РФ включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5" (в редакции от 6 февраля 2012 г.)
11. Постановление Правительства от 16.04.2012 г. N 308 «Об утверждении перечня объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, для которых не предусмотрено установление классов энергетической эффективности»

12. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 17.11.2008 г. № 1662-р «О концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года»
13. Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012г.) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»
14. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и плановый период 2015 и 2016 годов
15. Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для интернациональных компаний и налоговых администраций, июль 2010 г.
16. Письмо Минфина России от 16.08.2013 N 03-01-18/33520.
17. Письмо Минфина России от 06.09.2012 № 03-03-06/1/467
18. Письмо Минфина России от 03.02.2012 N 03-03-06/2/13
19. Письмо Минфина России от 28.10.2011 N 03-03-06/2/162
20. Письмо Минфина России от 25.10.2011 N 03-03-06/2/161
21. Письмо Минфина России от 19.10.2011 N 03-03-07/46.
22. Письмо Минфина России от 12.10.2011 N 03-03-06/1/664
23. Письмо Минфина России от 03.05.2011 N 03-03-06/1/282
24. Письмо Минфина России от 19.04.2011 N 03-03-06/1/250
25. Письмо Минфина России от 07.02.2011 N 03-03-06/2/26
26. Письмо Минфина России от 27.01.2011 N 03-03-06/2/18

II. Монографии, учебники, учебные пособия

27. Актуальные проблемы развития налоговой системы России в первом десятилетии XXI века: Монография / Л.И. Гончаренко, Л.М.Архипцева, Н.Н.Башкирова и др. — М. : Финуниверситет, 2011 — 316 с.
28. Анисимов С.А., Данилькевич М.А., Малис Н.И. История налогообложения: учебное. пособие/под ред. Н.И. Малис – М.:Магистр: ИНФРА-М, 2012. – 248 с.
29. Налоговое стимулирование развития инновационной экономики в России: Монография. Коллектив авторов под руководством проф. Л.И. Гончаренко – М.: 2008, С. 173
30. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник./Под ред. Гончаренко Л.И. - М.: ЮРАЙТ М, 2014. – 318 с.
31. Налоги и налогообложение: учебник./ Под ред. И.А. Майбурова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 559 с.

32. Налогообложение организаций: учебник /коллектив авторов; под науч. ред. Л.И. Гончаренко. _ М.: КНОРУС, 2014. – 512.

33. Отчет по научно-исследовательской работе «Разработка предложений по совершенствованию налогового законодательства в отношении принципов отбора налоговых льгот, порядка их предоставления, оценки эффективности их применения», выполненной в Финансовом университете по Государственному заданию Аппарата Правительства РФ, Москва, 2012 г.

34. Отчет по научно-исследовательской работе «Предложения по совершенствованию налогового администрирования в целях повышения инновационной активности субъектов экономической деятельности», выполненной в Финансовом университете по Государственному заданию Аппарата Правительства РФ, Москва, 2013 г.

III. Статьи из периодической печати

35. Бабаева З. Ш. Амортизационная политика и налогообложение как факторы активизации инвестиционного процесса // Экономика и предпринимательство, №3, 2014. С. 144-149

36. Борисов О.И. Раскрытие банковской тайны в процессе межгосударственного обмена налоговой информацией // Банковское дело. 2011.№8. С.80-84

37. Борисов О.И., Штибина Н.А. Налоговый риск-менеджмент в банке как элемент системы управления банковскими рисками, «Научное сообщество студентов XXI столетия. Экономические науки»: Сборник статей по материалам XVI студенческой международной научно-практической конференции. — Новосибирск: Изд. «СибАК». — 2014. —- С. 267-273

38. Бухарова О. Бизнес получит свою территорию / "Российская газета" - Спецвыпуск "Инвестиции", № 113. 22.05.2014

39. Вавулин Д. А. К вопросу о налоговых льготах, предоставляемых инвесторам на региональном уровне // Финансы и кредит, № 1, 2014. С. 30-37

