

ИМПЛЕМЕНТАЦИЯ РЕЖИМА «ПАТЕНТ БОКС» В КАЧЕСТВЕ ИНСТРУМЕНТА НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

IMPLEMENTATION OF «PATENT BOX» REGIME AS A TAX INCENTIVES INSTRUMENT TO PROMOTE INNOVATION

D. Dubkov

Summary. This article considers the essence of the «patent box» tax regime which is widespread in Europe, the USA and China and is aimed at tax stimulation of business entities at the stage of gaining income from using (disposal) of the results of research, development and technology. The paper cites the experience of applying the patent box regime in foreign countries; describes the features of this tax regime, its advantages and disadvantages. The article, being based on official statistical data, presents an analysis of results of research, development and technological endeavours covered by legal protection, shows their structure and dynamics, the entities involved in patenting, Russia's place in the international ranking. The paper presents the current tax incentive instruments in Russia, considers the first steps towards the introduction of the patent box regime. It draws a conclusion on the need to implement the patent box regime in the tax system of Russia. The obtained results can be used in the formation of theoretical and practical model of implementation of the patent box regime in the tax system of Russia.

Keywords: tax incentive instruments, tax system, patent box tax regime, innovation activities, intellectual activity results, intellectual property objects, intangible assets.

Дубков Денис Алексеевич

Аспирант, Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации (Москва)
denis_dubkov@list.ru

Аннотация. В статье рассмотрена сущность налогового режима «патент бокс», получившего широкое распространение в Европе, США и Китае и направленного на налоговое стимулирование хозяйствующих субъектов на этапе получения доходов от использования (распоряжения) результатами научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ. Приведён опыт применения режима «патент бокс» в зарубежных странах, изложены особенности данного налогового режима, его преимущества и недостатки. На основании официальных статистических данных в статье представлен анализ результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, которые получили правовую защиту, показана их структура и динамика, состав субъектов, участвующих в патентировании, место России в международном рейтинге. В работе представлены текущие инструменты налогового стимулирования в России, рассмотрены первые шаги по внедрению режимов «патент бокс». В статье сделаны выводы о необходимости имплементации режима «патент бокс» в налоговую систему России, полученные результаты могут быть использованы при формировании теоретической и практической моделей внедрения режима «патент-бокс» в налоговую систему России.

Ключевые слова: инструменты налогового стимулирования, налоговая система, налоговый режим «патент бокс», инновационная деятельность, результаты интеллектуальной деятельности, объекты интеллектуальной собственности, нематериальные активы.

Введение

Научно-исследовательская, опытно-конструкторская и технологическая работа (далее — НИОКиТР) является ключевым фактором инновационно-ориентированного экономического роста хозяйствующих субъектов, субъектов РФ, отраслей национальной экономики и государства в целом. Результаты НИОКиТР, оформленные в качестве объектов интеллектуальной собственности (далее — ОИС), играют решающую роль в формировании инновационного потенциала и повышении инновационной и инвестиционной активности хозяйствующих субъектов, являются стимулом дальнейшего инновационного и технологического развития, обеспечивают укрепление технологического суверенитета государства и повышение конкурентоспособности национальной продукции. В условиях сложившейся геополитической ситуации, беспрецедентного и долго-

срочного санкционного давления необходимость технологической независимости России и производство собственной критически значимой продукции становится приоритетной задачей.

Необходимость инновационного и научно-технологического развития обозначена Президентом РФ в национальных проектах России до 2024 года [3] и закреплена в Концепции технологического развития России до 2030 года [5]. Важным индикатором технологического суверенитета являются результаты интеллектуальной деятельности (далее — РИД), полученные в ходе НИОКиТР и подлежащие правовой защите. Перечень РИД и приравненных к ним средств индивидуализации юридических лиц, которым предоставляется правовая охрана в РФ, закреплён в ст. 1255 Гражданского кодекса РФ [1].

Согласно данным, представленным в статистическом сборнике «Роспатент в цифрах и фактах» [26], на конец

2022 года в РФ в совокупном количестве ОИС, которым предоставлена правовая охрана, преобладают *товарные знаки и знаки обслуживания*, количество зарегистрированных свидетельств (патентов) составляет 805 075 ед. или 56,7 %, количество *патентов на изобретения*, зарегистрированных в установленном законом порядке, составляет 259 020 ед. или 18,2 %, существенную долю занимает группа объектов интеллектуальной собственности, которая включает *программы для ЭВМ, базы данных и топологии интегральных микросхем* — 270 271 ед. или 19,0 %. Количество *промышленных образцов и полезных моделей* составляет 44 688 ед. (3,2 %) и 41 062 ед. (2,8 %) соответственно. Относительно новыми ОИС являются *наименования мест происхождения товаров и географические указания*, в настоящее время таких объектов зарегистрировано порядка 300 ед.

Анализ динамики зарегистрированных объектов интеллектуальной собственности в России показывает [26], что с каждым годом число зарегистрированных *товарных знаков и знаков обслуживания* увеличивается. Так, за 2022 г. зарегистрировано 81 137 ед. товарных знаков, что на 14,5 % больше, чем в 2021 г. и на 22,9 % больше, чем в 2018 г.

Положительная динамика характерна в регистрации программ для ЭВМ и баз данных. Так, в 2022 году зарегистрировано 25 831 ед. *программа для ЭВМ*, что на 16,7 % больше, чем в 2021 г. и на 51,9 % больше, чем в 2018 г. Количество зарегистрированных *баз данных* в 2022 году составило 3 796 ед., что на 14,5 % больше, чем в 2021 г. и на 74,7 % больше, чем в 2018 г. Кроме того, положительная динамика наблюдается в регистрации *наименований мест происхождения товаров*. Следует отметить, что несмотря на прирост значения показателя в 2022 г. по сравнению с прошлым годом в регистрации РИД по направлениям *полезные модели* (прирост составил 3,2 %) и *топологии интегральных микросхем* (прирост составил 4,5 %), по сравнению с 2018 г. наблюдается снижение количества зарегистрированных патентов (свидетельств) на полезные модели на 27,8 % и на 12,9 % соответственно.

