

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Байкальский государственный университет экономики и права

**С. В. Трофимов**

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ  
ОБОРОТА ИННОВАЦИОННЫХ ПРОДУКТОВ**

Иркутск  
Издательство БГУЭП  
2015

УДК 347.77(47)  
ББК 67.404.3(2Рос)  
Т76

Печатается по решению редакционно-издательского совета  
Байкальского государственного университета экономики и права

Рецензенты канд. юрид. наук, доц. Ю. В. Арбатская  
канд. юрид. наук, доц. Н. В. Васильева

Трофимов С. В.

Т76 Правовое регулирование налогообложения оборота инновационных  
продуктов / С. В. Трофимов. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2015. – 272 с.

ISBN 978-5-7253-2831-8

В представленной работе исследуются вопросы налогообложения оборота различных видов инноваций, на основе которых происходит развитие передовых промышленных технологий, а также производства качественных, конкурентоспособных товаров. Подробно рассматривается содержание действующих нормативных актов, регулирующих правовые режимы интеллектуальных продуктов, а также налоговые обязанности владельцев инноваций, возникающие в связи с их созданием, использованием и передачей.

Много внимания уделено новым подходам к проведению в России сбалансированной бюджетно-налоговой политики в целях обеспечения финансовой стабильности и повышения уровня собираемости налогов. Обосновывается точка зрения, в соответствии с которой деятельность по сбору налогов должна быть нацелена не только на пополнение государственного бюджета, но и на обеспечение стимулов к созданию новых знаний и модернизации промышленных предприятий.

В работе всесторонне анализируется содержание Налогового кодекса Российской Федерации, а также большое количество подзаконных нормативных актов, регулирующих отношения в сфере налогообложения инновационной деятельности.

Для научных работников, преподавателей кафедр финансового и гражданского права, специалистов в сфере налогообложения, аспирантов и студентов юридических и экономических вузов, углубленно изучающих вопросы инновационного развития и налоговых отношений в сфере оборота наукоемких продуктов и промышленных технологий.

УДК 347.77(47)  
ББК 67.404.3(2Рос)

ISBN 978-5-7253-2831-8

© Трофимов С. В., 2015  
© Издательство БГУЭП, 2015

## ОГЛАВЛЕНИЕ

|   |     |
|---|-----|
| <b>Введение</b> .....   | 4   |
| <b>Глава 1. Правовые основания налогообложения инновационных продуктов</b> .....  | 7   |
| § 1. Правовые основания возникновения налоговых обязательств в отношении инновационных продуктов .....  | 7   |
| § 2. Особенности формирования правовых механизмов налогообложения инноваций.....  | 31  |
| § 3. Способы вовлечения инноваций в хозяйственный оборот .....  | 53  |
| <b>Глава 2. Обложение владельцев инновационных продуктов налогами на добавленную стоимость и прибыль организаций</b> .....                              | 70  |
| § 1. Обложение владельцев имущественных прав на ОИС налогом на добавленную стоимость .....  | 70  |
| § 2. Особенности обложения налогом на добавленную стоимость иных видов инновационных продуктов .....  | 94  |
| § 3. Обложение владельцев имущественных прав на ОИС налогом на прибыль .....  | 110 |
| § 4. Особенности обложения налогом на прибыль иных видов инновационных продуктов .....  | 140 |
| <b>Глава 3. Правовое регулирование обложения инноваций налогом на добавленную стоимость и налогом на прибыль организаций</b> .....                      | 160 |
| § 1. Правовые механизмы формирования налоговой базы в отношении налога на добавленную стоимость и налога на прибыль в нормах Налогового кодекса РФ..... | 160 |
| § 2. Налоговое стимулирование создания, оборота и использования инноваций .....   | 179 |
| <b>Заключение</b> .....   | 211 |
| <b>Список использованной литературы</b> .....   | 228 |

## ВВЕДЕНИЕ

Эффективное управление общественными финансами в условиях системных изменений структуры российской экономики имеет приоритетное значение для обеспечения общей финансовой безопасности государства и устойчивого роста промышленного производства. При этом проведение государством ответственной бюджетно-финансовой политики в процессе динамичного развития различных сегментов рынка товаров, работ и услуг требует решения неотложных задач по совершенствованию правоотношений в области финансов, в том числе и в сфере налогообложения.

Экономический рост передовых промышленно развитых стран мира характеризуется сегодня ведущей ролью факторов научно-технического прогресса, неразрывно связанных с информатизацией и интеллектуализацией основных структурных элементов промышленного производства. Новые подходы экономического развития государства предусматривают повышение внимания органов российской законодательной и исполнительной власти к проведению сбалансированной бюджетно-налоговой политики в целях обеспечения финансовой стабильности и повышению уровня собираемости налогов. Особенность современного этапа развития экономики передовых стран мира состоит в том, что на долю новых знаний, воплощаемых в промышленных и образовательных технологиях, создаваемом программном обеспечении, информационных ресурсах, в уровне подготовки кадров, приходится от 70 до 85 % прироста внутреннего валового продукта.

Хотя основой формирования российского бюджета по-прежнему остаются доходы, получаемые за счет экспортно-сырьевых отраслей экономики, в последние годы органы российской власти наращивают усилия по развитию и совершенствованию управления своими финансовыми институтами применительно к новым экономическим отношениям, основанным на создании и внедрении инноваций. Значительный потенциал этих правоотношений связан сегодня с развитием фундаментальной и прикладной науки, обновлением устарелых и затратных промышленных технологий, а также созданием благоприятных условий для производства новых, конкурентоспособных товаров, работ и услуг.

Эффективность экономического роста в значительной степени обусловлена специфическими свойствами инновационной деятельности, происходящей в условиях высокого уровня риска, зависимости от степени развития общей научной среды и информационной инфраструктуры, от роста капиталоемкости научных исследований и определенности коммерческой реализации результатов научных исследований. Следует отметить, что несмотря на происшедшее разгосударствление большинства промышленных предприятий, в современных российских реалиях не в полной мере срабатывают законы рыночного саморегулирования, призванные стимулировать товаропроизводителей активно внедрять и использовать инновации. В сложившихся экономических отношениях гораздо более выигранным делом остается добыча и экспорт сырьевых ресурсов. Это связано главным образом с тем, что российское налоговое законодательство пока в большей степени ориентировано именно на отрасли с высокой долей материаль-

ных затрат и низкой добавленной стоимостью. В этих условиях ряд отраслей и инновационно активных предприятий, создающих конкурентоспособные, наукоемкие, интеллектуальные продукты, где доля добавленной стоимости относительно высока, вынуждены нести повышенную налоговую нагрузку. Кроме того, следует учитывать, что до тех пор, пока бизнес в нефтегазодобывающем секторе экономики обеспечивает прибыль до 500 % в год, привлекательность инновационной стратегии развития объективно не может быть высокой (даже с учетом того, что сверхдоходы экспортно-сырьевой сферы экономики периодически испытывают весьма существенные и непредсказуемые колебания).

В Программе развития фундаментальных научных исследований и инноваций в Российской Федерации на период 2013–2020 гг.<sup>1</sup>, а также Программе развития науки и технологий на период 2013–2020 гг.<sup>2</sup>, среди главных приоритетов российской промышленной политики были определены структурные преобразования в сфере инноваций, с целью обеспечить опережающее воспроизводство российской интеллектуальной собственности, как необходимой основы для интенсивного роста новой «экономики знаний». Это обусловлено тем, что модернизация экономики России требует увеличения объема промышленной продукции с высокой добавленной стоимостью с 60 до 80 %, сокращения доли топлива, сырья и полуфабрикатов в структуре экспорта с 85 до 40 %, при одновременном росте готовой продукции и услуг до 60 %<sup>3</sup>. Перспективными планами экономического развития предусмотрено повышение доли инновационного сектора в валовом внутреннем продукте до 18 % к 2020 г., что должно сопровождаться повышением за счет всех источников финансирования расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (далее – НИОКТР) до 2,2 % ВВП в 2015 г., с последующим приростом ВВП до 3 % в 2020 г. Как ожидается, достижение намеченных показателей позволит России приблизиться к удельному уровню основных расходов на научные исследования, сравнимому со странами-лидерами в сфере производства наукоемкой продукции.

В то же время, несмотря на полную определенность поставленных на государственном уровне задач, в практическом плане пока не удастся решающим образом переломить ситуацию и сделать российскую науку и промышленное производство восприимчивыми к инновационным переменам. В значительной степени сложившееся положение дел связано и с несовершенством налогового регулирования инновационного сегмента российской экономики.

Можно предположить, что краеугольным камнем для решения заявленных руководством государства задач является решение проблемы обеспечения баланса интересов государства (как госзаказчика), научных учреждений (исполнителей госзаказов), а также предприятий, использующих инновации и граждан (авторов открытий и изобретений), в части распределения, закрепления и

---

<sup>1</sup> Распоряжение Правительства РФ от 27.12.2012 г. № 2538-Р.

<sup>2</sup> Там же.

<sup>3</sup> Винокуров М. А. Новая экономическая реальность и экономическая политика современной России // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2014. № 1. С. 5–14.

реализации прав на результаты интеллектуальной деятельности (далее – РИД). При этом приоритеты государственных интересов должны быть обеспечены продуманными и сбалансированными нормами финансового законодательства. Обозначенная стратегия развития инновационной экономики предполагает научное обоснование, определение этапов развития и текущих целей государственной промышленной политики, в том числе и в сфере развития и совершенствования налогового регулирования.

Как представляется, актуальность темы проводимого научного исследования определяется насущными запросами зарождающейся в России инновационной экономики, требующей совершенствования налогового регулирования в отношении создания, оборота и последующего внедрения инновационных продуктов различных видов. Складывающиеся тенденции развития российского налогового законодательства обуславливают необходимость придания процессам правового регулирования оборота инновационных продуктов значение самостоятельного института налогового права, что представляется совершенно необходимым ввиду их особой роли в обеспечении динамичного развития российской экономики.

Научная проблема заключается в разрешении имеющихся несоответствий возможностей налогового и гражданского законодательства по эффективному стимулированию развития инновационной экономики в условиях современной России. По нашему мнению, имеющие место пробелы и противоречия налогового законодательства, создающие препятствия и затруднения в развитии инноваций, могут быть в значительной степени преодолены на основе научного анализа и последующего внесения научно обоснованных изменений и дополнений норм материального права в сфере налогообложения. По итогам проведенного исследования представляется целесообразным обосновать необходимость выработки новых подходов к налогообложению оборота инновационных продуктов, также необходимость внесения ряда изменений и дополнений, которые следует внести в некоторые нормы налогового законодательства РФ, несовершенство содержания которых в значительной степени сдерживает развитие новых производительных сил, основывающихся на современных высокоэффективных технологиях, необходимых для создания новых, конкурентоспособных товаров, работ и услуг.

Объектом научного исследования являются общественные отношения (финансовые в целом и налоговые, в частности), складывающиеся в процессе правового регулирования налогообложения оборота инновационных продуктов, создаваемых и используемых российскими научными организациями и промышленными предприятиями. Предметом исследования являются нормативные правовые акты сферы финансового и некоторые нормы гражданского права, вопросы теории и практики налогообложения оборота инновационных продуктов различных видов, а также вопросов обеспечения благоприятных условий для их создания, приобретения и вовлечения в хозяйственный оборот. Кроме того, в работе исследуются правовые основания налогообложения процессов разработки, использования и оборота промышленных технологий и конкурентоспособных наукоемких товаров (услуг).

# ГЛАВА 1. ПРАВОВЫЕ ОСНОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИННОВАЦИОННЫХ ПРОДУКТОВ

## § 1. Правовые основания возникновения налоговых обязательств в отношении инновационных продуктов

Налоговая система Российской Федерации в ее современном понимании возникла, как совокупность правовых норм в конце 80-х – начале 90-х гг. прошлого века. Первоосновой складывающейся отечественной системы налогообложения стал принятый 27 декабря 1991 г. Закон РФ № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и ряд иных законодательных актов, устанавливающих налоговые обязанности организаций и граждан по конкретным видам налогообложения. В связи с многочисленными проблемами, возникшими на самом начальном этапе становления российского налогового законодательства, у научного сообщества сразу же возникла острая потребность в уяснении теоретических основ налогового права, обосновании его институтов и формировании понятийного аппарата науки налогового права.

Происшедшее в конце 90-х гг. принятие Общей и Особенной частей Налогового кодекса РФ в виде кодифицированного законодательного акта отнюдь не стало завершением формирования налогового права в целом или его отдельных составляющих. Российское налоговое право на протяжении последних 10–15 лет было, и продолжает оставаться одной из самых противоречивых и быстроразвивающихся систем правового регулирования. Как отмечает А. О. Якушев<sup>1</sup>, обилие непрерывно вносимых в налоговое законодательство изменений и дополнений, обнаруживает наличие серьезных проблем в сфере нормотворчества и создает существенные затруднения при толковании норм Налогового кодекса в ходе осуществления правоприменительной деятельности. Однако сложившаяся ситуация признается абсолютно ожидаемой и закономерной. Она обусловлена тем, что в процессе формирования новых экономических отношений, выработка и реализация норм налогового законодательства неизбежно влечет перераспределение собственности между налогоплательщиками и публично-правовыми образованиями (государством и муниципалитетами). По этой причине, как отмечает М. В. Карасева<sup>2</sup>, нормы налогового законодательства создаются сегодня в условиях «высочайшей политической напряженности», обусловленной становлением новых имущественных отношений и продолжающимся переделом собственности. Тем не менее налоговое право Российской Федерации в той или иной степени объективно отражает существующие реалии и происходящие перманентные изменения в структуре экономики страны. Поэтому оно должно быть максимально приближено к насущным проблемам жизни и деятельности государственных институтов.

---

<sup>1</sup> Якушев А. О. Особенности юридической техники налогового права // Фин. право. 2009. № 6. С. 30.

<sup>2</sup> Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России: политический аспект. М.: Юрист, 2005. С. 25–42.

Общепризнанным в отечественной финансово-правовой науке является взгляд на налогообложение как иерархически сложное, многоаспектное понятие. В частности, Е. Н. Евстигнеев<sup>1</sup> относит систему налогообложения к классу сложных систем. При этом отмечается, что имеющее место бурное развитие новых экономических отношений и сопутствующая ей нестабильность налогового законодательства, оказывает крайне негативное влияние на ценность действующего правового материала. Несмотря на происходящие непрерывные изменения норм налогового законодательства, они продолжают оставаться далекими от совершенства и в них, по мнению заместителя Министра финансов РФ С. Д. Шаталова<sup>2</sup>, по-прежнему отсутствуют или требуют серьезной проработки целый ряд важнейших правовых институтов.

С данной точкой зрения следует, конечно же согласиться, так как, хотя российская система налогового законодательства в основном решила свою первоочередную задачу – обеспечить за счет налогообложения наполнение государственного бюджета<sup>3</sup>, однако в нормах Налогового кодекса РФ постоянно ощущается недостаток внимания к решению неотложных задач социального характера и давно назревшей необходимости модернизации российской экономики<sup>4</sup>. Одним из способов решения такого рода задач может быть совершенствование правовых механизмов налогообложения инноваций, а также установление, совершенствование и использование института **налоговых стимулов, льгот и преференций**, правовой режим которых определяется содержанием ст. 56 Налогового кодекса РФ «Установление и использование льгот по налогам и сборам». Как отмечает И. И. Кучеров, льготирование налогоплательщиков и плательщиков сборов является одним из важнейших методов реализации налоговой политики<sup>5</sup>. По своей сути налоговая льгота представляет собой разновидность правовой льготы, под которой понимается правомерное облегчение положения субъекта, позволяющее ему полнее удовлетворить свои интересы и выражающееся как в предоставлении дополнительных, особых прав (преимуществ), так и в полном освобождении от таких обязанностей. Наряду с другими элементами налогообложения налоговая льгота представляет собой дополнительный элемент налогообложения<sup>6</sup>.

