

УДК 336.226.12  
ББК 65.261.411.1

**С. В. ТРОФИМОВ**  
кандидат юридических наук, доцент,  
Байкальский государственный университет экономики и права

## НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ ПРЕДПРИЯТИЙ, ИСПОЛЬЗУЮЩИХ ИННОВАЦИИ И НЕТОЧНОСТИ ФОРМУЛИРОВОК ГЛАВЫ 25 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РФ\*

В статье анализируются правовые основания начисления налога на прибыль организаций в связи с оборотом инновационных продуктов и особенности правового регулирования этого вида налогообложения нормами Налогового кодекса РФ. Обращается внимание на несовершенство формулировок закона, устанавливающих налоговые обязанности налогоплательщика, что создает серьезные затруднения в правоприменительной практике. Порядок определения объекта налогообложения и налоговой базы потенциального налогоплательщика, регулируемый нормами гл. 25 Налогового кодекса РФ, представляется неоправданно сложным, что связано с неоднозначностью формулировок статей кодекса, определяющих правовые механизмы исчисления прибыли и оснований использования налоговых льгот. Наибольшие затруднения при этом имеют место при использовании организациями инноваций, что обусловлено многообразием и сложностью их правовых режимов.

*Ключевые слова:* налог на прибыль; объекты интеллектуальной собственности; имущественные права; исключительные права; нематериальные активы; налоговая база; налоговая оптимизация.

**S. V. TROFIMOV**  
*PhD in Law, Associate Professor,  
Baikal State University of Economics and Law*

## THE TAXATION OF PROFIT OF THE ENTERPRISES USING INNOVATIONS AND REBUSES OF CHAPTER 25 OF THE TAX CODE OF THE RUSSIAN FEDERATION

In the article legal grounds of charge of a profit tax of the organizations in connection with a turn of innovative products and features of legal regulation of this type of the taxation standards of the Tax code of the Russian Federation are analyzed. The attention to imperfection of formulations of the law establishing tax duties of the taxpayer that creates, according to the author of the publication, serious difficulties in law-enforcement practice is paid. The order of definition of object of the taxation and tax base of the potential taxpayer, regulated by standards of chapter 25 of the Tax code of the Russian Federation, is represented unfairly difficult that is connected with ambiguity of formulations of articles of the code defining legal mechanisms of calculation of profit and the bases of use of tax privileges. The greatest difficulties thus, take place when using by the organizations of innovations that is caused by variety and complexity of their legal regimes.

*Keywords:* profit tax; property rights; objects of intellectual property; exclusive rights; intangible assets; tax base; tax optimization.

Правовую основу взимания налога на прибыль организаций образуют нормы гл. 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ (НК РФ). Становление правоприменительной практики по примене-

нию налога на прибыль организаций (НПО) складывается неоднозначно, так как ни один налог в последние годы не претерпел столь многочисленных изменений и дополнений, как налог на прибыль. При этом НПО, без

\* Работа выполнена при финансовой поддержке проекта ФБ-160 «Финансово-правовые институты как инструменты инновационного развития России» (номер регистрации в ФГНУ ЦИТиС 01201356929).

сомнения, является на сегодняшний день одним из самых сложных видов налогов с точки зрения определения объекта налогообложения [5].

Общемировой тенденцией развития современного промышленного производства является постоянный рост удельной составляющей нематериальных активов (НМА) в составе активов организаций и быстрый рост бизнес-пространства, защищенного охраняемыми документами или режимом коммерческой тайны. Несмотря на некоторые трудности, количество создаваемых в России инновационных продуктов постепенно растет: по имеющимся данным, число заявок на патентование изобретений увеличивается в последнее время примерно на 15 % в год [1]. Инновационное обновление производства напрямую связано с налогообложением прибыли, поэтому заинтересованность предприятия в ее оптимизации может быть серьезным стимулом для внедрения передовых промышленных технологий и перехода к производству новых видов товаров или услуг.