В то же самое время количество зарегистрированных патентов (свидетельств) на изобретения и промышленные образцы за анализируемый период имеют устойчивую тенденцию к снижению. Так, в 2022 г. число зарегистрированных *изобретений* составило 23 315 ед., что на 1,5 % меньше, чем в 2021 г. и на 34,8 % меньше, чем в 2018 г. Количество зарегистрированных *промышленных образцов* составило 5 585 ед. что на 5,5 % меньше, чем в 2021 г. и на 11,4 % меньше, чем в 2018 г. Одной из причин сокращения патентной активности является адаптация отечественной экономики к санкционному давлению и отсутствие возможности импорта объектов интеллектуальной собственности.

Стоит отметить, что наряду с анализом структуры ОИС и динамики регистрации прав на РИД в России, представляется важным изучение состава субъектов, осуществляющих НИОКиТР в России. Так, согласно данным Роспатента 32,2 % патентов на изобретения приходится на ВУЗы, 27,6 % на организации, 24,4 % на физических лиц и 15,8 % на НИИ. В целом, в ходе анализа структуры патентирования изобретений в 2021 г., становится очевидно, что 86,4 % (или 20 152 патента) выдано юридическим лицам и 19 % (или 2 902 патента) выдано физическим лицам [26].

В текущем году М.В. Мишустин в рамках стратегической сессии по укреплению технологического суверенитета России обозначил ряд успешных результатов в судостроительной и станкоинструментальной отрасли, отметил инновационную активность в отрасли радиоэлектроники и информационных технологий [28]. Д.В. Мантуров в рамках доклада о развитии промышленности и обеспечении технологического суверенитета РФ в Совете Федерации отметил развитие в фармацевтической отрасли, развитие гражданской авиации, судов и атомных ледоколов, сельскохозяйственной техники, нефтегазового машиностроения. Кроме того, министр промышленности и торговли отметил, что разработка новых образцов наблюдается в рамках выполнения госзаказа [29]. Согласно статистическому сборнику НИИ ВШЭ «Индикаторы инновационной деятельности» уровень инновационной активности российских организаций за период 2010–2022 гг. колеблется от 8,4 % до 14,6 % и на протяжении долгого периода остаётся неизменно низким [27].

В 2021 г. 85,1 % всех поданных в мире заявок приходилось на пять патентных учреждений, что на 6,6 п.п. выше, чем их совокупная доля в 2011 г. [25]. Данный факт объясняется беспрецедентным ростом числа заявок, поданных в Китае. Доля Китая в общемировом объеме практически удвоилась за последние 10 лет. Так, в 2011 г. число заявок, поданных в Китае, составляло порядка 24,4 %, в 2021 г. — 46,6 %. Активность остальных четырех ведомств напротив — снизилась. На Китай приходится половина всех мировых заявок на товарные знаки, промышленные образцы, патенты на изобретения и полезные модели.

Согласно статистическому сборнику Всемирной организации интеллектуальной собственности «Интеллектуальная собственность в фактах и цифрах» Россия входит в десятку ведущих учреждений в 2021 году по числу заявок на регистрацию товарных знаков — 7 место после Китая, США, ВИС ЕС, Индии, Великобритании, Турции. Кроме того, в 2021 г. Россия вошла в десятку ведущих ведомств по числу заявок на регистрацию патентов и полезных моделей — 10 место после Китая, США, Японии, Республики Кореи, ВИС ЕС, Индии, Германии, Канады,

Австралии. В 2021 году лидером по количеству действующих патентов стал Китай (3,3 млн патентов по всему миру). США, в свою очередь, утратили первое место, занимаемое десятки лет [25].

Мировой опыт свидетельствует, что государство имеет устойчивую базу развития, если оно осуществляет налоговую политику, стимулирующую развитие инноваций [12]. Инструменты налогового стимулирования широко применяются в странах с развитой и развивающейся экономикой. Однако некоторые страны отдают приоритет прямым инструментам стимулирования. Так, продолжительное время данной политики придерживались Германия, Эстония.

Инструменты налогового стимулирования инновационной деятельности внедрялись в налоговую систему России с самого начала становления рыночной экономики и формирования налоговой системы. В настоящее время налоговая система России содержит большой арсенал налоговых инструментов стимулирования инновационной активности. Однако некоторые из них остаются невостребованными и имеют нарекания как со стороны бизнеса, так и со стороны научного сообщества. Так, Л.Н. Лыкова отмечает, что большая часть инструментов налогового стимулирования научно-исследовательской, опытно-конструкторской и технологической деятельности сосредоточена на фазе создания инноваций (затратной стадии), а не на фазе их распространения (доходной стадии) [19]. К.В. Самохвалова отмечает, что в российской системе налогообложения заметна нехватка механизмов, направленных на стимулирование субъектов инновационной деятельности на этапах внедрения инноваций в производство и получения прибыли от использования разработанных продуктов [21]. Л.И. Гончаренко отмечает, что несмотря на эффективность и распространенность инвестиционного налогового кредита за рубежом, в России данный инструмент остается не востребован и требует доработки [14].

В Концепции технологического развития России в целях стимулирования оборота результатов интеллектуальной деятельности и снижения нагрузки на технологические компании представлен ряд мероприятий, направленных на изменение налогового законодательства России. Одним из которых является введение режима «патентная коробка» — режима пониженного обложения налогом на прибыль с оборота прав на результаты интеллектуальной деятельности [5].