Как отмечает О. А. Черкашина<sup>7</sup>, налоговые льготы являются формой практической реализации регулирующей функции налогов, в связи с чем, нало-

---

<sup>1</sup> Евстигнеев Е. Н. Основы налогового планирования. СПб.: Питер, 2004. С. 10–12.

<sup>2</sup> Шаталов С. Д. Развитие российской налоговой системы // Финансы. 2011. № 2. С. 7.

<sup>3</sup> По мнению Е. М. Ашмариной, основной целью налоговой деятельности является именно пополнение доходов бюджета (Ашмарина Е. М. Современная финансовая система Российской Федерации // Государство и право. 2004. № 6. С. 97).

<sup>4</sup> Пансков В. Г. О возможных направлениях налоговой политики // Финансы. 2012. № 5. С. 31.

<sup>5</sup> Кучеров И. И. Налоговое право: Курс лекций. М.: ЮрИнфоР, 2001. С. 120.

<sup>6</sup> Гудков И. Н. Налоговые льготы как институты налогового права РФ // Фин. право. 2009. № 4. С. 21.

<sup>7</sup> Черкашина О. А. Налоговые льготы как правовой институт: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 3.

говое льготирование является одним из основных практических инструментов проведения государством регулирующей налоговой политики. Однако в науке сегодня отсутствует единое мнение о самой сущности налоговых льгот: часть специалистов относит налоговые льготы к факультативным<sup>1</sup>, а другая часть – к основным элементам налога. При этом институт налоговых льгот является на сегодняшний день одним из наименее исследованных комплексных правовых институтов и одной из наиболее дискуссионных тем споров в научном сообществе. По мнению некоторых специалистов<sup>2</sup>, до настоящего времени в налоговом праве не выработано теоретического обоснования действующих налоговых льгот, а также отсутствуют научно обоснованные критерии и методики расчета эффективности их применения.

Одной из главных проблем в сфере предоставления и реализации налоговых льгот, является отсутствие гибкой и целенаправленной государственной политики в сфере налогообложения<sup>3</sup>. Использование налоговых льгот на практике представляет для налогоплательщика достаточно сложным делом и чревато конфликтами с Федеральной налоговой службой. Тем не менее сложившийся правовой инструментарий налогового права все же позволяет в целом, на основе использования норм материального права, абсолютное большинство которых сосредоточено в нормах Налогового кодекса РФ, в полной мере решать задачи правоприменения в сфере налоговых отношений и обеспечивать на вполне приемлемом уровне единообразие правоприменительной практики (в первую очередь – судебной).

Важное значение для оценки эффективности такого рода деятельности имеет анализ функционирования в налоговых правоотношениях такого специфического комплексного правового института<sup>4</sup>, как **правовой механизм**. Понятие правового механизма хорошо известно в юридической науке. Как отмечал С. С. Алексеев<sup>5</sup>, сам термин «механизм» в юриспруденции означает целостную совокупность явлений правовой действительности, представленной в работающем, системно воздействующем виде. Такой инструмент, как правовой механизм широко использовался и используется для конструирования необходимых для решения задач правового регулирования различных видов абстракций<sup>6</sup>. В

---

<sup>1</sup> Например, по мнению Е. В. Тарибо и М. А. Гармаевой (Тарибо Е. В. Судебно-конституционная доктрина «факультативности налоговых льгот»: пределы применения // Журн. конституц. правосудия. 2013. № 2. С. 6; Гармаева М. А. Соотношение налоговых вычетов и налоговых льгот // Право и экономика. 2008. № 7. С. 34).

<sup>2</sup> Пансков В. Г. Налоговые льготы: целесообразность и эффективность // Финансы. № 10. С. 34; Быков С. С. Классификация налоговых льгот, как условие и этап оценки их эффективности // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2013. № 5. С. 24.

<sup>3</sup> Филин М. В., Цешковский М. А. Правовое регулирование налоговых льгот и меры государства по борьбе с уклонениями от уплаты налогов // Налоги (журн.). 2009. № 6. С. 34.

<sup>4</sup> По мнению О. А. Красноперовой (Красноперова О. А. Налоговый механизм как комплексный институт налогового права // Фин. право. 2012. № 5).

<sup>5</sup> Алексеев С. С. Право. Опыт комплексного исследования. М.: Статут, 1999. С. 364.

<sup>6</sup> Шундииков К. В. Правовые механизмы: основы теории // Государство и право. 2006. № 12. С. 13.

то же время, необходимость формирования структуры соответствующего правового механизма, в его той или иной форме, обусловлена именно намерением законодателя достичь конкретных целей правового регулирования.

Функционирование правовых механизмов имеет место и в сфере налогообложения. По мнению С. Г. Пепеляева, регулятивная функция налога преломляется в налоговом механизме в регулирующую функцию налогового законодательства, которая, в свою очередь, может рассматриваться в качестве элемента регулирующей функции налогового права в целом<sup>1</sup>. Несмотря на избыточную сложность структуры правовых норм Налогового кодекса РФ, в нем явным образом прослеживаются правовые механизмы, обеспечивающие установление налоговых обязанностей различных субъектов, а также и механизмы, реализующие дифференциацию налогообложения в отношении разных видов налогов, различных категорий налогоплательщиков, применяемых масштабов налоговых ставок. Функционирование различных императивов налогового права и действие правовых оснований, обосновывают, в том числе, и использование различных видов налоговых льгот.

Большое значение для налоговых отношений имеет статус **науки налогового права** и практическая деятельность по сбору налогов. При этом, вопрос об отраслевой самостоятельности налогового права пока не вполне определен. На начальном этапе своего развития российское налоговое право обычно рассматривалось как крупный правовой институт в рамках финансового права. В настоящее время ситуация несколько изменилась и можно выделить три-четыре основных подхода к отраслевой природе налогового права. Наиболее убедительной при этом, представляется мнение Е. М. Ашмариной<sup>2</sup>, в соответствии с которым налоговое право по предмету, несомненно, является составной частью финансового права (причем, частью достаточно весомой).

Принято считать, что отрасль права как таковая, традиционно выделяется из всей совокупности норм права посредством наличия самостоятельных предмета и метода правового регулирования. Анализ ряда научных работ, посвященных налоговому праву, позволяет утверждать, что эта область знания постепенно формируется в последние годы в самостоятельную отрасль права<sup>3</sup>.

И все же наиболее распространенной и аргументированной является точка зрения, в соответствии с которой налоговое право должно быть признано только подотраслью финансового права, имеющей определенные предпосылки для последующего обособления в самостоятельную отрасль с собственным предметом и методом<sup>4</sup>. При этом нет сомнений, что происходящее структури-

---

<sup>1</sup> Налоговое право: учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Норма, 2004. С. 26.

<sup>2</sup> Ашмарина Е. М. Взаимообусловленность системы финансового права и финансовой системы в Российской Федерации // Фин. право. 2008. № 7. С. 8.

<sup>3</sup> Миляков Н. В. Налоговое право: учебник. М.: Инфра-М, 2008. С. 150; Муравьев В. В. Налоговое право: курс лекций. Н. Новгород: Нижегород. правовая акад., 2010. С. 4, 12; Парыгина В. А., Тедеев А. А. Налоговое право: учебник. М., ЭКСМО. 2007. С. 15; Они же. Указ. соч. 2004. С. 41.

<sup>4</sup> Ашмарина Е. М. Некоторые особенности предмета, метода правового регулирования и отдельных норм современного финансового права // Государство и право. 2011. № 3. С. 22.

рование российской правовой системы по отраслям, подотраслям и правовым институтам не предполагает образования раз и навсегда застывших нормативных конструкций, а должно рассматриваться только как определенный этап ее непрерывного развития.

Уже в самом термине **подотрасль** этимологически закреплена ее некоторая двойственность: это уже не институт, но еще и не отрасль права. По мнению А. В. Демина<sup>1</sup> налоговое право находится сейчас в переходном состоянии от крупного правового института финансового права к относительно самостоятельной отрасли права. В свою очередь, **правовой институт** по своему содержанию представляет собой систему взаимосвязанных норм, регулирующих самостоятельную совокупность в общественных отношениях или их компоненты, свойства<sup>2</sup>. Это небольшая устойчивая группа правовых норм, по сравнению с подотраслью права<sup>3</sup>, являющаяся частью отрасли права и регулирующая определенную разновидность общественных отношений<sup>4</sup>. По мнению Н. И. Химичевой, Общая и Особенная часть Налогового кодекса РФ включает в себя 6 и 5 институтов<sup>5</sup> соответственно. На этот счет, впрочем, есть и другие точки зрения: Г. В. Петрова<sup>6</sup> полагает, что их 12 и 8; а по мнению И. А. Цендилиани<sup>7</sup>, количество правовых институтов, которые необходимо выделять в налоговом законодательстве, исчисляется несколькими десятками. При этом границы между налогово-правовыми институтами достаточно условны и подвижны<sup>8</sup>. Как отмечает Е. М. Ашмарина<sup>9</sup>, в науке финансового права, в которой налоговое право является одной из подотраслей, до сих пор не решен вопрос о распределении финансово-правовых норм в отраслевые институты, подотрасли и разделы (в том числе, комплексные отрасли и институты). Уместно отметить, что кроме институтов в налоговом праве в ряде случаев следует выделять и имеющиеся в нем субинституты.

Динамичное развитие налогово-правовых институтов в рамках структуры налогового права позволяет сегодня рассматривать его и как отрасль юридической науки. Один из авторитетнейших российских ученых-правоведов С. С. Алексеев<sup>10</sup>, определял состав любой науки как совокупность частей, из ко-

---

<sup>1</sup> Демин А. В. Налоговое право России: учеб. пособие. М.: РИОР, 2008. С. 37.

<sup>2</sup> Комментарий к Конституции Российской Федерации / Л. А. Окуньков [и др]. 2-е изд., перераб. и доп. М.: БЭК, 1996. С. 242–245.

<sup>3</sup> Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой / под ред. Г. В. Петровой. М.: Норма, 1999. С. 87.

<sup>4</sup> Концепции развития российского законодательства / под ред. Л. А. Окунькова, Ю. П. Орловского, Ю. А. Тихомирова. М.: Олита, 1998. С. 88.

<sup>5</sup> Химичева Н. И. Налоговое право: учебник / Н. И. Химичева. М.: БЕК, 1997. С. 43.

<sup>6</sup> Петрова Г. В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2003. С. 62.

<sup>7</sup> Цинделиани И. А. Система налогового права // Государство и право. 2013. № 1. С. 62.

<sup>8</sup> Гриценко В. В. Теория российского налогового права: современные проблемы: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2005. С. 74.

<sup>9</sup> Ашмарина Е. М. Взаимообусловленность системы финансового права и финансовой системы в Российской Федерации // Фин. право. 2008. № 7. С. 7.

<sup>10</sup> Алексеев С. С. Проблемы теории права. Свердловск, 1973. Т. 2. С. 314–315.

торых складывается ее содержание. Несмотря на отмеченное выше низкое юридическое качество норм современного налогового законодательства России, и его очевидное отставание от потребностей развивающейся экономики, есть все основания считать науку налогового права успешно развивающейся. Ее развитие началось еще в первой половине XIX в., и успешно продолжилось в последние 15–20 лет, миновав период застоя советского времени. Как отмечает А. А. Тедеев<sup>1</sup>, если налоговое право, как составная часть российского права, представляет собой систему правовых норм, то **науку налогового права** следует определить, как выстроенную определенным образом и постоянно развивающуюся информационную базу знаний о данной области права, которые излагаются и материализуются в научных статьях, монографиях, справочных и энциклопедических изданиях, учебных пособиях и учебниках по налоговому праву.

Науку налогового права следует рассматривать и в качестве системы категорий, выводов и суждений о правовых и экономико-правовых явлениях, составляющих ее предмет, которая представляет собой определенную совокупность структурированных соответствующим образом и материально закрепленных знаний, теоретических положений и выводов о их содержании, роли и значении. Одной из важнейших задач науки налогового права, является выявление, на основе достигнутого уровня развития данной науки, пробелов и ошибочных положений, которых еще немало в нормах Налогового кодекса РФ, а также теоретическое обоснование и разработка научных рекомендаций законодателю, с целью совершенствования норм действующего налогового законодательства.

Наряду с решением в сфере налоговых отношений чисто научных задач, большое внимание уделяется сегодня и подготовке кадров в данной сфере деятельности. Налоговое право как **учебная дисциплина** выделилась в последние 10–15 лет в качестве самостоятельного курса из науки финансового права и преподается сейчас во многих учебных заведениях, в которых преследуется цель дать обучаемым качественное юридическое образование современного уровня. Кроме того, дисциплина «Налоговое право» изучается и на экономических факультетах вузов, например, в рамках специальности «Налоги и налогообложение». При этом внутренняя система науки и соответствующая учебная дисциплина, в том числе, и «Налоговое право», формируется с учетом системы соответствующей отрасли права. Однако полного тождества между системой науки налогового права и одноименной учебной дисциплиной быть не может, и не должно<sup>2</sup>. В отличие от науки налогового права, данная учебная дисциплина более свободна в своих постулатах и может освещать и обосновывать не вполне сложившиеся научные теории или допущения (естественно, не впадая в схоластику), многие из которых могут быть признаны в дальнейшем и ошибочными.

Однако развитие науки налогового права и совершенствование правоприменительной практики в сфере налогообложения должно в существенно большей мере учитывать институциональные изменения, происходящие в рос-

---

<sup>1</sup> Тедеев А. А., Парыгина В. А. Налоговое право: учебник. 2004. С. 118.

<sup>2</sup> Тосунян Г. А., Вакулин А. Ю., Экмалян А. М. Банковское право Российской Федерации. Общая часть: учебник / под общ. ред. Б. Н. Топорнина. М.: Юрист, 1999. С. 169.

сийской экономике. Несмотря на относительное финансовое благополучие последних 10–12 лет, руководство страны осознает, что структура российской экономики несовершенна и в последнее время нарастает серьезное качественное отставание промышленного производства России от уровня индустриально развитых стран. Опыт развития этих стран показывает, что научная, научно-техническая и инновационная деятельность являются сегодня решающими факторами экономического развития, стабилизации экономики и преодоления кризисных явлений.

Возникшее технологическое отставание российской обрабатывающей промышленности на этапе становления рыночных отношений достаточно очевидно, и оно связано главным образом с тем, что основные поступления в бюджет в постперестроечные годы были связаны с добычей нефти, газа и иных видов сырья, для добычи и транспортировки которых не требуется сложных технических решений. Но в долгосрочной перспективе экспортно-сырьевой вариант развития экономики не имеет стабильных перспектив, и доходы от реализации сырья должны рассматриваться сегодня лишь в качестве источника обеспечения проводимых структурных преобразований российской экономики.

Однако реальность такова, что на протяжении прошедших 20–30 лет прогрессирующее отставание промышленного производства в использовании технологических новшеств, а также практическое отсутствие выпускаемых конкурентоспособных товаров, становится сегодня едва ли не самой важной проблемой дальнейшего развития нашего государства, так как, это уже не проблема экономики, а скорее необходимое условие выживания государства на фоне возникающих вызовов и угроз в быстро меняющемся мире.

В силу различных причин в российской экономике сложилась сегодня ситуация, когда промышленное производство стало невосприимчиво к создаваемым новшествам. Возникшее значительное отставание в сфере инноваций представляет собой серьезную опасность, так как оно обуславливает не только отставание в используемых производственных технологиях, но и снижение конкурентоспособности российских товаров, работ и услуг на мировых рынках. Основной причиной такого положения дел является отсутствие у российского бизнеса соответствующей мотивации на проведение неотложных структурных изменений. Кроме того, предприниматели проявляют вполне понятную осторожность, так как внедрение и использование инноваций представляет собой едва ли не самый высокорисковый вид деятельности.