40. Вишневская Н. Г. Основные инструменты налогового стимулирования инновационной деятельности // Экономика. Налоги. Право., №1, 2013. С. 72-83

41. Вылкова Е. С., Красавин В. И. Проблемные вопросы формирования налоговых льгот для инновационной деятельности // Известия Российского экономического университета им. Г. В. Плеханова, № 2, 2012. С. 8

42. Вязовик А.В., Аракелян А.А. Инвестиционный налоговый кредит под бременем ограничений // Экономика и жизнь, № 12, 2012. С. 40

43. Гираев В. К. Региональная налоговая политика в контексте стимулирования инвестиций // Налоги и налогообложение, № 2. 2014. С. 124-137

44. Гончаренко Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования // Налоги и налогообложение. 2010. N 2. С. 17 - 24

45. Гончаренко Л.И. НДС и операции банков: теория и практика налогообложения ("Налоги и налогообложение", Информационный банк "Бухгалтерская пресса и книги", 2008, N 10)

46. Гусева М. С. Зона опережающего экономического развития как инструмент пространственной кластеризации экономики // Вестник СГЭУ, № 10, 2012. С. 60-63

47. Ефремова Т.А., Ефремова Л.И. Модернизация и информатизация налогового администрирования как условие обеспечения инновационного развития российской экономики // "Налоги" (журнал), 2013, N 2

48. Инчин М. Е. Налоговые возможности стимулирования инноваций в современной России // Вестник СГСЭУ, №2, 2012. С. 97

49. Керимов В.В. Особенности налогообложения инновационных предприятий при образовательном учреждении // "Международный бухгалтерский учет", 2013, N 4

50. Клинцов В. , Кузнецова Е. Как России создать инновационную экономику? // Вестник McKinsey, № 21, 2010, С. 6-20

51. Косов М.Е., Ягудина Э.В. Специальный налоговый режим и инновационная деятельность малого бизнеса // "Международный бухгалтерский учет", 2013, N 1

52. Курочкин В. В. Налоговые льготы как инструмент инновационного развития экономики // Экономические науки, № 89, 2012. С. 12-13

53. Ломакина Т. П. Оценка эффективности налогового стимулирования инновационной деятельности в России // Налоги и налогообложение, №2, 2014. С. 156-173

54. Мандрощенко О. В. Налоговые льготы по налогу на прибыль организаций как инструмент стимулирования инвестиционной активности // Актуальные вопросы экономических наук, №2, 2012. С. 108-113

55. Машегов П.Н., Бельский А.А. Лизинг как инструмент финансирования инновационного развития и проблема оценки эффективности налоговых преференций // "Международный бухгалтерский учет", 2013, N 48

56. Мельникова Н. П., Пинская М. Р. Возможности налоговой политики государства по стимулированию инновационного развития экономики // Финансы и кредит, № 43, 2010. С. 48-52

57. Морозова Г. В. Влияние налоговой политики на повышение инновационной активности региона // Теория и практика общественного развития, № 4, 2014. С. 196-198

58. Пансков В. Г. Налоговые льготы и преференции: проблемы и пути решения // Налоги и финансовое право. № 3, 2012. С. 147-154

59. Пансков В. Г. О некоторых вопросах эффективности налоговых льгот в российской налоговой системе // Инновационное развитие экономики, № 16, 2013. С. 38-42

60. Пансков Г. В. О некоторых неотложных мерах налогового стимулирования инвестиционной активности в российской экономике // Белорусский экономический журнал, №4, 2013. С. 61-72

61. Пансков Г. В. Стимулирование модернизации российской экономики посредством налоговых механизмов // Экономика. Налоги. Право., №1, 2013. С. 64-71

62. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: Учебник для бакалавриата / В.Г. Пансков; Финансовый университет при Правительстве РФ.— 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮРАЙТ, 2013 .— 681 с.