Отмеченное выше позволяет обозначить необходимость изучения зарубежного опыта применения режима «патент бокс» в качестве инструмента налогового стимулирования инновационной деятельности на стадии использования РИД и рассмотрения необходимости его имплементации в отечественную налоговую систему.

Методы исследования

При написании статьи применялись общенаучные методы исследования: анализ, синтез, дедукция, индукция, метод аналогии, метод сравнения, обобщения и описания. В качестве специальных методов научного познания использовался анализ нормативных правовых актов в области налогообложения, статистический анализ РИД в России.

Обзор литературы

Информационной базой написания статьи послужили материалы отечественных и зарубежных периодических изданий, нормативно-правовые документы и официальные информационно-аналитические материалы. При написании статьи использовались следующие работы, посвященные вопросу налогового стимулирования НИОКР за рубежом с помощью режима «патент бокс» К.А. Пономаревой, Р.А. Гереева, С.Ю. Дорожкина, Н.А. Ивановой, В.А. Варфоломеева, Н.Н. Цыкорина, М.Г. Ивановой, К.В. Самохваловой, С.Е. Ушаковой, а также работы отечественных ученых Л.И. Гончаренко, Н.Г. Вишневской, Л.Н. Лыковой, Е.С. Вылковой, Н.Г. Викторовой, посвященные вопросам налогового стимулирования инновационной деятельности в России. Кроме того, в ходе изучения предмета исследования использовались статистические данные, размещенные на официальном сайте Федеральной службы по интеллектуальной собственности, а также ежегодный статистический сборник, подготовленный НИИ ВШЭ «Индикаторы инновационной деятельности», ежегодный статистический сборник «Интеллектуальная собственность в фактах и цифрах», подготовленный ВОИС.

Сущность категориального аппарата

В рамках данной статьи рассматриваются только результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ. Вместе с тем необходимо обозначить содержание и различие следующих дефиниций: «объект интеллектуальной собственности», «результат интеллектуальной деятельности» и «нематериальный актив».

С юридической точки зрения, в гражданском законодательстве России закреплены понятия «результат интеллектуальной деятельности» и «объект интеллектуальной собственности». Патентное право в России не регламентируется отдельным кодексом или федеральным законом, поэтому данные понятия содержатся в ГК РФ. Состав результатов интеллектуальной деятельности представлен в подп. 1–12 п. 1 ст. 1225 ГК РФ. Подп. 13–16 указанного пункта содержат перечисление средств индивидуализации. [1]. Объекты интеллектуальной собственности включают в себя РИД и приравненные к ним

средства индивидуализации. Таким образом, понятие ОИС шире по содержанию, чем РИД. Объединяет все объекты интеллектуальной собственности то, что они созданы интеллектуальным трудом, имеют творческий характер, обладают новизной.

Понятие «нематериальный актив» используется в бухгалтерском и налоговом законодательстве. В бухгалтерском учете понятие «нематериальные активы» отражено в ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» [6], а в налоговом законодательстве в ст. 257 НК РФ [2]. Кроме того, в научной литературе в отношении ОИС и РИД встречается понятие «квалифицируемый актив». В отечественном законодательстве данное понятие не закреплено, однако употребление данной категории связано с международным стандартом финансовой отчетности (МСФО 23) [7].

Зарубежный опыт применения режима «патент-бокс»

Оливер Фальк, Анна Керкхов, Кристиан Пфафль в исследовании «Налоги и инновации» [9] приводят обзор инструментов налогового стимулирования, сформировавшийся в европейских странах. Немецкие ученые выделяют две группы инструментов: инструменты целенаправленной налоговой поддержки НИОКР-проектов и инструменты общего налогового стимулирования посредством налогообложения предприятий и доходов граждан. Рассматривая инструменты целенаправленного налогового стимулирования частного сектора экономики, ученые проводят различие между мерами налоговой политики, основанными на стимулировании затрат в инновации, и мерами налоговой политики, основанными на стимулировании результатов. В качестве инструментов стимулирования на этапе использования результатов НИОКР ученые рассматривают набирающий популярность в Европе налоговый режим «патент бокс». Авторы, отмечают, что стимулирование на основе затрат может производиться за счет объема произведенных инвестиций или поэтапно, а также ученые указывают на возможность существования смешанных форм налогового стимулирования.

Иоахим Энглиш в своем исследовании отмечает, что налоговые системы европейских стран предусматривают следующие меры налогового стимулирования НИОКР: налоговые льготы за счет ускоренной амортизации активов, применение повышающего коэффициента при включении расходов в налоговую базу при исчислении корпоративного налога, налоговый кредит и др. Данные инструменты помогают снизить издержки предприятия на первой стадии инновационного цикла — стадии фундаментальных и опытно-конструкторских работ, в то время как режим «патент бокс» предназначен для поддержки компаний на этапе получения доходов от использования квалифицированных активов [10].

За рубежом режим «патент бокс» наряду с налоговым кредитом стал популярным инструментом налогового стимулирования исследований и разработок. Основное различие в них заключается в следующем: налоговый кредит позволяет воспользоваться налоговой льготой на основании произведенных расходов на НИОКР (на этапе создания новшества), в то время как режим «патент бокс» направлен на уменьшение налоговой нагрузки на стадии получения дохода от использования нематериального актива, подлежащего правовой защите.

Режим «патент-бокс» представляет собой особый режим налогообложения, предназначенный для стимулирования научных исследований и разработок, целью которого является снижение налоговой нагрузки в отношении доходов, получаемых в виде лицензионных платежей (роялти) от использования ОИС. Обзор научной литературы и дефиниции «патент-бокс» (patent box) в Интернете позволяет отметить, что в научной и практической литературе употребляются также иные названия этого режима: «патентная коробка», «патентное окно», «патентная копилка», «коробка инноваций», «патентный ящик», «IP-box» (intellectual property — интеллектуальная собственность); вариативность обусловлена переводом с иностранного языка и интерпретациями данной дефиниции.