На институциональном уровне суть модернизации экономики представляет собой сложный процесс углубления проводимых рыночных реформ, значение результатов которых ощутимо возросло после вступления России во Всемирную торговую организацию (далее – ВТО). Следует ясно представлять, что вхождение в ВТО неизбежно порождает усиление конкуренции на внешних и внутренних рынках товаров, работ и услуг, и требует от руководства страны проведения существенных изменений структуры товарного производства. Кроме того, реформирование сферы производства невозможно себе представить без существенных изменений законодательства, которое должно создавать эффек-

тивную систему стимулов, которые, в свою очередь, смогут обеспечить быстрое продвижение к намеченной цели.

Очевидно, что эффективность намечаемых реформ в сфере инновационного развития, решающим образом зависит сегодня именно от переориентации и совершенствования законодательства. Причем в первую очередь, имеется в виду законодательство налоговое, так как данная подотрасль финансового права максимально приближена к производственной сфере, которая и должна обеспечить увеличение налоговых поступлений в бюджет за счет обновления технологий и модернизации промышленного производства, способного производить новые, конкурентоспособные на мировом рынке товары, используя современные малозатратные способы производства продукции.

Следует отметить, что в последние 10–15 лет предпринималось несколько попыток создания новой нормативной базы, необходимой для обеспечения развития инновационной экономики. Однако реализация намеченных планов по не вполне понятным причинам так и не состоялась.

Так, еще в 1998 г. Правительством РФ была утверждена **Концепция инновационной политики России на 1998–2020 гг.**<sup>1</sup> В документе был дан анализ состояния ситуации и прослеживаемых тенденций в развитии экономических производственных отношений во второй половине 90-х гг. Было отмечено, что в условиях происходящих в экономике институциональных изменений, произошло резкое снижение инновационной активности на уровне товаропроизводителей и замедлилось обновление производственных фондов предприятий. Кроме того, были даны определения ряду ключевых для инновационной сферы понятий: инновация, инновационная деятельность, государственная инновационная политика, инновационный потенциал, инновационная сфера, инновационная инфраструктура и ряд других.

Далее, среди приоритетов нормотворчества была поставлена задача совершенствования налоговой системы всех уровней для обеспечения выгодных для опережающего развития инноваций условий, за счет предоставления инноваторам налоговых стимулов, льгот, государственных гарантий и преимуществ, которые могли бы обеспечить мотивацию при кредитовании инновационных проектов.

Однако последующее отношение органов власти к развитию инновационной экономики можно характеризовать как непоследовательное и недостаточно определенное. Несмотря на неоднократные заявления государственных чиновников о неотложной необходимости институциональных изменений в структуре экономики, до настоящего времени эта задача так и не была должным образом сформулирована и поддержана в финансовом отношении. Поэтому она и не стала приоритетом в законотворчестве. Так, 3 января 2000 г. Президент РФ В. В. Путин отклонил проект Федерального закона № 99029071-2<sup>2</sup> «Об основах инновационной деятельности и о государственной инновационной политике», мотивировав свое решение нечеткостью формулировок документа в отношении

---

<sup>1</sup> Постановление Правительства РФ от 24.06.1998 г. № 832 // Рос. газ. 1998. 19 авг.

<sup>2</sup> СПС «КонсультантПлюс».

предмета правового регулирования и недостаточностью проработки в проекте закона критериев отнесения к инновационным, различных видов продукции и промышленных технологий (данный Федеральный закон не принят до сих пор). Взамен, спустя полтора года, 21 июля 2001 г., в Федеральный закон «О науке и государственной научно-технической политике» была включена гл. IV.1 «Государственная поддержка инновационной деятельности», в которой на законодательном уровне была заново определена сущность таких терминов, как инновация, инновационный проект, инновационная инфраструктура и ряд других.

Затем, в феврале 2004 г. на совместном заседании Президиума Госсовета и Совета Безопасности РФ Президентом России было сделано заявление о неотложной необходимости развития экономики инновационного типа. А 20 декабря 2012 г. постановлением Правительства РФ № 2433-Р была утверждена Государственная программа России «**Развитие науки и технологий на 2013–2020 годы**». Однако, спустя полгода, в принятом Правительством РФ документе, наметившем **Основные направления налоговой политики РФ на 2014–2016 годы**<sup>1</sup> (одобрен Правительством РФ 30.05.2013 г.), о приоритетах развития инновационного сектора экономики не было сказано ни слова.

Отсутствие конкретных задач и четких акцентов по приоритетам инновационного развития в концепции дальнейшего развития налогового права, представляется ошибкой системного характера и требует неотложных мер по преодолению возникшей неопределенности в перспективах нормотворчества. Тем более, что состояние действующей системы правового регулирования в сфере налогообложения инновационных продуктов можно охарактеризовать как неправомерно сложное и трудное для практического применения.

По нашему мнению, структура правовых механизмов, реализованных в нормах Общей и Особой частей НК РФ в отношении оборота различных видов инновационных продуктов, дает основания полагать, что на сегодняшний день налоговое законодательство находится лишь на начальном этапе формирования эффективной системы стимулирования и развития оптимального налогообложения оборота инноваций.

С точки зрения юридической техники представляет интерес анализ правовых механизмов, устанавливающих налоговые обязанности владельцев инновационных продуктов различных видов применительно к различным видам налогообложения. По своей сути инновационные продукты в абсолютном большинстве случаев представляют собой высокоэффективные технические решения (изобретения), секреты производства, новые промышленные технологии, способы и методы управления производством<sup>2</sup>. Как это уже отмечалось ранее,

---

<sup>1</sup> Финансы. 2013. № 7. С. 33–37.

<sup>2</sup> Инновационный менеджмент: учебник для вузов / под ред. О. П. Молчановой. М.: Вита-Пресс, 2001. С. 17; Михайлов Н. И. Правовой механизм использования инноваций в качестве инструмента использования инвестирования корпоративных субъектов предпринимательства // Предпринимательское право (прил. «Бизнес и право в России и за рубежом»). 2012. № 4. С. 37; Ворожевич А. Проблемы инновационного развития в свете модернизации гражданского законодательства // Хоз-во и право. 2014. № 1. С. 21.

использованные законодателем правовые конструкции в отношении инновационных продуктов, основываются не только на нормах Общей и Особенной части Налогового кодекса РФ, но и на многочисленных институтах гражданского права, без применения которых, по-нашему мнению, обойтись невозможно.

Так, в соответствии со ст. 17 Налогового кодекса РФ «Общие условия установления налогов и сборов», налог считается законно установленным в случае, когда определены **налогоплательщики и элементы налогообложения**. При этом такой элемент, как объект налогообложения, занимает особое место среди всех остальных элементов, так как он указывает на сам факт возникновения обязанности по уплате налога<sup>1</sup>. Сформулированная в Налоговом кодексе РФ (далее – НК РФ) норма общего характера «Объект налогообложения» (ст. 38 НК РФ), определяет данное понятие посредством перечисления операций по реализации товаров (работ, услуг), имущества, прибыли, дохода, стоимости реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) и иных объектов, имеющих стоимостную, количественную или физическую характеристики, и с наличием которых у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах, связывает возникновение обязанности по уплате налога. В отношении содержания ст. 38 НК РФ высказывается мнение, что в том виде, в котором она сформулирована в Общей части кодекса, эта норма практически ничего не дает для целей категорирования, так как в указанной статье отсутствует определение объекта налогообложения как такового<sup>2</sup>. По этой причине в какой-то степени неопределенным остается и вопрос законодательного регулирования такого конкретного понятия, как «объект налогообложения». Здесь следует согласиться, что некоторая теоретическая незавершенность проблемы реализуется в недостаточной нормативной определенности<sup>3</sup>.

Принято считать, что **объект налогообложения** представляет собой правовую категорию, имеющую стабильные и конкретно сформулированные в законе признаки, не зависящие от каких-либо внешних условий, и объективно предполагающую наличие экономического основания<sup>4</sup>. Нет сомнений, что возникновение обязанностей по уплате налога связано с определенным юридическим фактом, который фиксирует момент наступления соответствующих обязанностей у налогоплательщика<sup>5</sup>. Так, например, акт реализации товаров, как возможное основание возникновения объекта налогообложения, подразумевает возникновение у налогоплательщика определенной выгоды (например, добав-

---

<sup>1</sup> Чуркин А. В. Понятие объект налогообложения и проблемы его определения в законодательстве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 2.

<sup>2</sup> Кучеров И. И. Объект налога как правовое обоснование налогообложения // Фин. право. 2009. № 1. С. 11.

<sup>3</sup> Кучерявенко Н. П. Содержание и особенности правового регулирования объекта налогообложения // Фин. право. 2006. № 7. С. 23.

<sup>4</sup> Чуркин А. В. Юридическая квалификация понятия «реализация товаров (работ, услуг)», как объекта налогообложения и его применение на практике // Современное право. 2002. № 4. С. 32.

<sup>5</sup> Журавлева О. О. Объект налога (сбора), как категория налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 4.

ленной стоимости). В то же время отсутствие такой экономической выгоды не является обязательным основанием обратимости налоговых последствий, поскольку для косвенного налогообложения юридически значимым является не только результат, но и сам факт (процесс) хозяйственной деятельности, по своей природе подразумевающий определенную долю коммерческого риска.

Если основываться на содержании норм Особенной части НК РФ, то применительно к такому виду косвенного налогообложения, как «налог на добавленную стоимость» (далее – НДС), **объектом налогообложения**, в соответствии с п. 1 ст. 146 НК РФ «Объект налогообложения», признаются **операции** по реализации товаров, работ и услуг, передача этих объектов иным лицам, выполнение организацией работ для собственного потребления, а также ввоз товаров на территорию Российской Федерации. Можно сделать вывод, что в данном случае, налогово-правовое регулирование довольно широко трактует термин **операция**, подразумевая под ней различного рода сделки, в том числе, и определенные действия, таковыми не являющимися. Грамматическое толкование данной формулировки НК РФ позволяет предположить, что данная норма в большей степени отражает потребности нормативного обеспечения оборота различных видов имущества, работ или услуг, не подразумевая оборот всех возможных видов объектов гражданских прав.

Для установления налоговых обязанностей в сфере создания и оборота инноваций важнейшее значение имеет определение такой правовой категории, как **имущественные права**. Представляется очевидным, что при определении объекта налогообложения следует учитывать не только возможные налоговые обязанности потенциального налогоплательщика в связи с оборотом имущества, но и его обязанности в связи с передачей такого сложного объекта гражданских прав, как имущественные права. Принято считать, что для целей налогообложения в ряде случаев принципиальное значение имеет именно оборот имущественного права (его передача или приобретение), а также его осуществление (погашение).

По тексту **ст. 128 «Объекты гражданских прав»** Гражданского кодекса РФ (далее – ГК РФ), имущественные права в большинстве случаев тесно связаны с таким овеществленным объектом, как **имущество**. В данной статье ГК РФ указано, что к перечню объектов гражданских прав относится, «имущество, в том числе имущественные права». В соответствии с одним из доктринальных определений, под имущественными правами понимаются, в общем случае, субъективные вещные права участников гражданских правоотношений, возникающие по поводу владения, пользования и распоряжения имуществом, а также обязательственные права требования, вытекающие как из договорных, так и внедоговорных обязательств<sup>1</sup>. По нашему мнению, данное определение сущности имущественных прав представляется неполным, так как характеризует имущественные права, возникающие только в их связи с движимым и недвижимым имуществом, без учета таких его составляющих, как **иное имущество и**

---

<sup>1</sup> Лапач. Л. Как продать право // ЭЖ-Юрист. 2002. № 17.

**имущественные права, связанные с интеллектуальной собственностью** (по тексту ст. 128 ГК РФ).

Можно предположить, что в соответствии с данной нормой гражданского законодательства имущественные права, в большинстве своем, имеют с имуществом неразрывную связь и в отношении их предполагаются единые подходы правового регулирования. Это суждение имеет, по нашему мнению, исключительно важное значение для налоговых отношений по той причине, что гражданское законодательство дает определение такой категории, как **имущество**, и в какой-то степени раскрывает в нем сущность такой категории, как имущественные права (при том, что НК РФ правовую сущность этих объектов для целей налогообложения не формулирует). При этом в Налоговом кодексе РФ, в частности, в п. 2 ст. 38 НК РФ «Объект налогообложения», законодатель дает понять, что **подходы к налогообложению оборота имущественных прав должны быть иными**. Это следует из соответствующей формулировки ст. 38 НК РФ, которая вполне определенно выделяет имущественные права из состава иных объектов гражданских прав и декларирует в отношении них особый режим налогообложения.

Однако немногочисленные исследователи<sup>1</sup> межотраслевых связей между категориями «имущество» и «объект налогообложения», не обнаруживают в Налоговом кодексе РФ признаков отличий в подходах к налогообложению **имущественных прав** и указывают, в частности, на фактическое противоречие между п. 2 ст. 38 НК РФ «Объект налогообложения» и содержанием подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ. То же самое противоречие с данной нормой Общей части НК РФ имеет место и относительно п. 1 ст. 256 НК РФ «Амортизируемое имущество». При этом высказывается предложение (с которым, по нашему мнению, следует согласиться) о необходимости исключения из п. 2 ст. 38 НК РФ текста в скобках «(за исключением имущественных прав)». Как следует из содержания норм Общей и Особенной частей НК РФ, установленное в ст. 38 Кодекса, усложнение правового регулирования в отношении объекта налогообложения представляется ничем не оправданным<sup>2</sup>. Кроме того, следует учитывать, что данный элемент налогообложения неразрывно связан с **налоговой базой**, наличие и объем которой при установлении налоговых обязанностей в отношении имущественных прав, он изначально предопределяет<sup>3</sup>.

Очевидно, что применительно к гражданско-правовым отношениям, понятие «имущественные права» имеет достаточно сложное содержание, что свя-

---

<sup>1</sup> Лапач В. А. Гражданско-правовые и налоговые проблемы обращения долей в уставном капитале хозяйственных обществ // Хоз-во и право. 2005. № 10. С. 64; Волкова Н. Н. Рецепция гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 7; Березин М. Ю. Особенности понятия имущество для целей налогообложения // Хоз-во и право. 2013. № 7. С. 75.

<sup>2</sup> Березин М. Ю. Особенности понятия имущество для целей налогообложения. С. 76.

<sup>3</sup> Жгарев О. С. Налоговая база: понятие, виды и значение в системе элементов налогообложения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2009. С. 2; Курилюк Ю. Е. Налоговая база как элемент юридической конструкции налога: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С. 7.

зано, главным образом, с основаниями их возникновения. Как отмечают некоторые авторы комментариев<sup>1</sup> ГК РФ и учебников по гражданскому праву, под имущественными правами следует понимать преимущественно права требования, вытекающие из членства правообладателя в хозяйственных обществах и товариществах, производственных кооперативах. Кроме того, имущественные права приобретают участники биржевых сделок, собственники ценных бумаг, займодавцы и ряд других лиц. При этом законодательное определение понятия «имущественные права» в налоговом законодательстве (так же, как ГК РФ и иных федеральных законах) – отсутствует.

Анализ норм законодательства позволяет сделать вывод, что под понятие «**имущественные права**» подпадают не только обязательственные, но и вещные права (этот вывод подтверждается, в частности, содержанием п. 2,3 ст. 48 ГК РФ)<sup>2</sup>. Этой теме уделено внимание, к примеру, в Письме Минфина РФ от 29.01.2002 г. № 04-02-06/2/10, где имущественные права напрямую отождествляются с правами вещными. Можно сослаться и на п. 1 ст. 336 ГК РФ «Предмет залога», согласно которому предметом залога могут быть, в частности, имущественные права (права требования).