63. Парфенова Л. Б., Пугачев А. А. Мировая практика налогового стимулирования инновационной деятельности: необходимость и границы применения в России // Инновационная экономика, № 2, 2012. С. 106-112

64. Парфенова Л. Б., Пугачев А. А. Развитие налоговых инструментов активизации инновационной деятельности // №6, 2012. С. 5-12

65. Разуваева К.В. Направления по организации налогового учета инновационной деятельности в национальных исследовательских университетах // "Международный бухгалтерский учет", 2013, N 17

66. Рост через инновации, российский и международный опыт. Исследование консалтинговой компании PwC, 2013

67. Савина О.Н. Налоговые риски государства в условиях реализации налоговой политики по стимулированию инновационной деятельности в России // "Международный бухгалтерский учет", 2013, N 45)

68. Товгазова А. Н. Практика и факторы эффективности использования налоговых льгот // Теория и практика общественного развития, №2, 2014. С. 402-404

69. Финансовые и денежно-кредитные методы регулирования экономики. Теория и практика Учебник/Под ред. М.А. Абрамовой, Л.И. Гончаренко, Е.В. Маркиной. _ М.: ЮРАЙТ, 2014.

70. Церенова К. Н. Налоговое стимулирование инновационной деятельности в Российской Федерации. Диссертация на соискание ученой степени кандидата наук. Москва. 2013.

71. How governments foster innovation. The report of PwC. 2010

72. I. A. Mayburov. Implementation of the concept of tax expenditures in the Russian Federation: the evaluation methodology of effects and efficieny // Economy of industry, №1, 2014. С. 5-16

73. OECD Science, Technology, Industry Scoreboard 2013 “Innovation for growth”

IV. Интернет-ресурсы

74. Особые экономические зоны. Сайт консалтинговой группы Градиент Альфа. [Электронный ресурс]
75. URL: http://www.gradient-alpha.ru/bigfiles/Марчев%20И.А.20-%ОЭЗ.pdf
76. Эффективность мер государственной поддержки, направленных на создание и функционирование особых экономических зон". Комитет Совета Федерации по бюджету и финансовым рынкам. [Электронный ресурс] URL: http://council.gov.ru/structure/committees/5/activity/round_tables/32669
77. Официальный сайт Министерства экономического развития РФ [Электронный ресурс] URL: http://www.economy.gov.ru/minec/main
78. Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс] URL: http://www.nalog.ru
79. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики [Электронный ресурс]
80. URL: http://www.gks.ru
81. Национальный рейтинг российских высокотехнологичных быстроразвивающихся компаний [Электронный ресурс]
82. URL: http://www.pwc.ru/ru/press-releases/2013/hi-tech-companies-russia.jhtml

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1. Схема налогового регулирования организаций наноиндустрии



Приложение 2. Сравнительный анализ основных налоговых льгот, поощряющих инновационную деятельность в РФ

Вид налоговой льготы	Сущность налоговой льготы	Наличие данного вида налоговой льготы в РФ
Инвестиционный налоговый кредит	Предоставляется хозяйствующим субъектам, направляющим инвестиции на внедрение новой техники, оборудования, технологий. Имеет форму скидки, которая: - устанавливается в процентах от стоимости внедряемого оборудования; - вычитается из суммы начисленного налога на прибыль организации	+
Скидки с налога на прибыль в размере расходов на НИОКР	Предоставляется хозяйствующим субъектам, осуществляющим расходы на НИОКР, и позволяет списывать текущие расходы на НИОКР не только в год возникновения этих расходов, но и в будущем, прошедшем или в неопределенном по продолжительности учетном периоде	+
Система амортизационных списаний: свободная амортизация	Предоставляется предприятиям, направляющим инвестиции на внедрение новой техники, оборудования и предполагает возможность одномоментного полного списания всех инновационных капитальных расходов уже в первый год	-
Ускоренная амортизация	Предоставляется предприятиям, направляющим инвестиции на внедрение новой техники, оборудования, и позволяет списывать относительно большие суммы в первые годы службы, чем в последующие, или сокращает сроки списания по сравнению со сроком их фактического использования	+
Необлагаемые	Предполагает освобождение от налогообложе-	+