Использование слов «коробка», «бокс» в названии объясняется наличием законодательно закрепленного списка (перечня) объектов интеллектуальной собственности, в отношении которых применяется данный налоговый режим, например, в отношении изобретений, лицензий, патентов, полезных моделей, торговых марок, секретов производства (ноу-хау), авторских прав на изобретения, научные работы, базы данных, компьютерные программы, домены.

Впервые режим «патент бокс» был введен в 1970-х гг. в налоговую систему Ирландии. Со временем режим «патент бокс» получил широкое распространение в Европе. Так, в 2001 году режим «патент бокс» появился в налоговой системе Франции, в 2003 году — в Венгрии, в 2007 г. — в Нидерландах и в Бельгии, в 2008 г. — в Испании и Люксембурге, в 2010 г. — на Мальте 2010 г., а в 2013-ом — в Великобритании. Анализ научной литературы показывает [10, 11, 13, 17, 18], что в настоящее время режим «патент бокс» действует в большей части стран Европейского союза, это — Бельгия, Кипр, Франция, Венгрия, Ирландия, Италия, Литва, Люксембург, Нидерланды, Польша, Португалия, Словакия, Испания и Великобритания, Мальта. Кроме того, данный режим получил распространение в таких странах как Великобритания, Андорра, Сан-Марино, Швейцария, Турция, США, КНР. Проведенный анализ позволил выделить следующие особенности.

В зависимости от страны режим «патент бокс» применяется в отношении доходов от использования объектов интеллектуальной собственности (роялти или лицензионные платежи), и в отношении прибыли от продажи ОИС. Кроме того, в некоторых странах в доход включают и компенсацию за ущерб, причиненный нарушением патентных прав [11].

В разных странах перечень объектов интеллектуальной собственности, относящихся к данному преференциальному налоговому режиму, различен. Так, в большинстве европейских стран режим «патент бокс» применяется в отношении патентов на изобретения и программного обеспечения. В Венгрии помимо патентов на изобретение под действие режима «патент бокс» попадают фирменные наименования и объекты авторского права.

Данный режим налогообложения применяется в отношении объектов интеллектуальной собственности, которые прошли обязательную государственную регистрацию и учитываются организацией на балансе в качестве нематериальных активов. Вместе с тем данный режим налогообложения обеспечивает развитие патентного права, мотивирует компании к правовой охране результатов НИОКР и способствует повышению культуры патентования. Государственная регистрация ОИС фиксирует наличие объекта интеллектуальной собственности в организации, что позволяет отразить их стоимость в качестве активов компании, повысить ее финансовую устойчивость, увеличить стоимость бизнеса, повысить свою деловую репутацию. Кроме того, это дает возможность участвовать в международных проектах, так как в современных конкурентных условиях участие в международных проектах без доказательства владения объектами интеллектуальной собственности практически невозможно. Государства, которые ввели данный режим налогообложения в свою налоговую систему, имеют возможность повысить свой рейтинг инновационной активности за счет роста количества запатентованных результатов инновационной деятельности.

Изучение международного опыта показывает, что в европейской практике сложилось несколько моделей применения режима «патент бокс» в отношении доходов от использования объектов интеллектуальной собственности. Первое направление — применение режима «патент бокс» исключительно в отношении объектов интеллектуальной собственности, которые были разработаны самостоятельно. Такая модель получила распространение в Великобритании, Бельгии, Нидерландах. Второе направление — применение данного режима как в отношении объектов интеллектуальной собственности, которые были разработаны самостоятельно, так и в отношении приобретенных объектов интеллектуальной собственности. Данная модель получила развитие во

Франции, Португалии, Лихтенштейне, Венгрии, на Мальте. С.Е. Ушакова отмечает, что в Люксембурге существует ограничение — ОИС, попадающие под режим «патент бокс», не должны быть приобретены у дочерей компании [24]. Кроме того, возможна и смешанная форма.

Обзор научной литературы позволяет выделить три модели режима «патент бокс» в зависимости от того, на какой элемент налога на прибыль направлена модификация:

- пониженная ставка по налогу на прибыль организаций в отношении налогоплательщиков, которые получают доход от использования или продажи РИД. Данная модель характерна для Китая, Франции, Нидерландов, Великобритании.
- налоговый вычет, который уменьшает налоговую базу за счет модификации расходной части (ускоренная амортизация, повышающие коэффициенты). Данная модель сложилась в Италии, Венгрии, Испании;
- налоговый вычет, который уменьшит налоговую базу за счет модификации доходной части (доходов от использования или продажи РИД). Данная модель сложилась в Италии, на Кипре, Мальте, в Люксембурге и Ирландии.

Причем эффективные налоговые ставки и предел для применения налогового вычета в разных странах различаются. Так, например, пониженная ставка в Китае составляет 12,5–15 %, во Франции и Великобритании — 10 %, в Нидерландах — 7 %, в Венгрии — 9,5 %. Размер предела налогового вычета: в Италии и в Испании 50 % валового дохода от использования объекта интеллектуальной собственности не облагается налогом, в Люксембурге и в Бельгии не облагается налогом 80 % доходов [17].