Право требования, принадлежащее кредитору в силу обязательства, может быть передано им другому лицу по сделке (договору уступки права требования) или перейти к другому лицу на основании закона (п. 1 ст. 382 ГК РФ). В случае передачи имущественного права на возмездной основе могут быть применены общие правила купли-продажи товаров с учетом специфики передаваемого права. Однако в целом нормативное регулирование через куплю-продажу в отношении имущественных прав едва ли применимо, так как на имущественные права не может быть прав собственности, и по этой причине передача имущественных прав не может отождествляться с реализацией (в том смысле, который подразумевается в ст. 38 НК РФ).

Имущественные права могут возникать также из внедоговорных оснований (например, вследствие причинения вреда или неосновательного обогащения), или следовать из содержания законодательных и подзаконных нормативных актов.

Еще более значима в аспектах налогообложения такая разновидность имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности (далее – ОИС), как **исключительные имущественные права**, которые следует идентифицировать, применительно к задачам установления налоговых обязанностей, как права, имеющие особую ценность по отношению к правам и обязанностям владельцев инноваций. Часть 4 ГК РФ, как и законодательные нормы большинства развитых стран мира, устанавливает, что исключительное право в отношении ОИС является гражданским имущественным правом, занимающим

---

<sup>1</sup> Например, Комментарий к второй части Гражданского кодекса Российской Федерации / под ред. С. П. Гришаева, А. М. Эрделевского. М.: Юристъ, 2005.

<sup>2</sup> Яковлев А.С. Имущественные права, как объекты гражданских правоотношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003.

особое место среди других имущественных прав, возникающих по иным основаниям<sup>1</sup>.

Как отмечает Е. А. Павлова<sup>2</sup>, исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации (на объекты интеллектуальной собственности), занимает центральное место в системе интеллектуальных прав и является одной из ключевых правовых категорий части 4 ГК РФ. Исключительное право – это первичное и основное имущественное право на охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации. И нормы части 4 ГК РФ обеспечивают главным образом регулирование отношений, возникающих в связи с возникновением и реализацией этого права. При этом данная, важнейшая для правовых механизмов налогообложения инноваций, правовая категория (**исключительное право**), лишь один раз упомянута в ст. 105.15 Общей части НК РФ и один раз в гл. 21 (в гл. 25 Особенной части НК РФ – четыре раза).

Исключительное право в определенном смысле всеобъемлюще, так как его объектами выступают все разновидности интеллектуальной собственности. Оно относится к категории универсальных прав. Его обладателями могут быть как граждане, так и юридические лица, а также с некоторыми оговорками, и публичные образования. При этом содержание исключительного права не меняется и, как правило, не зависит от того, кто является правообладателем – автор или его правопреемник. Исключительное право относится к абсолютным видам имущественных прав. Его обладателю закон гарантирует возможность требовать от всех других лиц прекращения действий, нарушающих его право, и возмещения убытков, вызванных этими действиями. Исключительные права являются в большинстве случаев оборотоспособными, т. е. могут переходить от одного лица к другому как в результате гражданско-правовых сделок, так и по другим основаниям. Обладатель исключительного права может также по своему усмотрению распоряжаться своим исключительным правом на результат интеллектуальной деятельности (РИД) или на средство индивидуализации, в том числе, передавать его по договору отчуждения другим лицам, отдавать в залог, передавать в порядке оплаты доли участия в хозяйственных товариществах и обществах, передавать другим лицам отдельные полномочия по использованию своего интеллектуального продукта по лицензионному договору и т. п.

При этом исключительное право не имеет непосредственной связи с конкретными субъектами, а адресовано неопределенному кругу лиц. Эта особенность исключительных имущественных прав на разные виды объектов интеллектуальной собственности (далее – ОИС) существенным образом отличает этот вид прав от большинства видов имущественных прав, основанием которых прямо или косвенно является право собственности на имущество или обязательственные отношения. Кроме того, в отличие от иных видов имущественных

---

<sup>1</sup> Лабзин М. В. Принадлежность исключительного права на один и тот же объект разным лицам // Патенты и лицензии. 2008. № 1. С. 17.

<sup>2</sup> Постатейный комментарий к части 4 ГК РФ / под ред. П. В. Крашенинникова. М.: Статут, 2011.

прав, исключительные права на ОИС ограничены по сроку действия и по территории правовой охраны. Можно предположить, что именно в силу этих различий исключительные имущественные права на ОИС, неразрывно связанные с инновационными продуктами, могут претендовать на особое место в перечне объектов гражданских прав<sup>1</sup>.

Если же говорить об имущественных правах в целом, то следует учитывать и немалое количество иных разновидностей имущественных прав на **охраняемые результаты интеллектуальной деятельности (РИД)** и приравненные к ним средства индивидуализации товаров, работ, услуг и организаций. Часть 4 ГК РФ относит эту группу имущественных прав к одному из видов прав пользования ОИС. Как отмечает П. В. Крашенинников<sup>2</sup>, такой нематериальный объект, как охраняемый РИД, не только непосредственно связан с понятием «интеллектуальные права», но и является основным источником их возникновения.

При этом следует учитывать, что такие категории, как **инновация, инновационный продукт**<sup>3</sup>, имеют существенно более широкий охват по видам этих объектов, и не могут отождествляться только с исключительными имущественными правами на ОИС. Поэтому установление элементов налогообложения (в том числе, и **объекта налогообложения**) в отношении процедур передачи иным владельцам инноваций различных видов, является достаточно сложной задачей. Это обусловлено тем, что оборот имущественных прав на ОИС и оборот иных видов инновационных продуктов, соотносятся как частное и целое. Кроме того, сложность налогообложения оборота инновационных продуктов (инноваций) существенно затруднена неоднозначностью и противоречивостью различных концепций, намерений и проектов, реализуемых в российской налоговой политике.

В недавно принятом Федеральном законе от 21.07.2011 г. № 254-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О науке и государственной научно-технической политике»<sup>4</sup>, понятие «**инновация**» трактуется весьма широко. Так, в п. 2 ст. 1 данного Закона, **инновацией** назван введенный в употребление новый или значительно улучшенный продукт (товар, услуга) или процесс, новый метод продаж или новый организационный метод в деловой практике, организация рабочих мест и установление внешних связей. А также деятельность по созданию и использованию интеллектуального (инновационного) продукта и доведению новых оригинальных идей до их реализации на рынке в виде готового товара или технологии.

Такое понятие, как «**инновационная деятельность**», не имеет законодательного определения, но принято считать, что оно достаточно близко по со-

---

<sup>1</sup> Курбатов А. Соотношение понятий «имущество» и «активы» в российском праве // Хоз-во и право. 2005. № 4. С. 117.

<sup>2</sup> Постатейный комментарий к части 4 ГК РФ / под ред. П. В. Крашенинникова. М.: Статут, 2011. С. 332.

<sup>3</sup> По мнению Е. Каблова, **инновационным продуктом** следует считать товар, в себестоимости которого доля затрат на НИОКТР превышает 15 % (Каблов Е. Что такое инновации // Наука и жизнь. 2011. № 5. С. 2).

<sup>4</sup> Федеральный закон от 23.08.1996 г. № 127-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

держанию к сущности инновации<sup>1</sup>. Инновационная деятельность представляет собой на начальном этапе, преимущественно, создание новых ОИС (как наиболее распространенных и определенных в системе права видов инновационных продуктов) и последующее внедрение их в процессы производства товаров, работ и услуг, а также использование имущественных прав на ОИС для создания новых технологий и решения задач управления. При этом НК РФ использует понятие «инновационная деятельность» несколько в ином, в сравнении с другими отраслями законодательства, смысле. В ряде случаев, инновационная деятельность может быть признана и не соответствующей нормам НК РФ (на что есть указание, в частности, в подп. 8 п. 1, ст. 6 НК РФ). И это обстоятельство необходимо учитывать при использовании указанного выше определения для толкования норм НК РФ.

К инновационной деятельности, в частности, относится совокупность или сочетание следующих видов научно-технических и посреднических работ:

- организация экспертиз, внедрение и тиражирование изобретений, «ноу-хау», научно-технических разработок, научных произведений, открытий, промышленных образцов, товарных знаков, коммерческих обозначений и других произведений, на которые распространяются признанные на международном уровне права, относящиеся к интеллектуальной собственности в сфере науки и техники, а также создание опытных образцов, проведение опытных испытаний, создание и передача новых образцов техники, технологий и научно-технической документации, подготовка производства;

- проведение научно-исследовательских, проектных, опытно-конструкторских, маркетинговых исследований с целью создания образцов новой техники и технологий;

- патентно-лицензионная деятельность.

Отметим, что данный перечень не является закрытым.

Очевидно, что рост инновационной активности в экономике, связан сегодня преимущественно с процессами создания различного рода ОИС и близких к ним по признакам объектов, являющихся основой для производства наукоемкой продукции. А также и с ростом сделок по передаче инновационных продуктов иным владельцам. При этом содержание гражданского законодательства РФ, основанного на нормах ГК РФ, не устанавливает целостной системы классификации инновационных продуктов и не определяет сущность правовых режимов всех их разновидностей. Еще менее определено по данному предмету (сущности инновационной деятельности, инновационных продуктов и их обороту) излагается правовой материал в нормах Налогового кодекса РФ.

Следует отметить, что далеко не все виды и признаки инновационных продуктов определяются нормами ГК РФ, так как основное содержание части 4 ГК РФ посвящено, преимущественно, правовому регулированию охраняемых результатов интеллектуальной деятельности и приравненных к ним средств индивидуализации (ОИС). В соответствии со ст. 128 ГК РФ «Объекты граждан-

---

<sup>1</sup> По тексту Письма Инновационного Совета при Председателе СМ РСФСР от 19.04.1991 г. № 14-448 и Минфина России от 14.05.1991 г. № 16/135В.

ских прав», нормы гражданского законодательства обеспечивают правовое регулирование по перечню объектов, указанных в данной статье, в том числе, к ним должны быть отнесены и не охраняемые РИД. Следует учитывать, что содержание понятия «инновационный продукт», в отличие от перечня видов ОИС, указанных в ст. 1225 ГК РФ, является существенно более широким по своему охвату, так как к нему относятся и не охраняемые РИД.

При создании практически всех РИД и иных видов интеллектуальных продуктов, первичной основой для этой деятельности является научно-техническая и иная информация. При ее переработке индивидуальный творческий труд выступает основным элементом и первичной основой для производства любого ОИС (и инновационного продукта в целом, основой которого являются РИД). В процессе создания инноваций, в том числе, объектов патентных или авторских прав, создатель нового знания (охраноспособного или не охраняемого РИД), осуществляет отбор, анализ, обобщение и выстраивание новой информационной структуры, которая, на завершающем этапе творчества приобретает качественно иное состояние.

Учет перечисленных выше свойств информации позволяет отнести к информационным продуктам следующие виды инноваций:

1) запатентованные изобретения, полезные модели, промышленные образцы и селекционные достижения;

2) охраняемые авторским правом произведения литературы, науки, искусства, выраженные в какой-либо объективной форме, включая программы для ЭВМ и топологии интегральных микросхем;

3) потенциально охраноспособные (и не охраноспособные) информационные ресурсы, составляющие коммерческую либо служебную тайну;

4) не охраноспособные РИД, не соответствующие признакам и критериям правовой охраны, однако широко используемые в качестве основы для решения конструкторских и технологических задач.

Хотя правовая сущность такой категории, как **результаты интеллектуальной деятельности** (РИД), не определена в законодательстве, на уровне доктрины под РИД понимаются новые идеи, вне зависимости от ценности и содержания этих идей, а также сферы их возможного приложения в предметно-практической деятельности человека: от форм выражения определенного интеллектуального материала до технических решений и компоновки информации<sup>1</sup>.

Достаточно близкую по содержанию грамматическую конструкцию в отношении правовой сущности РИД формулирует и профессор И. А. Зенин, дополнительно отмечая, что РИД может быть выражен различными способами и в разных семантических формах, которые объективно отражают сущность созданного в процессе творческого труда идеального продукта<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Дмитриев А. Ю. Комментарий к части 4 ГК РФ (постатейный) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> Зенин И. А. Право интеллектуальной собственности в Российской Федерации // Право интеллектуальной собственности: учебник. М.: ЮРАЙТ, 2011. С. 9.

Как указывается в п. 9.1 Постановления Пленума Верховного Суда РФ № 5 и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 29 от 26 марта 2009 г. «О некоторых вопросах, возникших в связи с введением в действие части четвертой ГК РФ», п. 1 ст. 1225 ГК РФ «Охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации» содержит исчерпывающий перечень РИД и приравненных к ним средств индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана на основании и в порядке, которые предусмотрены частью четвертой ГК РФ.

В отношении правовой сущности данного понятия следует отметить, что часть 4 ГК РФ называет две их разновидности: **охраняемые РИД и неохраняемые**. Охраняемые РИД в ст. 128 ГК РФ отождествляются с объектами интеллектуальной собственности (ОИС), в случае, если они соответствуют признакам охраноспособности. Если же созданный РИД не отвечает этим признакам, которые различны в отношении разных видов РИД, то данный объект не может иметь правовой охраны исключительным правом. В п. 1 ст. 129 ГК РФ «Оборотоспособность объектов гражданских прав» законодатель оперирует уже более широким понятием, называя его «результатами интеллектуальной деятельности». Кроме того, следует, наверное, выделить и фактически существующую третью разновидность данной группы объектов гражданских прав – охраноспособные РИД. К ним, в частности, относятся РИД, которые соответствуют признакам охраноспособности, но их владельцы по каким-то причинам не оформляют на них правоустанавливающие документы (предпочитая использовать их, к примеру, в режиме коммерческой тайны).

Установление режима приоритетного финансирования процессов создания РИД и оптимизация системы налоговых стимулов при их создании, обороте и использовании, принято считать одними из основных направлений государственной политики по обеспечению развития инновационной деятельности. Однако применение для решения этих задач действующих норм материального права, большая часть которых сосредоточена в Особой части Налогового кодекса РФ, вызывает существенные затруднения.

Дело в том, что в соответствии со ст. 128 ГК РФ, имущественные права и охраняемые РИД (а также приравненные к ним средства индивидуализации) представляют собой разные виды объектов гражданских прав. При этом охраняемые РИД и средства индивидуализации не могут, в соответствии с п. 4 ст. 129 ГК РФ «Оборотоспособность объектов гражданских прав» передаваться иным лицам, однако **передаваться могут права** на эти объекты. Очевидно, что названные в ст. 128 ГК РФ необоротоспособные РИД и средства индивидуализации, которые составляют сущность понятия «интеллектуальная собственность», представляют собой не более чем символ, не имеющий, по причине своей необоротоспособности, какой-то экономической ценности. Следует отметить, что данная созданная законодателем правовая конструкция существенным образом усложняет и структуру правовых механизмов налогообложения оборота инноваций (или имущественных прав на них).

Так, применительно к такому понятию, как **объект налогообложения** (например, в отношении гл. 21 НК РФ «НДС»), таковым должна считаться *операция*, т. е. передача имущественных прав на ОИС (в первую очередь, на охраняемые РИД). Следует также учитывать, что в гл. 21 НК РФ налогообложение инноваций связано исключительно с таким понятием, как **оборот имущественных прав** на ОИС различных видов, под которыми и подразумевают инновации. При этом, в Общей части ГК РФ заложено еще одно труднообъяснимое противоречие: в ст. 128 ГК РФ объектами гражданских прав названы лишь охраняемые РИД, а в ст. 129 ГК РФ указано, что в обороте могут быть имущественные права на все виды РИД.

Как отмечает М. А. Рожкова<sup>1</sup>, в отношении понятия **оборот объектов гражданских прав** в юридической науке пока нет подробных и исчерпывающих исследований, а те, что есть (например, монография профессора В. А. Лапач<sup>2</sup>), касаются преимущественно вопросов оборотоспособности таких видов объектов гражданских прав, как движимое и недвижимое имущество, практически не рассматривая сущность оборота имущественных прав, следующих из разных оснований. Кроме того, применительно к обороту интеллектуальных прав, в части 4 ГК РФ, по мнению А. А. Перепеченова<sup>3</sup>, законодатель выбрал не совсем удачную правовую модель оборота интеллектуальных имущественных прав на РИД и на приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальной собственности).