Основания обложения НПО в отношении различных видов используемых в производстве интеллектуальных продуктов, а также размеры налоговых платежей связаны главным образом с объемами доходов и расходов организаций по факту приобретения, использования и реализации объектов интеллектуальной собственности (ОИС) иным владельцам. Кроме того, большое значение для формирования налоговой базы имеют и установленные в отношении оборота инноваций налоговые льготы.

*Порядок определения доходов налогоплательщика, в том числе в связи с оборотом интеллектуальных продуктов, устанавливается ст. 248, 249, 250 НК РФ. Применительно к доходам, которые образуются за счет реализации принадлежащих организации ОИС, в п. 1 ст. 249 доходом названа «выручка от реализации... имущественных прав». Далее в п. 5 ст. 250 НК РФ «Внерезультативные доходы» уточнено, что к такого рода доходам относятся предоставление на возмездной основе «в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненных к ним средств индивидуализации...», а также доходы «в виде безвозмездно полученных... имущес-*

*твенных прав» (п. 8) и в виде безвозмездно полученных НМА (п. 12).*

Важное значение для установления объема налоговых платежей имеет и содержание ст. 251 НК РФ «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы». В данной статье Кодекса содержится еще большее количество различных терминов, прямо или косвенно связанных с оборотом интеллектуальных продуктов. В частности, в ст. 251 НК РФ употребляются такие словосочетания, как «имущественные права или неимущественные права, имеющие денежную оценку» (подп. 3 п. 1), «имущественные или неимущественные права» (подп. 3.4 п. 1), «имущественные права в виде права безвозмездного пользования».

Такое обилие терминов применительно к определению конкретных налоговых обязанностей потенциальных налогоплательщиков, особенно тех, деятельность которых связана с использованием инноваций, представляется неоправданно избыточным и создает затруднения для их однозначного толкования при правоприменении. Следует отметить, что такое понятие, как «*имущественное право*», не имеет исчерпывающего определения в гражданском законодательстве. Кроме того, необходимо учитывать, что имущественные права могут возникать из различных оснований, которых, в общей сложности, насчитывается пять или шесть. В частности, имущественные права возникают на основе права собственности на имущество и в связи с обязательственными отношениями. Они могут возникать из факта причинения вреда, из неосновательного обогащения, следовать из законодательных и подзаконных нормативных актов, из создания охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (РИД) и средств индивидуализации.

К сожалению, в многочисленных учебниках по гражданскому праву и в комментариях к Гражданскому кодексу РФ (ГК РФ) данному понятию уделяется очень мало внимания и чаще всего основания их возникновения толкуются ограниченно или сущность имущественных прав вообще не разъясняется. Так, например, в одном из Комментариев к Гражданскому кодексу РФ [3] *имущественными правами* называются «права требования, вытекающие

из членства в хозяйственных обществах и товариществах, производственных кооперативах, из биржевых сделок, ценных бумаг и т. п.». Можно сослаться и на мнение по данному вопросу судей Конституционного Суда. Так, в Постановлении от 28 октября 1994 г. № 14 Конституционный Суд РФ определил имущественные права как «права кредитора к должнику».

Что касается содержания ГК РФ, то его нормы ситуацию исчерпывающим образом не проясняют, а в отдельных случаях вносят еще большую неопределенность. Так, например, в п. 6 ст. 66 ГК РФ есть такое словосочетание: «Вкладом в имущество хозяйственного товарищества или общества могут быть ...*имущественные права* либо иные права, имеющие денежную оценку». Непонятно, что означает вторая часть формулировки, упоминающая об *иных* правах. Такого понятия, как иные права нет в перечне ст. 128 ГК РФ «Объекты гражданских прав». Если речь идет о неимущественных правах, то это только личные неимущественные права (предположить что-то другое просто невозможно). Но, во-первых, личные неимущественные права оборотоспособны и не могут принадлежать организациям и, во-вторых, эти права не могут быть оценены.

По нашему мнению, сложившееся отношение к данной правовой категории абсолютно ненормально, тем более в условиях, когда количество сделок, предметом которых являются имущественные права, следующие из различных оснований, представляют собой стремительно развивающуюся сферу гражданского оборота [4].