В эпоху глобализации введение данного налогового режима налогообложения позволяет привлекать хозяйствующие субъекты и их капитал в страны, которые создали привлекательные условия в части налогообложения. Так, до 2015 года режим «патент бокс» стал рассматриваться в Европе в качестве инструмента налоговой конкуренции. К.А. Пономарева отмечает, что режим патентных боксов задумывался с целью повышения привлекательности государства для компаний, занимающихся исследованиями и научными разработками. Причем налоговые льготы должны быть напрямую связаны с расходами на исследования, а капитал — находиться в государстве, которое предоставляет налоговые льготы [20]. Режим «патент бокс» в ЕС, учитывая мобильность объектов интеллектуальной собственности, стал инструментом для их перемещения в страны с низким налогообложением. Внедрение режимов «патент бокс» в Европейском союзе привело к возникновению налоговой конкуренции между странами ЕС, что привело к пе-

решению ранее одобренных режимов и признанию их в качестве неприемлемых со стороны ОЭСР [22]. В 2015 ОЭСР были унифицированы основные правила режима «патент бокс». В результате режимы «патент бокс» в Европе стали очень схожими. Для регулирования налоговой конкуренции в ЕС был выработан подход на основе «мягкого права» с применением Кодекса поведения в сфере корпоративного налогообложения. Кроме того, Европейские страны согласились с новыми принципами, которые получили название «модифицированный принцип взаимосвязи» (modified nexus approach). Данные принципы предполагают, что доходы от использования ОИС облагаются по льготным условиям только в том случае, если значительная часть расходов на НИОКР выполнена самим налогоплательщиком, во-вторых, место осуществления деятельности будет определяться по локации произведенных расходов. Вместе с тем модифицированный подход также ограничил ряд объектов интеллектуальной собственности, исключив из них товарные знаки.

В настоящее время практически во всех европейских странах с данным действующим режимом требуется выполнение условий, для того чтобы ОИС попал под действие налоговой льготы, а именно — ОИС должен быть произведён компанией-налоговым резидентом. Кроме того, во Франции, если запатентованные ОИС приобретены, а не созданы самостоятельно в результате НИОКР, то ОИС должны быть на балансе предприятия не менее 2-х лет, чтобы оно могло претендовать на льготный режим налогообложения. В Испании при определении дохода существуют определённые лимиты, при достижении которых налоговая преференция не предоставляется. Таким образом, валовый доход перестаёт попадать под льготный налоговый режим если выручка, получаемая в результате использования ОИС, в 6 раз превысит расходы на НИОКР при создании этого объекта. К.В. Самохвалова отмечает, что на основе опыта зарубежных стран в состав доходов, которые не включаются в налоговую базу, стоит относить лицензионные вознаграждения за предоставляемые права на использование ОИС, доходы от их продаж, выручку от товаров (работ, услуг) произведённых с использованием ОИС, а также суммы компенсаций за нарушение исключительных прав [21].

В Италии режим «патент бокс» действует с 2015 года. Причём применять его могут как итальянские налогоплательщики, так и иностранные юридические лица. С введением специального режима в Италии был предусмотрен 50 % налоговый вычет, применяемый в отношении налоговой базы [18]. Данный режим предоставляется налогоплательщикам по выбору на срок в 5 лет. Интересно, что согласно новому законодательству Италии в 2021 году был введен новый упрощенный режим, который позволяет налогоплательщикам претендовать на дополнительные вычеты в размере 90 % затрат на НИ-

ОКР, понесенных в связи с НИОКР (общий вычет 190 %). С введением нового упрощенного режима старый режим, предусматривавший 50 % освобождение от налогообложения доходов, отменяется. Таким образом, Италия отказалась от стимулирования доходов и расширила льготы на основании расходов. Данная льгота применяется по желанию, прежнее законодательство остается в силе только для тех налогоплательщиков, которые уже выбрали прежний режим патентной коробки.

Китай постепенно создал налоговую систему, которая предполагает преференциальный режим по налогу на прибыль организаций при передаче технологий и преференциальный режим для высокотехнологичных предприятий [8]. Преференциальный режим передачи технологий предполагает льготные условия для трансферта технологий. Так, налоговое законодательство Китая предусматривает, что организации освобождаются от уплаты налога на прибыль в части передачи прав собственности на технологии, не превышающей 5 млн юаней. В части, превышающей 5 млн юаней, налог на прибыль взимается в половинном размере — 12,5 %. Обычная ставка налога на прибыль в Китае составляет 25 %. К числу объектов интеллектуальной собственности относятся: запатентованные технологии, авторские права на программное обеспечение, права на проектирование интегральных схем, новые сорта растений, а также неисключительные лицензионные права на срок более 5 лет. Преференциальный режим для высокотехнологичных предприятий предполагает взимание налога на прибыль с организаций по льготной ставке 15 % для новых высокотехнологичных организаций. Для большинства контрактов для трансферта технологий в Китае применяется ставка 12,5 %, в то время как льготная ставка в рамках системы налогообложения «патентная коробка» в европейских странах составляет не более 10 %, а в некоторых странах может достигать и нулевой ставки [8].

Инструменты налогового стимулирования инноваций в России

Нормативный анализ показывает, что на сегодняшний день отечественное законодательство содержит большой арсенал инструментов налогового стимулирования инновационной деятельности. Причем действующий инструментарий позволяет применять налоговые льготы даже по тем исследованиям и разработкам, которые не дали положительного результата и не были оформлены в качестве объекта интеллектуальной собственности. Однако существенных изменений уровня инновационной активности за последние годы так и не произошло.

Так, Л.Н. Лыкова отмечает, что в настоящее время в рамках российской налоговой системы основной акцент в предоставлении налоговых льгот сделан на ста-

дию научных исследований, исходя из фактически осуществленных расходов. Модель налоговой поддержки инновационного процесса в России может быть охарактеризована, как модель налоговых льгот, направленных на относительное удешевление факторов, используемых в процессе инвестирования в НИОКР. В то же время результат коммерциализации полученных достижений налоговыми льготами не поддерживается. Между тем, заслуживает внимания тот факт, что достаточно большое число налогоплательщиков, имеющих право на те или иные налоговые льготы, фактически ими не пользуются [19].