При этом И. А. Зенин<sup>4</sup> подчеркивает, что сущность **оборота исключительных имущественных прав на ОИС** существенным образом отличается от товарно-денежного оборота вещей, охраняемых вещным правом собственности. В отношении этого вида оборота имущественных благ используется не классический механизм производства и обмена товаров как вещей, а лишь сугубо квазитоварно-денежная форма. Это объясняется нематериальным («идеальным») характером результата интеллектуальной деятельности и приравненных к ним средств индивидуализации (товаров, работ, услуг и организаций).

Что касается такого понятия, как **оборот**, в отношении исключительных и иных имущественных прав пользования ОИС и применительно к поставленным в данном исследовании задачам, то его следует определить, как переход субъективных имущественных прав данного вида от одного субъекта прав (правообладателя) к другому.

Однако в связи с существующей проблемой правового регулирования налогообложения инноваций большое практическое значение для правоприменения в данной сфере имеет понятие **оборот**, применительно к различным видам

---

<sup>1</sup> Рожкова М. А. Оборотоспособность объектов гражданских прав // Закон. 2009. № 3. С. 213.

<sup>2</sup> Лапач В. А. Система объектов гражданских прав: теория и судебная практика: Ростов н/Д, Азов. 2004. С. 47.

<sup>3</sup> Перепеченов А. А. Правовая охрана интеллектуальной собственности: вопросы теории и практики: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2012. С. 17–18.

<sup>4</sup> Зенин И. А. Право интеллектуальной собственности: учебник. М.: ЮРАЙТ, 2011. С. 20.

интеллектуальных продуктов, с которыми имеют дело организации, осуществляющие техническое перевооружение своего производства, или стремящееся выйти на рынок с новым наукоемким, конкурентоспособным товаром. При этом различные правовые режимы разных видов инноваций, при использовании их в технологических циклах производства или воплощенные в произведенных товарах или оказанных услугах, требуют ясных представлений об ожидаемых налоговых последствиях создания, приобретения и последующего использования такого рода активов предприятия.

Как представляется, для определения сущности объекта налогообложения в отношении инновационного продукта, в нормах НК РФ должно быть однозначно сформулировано такое понятие, как **значимый для налогообложения оборот** различных видов инноваций. Однако следует признать, что в отношении понятия «*оборот*» в нормах НК РФ отсутствует однозначность формулировок. Притом, что ясность и однозначность законодательных формулировок имеет исключительно важное значение для установления налоговых последствий в связи с оборотом охраняемых и неохраняемых РИД, а также их различных сочетаний. Под значимым для налогообложения инноваций **оборотом**, как представляется, следует понимать процедуру передачи инновационных продуктов, порождающую возникновение налоговых обязанностей правообладателя.

В п. 2 ст. 38 НК РФ отмечено, что имущественные права применительно к задачам налогообложения, к имуществу отнесены быть не могут. Тем самым, имущественным правам отведено особое место в ряду объектов гражданских прав, для случаев, когда возникает необходимость установления налоговых обязанностей потенциальных налогоплательщиков. Напрашивается вполне логичное предположение, что оборот имущественных прав не связан с таким понятием, как «**реализация**» и в отношении имущественных прав в Общей части НК РФ должен быть установлен специальный порядок их оборота.

Тем не менее продолжение анализа содержания ст. 39 НК РФ «Реализация товаров, работ или услуг» такое предположение опровергает. В частности, в подп. 2 и 3 п. 3 ст. 39 НК РФ указано, что передача нематериальных активов некоммерческим организациям или передача их при реорганизации юридических лиц, не может считаться реализацией. Уместно заметить, что нематериальные активы представляют собой ни что иное, как **имущественные исключительные права** на РИД или приравненные к ним средства индивидуализации. Далее, в подп. 4.1 п. 3 данной статьи указано, что реализацией не может считаться и передача имущественных прав по условиям концессионного соглашения, а также (в соответствии с подп. 8.1 п. 3 ст. 39 НК РФ), не является реализацией передача имущественных прав при ликвидации некоторых видов организаций.

Рассуждая от обратного, можно предположить, что в отношении иных видов сделок, отличных от указанных в подп. 2, 3, 4.1 и подп. 8.1 п. 3 ст. 39 НК РФ, передача нематериальных активов организаций и имущественных прав, все же может быть квалифицирована и как **реализация**. Если руководствоваться только содержанием п. 3 ст. 39 НК РФ, такое предположение едва ли правомер-

но, однако оно имеет право на жизнь, если продолжить анализ правовых оснований налогообложения оборота имущественных прав уже на основе содержания Особенной части НК РФ.

Так, например, в гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» под понятием «оборот имущественных прав» в подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ («Объект налогообложения») указана **передача** имущественных прав. Можно констатировать в целом, что в отношении оборота имущественных прав применительно к установлению обязанностей по уплате налога на добавленную стоимость, идентификация объекта налогообложения не вызывает каких-то затруднений. Однако, далее, в п. 4 ст. 153 НК РФ «Налоговая база» указано, что объектом налогообложения может быть и «реализация» **имущественных прав**, и в контексте налоговых отношений эта норма входит в противоречие с ст. 38, 39 Общей части НК РФ. Как представляется, следует признать правомерной точку зрения К. А. Непесова<sup>1</sup>, по мнению которого, есть необходимость внести изменения в ст. 39, 40 НК РФ с целью расширения в них перечня объектов гражданских прав, в отношении которых может быть применимо понятие **реализация**.

В связи с наличием недостаточной правовой урегулированности в сфере оборота инноваций, в значительной степени неопределенным остается и вопрос установления такого элемента налогообложения, как **налоговая база**. Можно только предполагать, с определенной степенью достоверности, что для целей налогообложения (применительно не только НДС, но и к налогу на прибыль) принципиальное значение имеет именно **оборот имущественного права** (по тексту НК РФ – передача, приобретение), а также и его осуществление (погашение). В частности, в отношении таких инновационных продуктов, как, например, ОИС, объектом налогообложения применительно к обложению НДС должна считаться такая операция, как передача имущественных прав на них. А для определения объема налоговой базы следует учитывать и наличие налоговых льгот и преференций (если они предусмотрены в нормах НК РФ по конкретному виду оборота инноваций).

Существующие затруднения при определении элементов правового механизма налогообложения связаны, в том числе, и со сложностью большого количества терминов, используемых налоговым законодательством. По мнению одного из исследователей, проблема надлежащей терминологии имела место еще на этапе кодификации налогового законодательства<sup>2</sup>. Как отмечает В. И. Гуреев, понятийный инструментарий действующих норм налогового права не свободен от некоторых недостатков, в том числе неточно или не в полной мере раскрыта суть конкретных понятий, либо в законодательстве вовсе не дается определений некоторых понятий<sup>3</sup>. По нашему мнению, за последние 10–15 лет

---

<sup>1</sup> Непесов К. А. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в российском и зарубежном праве: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 53.

<sup>2</sup> Гуреев В. И. Правовые проблемы совершенствования налоговой системы России: дис. ... д-ра юрид. наук в виде доклада, выполняющего также функции автореферата. М., 1999. С. 37.

<sup>3</sup> Там же.

в этой сфере мало что изменилось. А наибольшие затруднения с понятийным аппаратом возникают именно при установлении налоговых обязанностей субъектов инновационной деятельности, так как дефиниции, раскрывающие сущность инноваций и процедуры их оборота, сосредоточены, в основном, в нормах гражданского законодательства – в части 4 Гражданского кодекса РФ. При этом неоднозначность толкований норм законодательства возникает уже на самом начальном этапе исследования содержания норм Налогового и Гражданского кодексов.

Так, **ст. 11 НК РФ** «Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе», в п. 1 определяет, что понятия и термины НК РФ должны применяться в тех значениях, в каких они используются в гражданском, семейном и других отраслях законодательства. Однако далее в п. 3 ст. 11 НК РФ «Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе» указано, что некоторые из этих «специфических понятий», в частности, такие институты налогового права, как **объект налогообложения и налоговая база** – определяются исключительно на основе статей НК РФ. В отношении прочих терминов гражданского права, еще до вступления в действие Налогового кодекса РФ, в совместном Постановлении<sup>1</sup> Пленумов Верховного суда и Высшего арбитражного суда РФ было указано: Если для уяснения гражданско-правового термина в налоговом законодательстве необходимо, то в нормах Налогового кодекса РФ могут быть использованы термины гражданского права, сущность которых в нормах налогового законодательства устанавливается через право гражданское.

Что касается иных терминов гражданского права, то на этот счет высказываются различные суждения. Так, по мнению М. Ю. Чельшева<sup>2</sup>, ни гражданское, ни налоговое право не должны, несмотря на разницу в предмете и методе правового регулирования, развиваться в отрыве друг от друга, так как они входят в единую систему российского законодательства. Кроме того, налоговое право предназначено для регулирования экономических отношений, большинство из которых основывается на принципах гражданского права, закрепленных в п. 1 ст. 2 ГК РФ. Следует также учитывать, что в связи с непрерывными и многочисленными изменениями в Налоговом кодексе РФ, границы между нормами налогового и гражданского законодательства постепенно становятся все более зыбкими и подвижными. В своих последующих работах, М. Ю. Чельшев<sup>3</sup> уточнил, что нормы гражданского права, как таковые, присутствуют в иных отраслях и подотраслях права (в том числе, и налогового), причем в своих первоначальных значениях.

---

<sup>1</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 41 и Пленума Высшего арбитражного Суда № 9 (от 11.09.1999 г.) «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса РФ» [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> Чельшев М. Ю. Взаимодействие гражданского и налогового права в регулировании отношений с участием предпринимателей: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. С. 4.

<sup>3</sup> Например, Чельшев М. Ю. Система межотраслевых связей гражданского права: цивилистическое исследование: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Казань, 2009. С. 9.

Достаточно близкой по своей сути представляется и точка зрения по данной проблеме Н. Н. Волковой<sup>1</sup>, в соответствии с которой, рецепция гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве является технико-юридическим приемом, позволяющим сократить объем нормативно-правового материала, сосредоточенного в нормах Налогового кодекса РФ, обеспечивая преемственность в регулировании сходных правоотношений разной отраслевой принадлежности, что позволяет исключить существующие пробелы в налоговом законодательстве.

По мнению М. В. Карасевой (Сенцовой)<sup>2</sup>, в соответствии со смыслом ст. 11 НК РФ гражданско-правовые термины должны применяться в налоговом законодательстве в том же значении, как и в гражданском, так как они служат ограничительными обозначениями сферы гражданско-правового регулирования. Реалии действующей в России правовой системы таковы, что налоговое право не может не опираться на гражданско-правовые нормы и категории. При этом, однако, нет оснований считать, что гражданско-правовые нормы имеют в налоговых правоотношениях самостоятельное гражданско-правовое значение. Используемые в нормах НК РФ гражданско-правовые термины и понятия, переходят в налоговом законодательстве в иное качество: они приобретают значение налоговых терминов и понятий.

По нашему мнению, к высказанным точкам зрения следует добавить, что с учетом целого ряда противоречивых и небрежных формулировок, которые содержат многие нормы налогового законодательства, обойтись, при определении элементов налогообложения и иных категорий налогового права, в связи с регулированием вопросов оборота инноваций, без использования норм гражданского законодательства, совершенно невозможно.

Подводя итог краткому экскурсу в процедуры формирования, на основе норм Налогового кодекса РФ правовых механизмов, устанавливающих налоговые обязанности владельцев инновационных продуктов, следует отметить, что обоснование налоговых обязанностей правообладателей (владельцев инноваций) урегулировано пока только на уровне общих представлений. Кроме того, в данном разделе исследования практически не конкретизировались виды налогообложения, устанавливаемые соответствующими главами Налогового кодекса РФ, и не рассматривалась установленная в Особенной части Кодекса система налоговых льгот и стимулов, которые имеют исключительно важное значение для инновационного развития российской экономики.

Однако можно сделать вывод, что повышенное внимание, уделяемое органами государственной власти развитию инноваций, создание и использование которых является залогом успеха в проводимой модернизации российской экономики, обуславливает необходимость признания и конкретизации в налоговом законодательстве такого комплексного правового института, как **налогообложение оборота инноваций**. По факту уже существующего налогообложения

---

<sup>1</sup> Волкова Н. Н. Рецепция гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве. С. 6.

<sup>2</sup> Карасева (Сенцова) М. В. Термины гражданского права в налоговом законодательстве и правоприменении // Фин. право. 2013. № 6. С. 25–26.

владельцев инноваций есть основания полагать, что такой правовой институт уже функционирует, однако существующая правоприменительная практика налогообложения настоятельно требует глубокого анализа содержания норм материального права и внесения в них ряда дополнений и изменений. При этом следует отметить, что частично сложившаяся, хотя и не слишком объемная правоприменительная практика налогообложения оборота инновационных продуктов, находится пока в фактическом отрыве от науки налогового права. И сегодня эта практика осуществляется преимущественно на основе разъяснений, сосредоточенных в письмах Министерства финансов и Федеральной налоговой службы РФ (далее – ФНС РФ), которые не являются даже нормативными актами.

Кроме того, сущность заложенных в нормах НК РФ правовых механизмов и процедур установления налоговых обязанностей в отношении владельцев различных видов инновационных продуктов, крайне редко становится предметом внимания со стороны представителей науки налогового права. В большинстве комментариев налогового законодательства и учебниках по налоговому праву эта тематика представлена в лучшем случае фрагментарно и недостаточно убедительно<sup>1</sup>. Сходная ситуация отмечается и в сфере публикаций по данной теме в научной периодике, в которой крайне редко появляются статьи, где обсуждаются проблемы, связанные с налогообложением оборота инновационных продуктов.

То же самое можно сказать и в отношении изучения налогового права как самостоятельной учебной дисциплины. Реальность такова, что правовые основания возникновения налоговых обязанностей в связи с оборотом различных видов инновационных продуктов и особенности нормативных конструкций правовых механизмов в отношении инноваций, не изучаются сегодня в курсах налогового права, причем, ни в одном учебном заведении.

Сложившаяся ситуация вызывает, по меньшей мере, удивление. Ведь развитие инноваций предполагает, кроме всего прочего, и вполне конкретную деятельность по оценке различных инновационных проектов на уровне экспертиз (в том числе, в аспектах налоговых последствий при реализации этих проектов). Кроме того, внедренческая деятельность предполагает научное прогнозирование эффективности инвестиционных проектов в различных отраслях и сферах деятельности. А как можно проводить качественные и научно обоснованные экспертные оценки таких проектов, если подготовке квалифицированных специалистов в данной сфере деятельности не уделяется, хотя бы минимальное внимание? Тем более что требующие налоговой экспертизы проекты, так, например, намерение приобрести в другой стране эффективную промышленную технологию, могут представлять, в отношении ожидаемых налоговых последствий, очень высокий уровень сложности для экспертной практики.

По нашему мнению, сложившаяся ситуация, не может быть признана нормальной. Стоящие перед наукой налогового права неотложные задачи по

---

<sup>1</sup> Диссертационных исследований по данной тематике обнаружено только два: Александрова Е. Р. Правовое регулирование налогообложения интеллектуальной собственности: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003; Васильев С. В. Правовые средства налогового стимулирования инновационной деятельности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009.

нормативному обеспечению процессов модернизации экономики и внедрению инновационных продуктов в промышленное производство, диктуют необходимость обратить самое пристальное внимание на нормы Налогового кодекса РФ, устанавливающие налоговые обязанности при создании, использовании и передаче инновационных продуктов. Кроме того, большое значение для обеспечения государственных интересов имеет и создание эффективных налоговых стимулов для ускоренного внедрения инноваций в хозяйственный оборот.