Возникает вопрос: что же конкретно подразумевается законодателем под *имущественными правами* в нормах гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций»? От ответа на этот вопрос во многом зависит объем налоговых обязанностей организации и, соответственно, ее возможности и приоритеты для инновационного развития.

Наиболее очевидным при толковании термина «имущественные права», который чаще всего используется в нормах гл. 25 НК РФ, является предположение, что данный термин подразумевает все разновидности имущественных прав, на которые есть указание в ст. 128 ГК РФ, возникаю-

щих из всех видов оснований (на этот счет вполне определенным образом высказывается профессор Э. П. Гаврилов [2]). При этом система учета значимых для НПО доходов приобретает некоторую ясность. В этом случае в соответствии с п. 1 ст. 249 доходы от отчуждения имущественных прав на ОИС должны считаться доходами от реализации. А на основе п. 8 ст. 250 НК РФ безвозмездную передачу прав на ОИС следует считать *внереализационным* доходом. К внереализационным доходам следует относить также и доходы «от предоставления в пользование прав на РИД и приравненных к ним средств индивидуализации» (п. 5 ст. 250), т. е., доходы от предоставления имущественных прав на ОИС по лицензионным и сублицензионным договорам. Кроме того, в п. 12 ст. 250 НК РФ говорится, что к внереализационным доходам следует относить и приобретение НМА на безвозмездной основе (но только в случае, если эти НМА приобретаются российскими атомными электростанциями для непромышленной деятельности). Однако если такие НМА получены атомной АЭС для производственной деятельности, это не увеличивает налоговую базу по НПО (в соответствии с подп. 7 п. 1 ст. 251 НК РФ).

На основе изложенного можно сделать вывод, что определение объема доходов в связи с оборотом имущественных прав на ОИС неоправданно запутано и представляет по этой причине очень непростую задачу. Прежде всего, не ясно, влияет ли на рост налоговой базы по НПО отчуждение организацией *исключительных имущественных прав*, которые, являясь потенциальными НМА, представляют собой интеллектуальный продукт, имеющий для организации наибольшую ценность. Причем об этих основных видах имущественных прав на ОИС в разделе доходов вообще не упоминается. Кроме того, неясно, почему безвозмездное приобретение НМА атомной электростанцией должно увеличивать ее налоговую базу по НПО (если исходить из п. 12 ст. 250 НК РФ), а для всех других организаций это не порождает налоговых последствий? И возможно ли вообще приобретение (за деньги, или даром) такого непростого объекта, как НМА? Ведь учет ОИС в виде НМА у передающей стороны совсем не гарантирует,

что использование этого объекта обеспечит приобретателю получение прибыли. Да и по правилам учета (как налогового, так и бухгалтерского) НМА может быть учтен в организации не ранее, чем через год после начала использования. К сожалению, подобного рода вопросов можно задать еще немало.

Не менее сложно разобраться и с значимыми для формирования налоговой базы расходами. В ст. 252 НК РФ «Расходы. Группировка расходов» законодатель относит к реализационным и внереализационным расходам *затраты* налогоплательщика на приобретение таких спорных видов прав, как «имущественные и неимущественные права, имеющие денежную оценку», странным образом допуская (в подп. 2.1 п. 2) существование на эти виды прав, права собственности. Затем в подп. 7 п. 2 ст. 265 НК РФ «Внереализационные расходы» к значимым для НПО расходам отнесены и «убытки по сделке уступки права требования». Назначение этого подпункта не вполне понятно, так как в отношении уступки прав требования (следующих из договора займа) в гл. 25 НК РФ есть специальная ст. 279 «Особенности определения налоговой базы при уступке (переуступке) права требования».

Упоминание о расходах в связи с оборотом имущественных прав на ОИС есть и в ст. 264 НК РФ «Прочие расходы, связанные с производством и реализацией». В данной статье появляется, наконец, и упоминание об *исключительных правах* на ОИС. Однако выглядит оно странно: по неизвестной причине в подп. 26 п. 1 к значимым для НПО расходам отнесены только «расходы на приобретение исключительных прав пользования на программы для ЭВМ стоимостью менее 40 тысяч рублей». Возникают вполне обоснованные вопросы: 1) почему применительно к обложению НПО значимы только расходы на программное обеспечение; 2) существует ли сегодня вообще программное обеспечение такой незначительной стоимости?