Анализ нормативных правовых документов позволил выделить следующие инструменты налогового стимулирования инновационной деятельности, которые могут быть сгруппированы по следующим направлениям:

- *инструменты стимулирования инновационного потенциала хозяйствующих субъектов при налогообложении прибыли*: амортизационная премия и ускоренная амортизация; инвестиционный налоговый вычет; уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль на величину расходов на НИОКР; введение повышающих коэффициентов признания отдельных расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль; освобождение от налогообложения отдельных видов доходов; налоговые каникулы; применение пониженных ставок по налогу на прибыль; перенос убытков на будущий период;
- *инструменты стимулирования инновационного потенциала хозяйствующих субъектов в части налогообложения НДС*: освобождение от уплаты НДС выполнения организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- *инструмент стимулирования малого и среднего предпринимательства* в виде возможности применения специального режима налогообложения — упрощенной системы налогообложения (УСН);
- *инструменты стимулирования инновационного потенциала хозяйствующих субъектов по региональным и местным налогам*, установленные на федеральном уровне и на субфедеральном уровне налоговые льготы по региональным и местным налогам;
- *инструменты переноса срока уплаты налога на более поздний срок*, которые представлены в отечественном законодательстве в виде отсрочки, рассрочки и инвестиционного налогового кредита;
- *предоставление пониженных тарифов по страховым взносам на обязательное медицинское, пенсионное и социальное страхование*;
- *инструменты пространственного экономического развития* (предоставление налоговых льгот

и налоговых преференций организациям-резидентам особых экономических зон (ОЭЗ), свободных экономических зон (СЭЗ), территорий опережающего социально-экономического развития (ТОСЭР); организациям-участникам региональных инвестиционных проектов (РИП) и специальных инвестиционных контрактов (СПИК); налоговое стимулирование в рамках соглашения о защите и поощрения капиталовложений (СЗПК).

В 2017 году Роспатент стал инициатором налоговой поддержки в России в виде «патентной коробки». Данная инициатива была закреплена правительством РФ в дорожной карте [4], а позже были внесены изменения в НК РФ¹. Так, статья 284 НК РФ была дополнена пунктом 1.8.-3, который наделял правом субъекты РФ устанавливать при налогообложении прибыли организаций, в части налога, зачисляемого в региональный бюджет, пониженную ставку с доходов от распоряжения правами на РИД по лицензионному договору. Как отмечают Н.Н. Цыкорин и М.Г. Иванова, после введения данной налоговой льготы к августу 2022 года (спустя год) лишь в двух субъектах РФ (Кемеровская область и Ханты-Мансийский автономный округ — Югра) была установлена данная льгота [23].

В мае текущего года организации освободили от уплаты налога на прибыль при проведении инвентаризации ОИС². Так, если по результатам инвентаризации будут выявлены ОИС, которые организации регистрируют и поставят на баланс, то налог на прибыль не уплачивается. Данная налоговая льгота позволит бизнесу корректно оформить РИД, которые у них есть, а с другой стороны — позволит в будущем получать доход от использования РИД.

В июне текущего года Президентом РФ был подписан закон, который внёс очередные поправки в ст. 284 НК РФ³. Положения данного закона распространяются на налоговые правоотношения с 01.01.2024 года и расширяют на федеральном уровне перечень РИД, прибыль от предоставления прав использования которых будет облагаться пониженной ставкой налога на прибыль.

В настоящее время Минэкономразвития РФ разработало законопроект, согласно которому хозяйствующих субъектов освободят от уплаты налога при безвозмездном получении патентов [30]. Причём законопроект

¹ Федеральный закон от 02.07.2021 № 305-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и отдельные законодательные акты РФ».

² Федеральный закон от 28.05.2022 № 149-ФЗ «О внесении изменений в статью 2 ФЗ «О внесении изменений в статьи 251 и 262 части второй НК РФ».

³ Федеральный закон от 28.04.2023 № 166-ФЗ «О внесении изменений в статью 284 части второй НК РФ».

предполагает освобождение от уплаты НДФЛ для граждан и налога на прибыль организаций, безвозмездно получающих исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности или лицензии.

Помимо этого, для IT-организаций на 2022–2024 годы установлена ставка налога на прибыль организаций в размере 0%⁴. Согласно данным Роспатента, сокращение налога на прибыль в сфере IT с 20 % до 3 % привело к росту заявок на регистрацию авторских прав разработчиков компьютерных программ на 40 % в первом квартале 2021 года по сравнению с прошлым годом [26].

Таким образом, учитывая, что текущие инструменты налогового стимулирования инноваций, как правило, ориентированы на этап создания нематериального актива, а не на этап их использования (распоряжения) или создания инновационных товаров (работ и услуг), учитывая, что большая часть налоговых льгот носить косвенное стимулирующее воздействие на инновационную деятельность за счет создания благоприятного инвестиционного климата и не принимают во внимание особенность инновационного процесса, учитывая, что часть инструментов налогового стимулирования носит комплексный характер в рамках пространственного и инвестиционного экономического развития (СПИК, РИП, СЗПК), принимая во внимание отдельные нормы права, устанавливающие в последние годы частично схожие с положениями, характерными для режима «патент бокс», представляется важным на современном этапе имплементация данного режима в отечественную налоговую систему.

Однако Р.А. Гереев указывает, основным недостатком этой меры является потенциально очень высокий уровень расходов для государства, причем объем расходов трудно определить заранее [15]. Схожей позиции придерживается С. Е. Ушакова, которая отмечает, что международный опыт показывает, что введение особого налогового режима «патент бокс» является дорогостоящим инструментом поддержки и стимулирования инновационной деятельности [24].