В Общей и Особенной части НК РФ должны быть устранены пробелы и противоречия, определяющие правовой режим инноваций и основания установления налоговых обязанностей их владельцев. Для этого в первую очередь, необходимо признать существование в НК РФ «инновационных» институтов и субинститутов налогового права и уточнить в нормах НК РФ соответствующие формулировки, которые позволят обеспечить более четкое функционирование правовых механизмов налогообложения инноваций. Как отмечает Л. В. Полежарова<sup>1</sup>, налоговое законодательство уже содержит сегодня некоторое количество юридических инструментов, обеспечивающих поддержку развития инновационной деятельности. Однако для решения сложных задач внедрения инноваций в деятельность товаропроизводителей, пока не хватает определенности при их толковании и использовании, что порождает обоснованные опасения со стороны бизнес-сообщества и ведет к неоднозначности правоприменительной практики в отношении инноваций.

Необходимость преодоления имеющихся затруднений в сфере налогообложения инноваций, связанных с недостаточной определенностью установленных нормами Налогового кодекса РФ правовых механизмов и отсутствием эффективных налоговых стимулов для ускорения инновационного развития, и стала одной из основных причин проведения данного научного исследования.

## **§ 2. Особенности формирования правовых механизмов налогообложения инноваций**

Реализация в нормах налогового законодательства правовых механизмов налогообложения предполагает использование системно организованного юридического инструментария, необходимого и достаточного для достижения поставленных целей. Под юридическим инструментарием при этом, понимаются юридические нормы, правоотношения и обусловленные ими обязанности различных субъектов. Как отмечает О. А. Красноперова<sup>2</sup>, в Налоговом кодексе РФ нет специального раздела, в котором определены понятия, признаки, функции и особенности, раскрывающие сущность правового налогового механизма. При этом отдельные элементы этого механизма рассредоточены в различных главах Общей и Особенной частей НК РФ. В силу этих причин, едва ли не самым

---

<sup>1</sup> Полежарова Л. В. Изменение механизма налогообложения прибыли в свете поставленных задач инновационного развития экономики // Финансы. 2011. № 2. С. 36.

<sup>2</sup> Красноперова О. А. Налоговый механизм как комплексный институт налогового права // Фин. право. 2012. № 5. С. 22.

сложным делом является установление элементов правового механизма в отношении налоговых обязанностей владельцев инноваций.

Так, например, применительно к таким специфическим объектам, как имущественные права на ОИС, налоговые обязанности правообладателей изначально следуют из содержания Общей части НК РФ. Кроме того, специальные разделы Особенной части НК РФ содержат указание на ряд видов имущественных прав на ОИС и иные виды инновационный продуктов, использование и реализация которых порождает конкретные налоговые обязанности их владельцев.

Одним из значимых элементов юридической конструкции налога, в значительной степени предопределяющим сущность объекта налогообложения и его неразрывную связь с субъектом налоговой обязанности, является **предмет налога**. Под предметом налога принято понимать имеющий стоимостную, физическую или количественную характеристики объект (предмет) материального мира, который может повлечь обязанность по уплате налога, в случае, если субъект по отношению к нему находится в определенном юридическом состоянии<sup>1</sup>. Предмет налога, наряду с источником налога и налоговыми льготами, хотя и не относится к элементам налога, но является одним из дополнительных элементов налогового механизма<sup>2</sup>.

Применительно к задачам данного исследования, являющиеся предметом налога различные виды инновационных продуктов должны быть отнесены к одним из наиболее сложных видов предмета налога (а, по нашему мнению, наверное, к самым сложным их видам). Это обусловлено тем, что все прочие виды возможных предметов налога (имущество, работы, услуги, имущественные права) практически всегда могут быть идентифицированы в качестве объектов гражданских прав, в то время, как инновации, как правило, имеют достаточно сложные правовые режимы и определение их правовой сущности сопряжено с серьезными затруднениями.

Так, например, исключительные права на ОИС и имущественные права пользования ОИС, а они чаще всего и понимаются под инновационными продуктами, должны быть отнесены к сложным видам объектов гражданских прав, так как основой их являются «результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации» (по тексту ст. 128 ГК РФ), а сущностью – имущественные права. Не вполне определенный правовой режим имеет и такой инновационный продукт, как результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКТР), которые иногда идентифицируют, на конечном этапе их создания, как неохранные информационные ресурсы или объекты авторского права. Кроме того, круг субъектов, имеющих обязанности уплачивать налоги в связи с владением и использованием имущественными (как правило – исключительными) правами на

---

<sup>1</sup> Кучеров И. И. Значение предмета и источника налогообложения для юридической конструкции налога // Фин. право. 2009. № 5. С. 9; Тютин Д. В. Налоговое право: Курс лекций [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> Крохина Ю. А. Налоговое право. М.: ЮРАЙТ, 2013. С. 39.

ОИС, является весьма широким, а состав этих субъектов обусловлен достаточно сложными правоотношениями, складывающимися в процессе создания инноваций различных видов, учета их в качестве единиц нематериальных активов или при передаче их иным владельцам.

Правообладателям могут также принадлежать имущественные права и на **технологии**, используемые в режиме секретов производства (ноу-хау), оформленные в виде единых технологий или информации охраняемой режимом коммерческой тайны. В отношении промышленных технологий некоторых видов, этот вывод, однако, представляется неоднозначным. Так, по мнению судьи Санкт-Петербургского арбитражного суда М. Троховой, в отношении промышленных технологий, пока нет ясности с сущностью имущественных прав на них<sup>1</sup>.

Исключительно трудным для понимания является и правовой режим имущественных прав на **РИД в составе сложного объекта**, который, по тексту ст. 1240 ГК РФ, фактически представляет собой некое подобие функционально единого сложного инновационного продукта, который, кроме всего прочего, может быть учтен в организации и как единица нематериального актива, в соответствии с нормами Положения о бухгалтерском учете «Учет нематериальных активов» (п. 4 ПБУ 14/2007). Некоторое общее представление о **единой технологии** (далее – ЕТ), как разновидности сложного вида РИД, дает содержание гл. 77 ГК РФ «Право использования РИД в составе единой технологии». Хотя ЕТ, как это уже отмечалось ранее, не относится к объектам исключительных прав, в ст. 1550 ГК РФ «Общие условия передачи права на технологию» установлено, что лицо, владеющее правами на ЕТ (нет сомнений, что речь идет об **имущественных правах**), может распоряжаться этими правами «путем передачи их полностью или частично другим лицам по договору или по иной сделке, в том числе по договору отчуждения, лицензионному договору либо иному договору, содержащему элементы договора отчуждения или лицензионного договора».

Из содержания данной статьи можно сделать вывод, что такой объект как ЕТ должен быть отнесен не к имуществу (исходя из содержания ст. 128 ГК РФ «Объекты гражданских прав»), а скорее к сочетанию различных видов объектов гражданских прав. Именно недостаточная определенность правового режима ЕТ и является сегодня основной причиной затруднений в понимании правовой сущности имущественных прав на ЕТ, а также особенностей **налогообложения оборота** данного составного объекта гражданских прав.

Следует отметить, что такая правовая категория, как промышленная **технология**, также является весьма сложным и недостаточно исследованным институтом налогового права. На уровне законодательства технология определена только в подп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ, как способ объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, обеспечивающую производство новой продукции (товаров,

---

<sup>1</sup> Трохова М. В. Семинар по IT-технологиям в Санкт-Петербурге // Патенты и лицензии. Интеллектуальные права. 2011. № 1. С. 44.

работ, услуг). Один из исследователей<sup>1</sup> правовой сущности инновационных технологических продуктов определяет данное понятие (технологию) как сложное знание, предназначенное для использования в определенной сфере практической деятельности. При этом автор различает технологии простых видов, представляющие собой знание, не охраняемое исключительным правом или навыки персонала товаропроизводителя, а также и технологии сложные (комплексные), включающие в себя права на несколько охраняемых РИД (ОИС). Некоторые исследователи выделяют и такую разновидность технологии, как технологию информационную. Как отмечает С. А. Чеховская<sup>2</sup>, информационные технологии представляют собой способы сбора, поиска, обработки и передачи информации, на основе которых создаются информационные продукты и услуги.

Не подлежит сомнению, что первичной основой перечисленных выше инновационных продуктов является информация в ее различных формах. По одному из известных определений, **информация** – это сведения об окружающем мире и протекающих в нем процессах, воспринимаемые человеком или специальным устройством<sup>3</sup>. Высказывается также точка зрения, что такой специфический вид инновационного продукта, как изобретение, представляет собой информацию о новых свойствах материального объекта, в котором воплощен творческий результат<sup>4</sup>.

Чаще всего информация представляет собой систематизированное знание, предназначенное для использования в производстве товаров, работ и услуг. Информация может быть создана в результате интеллектуальной деятельности, но может иметь и иное происхождение<sup>5</sup>. Единого правового режима для всех видов информации быть не может, а вид правового режима должен определяться исходя из его особенностей и требований к нему, установленных законом<sup>6</sup>. При этом значение информации для процесса создания интеллектуальных продуктов различного назначения невозможно переоценить, так как деятельность по изучению, систематизации и дальнейшей переработке информации является основой для создания практически всех видов инноваций. В то же время, как отмечает М. А. Балашова, информация в системе сложившихся правоотноше-

---

<sup>1</sup> Цзинь Шу. Правовое регулирование передачи технологий в отношениях между российскими и китайскими организациями: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014. С. 6.

<sup>2</sup> Чеховская С. А. Правовые проблемы применения информационных технологий в предпринимательской деятельности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2000. С. 10.

<sup>3</sup> Ожегов С. И. Словарь русского языка. 22-е изд. М.: Азъ, 1996. С. 245.

<sup>4</sup> Червова Л. В. Изобретение и его объект // Вопр. изобретательства. 1987. № 3. С. 34.

<sup>5</sup> Ливадный Е. Интеллектуальная собственность в сфере военно-технического сотрудничества // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2004. № 1. С. 39.

<sup>6</sup> Терещенко Л. К. Информация в обществе: правовой аспект // Журн. рос. права. 1998. № 5. С. 43.

ний, приобретает значение фактора производства<sup>1</sup>. Как отмечал профессор В. А. Дозорцев, **информация** может представлять собой и знание, как исходный материал для интеллектуальной деятельности, а также – и управляющее воздействие, используемое для создания какого-то материального блага<sup>2</sup>. При этом, однако, режим ограниченного доступа к каким-либо сведениям, не может породить исключительных прав на такого рода информацию<sup>3</sup>.

Как это уже отмечалось ранее, на данный объект не может быть прав собственности, и это обстоятельство является серьезным препятствием для однозначного понимания налоговых обязанностей сторон договора по созданию определенного интеллектуального продукта (например, между заказчиками и исполнителями договора о НИОКТР).

Информация может быть отображена на материальном носителе (например, на бумаге) или записана в памяти ЭВМ. Однако информация может существовать и в такой специфической форме, как владение профессиональными навыками обученного персонала (это следует из содержания ст. 1465 ГК РФ). Что касается такого качества данного объекта как **товарность**, то существует достаточно спорная точка зрения, в соответствии с которой информационный объект превращается в товар (и приобретает в связи с этим стоимость) только тогда, когда он воплощается в какой-то объективной форме<sup>4</sup>. В случае, если осуществляется сделка по передаче информации на материальном носителе новому владельцу – происходит переход права собственности на носитель информации и, одновременно, производится фактическая передача знания (информации). Смысл данного действия, однако, заключается не в покупке бумаги или DVD-дисков, а именно в приобретении отображенной на материальном носителе информации.

Представляет интерес соотношение представлений о различных объектах, имеющих потенциальную ценность в качестве инноваций и созданных на основе информации, представленной в разных правовых режимах. Если исходить из содержания Федерального закона о коммерческой тайне, то информация, ее составляющая, является категорией более широкой по отношению к секретам производства (и ноу-хау). В отношении такого объекта, как **коммерческая тайна**, по мнению Н. Л. Сенникова<sup>5</sup> не может существовать исключительных прав, так как режимные мероприятия, направленные на сохранение этих сведений, действуют только в пределах предприятия, для которого эта информация представляет ценность. Таким образом, коммерческая тайна, как особый вид

---

<sup>1</sup> Балашова М. А. О содержании понятия «информация» и о природе информационного взаимодействия // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2013. № 4. С. 21.

<sup>2</sup> Дозорцев В. А. Информация как объект исключительного права // Дело и право. 1996. № 4. С. 27–38.

<sup>3</sup> Дозорцев В. А. Понятие исключительного права // Юрид. мир. 2000. № 4. С. 4–5.

<sup>4</sup> Каменецкий В. А., Патрикеев В. П. Собственность в 21 веке. М.: Экономика, 2004. С. 131.

<sup>5</sup> Сенников Н. Л. Проблемы правового регулирования отношений в сфере промышленной собственности: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2008. С. 15.

информации, занимает по охвату промежуточное положение между неохранным информацией (не являющейся объектом гражданских прав) и новым видом ОИС – **секретами производства (ноу-хау)**.

Как отмечает В. Каневский<sup>1</sup> для сходных по своей правовой природе объектов правового регулирования, таких, как коммерческая тайна и секреты производства, действующее законодательство устанавливает конкурирующие между собой правовые режимы. По нашему мнению, недавние новации законодательства в данной сфере не добавляют ясности, но создают дополнительные трудности в разграничении этих, достаточно близких по своей сути понятий. Имеется в виду фактическое отождествление в п. 2 ст. 3 Закона «О коммерческой тайне» таких понятий, как секрет производства и коммерческая тайна. Такое решение законодателя достаточно часто вызывает серьезные затруднения в правоприменительной практике.

Следует согласиться, что содержание понятия **информация** до конца нормативно не оформлено и, наверное, есть неотложная необходимость дополнить законодательство специальными нормами, устанавливающими ее существенные признаки<sup>2</sup>. На этот счет есть и компромиссная точка зрения, в соответствии с которой, право на любую информацию может возникнуть только при условии ее документирования (т. е. при наличии материального носителя), а также в случае, если информационный ресурс входит в состав имущества владельца информации<sup>3</sup>. Тем самым, автор фактически связывает возникновение права на информацию с процедурой фиксации ее на материальном носителе, имеющем собственника (владельца). Близкую по своей сути позицию по данному вопросу высказывает и М. К. Башаратьян<sup>4</sup>: «имущественные права, включая право собственности, могут возникать лишь по отношению к носителям информации, которые, в соответствии с определением ст. 2 Закона об информации могут быть документами, относиться к вещам». По нашему мнению, такая позиция представляется обоснованной только в отношении прав на имущество (вещные права на носитель информации), но этот подход недопустим в отношении собственно информации (или прав на нее).

Тем не менее если признать, что такое понятие, как «право на информацию» все же существует, данное право, безусловно, относится к категории **имущественных прав**. Заслуживает внимания и ряд иных суждений о правовой природе информационных объектов различных правовых режимов, которые, вне всякого сомнения, должны быть отнесены к **инновационным продук-**

---

<sup>1</sup> Каневский В. Секрет производства (ноу-хау) в проекте части четвертой ГК РФ и коммерческая тайна: проблема соотношения понятий // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2006. № 12. С. 4–10.

<sup>2</sup> Копылов В. А. О модели гражданского оборота информации // Журн. рос. права. 1999. № 9. С. 23; Рак В. В. Понятие информации в гражданском праве: теоретический аспект // Гражданское право. 2005. № 3. С. 14.

<sup>3</sup> Хохлов Е. Комментарий к закону об информации // Корпоративный юрист. 2007. № 1. С. 51.

<sup>4</sup> Башаратьян М. К. Информация как объект права и содержание права на информацию // Современное право. 2006. № 12. С. 44.

**там** (к ним, в том числе, должны быть отнесены и ноу-хау). Существует точка зрения, что права на такие объекты едва ли можно признать исключительными, так как они существуют только в обязательственных отношениях<sup>1</sup>.