На основе этой нормы есть основания сделать достаточно очевидный вывод, что расходы на приобретение организацией имущественных прав на ОИС не оказывают влияния на налоговую базу по НПО.

Что касается прав пользования ОИС, то упоминание о них есть в подп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ. В соответствии с этой нормой значимыми в отношении налоговых обязанностей по НПО являются «платежи за пользование правами на РИД и средства индивидуализации», однако не все, а только периодические. Таким образом, если расчет за пользование имущественными правами на ОИС производится паушальным (разовым) платежом, то эти расходы не уменьшают налоговую базу по НПО. В чем состоит скрытый смысл такой существенной разницы в налогообложении за использование одного и того же вида прав на ОИС, совершенно непонятно.

В продолжение анализа гл. 25 НК РФ, применительно к обложению НПО доходов и расходов от оборота различных видов имущественных прав, нельзя оставить без внимания подп. 2 п. 1 ст. 277 «Особенности определения налоговой базы по доходам, получаемым при передаче имущества в уставный (складочный) капитал (фонд, имущество фонда)». В этой норме законодатель счел возможным уравнивать между собой имущественные и неимущественные права. По тексту подп. 2 п. 1, в случае, если в уставной капитал создаваемой организации вносятся *...имущественные права или неимущественные права, имеющие денежную оценку*, то в нормах ст. 277 НК РФ полагается возможным считать эти виды прав тождественными.

Как уже отмечалось ранее, ни налоговое, ни гражданское законодательство не разъясняют, что представляет собой такие сложные для понимания понятия, как «имущественные права», и, тем более, «неимущественные права имеющие денежную оценку». Поэтому невозможно себе представить, как можно считать равнозначными совершенно различные виды прав, особенно применительно к установлению налоговых обязанностей.

В завершение краткого и достаточно поверхностного анализа содержания гл. 25 НК РФ следует отметить, что при наличии множества неоднозначных формулировок в связи с оборотом инноваций в отношении возможностей определения налоговой базы можно сделать некоторые, достаточно очевидные выводы.

По нашему мнению, в гл. 25 НК РФ отсутствуют какие-либо ощутимые льготы, обеспечивающие минимизацию налоговой базы по НПО в связи с приобретением или реализацией налогоплательщиком имущественных прав на ОИС. А те немногие льготы, которые есть, не носят системного характера и представляются неоправданно сложными при их применении. Основные затруднения, как представляется, связаны с недопустимо большим количеством неоднозначных по содержанию терминов, использованных для обозначения имущественных прав на ОИС. Наверное, применительно к инновациям вполне достаточно всего двух понятий, с помощью которых можно ясно и точно обозначить юридически значимые действия налогоплательщика, приобретающего или реализующего имущественные права на ОИС. Имеются в виду словосочетания: «исключительные права на ОИС» и «права пользования ОИС». Рискнем предположить, что даже использование в нормах гл. 25 НК РФ такого понятия, как «нематериальные активы», не является обязательным для целей правового регулирования, так как сущность этой учетной единицы невозможно себе представить в отрыве от исключительных прав на ОИС.

Едва ли не самой значимой льготой по НПО в отношении оборота имущественных прав на ОИС, как представляется, является право налогоплательщика платить налог не с дохода, а с прибыли, полученной при реализации исключительных или прав пользования ОИС. Именно это принципиально важное положение установлено в п. 1 ст. 247 НК РФ «Объект налогообложения». Однако конкретная норма, которая должна это обеспечивать — ст. 268 НК РФ «Особенности определения расходов при реализации товаров и (или) имущественных прав», прописана в отношении имущественных прав на ОИС крайне небрежно. Из подп. 2.1 п. 1 данной статьи следует, что при реализации *имущественных прав (долей, паев)* налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы от таких операций на цену приобретения

данных имущественных прав (долей, паев) и на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией.