Результаты исследования и их практическая значимость

Во-первых, рассмотрев состав субъектов, участвующих НИОКиТР, можно сделать вывод о необходимости не только рассмотрения возможности имплементации зарубежного опыта стимулирования инновационной деятельности в отношении доходов от использования объектов интеллектуальной деятельности для юридических

⁴ Федеральный закон от 26.03.2022 № 67-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и статью 2 ФЗ «О внесении изменений в часть вторую НК РФ»

лиц, но и необходимо установление льгот в отношении доходов физических лиц от использования интеллектуальной собственности.

Во-вторых, в концепции технологического развития до 2030 года отмечено, что технологический суверенитет обеспечивается в том числе с опорой на устойчивое международное научно-техническое сотрудничество с дружественными странами. Опыт Европейского союза в части использования Кодекса поведения в сфере корпоративного налогообложения может быть использован в рамках Евразийского экономического союза (ЕАЭС) для препятствования налоговой конкуренции внутри интеграционного объединения при введении данного режима в странах ЕАЭС. Кроме того, остается актуальным вопрос налогообложения в рамках консорциума исследовательской инфраструктуры [16].

В-третьих, необходимо определить перечень объектов интеллектуальной собственности, доход от использования которых будет попадать под режим «патент бокс», а также вид дохода, подлежащий вычету из налоговой базы и предельный объем вычета.

В-четвертых, необходимо определить, какой механизм исчисления будет использоваться в отечественной налоговой системе: в виде налогового вычета, применимого к налоговой базе, или в виде пониженной ставки налога.

В-пятых, внедрение новых инструментов налогового стимулирования РИД необходимо с учетом следующих условий: оценка эффективности налоговой поддержки, срочность предоставления налоговой льготы, соблюдение обязательных экономических условий, дающих право хозяйствующим субъектам получать преимущества (установление минимального объема инвестиций в проект, количества занятых в хозяйственной деятельности, предельного объема доходов от использования ОИС).

В-шестых, введение налоговой льготы в отношении доходов от использования объектов интеллектуальной собственности наряду со льготами, предусмотренными действующим законодательством в отношении расходов на НИОКР, может привести к снижению планируемых налоговых поступлений в бюджет и нарушить принцип бюджетной эффективности и окупаемости налоговых расходов. В связи с этим необходимо проработать вопрос оценки объема выпадающих доходов со стороны Министерства финансов России.

В-седьмых, введение налогового режима «патент бокс» в налоговую систему России может привести к перераспределению корпоративных доходов и получению необоснованной налоговой выгоды среди патентоёмких корпораций (в том числе транснациональных). Так, на-

пример, если компания-владелец объектов интеллектуальной собственности является дочерней компанией холдинга, то возникает вопрос в части трансфертного ценообразования и контроля цен между взаимозависимыми лицами. Кроме того, ОИС не должны приобретаться у дочерних компаний.

В-восьмых, полномочия по установлению налогового режима «патент-бокс» не могут быть переданы на субфедеральный уровень, так как это приведет к выпадающим доходам региональных бюджетов, потребует дополнительной оценки бюджетной эффективности и может быть не поддержано финансовым органом субъектов РФ.

В-девятых, в перспективе необходимо исследовать вопрос о возможности использования собственного опыта и введения специального налогового режима для субъектов малого и среднего предпринимательства по аналогии со специальными режимами как УСН или ПСНО, для организаций-создателей ОИС.

Заключение и рекомендации

Для достижения национальных целей, обеспечения технологического развития и технологического суверенитета России на современном этапе необходима всесторонняя поддержка инновационной деятельности, как на этапе фундаментальных и прикладных исследова-

ний, так и на этапе внедрения (использования) результатов интеллектуальной деятельности и создания инновационных товаров (работ, услуг). В настоящее время необходима корректировка налоговой системы в части установления инструментов налогового регулирования, направленных на стимулирование результативности НИОКиТР, а именно — создание РИД, приносящих положительный результат и подлежащих правовой защите. В связи с этим имплементация отдельных элементов зарубежного опыта налогового стимулирования НИОКиТР в виде режима «патент бокс» является уместной и требует углубленного анализа со стороны Министерства финансов России при разработке основных направлений налоговой политики на 2024 год и плановый 2025 и 2026 период. Вместе с тем, представляется важной оценка бюджетной эффективности данной налоговой поддержки и определения целевых субъектов налогообложения, которым будет предоставлен данный налоговый режим. Однако, несмотря на то что введение режима «патент бокс» обсуждается в научном сообществе и задекларировано в официальных стратегических документах, в настоящее время отсутствуют как методические рекомендации в научном сообществе, так и проект со стороны органов государственной власти, что определяет необходимость дальнейшего научного исследования данного вопроса и построения теоретической и практической моделей внедрения режима «патент-бокс» в налоговую систему России.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Федеральный закон [принят Государственной Думой 30.11.1994]. — Справочно-правовая система «Консультант плюс». [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения 06.08.2023).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Федеральный закон (часть 2) [принят Государственной Думой 19 июля 2000 года]. [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения 06.08.2023).
3. Указ Президента РФ от 07.05.2018 № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/43027> (дата обращения 18.09.2023).
4. Распоряжение Правительства РФ от 03.08.2020 № 2027-р «Об утверждении плана мероприятий («дорожной карты») по реализации механизма управления системными изменениями нормативно-правового регулирования предпринимательской деятельности «Трансформация делового климата», «Интеллектуальная собственность». [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_359540/ (дата обращения 06.08.2023).
5. Распоряжение Правительства РФ от 20.05.2023 № 1315-р «Об утверждении Концепции технологического развития на период до 2030 года» [Электронный ресурс]. URL: <http://publication.pravo.gov.ru/document/0001202305250050> (дата обращения 18.09.2023).
6. Приказ Минфина России от 30.05.2022 № 86н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы». [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_420322/
7. Приказ Минфина России от 28.12.2015 N 217н «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям». [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193569/
8. Zhao Zhe. The construction of «patent box» tax system in China. *Academic Journal of Humanities & Social Sciences*. — 2017. — P. 123–132. — DOI: 10.25236/AJHSS.2020.030113.
9. Oliver Falck, Anna Kerkhof, Christian Pfaffl. *Steuern und Innovation*. — Ifo Forschungsberichte. München: Ifo Institute. — 2021. — № 123. — P. 35. — ISBN 978-3-95942-101-0
10. Englisch, J. Steuer- und wirtschaftspolitische Bedeutung von Patentboxen im Post-BEPS-Zeitalter. *Wirtschaftsdienst*. — 2017. — № 97. — P. 577–583. — DOI 10.1007/s10273-017-2179-1.
11. Elke Asen, Daniel Bunn. Patent Box Regimes in Europe. 2020. URL: <https://taxfoundation.org/data/all/global/patent-box-regimes-in-europe-2020/> (дата обращения 18.09.2023).
12. Алисенов А.С. Налоговое стимулирование инноваций в экономике России: монография / А.С. Алисенов — Москва: Проспект, 2017. — 128 с. — ISBN 978-5-392-23577-3.