Как отмечает В. Н. Лопатин<sup>2</sup>, в силу ряда особенностей, присущих информационным объектам, их целесообразно разделять на три группы:

1) информация о сущности патентоспособных, но незапатентованных изобретениях, полезных моделях, промышленных образцов;

2) сведения о методах, процессах, технологиях, профессиональном опыте или иных объектах, имеющих коммерческую ценность, но лишенных возможности охраняться патентами;

3) добавочная информация, полученная при использовании запатентованных технологий, которая, не будучи патентоспособной сама по себе, позволяет более эффективно использовать запатентованное устройство или способ.

В соответствии с содержанием НК РФ **обязанности уплачивать налоги номинально возникают** у владельцев имущественных прав на ОИС (и владельцев иных видов инноваций) при совершении следующих юридически значимых действий:

– уступке исключительных прав по договору отчуждения исключительных имущественных прав (ст. 1234 ГК РФ);

– передаче имущественных прав пользования ОИС по лицензионному договору, сущность которого сформулирована в ст. 1235–1236 ГК РФ (лицензионные договоры, в свою очередь могут быть договорами исключительной или неисключительной лицензии, договорами открытой или принудительной лицензии);

– передаче имущественных прав пользования ОИС по договору сублицензии;

– передаче исключительных или имущественных прав пользования ОИС на основе учредительного договора в уставной или складочный капитал образуемых хозяйственных обществ;

– передаче различного рода имущественных прав на ОИС в ходе реорганизации юридических лиц;

– передаче исключительных и имущественных прав пользования ОИС на безвозмездной основе (как правило, в результате наследования или дарения);

– передаче исключительных и имущественных прав пользования ОИС в доверительное управление;

– при создании результатов НИОКР (новой информации) Исполнителем с последующей их передачей Заказчику в соответствии с договором о создании НИОКР;

– при использовании имущественных прав на ОИС в производимом товаре, выполняемой работе или оказываемой услуге;

---

<sup>1</sup> Гаврилов Э. Общие положения права интеллектуальной собственности: краткий комментарий к гл. 69 ГК РФ // Хоз-во и право. 2007. № 9. С. 27.

<sup>2</sup> Лопатин В. Н. Ноу-хау вместо коммерческой тайны // Информационное право. 2007. № 1 (8). С. 14.

– При приватизации государственного или муниципального имущества.

Кроме того, можно назвать еще целый ряд юридически значимых действий, которые могут породить налоговые обязанности правообладателей.

Так или иначе, в соответствии с положениями НК РФ обязанности уплачивать налоги возникают у правообладателей преимущественно в связи с оборотом имущественных прав на различные виды ОИС, т. е. на основе системной совокупности видов сделок<sup>1</sup>. Российское законодательство допускает возможность заключения различных видов договоров, предметом которых являются исключительные права и права пользования различными видами ОИС. В числе таких договоров следует назвать: договор отчуждения исключительных прав, лицензионные и сублицензионные договоры, договор коммерческой концессии, договор о залоге имущественных прав, договор доверительного управления имущественными правами и ряд других. Наверное, есть основания упомянуть и о сделках по передаче прав **преждепользования** и **послепользования**, которые, будучи субьинститутами патентного права, вне всякого сомнения также являются имущественными правами пользования ОИС. Возможность передачи иным владельцам прав такого рода следует из содержания ст. 1361, 1400 ГК РФ. При этом, как справедливо отмечает В. Брисков<sup>2</sup>, оборотоспособность такого рода имущественных прав пользования еще ни разу не становилась предметом специального научного исследования. Толкование и применение норм об основаниях возникновения, приостановления, возобновления или прекращения имущественных прав данного вида, наверняка могут быть причиной серьезных затруднений в судебно-арбитражной практике.

В ряде случаев закон допускает переход исключительного права к другим лицам и без договора<sup>3</sup>. Так, в соответствии со ст. 1241 ГК РФ переход исключительного права на охраняемый РИД или на средство индивидуализации (ОИС) к другому лицу без заключения договора допускается в случаях, и по основаниям установленных законом, в том числе, в порядке универсального правопреемства (наследование, реорганизация юридического лица) или при обращении взыскания на имущество правообладателя. Однако в явном виде **налоговые обязанности приобретателей имущественных прав на ОИС** для таких ситуаций в налоговом законодательстве не предусмотрены.

В соответствии с п. 4 ст. 34 Федерального закона «Об акционерных обществах»<sup>4</sup> оплата акций, распределяемых между участниками общества, может осуществляться, в том числе, имущественными правами либо иными правами, имеющими денежную оценку. Имущественные права на ОИС могут являться вкладом и в уставной капитал общества ограниченной ответственности, что

---

<sup>1</sup> Гражданское право: учебник / под ред. Ю. К. Толстого, А. П. Сергеева. СПб.: ИНФРА-М: Кодекс, 1996. С. 76.

<sup>2</sup> Брисков В. В. Соотношение патентного права и права преждепользования // Вестн. арбитражного суда РФ. 2005. № 7. С. 134.

<sup>3</sup> Мясников О. А. Комментарий ГК РФ. Ч. 4 (федер. закон от 18.12.2006 г. № 231-ФЗ) // Налог. вестн.: коммент. к нормат. док. для бухгалтеров. 2007. № 4. С. 31.

<sup>4</sup> СПС «КонсультантПлюс».

следует из содержания п. 1 ст. 15 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью»<sup>1</sup>.

Серьезные затруднения в процессе хозяйственной деятельности возникают при оформлении сделок и с такими объектами, как **коммерческая тайна, секреты производства и технологии в режиме ноу-хау**. Дело в том, что оборотоспособность этих объектов имеет ряд существенных ограничений: принято считать, что они не могут быть переданы по наследству, ни в связи с реорганизацией юридических лиц, ни по договору доверительного управления или продажи (аренды) предприятия<sup>2</sup>. В соответствии с п. 2 ст. 66.1 ГК РФ эти объекты нельзя также передавать и в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственного общества. Такой вывод из содержания норм закона формулирует большинство авторов, аргументируя свою позицию тем обстоятельством, что такой объект, к примеру, как коммерческая тайна реально существует лишь до тех пор, пока доступ к этой информации ограничен<sup>3</sup>. Однако в последнее время правомерность данной точки зрения иногда оспаривается<sup>4</sup>. Что касается содержания первоначальной редакции п. 6 ст. 66 ГК РФ «Основные положения о хозяйственных обществах и товариществах», то в отношении ее высказывалась весьма радикальная точка зрения<sup>5</sup>, в соответствии с которой эта норма должна быть вообще исключена из ГК РФ (данное предложение было реализовано в 2014 г., положениями Федерального закона от 05.05.2014 г. № 99-ФЗ).

Несмотря на то что условия, необходимые для заключения договора о передаче объектов коммерческой тайны, секретов производства и ноу-хау, до 1 января 2008 г. вообще не были определены в законе. Было принято говорить лишь о возможности их передачи на основе договоров исключительной и неисключительной лицензии, а также по договорам «сублицензии» (по аналогии с патентно-лицензионными и авторскими договорами)<sup>6</sup>. Считалось, что во всех случаях, если на основе заключенного договора пользователю фактически обеспечивается получение доступа к конфиденциальной информации, то такого рода сведения и являются **предметом** данного договора<sup>7</sup>. При этом в силу того, что передачи права при данной сделке не происходило, не было оснований ква-

---

<sup>1</sup> СЗ РФ. 1998. № 7. Ст. 785.

<sup>2</sup> Зенин И. А. Коммерческая тайна и ноу-хау // Законодательство. 2005. № 12. С. 8.

<sup>3</sup> Козлова Н. В. Правосубъектность юридических лиц. М.: Статус, 2005. С. 309; Зенин И. А. Интеллектуальная собственность и ноу-хау: учеб.-практ. пособие. М.: МЭСИ, 2006. С. 67.

<sup>4</sup> Иванов М. В. Использование ноу-хау при формировании уставного капитала акционерных обществ // Юрид. мир. 2006. № 2. С. 45.

<sup>5</sup> Лисица В. Н. Юридические признаки инвестиционной деятельности // Предпринимательское право. 2013. № 1. С. 32.

<sup>6</sup> Пузанова Е. П. Международная экономика и международные экономические отношения. Ростов н/Д.: Феникс, 2004. С. 237; Химичук Е. В. Понятие договора о передаче ноу-хау // Право и экономика. 2006. № 3. С. 27; Штумпф Г. Договор о передаче ноу-хау. М.: Наука, 1976. С. 81.

<sup>7</sup> Рузакова О. Правовой режим и особенности передачи ноу-хау // Интеллектуальная собственность. 2002. № 5. С. 29.

лифицировать ее как уступку или отчуждение ограниченного имущественного права (прав пользования). Как это уже было отмечено ранее, ситуация правовой неопределенности несколько изменилась только в связи с вступлением в силу части 4 ГК РФ (хотя спорные вопросы в связи с правовым режимом коммерческой тайны далеки от своего разрешения).

Нет сомнений, что правовая квалификация такого понятия, как **оборот** различных видов информационных объектов, действительно очень сложна и это связано главным образом, с отсутствием понятийного аппарата, что затрудняет практику оформления такого рода сделок. Как справедливо отмечает А. Козырев, предложение к продаже конфиденциальной информации невозможно себе представить без раскрытия ее сущности (иначе, потенциальный покупатель просто не знает, о чем идет речь). Но после раскрытия информации – покупателю обычно уже понятна суть секрета, и у него, как правило, пропадает интерес к сделке. Таким образом, и до, и после ознакомления с сущностью «товара» (конфиденциальной информации), платить потенциальному покупателю, оказывается не за что<sup>1</sup>.

Применительно к проблеме передачи информации, достаточно перспективной для последующего законодательного оформления представляется точка зрения Е. В. Шаповаловой, которая полагает возможным использовать для передачи неохрняемой информации такую предлагаемую ею юридическую конструкцию, как договор сообщения сведений<sup>2</sup>. Однако для принятия такого подхода необходимо, по нашему мнению, вначале признать информацию полноценным видом объектов гражданских прав.

Как представляется, четкое законодательное обоснование сущности и особенностей **оборота коммерческой тайны и секретов производства (ноу-хау)** имеет особое значение для предполагаемого перехода к инновационному типу экономики. Как это уже отмечалось ранее, внедрение инновационных продуктов напрямую связано с процессами создания и передачи новых технологий. Можно во многом согласиться с высказываниями об отсутствии значимого лицензионного потенциала у изобретений в виде способов производства и единичных изобретений в целом<sup>3</sup>. Но это не относится к создаваемым на основе инноваций технологическим продуктам, в которых Россия испытывает в течение последних десятилетий острую потребность. В подавляющем большинстве случаев производство наукоемкой, конкурентоспособной продукции основывается на создании именно новой производственной **технологии**, элементами которой, как правило, являются целый ряд охраняемых и неохрняемых РИД, определенное сочетание которых и обеспечивает достижение качественно нового результата. Достаточно часто коммерческая ценность промышленной техноло-

---

<sup>1</sup> Козырев А. Реальные опционы в инновационных проектах и коммерциализации технологий // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2005. № 12. С. 44.

<sup>2</sup> Шаповалова Е. В. Гражданско-правовые формы оборота информации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 11.

<sup>3</sup> Щербинина В. А. Изобретение и технология // Патенты и лицензии. 2008. № 9. С. 17.

гии возникает именно как результат объединения определенных видов информации, имеющих различный правовой режим<sup>1</sup>. Данный продукт очень востребован на мировом рынке: годовой объем рынка высоких технологий исчисляется сегодня в триллионах долларов США<sup>2</sup>.

В целом, как промежуточный вывод, следует отметить, что ситуация с понятийным аппаратом в сфере оборота различного рода охраняемых и неохранных объектов (в том числе, относящихся к РИД), созданных в результате преобразования информации и в условиях практически полного отсутствия сложившейся арбитражной практики, представляется весьма неопределенной и совершенно нетерпимой, особенно с учетом непрерывного обвального роста ее объема (только за один год количественный прирост информации в мире превышает один миллион документов)<sup>3</sup>.

Понимание сущности оборота инноваций невозможно представить себе без установления статуса субъектов, которым эти объекты подконтрольны. Представляется очевидным, что действиями по передаче иному владельцу имущественных прав на ОИС и иные виды инновационных продуктов, достигается вполне определенная хозяйственная цель: приобретение организацией или частным предпринимателем имущественных прав, на определенный перечень востребованных бизнесом объектов, необходимых для последующего их использования в предпринимательской деятельности. При этом в условиях рыночной экономики важное значение имеет и объем возникающих в связи с оборотом имущественных прав, **налоговых обязанностей**. Такие два элемента налогообложения, входящие в структуру стандартной налоговой модели, как «Налогоплательщики» и «Объект налога», напрямую связаны между собой посредством права, которым обладает налогоплательщик на объект налога. Данный подход позволяет однозначно определить все необходимые условия, при наличии которых абстрактное физическое или юридическое лицо приобретает статус плательщика конкретного вида налога.

Ведущим элементом в данной правовой конструкции являются именно налогоплательщики, то есть субъекты, на которых законодательство возлагает обязанности платить налог определенного вида в связи с использованием ОИС или иного вида инновационного продукта. При этом значение понятия **«объект налога»**, фактически ограничивается указанием на виды объектов гражданского права, подлежащих налогообложению<sup>4</sup>. Применительно к задаче, выполняемой в рамках данного исследования, речь идет, в первую очередь, об объектах патентного и авторского права, средствах индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и организаций, а также о технологиях, ноу-хау, промыш-

---

<sup>1</sup> Россол С. Секрет производства и коммерческая тайна // Корпоративный юрист. 2007. № 12. С. 35.

<sup>2</sup> Скоблякова М., Титов Л. Интеллектуальная рента: методология расчета // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2010. № 4. С. 15.

<sup>3</sup> Трошин Е. В. Автоматизация патентной экспертизы: реальность и перспективы // Патенты и лицензии. 2002. № 8. С. 46.

<sup>4</sup> Хотя эта точка зрения представляется несколько сомнительной: ведь РИД и средства индивидуализации необоротоспособны, а в обороте находятся имущественные права на них.

ленных и торговых секретах, которые могут представлять собой не только объекты исключительного права, но и охраняться иными правовыми режимами.

Достаточно обоснованной представляется точка зрения, в соответствии с которой следует соблюдать особую осторожность при правовой квалификации оборота имущественных прав различных видов в качестве объектов налогообложения<sup>1</sup>. В настоящее время налогообложение имущественных прав на ОИС и близких к ним по признакам иных видов инновационных продуктов, осуществляется преимущественно в связи с операциями по реализации услуг на внутреннем рынке, либо по факту передачи имущественных прав на ОИС через таможенную границу РФ<sup>2</sup>. Чаще всего, использование имущественных прав приобретает правовое значение для косвенного налогообложения в связи с их оборотом (в частности, для налога на добавленную стоимость), а также при налогообложении прибыли и доходов (налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц).

Для того чтобы уяснить сущность налогообложения инноваций, используемых в процессе производства или для управленческой деятельности организации, а равно, частного предпринимателя, следует усилить акценты на значимость для инновационного развития такого вида объектов, как инновационные продукты различных видов, в составе которых ведущее значение должно придаваться **нематериальным активам** (далее – НМА), как единицам бухгалтерского и налогового учета. Как это уже отмечалось ранее, большинство НМА создаются именно на основе охраняемых РИД и средств индивидуализации (ОИС).

В соответствии с нормами Налогового кодекса, факт владения лицом ОИС или близким к нему по признакам объектом (например, информацией, в режиме коммерческой тайны), сам по себе не порождает налоговых последствий. **Налоговые обязанности правообладателей** возникают исключительно по факту передачи различных видов интеллектуальных продуктов и всегда связаны с движением стоимости, имеющим место **при передаче имущественных прав** на них.