фонды специального назначения	ния специальных инвестиционных фондов, формирующихся из полученной прибыли	
Налоговый исследовательский кредит: налоговый исследовательский полнообъемный кредит	Позволяет хозяйствующим субъектам вычитать из суммы налога на прибыль часть затрат на инновационную деятельность, определяемую процентной ставкой налогового кредита пропорционально размером затрат в полном объеме к базовому году	-
налоговый исследовательский приростный кредит	Позволяет хозяйствующим субъектам вычитать из суммы налога на прибыль часть затрат на инновационную деятельность, определяемую процентной ставкой налогового кредита пропорционально достигнутому приросту затрат на инновационное развитие по сравнению с уровнем базового года или среднего за период	-
Налоговые каникулы	Предоставляется вновь созданным научно-исследовательским малым и средним предприятиям в форме временного освобождения от уплаты налога на прибыль или частичного его снижения в первые годы деятельности	-
Пониженная ставка налога	Применяется в отношении стартующих инновационных организаций по налогу на прибыль	-

Приложение 3. Анализ возможностей применения налоговых льгот для стимулирования субъектов инновационной экономики

Льгота	Субъекты инновационной экономики, нуждающиеся в стимулировании			
	Организации, производящие инновации (НИОКР)	Инновационные организации	Организации инновационной инфраструктуры	Организации-потребители инновационных продуктов
Снижение или обнуление ставки налога	Использование возможно, однако больший эффект принесут другие виды льгот	Использование возможно, однако больший эффект принесут другие виды льгот	При предоставлении по налогу на прибыль организаций с дивидендов принесет положительный эффект для организаций-инвесторов, заинтересует в предоставлении средств посредством относительного превышения доходности над рисковостью вложений	-
Выведение из-под налогообложения отдельных объектов (изъятия)	Используется в виде освобождения от обложения НДС реализации определенных объектов интеллектуальной собственности, а также прав на их использование на основании лицензионного договора	Использование возможно, однако больший эффект принесут другие виды льгот	-	-

Льгота	Субъекты инновационной экономики, нуждающиеся в стимулировании			
	Организации, производящие инновации (НИОКР)	Инновационные организации	Организации инновационной инфраструктуры	Организации-потребители инновационных продуктов
Налоговые каникулы	Использование наиболее целесообразно для вновь созданных организаций	Использование наиболее целесообразно для вновь созданных организаций	-	-
Инвестиционный налоговый кредит	Закреплен в законодательстве, однако имеет ограниченный опыт применения	Закреплен в законодательстве, однако имеет ограниченный опыт применения	-	Может использоваться для затрат на приобретение инновационного оборудования
Перенос убытков на будущее и/или создание резерва на их покрытие	Положительно повлияет на возможность создания резерва на покрытие убытков по результатам проведенных НИОКР	Может быть предусмотрено создание резерва на покрытие убытков по результатам проведенных НИОКР	-	-
Налоговые скидки	Целесообразно введение приростных скидок по налогу на прибыль для расширения расходов на НИОКР	Может быть целесообразным введение приростных скидок по налогу на прибыль для расширения расходов на НИОКР	Возможно введение скидок по налогу на прибыль организаций для организаций-инвесторов	Может использоваться в отношении затрат на приобретение инновационного оборудования

Льгота	Субъекты инновационной экономики, нуждающиеся в стимулировании			
	Организации, производящие инновации (НИОКР)	Инновационные организации	Организации инновационной инфраструктуры	Организации-потребители инновационных продуктов
Ускоренная амортизация	Применяется в отношении оборудования, используемого только в научно-технической деятельности. Целесообразно пересмотреть условия использования	Применяется в отношении оборудования, используемого только в научно-технической деятельности. Целесообразно пересмотреть условия использования	-	Наиболее целесообразно использование в отношении инновационных продуктов (оборудования) для стимулирования спроса на них
Специальный налоговый режим	-	Наиболее эффективный метод стимулирования, позволяет комплексно решить проблему снижения налоговой нагрузки	-	-