13. Васильева, Ю. Налоговые преимущества компаний при управлении интеллектуальной собственностью / Ю. Васильева // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. — 2022. — № 3. — С. 47–58. — EDN UEVFBF.
14. Гончаренко Л.И., Вишневецкая Н.Г. Налоговое стимулирование инновационного развития промышленного производства на основе анализа передового зарубежного опыта // Экономика. Налоги. Право. 2019. №4. С. 121–131.
15. Гереев Р.А. Особенности налогового стимулирования промышленного производства // Налоги и налогообложение. — 2018. — № 3. — С. 1–10. URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=25717 (дата обращения 18.09.2023).
16. Дубков, Д.А. Налоговые аспекты применения договора простого товарищества в инновационной деятельности / Д.А. Дубков // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). — 2023. — № 3. — С. 32–38. — DOI 10.51760/2308-9407_2023_3_32. — EDN THGUXC.
17. Дорожкин, С.Ю. Зарубежный опыт стимулирования предпринимательской активности в цифровой сфере / С.Ю. Дорожкин // Стратегия развития экономики Беларуси: вызовы, инструменты реализации и перспективы: Сборник научных статей. В 2-х томах, Минск, 18–19 октября 2022 года / Редколлегия: Д.В. Муха [и др.]. Том 1. — Минск: Издательское общество с ограниченной ответственностью «Право и экономика», 2022. — С. 275–281. — EDN RRQBEH.
18. Иванова, Н.А. «Патентная шкатулка» как метод налогового стимулирования инновационной деятельности / Н.А. Иванова, В.А. Варфоломеева // Управленческий учет. — 2022. — № 3–1. — С. 19–25. — DOI 10.25806/uu3-1202219-25. — EDN LKFOCS.
19. Лыкова, Л.Н. Налоговая поддержка инноваций в России / Л.Н. Лыкова // Общественные науки и современность. — 2019. — № 5. — С. 17–29. — DOI 10.31857/S086904990006559-6. — EDN BKQUKZ.
20. Пономарева, К.А. Режим патентных боксов в Евросоюзе, его совместимость с правом ЕС и положениями Плана BEPS / К.А. Пономарева // Налоговед. — 2018. — №9. — С. 82–91. — EDN XZIUZ.
21. Самохвалова К.В. — Режим «patent box»: возможности применения в российской практике налогообложения прибыли // Налоги и налогообложение. — 2021. — № 3. — С. 1–15. — DOI: 10.7256/2454-065X.2021.3.34837.
22. Тасалов К.А. Роль мягкого права Европейского союза в противодействии вредоносной налоговой конкуренции // Налоги. — 2021. — № 4. — С. 41–45.
23. Цыкорин, Н.Н. Роль механизма налогообложения в развитии сферы интеллектуальной собственности на примере российской практики режима «патентной коробки» / Н.Н. Цыкорин, М.Г. Иванова // Вестник ФИПС. — 2023. — Т. 2, № 1(3). — С. 26–30. — EDN RHZLJQ.
24. Ушакова, С.Е. Формирование фискальной системы стимулирования инноваций при адаптации зарубежного опыта / С.Е. Ушакова // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. — 2015. — Т. 11, № 9 (294). — С. 40–51. — EDN TJAJNJ.
25. Всемирная организация интеллектуальной собственности. ВОИС: ИС в фактах и цифрах 2020 год [Электронный ресурс]. URL: <https://www.wipo.int/publications/ru/details.jsp?id=4533> (дата обращения: 06.08.2023).
26. Федеральная служба по интеллектуальной собственности Российской Федерации: официальный сайт. [Электронный ресурс]. URL: <https://rospatent.gov.ru/> (дата обращения: 06.08.2023).
27. Индикаторы инновационной деятельности: 2022: статистический сборник/ В.В. Власова, Л.М. Гохберг, Г.А. Грачева и др.; Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики». — М.: НИУ ВШЭ, 2022. — 292 с.
28. Правительство Российской Федерации: официальный сайт. — Москва. [Электронный ресурс]. URL: <http://government.ru/news/48211/> (дата обращения: 06.08.2023).
29. Совет Федерации Федерального собрания Российской Федерации: официальный сайт. — Москва. [Электронный ресурс]. URL: <http://council.gov.ru/events/news/144128/> (дата обращения: 06.08.2023).
30. Государственная Дума Федерального собрания Российской Федерации: официальный сайт. — Москва. [Электронный ресурс]. <https://sozd.duma.gov.ru/bill/406673-8> (дата обращения: 06.08.2023).

© Дубков Денис Алексеевич (denis_dubkov@list.ru)

Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»