Совершенно непонятно, что может быть общего между имущественными правами, долями и паями. О правовой сущности имущественных прав было уже сказано ранее. Что касается *долей*, то их разновидностей может быть, как минимум, две: доля в собственности на имущество (гл. 16 ГК РФ) и доля участия в обществе ограниченной ответственности. Та и другая разновидности долей не могут быть отождествлены с имущественными правами. То же самое можно сказать и в отношении *паев*, которые не связаны непосредственно с имущественными правами, а чаще всего фиксируют стоимость имущества члена кооператива. Кроме того, есть и паи участников инвестиционных фондов.

Поэтому объединение этих трех несоместимых понятий в ст. 268 НК РФ дает в судебном процессе единственно возможный результат: налогоплательщику практически невозможно доказать, что под имущественными правами в подп. 2.1 ст. 268 НК РФ законодатель подразумевает, в том числе, и имущественные права на ОИС. Тем более что в близкой по содержанию ст. 279 НК РФ «Особенности определения налоговой базы при уступке (переуступке) прав требования» предмет правового регулирования назван (в отличие от ст. 268) абсолютно конкретно — права требования.

Как представляется, сложность и неоднозначность формулировок гл. 25 НК РФ, особенно в отношении оборота интеллектуальных продуктов (правовая сущность которых сложна сама по себе), ничем не оправданы. По нашему мнению, использованные в гл. 25 понятия и терминология не должны противоречить формулировкам норм части 4-й ГК РФ, регулирующие отношения в сфере интеллектуальной собственности. Определенность налоговых обязанностей организации, использующей инновационные продукты, имеет принципиально важное значение, особенно в условиях планируемой модернизации российской экономики.

#### Список использованной литературы

1. Бутенко В. Стратегия управления интеллектуальной собственностью / В. Бутенко, Р. Джошуа // Патенты и лицензии. — 2010. — № 12. — С. 45.
2. Гаврилов Э. П. Объекты интеллектуальных прав и их делимость / Э. П. Гаврилов // Патенты и лицензии. — 2010. — № 3. — С. 19–29.

3. Комментарий к Гражданскому кодексу РФ: ч. 2 / под ред. С. П. Гришаева, А. М. Эрделевского. — М. : Юрист, 2006. — 939 с.
4. Порошков В. Специфика имущественных прав / В. Порошков // Российская юстиция. — 2000. — № 5. — С. 15–16.
5. Титов А. А. Проблемы определения объекта налогообложения при исчислении налога на прибыль организаций / А. А. Титов // Налоги. — 2006. — № 25.

#### References

1. Butenko V., Dzhoshua R. The strategy of intellectual property management. *Patenty i litsenzii — Patents and Licensing*, 2010, no. 12, pp. 45 (in Russian).
2. Gavrilo E. P. Objects of intellectual rights and their divisibility. *Patenty i litsenzii — Patents and Licensing*, 2010, no. 3, pp. 19–29 (in Russian).
3. Grishaev S. P., Erdelevskiy A. M. (ed.) *Kommentariy k Grazhdanskomu kodeksu RF. Chast 2* [Commentary on the Civil Code of the Russian federation. Part 2]. Moscow, Yurist Publ., 2006. 939 p.
4. Poroshkov V. Specific characters of property rights. *Rossiyskaya yustitsiya — The Russian Justice*, 2000, no. 5, pp. 15–16 (in Russian).
5. Titov A. A. The problem of definition of the object of taxation during the income taxes calculation. *Nalogi — Taxes*, 2006, no. 25 (in Russian).

#### Информация об авторе

Трофимов Сергей Валерьевич — кандидат юридических наук, доцент, кафедра предпринимательского и финансового права, Байкальский государственный университет экономики и права, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: Trofimov-SV@isea.ru.

#### Author

Trofimov Sergey Valeryevich — PhD in Law, Associate Professor, Department of Entrepreneurial and Financial Law, Baikal State University of Economics and Law, 11 Lenin St., 664003, Irkutsk, e-mail: Trofimov-SV@isea.ru.