Непрерывные и многочисленные изменения в налоговом законодательстве дают основания полагать о наличии в органах государственной власти конкуренции различных законодательных проектов и существующей неоднозначности подходов не только к правовым механизмам, но и к принципам налогообложения оборота различных видов инноваций. Однако происходящие изменения и дополнения положений НК РФ касаются сегодня преимущественно вопросов налогообложения имущества в его традиционном понимании и практически не связаны с налогообложением оборота имущественных прав, возникающих из различных оснований. В то же время ряд специалистов совершенно обосновано указывают на отсутствие в налоговом законодательстве четких

---

<sup>1</sup> Березин М. Ю. Категория «имущество» в сфере налогообложения // Финансы. 2004. № 8. С. 73.

<sup>2</sup> Шпак Е. Передача исключительного права на товарный знак // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2005. № 3. С. 54.

признаков имущества для целей налогообложения<sup>1</sup>. А п. 2 ст. 38 НК РФ определяет это понятие фактически посредством прямого отсыла к гражданскому законодательству, что признается не вполне корректным<sup>2</sup>.

Еще меньше ясности в налоговом законодательстве с таким объектом гражданских прав, как имущественные права. В этой сфере, к сожалению, продолжают оставаться неразрешенными большое количество достаточно очевидных вопросов, что существенно осложняет правоприменительную практику в сфере налогообложения.

Действующая редакция ст. 38 НК РФ не относит, в отличие от ст. 128 ГК РФ, имущественные права к одному из видов имущества. На этот счет существует точка зрения, что действующая редакция ст. 128 ГК РФ является в целом не слишком удачной и это создает дополнительные трудности при квалификации различных объектов гражданских прав<sup>3</sup>. Перечисление имущественных объектов в ст. 128 завершается фразой: «...иное имущество, в том числе имущественные права». По этому поводу совершенно справедливо замечено, что под понятием **иное имущество** едва ли можно предполагать какие-либо объекты кроме имущественных прав<sup>4</sup>. Как отмечает В. А. Лапач, до настоящего времени отсутствуют и сколько-нибудь внятные пояснения, и комментарии в пользу исключения имущественных прав из состава имущества для целей налогообложения (по тексту ст. 38 НК РФ)<sup>5</sup>.

Так как сущность такого объекта гражданских прав, как **имущество**, налоговое законодательство не определяет, в соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ, это понятие должно устанавливаться на основе законодательства гражданского. Как отмечают некоторые специалисты, гражданские правоотношения предшествуют и являются основой для установления налоговых отношений<sup>6</sup>. Однако ГК РФ и иные законы, относящиеся к сфере гражданского законодательства (как это уже отмечалось ранее), также не формулируют и не разграничивают таких понятий, как «**имущественные права**» (в целом) и «**имущественные права на ОИС**». НК РФ, в свою очередь, не устанавливает целостной системы определения элементов налогообложения в отношении имущественных прав, возникающих из разных оснований<sup>7</sup>.

---

<sup>1</sup> Лапач Л. Понятие «имущество» в российском праве и в Конвенции о защите прав человека и основных свобод // Рос. юст. 2003. № 1. С. 18.

<sup>2</sup> Березин М. Ю. Категория «имущество» в сфере налогообложения. С. 34.

<sup>3</sup> Щенникова Л. В. Значение категории «объект гражданских прав» для практического гражданского законодательства // Законодательство. 2004. № 11. С. 9–13.

<sup>4</sup> Лапач В. А. Развитие представлений об имуществе // ЭЖ-Юрист. 2006. № 7. С. 14.

<sup>5</sup> Лапач В. А. Гражданско-правовые и налоговые проблемы обращения долей в уставном капитале хозяйственных обществ // Хоз-во и право. 2005. № 10. С. 64.

<sup>6</sup> Цыганков Э. М. Проблемы применения и системного развития налогового законодательства в аспекте соотношения публичного и частного права. М.: ИД Экон. газ., 2005. С. 62–63.

<sup>7</sup> Лапач В. А. Система объектов гражданских прав: теория и судебная практика. СПб., 2002. С. 202; Гин К. Внешнеэкономическая сделка по передаче имущественных прав // Налоги. 2004. № 16. С. 29.

По тексту **п. 1 ст. 38 НК РФ**, объектами налогообложения могут быть «... объекты, имеющие стоимостную, количественную или иные характеристики». Далее, в п. 2 ст. 38 НК РФ законодатель выделяет имущественные права из перечня ст. 128 ГК РФ, указывая, что в общем случае, налогообложение имущественных прав должно осуществляться иным образом, чем налогообложение имущества. Из содержания ст. 38 НК РФ фактически следует, что исключительные права и права пользования, а также иные виды имущественных прав, независимо от их принадлежности и оснований возникновения, не подлежат налогообложению в отличие от имущественных объектов, принадлежащих юридическим и физическим лицам.

Далее, например, в гл. 21 НК РФ («Налог на добавленную стоимость»), объектом налогообложения (в ст. 146 НК РФ) называется **передача имущественных прав**. Близкую по смыслу формулировку содержит и гл. 24 НК РФ «Налог на доходы физических лиц» (ст. 208 НК РФ): «К доходам ... относятся доходы, полученные от использования авторских и смежных прав». Кроме того, гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» (ст. 248 НК РФ) относит к объектам налогообложения и «... доходы от реализации имущественных прав». На этот счет В.Н. Иванова справедливо указывает, что в НК РФ имеет место противоречие системного характера между нормами Общей части (например, п. 2 ст. 38) и ст. 146 и 248 Особенной части НК РФ, которое неизбежно должно быть разрешено (по ее мнению) путем соответствующего изменения формулировки в ст. 38 НК РФ<sup>1</sup>.

Затем, в **ст. 39 НК РФ** «Реализация товаров, работ или услуг», законодатель называет **объектами реализации** не только товары, работы и услуги, но и имущественные права (подп. 4.1 п. 3, подп. 8.1 п. 3), а также – нематериальные активы (подп. 2 п. 3, подп. 3 п. 3). На основе изложенного выше, есть основания полагать, что несмотря на наличие ряда трудных для понимания противоречий в ст. 38 и 39 НК РФ, налоговые обязанности при передаче имущественных прав на ОИС, все же возникают у их владельцев при передаче этих прав на возмездной основе (в соответствии со смыслом ст. 39 НК РФ). А также в случаях передачи неисключительных прав на ОИС в пользование иных субъектов, и, быть может, при использовании принадлежащих товаропроизводителю имущественных прав на ОИС в выпускаемой продукции (в создаваемых товарах (вещах)).

Понятие «**реализация**» имущества определено в ст. 39 НК РФ как передача на возмездной основе права собственности на товары, результаты работ и услуг. Кроме того, в случаях, предусмотренных НК РФ: «передача права собственности ... в том числе и на безвозмездной основе». Передача имущественных прав, таким образом, рассматривается в Кодексе фактически по аналогии с **реализацией товаров** (в связи с чем следует обратить внимание и на содержание п. 1 ст. 182 НК РФ). Это подтверждается и содержанием п. 1 ст. 38 НК РФ, где к объектам налогообложения может быть отнесено и «иное

---

<sup>1</sup> Иванова В. Н. Юридическая конструкция налога, как фактор совершенствования налогового законодательства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2010. С. 29, 33.

обстоятельство» (как возможное основание для возникновения объекта налогообложения)<sup>1</sup>. В то же время из смысла текста ст. 39 НК РФ однозначно следует, что квалифицирующим признаком реализации является, ни что иное, как **передача права собственности**. Однако в подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ (гл. 21 Особенной части НК РФ «НДС») сделана не вполне корректная оговорка, что к понятию реализации применительно к гл. 21 НК РФ относится «также и **передача имущественных прав**».

Тем не менее примененная в ст. 146 НК РФ грамматическая конструкция устанавливает, что под реализацией понимается именно **переход прав собственности** на передаваемый объект, фактически не связывая реализацию объекта с экономическим основанием, т. е. с появлением у налогоплательщика выгоды (которая зависит от степени товарности имущественного права, т. е. от стоимости передаваемого блага)<sup>2</sup>. Поэтому напрашивается вполне обоснованный вывод, что переход иных прав, наверное, к реализации отнесен быть не может<sup>3</sup>.

Применительно к перечисленным в нормах законодательства видам ОИС следует также учитывать, что самостоятельным объектом права собственности имущественные права на них быть не могут<sup>4</sup>. В соответствии с общепринятой точкой зрения объектами **права собственности** могут быть только овеществленные объекты, ограниченные в пространстве<sup>5</sup>. Именно поэтому имущество, не отвечающее критерию **овеществленности**, не может быть отнесено к объектам права собственности<sup>6</sup>.

В связи с изложенным выше, необходимо отметить, что используемые в различных источниках применительно к обороту имущественных прав на ОИС такие термины как **реализация, продажа, передача прав на возмездной основе**, а равно, многочисленные и неоднозначные толкования этих процедур правоприменителями, достаточно часто не соответствуют тому смыслу, который следует из содержания ст. 38–39 НК РФ. Как обоснованно отмечают ряд авторов, неясность в регламентации некоторых вопросов и теоретических положений налогового права, неизбежно негативно сказывается на правоприменительной деятельности<sup>7</sup>.

---

<sup>1</sup> Комментарий к Налоговому кодексу РФ. Ч. 1 / под ред. А. Н. Козырина. М.: ТК Велби: Проспект, 2005. С. 177.

<sup>2</sup> Пашков К. Ю. Реализация товаров, работ и услуг // Все о налогах. 2005. № 6. С. 23.

<sup>3</sup> Комментарий к Налоговому кодексу РФ. М.: ЭКСМО. 2005. С. 108.

<sup>4</sup> Федоренко Н., Лапач Л. Особенности оборота имущественных прав // Хоз-во и право. 2002. № 4. С. 16.

<sup>5</sup> Гумаров И. Понятие вещи в современном гражданском праве России // Хоз-во и право. 2000. № 3. С. 81; Ефимова Г. Л. О соотношении вещных и обязательственных прав // Государство и право. 1998. № 10. С. 38.

<sup>6</sup> Федоренко Н., Лапач Л. Особенности правового режима нематериальных активов // Хоз-во и право. 2001. № 11. С. 103.

<sup>7</sup> Крохина Ю. А. Ответственность за нарушение налогового законодательства: понятие, стадии и механизм реализации // Хоз-во и право. 2003. № 5. С. 2; Древаль Л. Н. К вопросу о рассмотрении арбитражными судами налоговых споров // Налоги (газ.). 2006. № 6. С. 29.

По нашему мнению, для достижения единообразия режима налогообложения в отношении разных видов объектов гражданских прав, следует внести в подп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ «Реализация товаров, работ или услуг» дополнение, обеспечивающее возможность не относить к значимой для налогообложения реализации не только передачу имущества (когда она носит инвестиционный характер), но и передачу с аналогичной целью НМА, исключительных и прав пользования ОИС, а также передачу имущественных прав на технологические продукты.

Представляется очевидным, что уяснение возможности налогообложения оборота имущественных прав на различные виды инновационных продуктов (подразумевая, в первую очередь, интеллектуальные имущественные права) во всех случаях предполагает определение достоверной **рыночной стоимости** данных объектов – имущественных прав на ОИС и иных видов инновационных продуктов. Согласно п. 1 ст. 40 НК РФ для целей налогообложения принимается цена товаров, работ и услуг, указанная сторонами сделки<sup>1</sup>. Из норм законодательства также следует, что денежная оценка передаваемого объекта может быть осуществлена и по соглашению сторон. Так, например, в соответствии со ст. 66.1 ГК РФ «Вклады в имущество хозяйственного товарищества или общества» (которая скорректировала действующую ранее норму п. 6 ст. 66 ГК РФ), такие действия правомерны при передаче имущества в уставной капитал хозяйственного товарищества или общества. Однако в ряде случаев для достоверного определения стоимости активов организации (и в том числе, активов нематериальных), закон требует привлечения в обязательном порядке независимого оценщика.

Существуют ситуации, когда предприятие-правообладатель просто обязано провести оценку своих или приобретаемых исключительных и неисключительных прав на ОИС. Такая оценка является обязательной при вовлечении в сделку объектов, принадлежащих полностью или частично Российской Федерации, ее субъектам либо муниципальным образованиям. В частности, она осуществляется при:

- приватизации объектов оценки, передаче их в доверительное управление либо в аренду;
- использовании имущественных прав в качестве предмета залога;
- продаже или ином отчуждении имущественных прав на ОИС;
- переуступке долговых обязательств;
- передаче имущественных прав на ОИС в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы, фонды юридических лиц.

Оценка имущественных прав на ОИС является обязательной при возникновении спора о стоимости объекта оценки и производится при:

- национализации имущества, в состав которого включены права на объекты интеллектуальной собственности;

---

<sup>1</sup> Цыганков С. О принципах определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения // Хоз-во и право. 2001. № 8. С. 48.

- ипотечном кредитовании физических и юридических лиц, когда возникают споры о величине стоимости предмета ипотеки;
- составлении брачных контрактов и разделе имущества разводящихся супругов по требованию одной или обеих сторон в случае спора о стоимости их имущества (в частности, если к нему относятся не только имущественные права на ОИС, но и предприятие в целом);
- выкупе или при ином предусмотренном законодательством Российской Федерации изъятии имущества, в состав которого включены имущественные права на ОИС, у собственников для государственных или муниципальных нужд.

Оценка имущественных прав на ОИС является обязательной и при спорах об исчислении **налогооблагаемой базы** для контроля за правильностью уплаты налогов.

Обязательными для оценки считаются также следующие случаи:

- если номинальная стоимость прав на ОИС как вклада учредителя в уставный фонд организации, учрежденной как общество с ограниченной ответственностью, составляет более 200 минимальных размеров оплаты труда, установленных федеральным законом на дату представления документов для государственной регистрации<sup>1</sup>;
- если номинальная стоимость прав на ОИС, вносимых в оплату акций и иных ценных бумаг организации, составляет более 200 установленных федеральным законом минимальных размеров оплаты труда<sup>2</sup> и в некоторых других случаях<sup>3</sup>.

Следует иметь в виду, что Правительство РФ еще 6 июля 2001 г. приняло постановление № 519 «**Об утверждении стандартов оценки**», имеющее приложение: «Стандарты оценки, обязательные к применению субъектами оценочной деятельности»<sup>4</sup>. Кроме того, имеется и ряд иных нормативных актов, которые также предусматривают привлечение независимого оценщика при определении стоимости используемых прав на ОИС<sup>5</sup>.

Если рассматривать проблему оценки инновационных продуктов в общегосударственном масштабе, то следует учитывать, что до настоящего времени отсутствует единая точка зрения на общую стоимость всей интеллектуальной собственности России в совокупности (имущественные права, следующие из владения патентами, свидетельствами и т. п.). Определить ее точно едва ли возможно, так как реальная стоимость имущественных прав на ОИС, напрямую

---

<sup>1</sup> Об обществах ограниченной ответственности: федер. закон от 08.02.1996 г. № 14-ФЗ // Рос. газ. 1996. 17 февр.

<sup>2</sup> Об акционерных обществах: федер. закон от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ // Рос. газ. 1995. 29 дек.

<sup>3</sup> Соловьева Т. М. Каким должен быть отчет об оценке интеллектуальной собственности? // Патенты и лицензии. 2000. № 5. С. 30.

<sup>4</sup> Патенты и лицензии. 2001. № 9. С. 57–59.

<sup>5</sup> О государственном регулировании внешнеторговых сделок: указ Президента РФ от 18.08.1996 г. № 1209 // Рос. газ. 1996. 28 авг.; Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утв. приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н // Экономика и жизнь. 1998. № 36. С. 9.

зависит от степени участия их в производстве продукции или в процессах управления. По этой причине едва ли есть смысл говорить о стоимости всех имущественных прав на ОИС, притом, что значительная часть ОИС не приносит правообладателям дохода. Более точной будет оценка стоимости нематериальных активов (НМА) организаций и частных предпринимателей. Следует, однако, учитывать, что наиболее реальной стоимостью обладают сегодня только НМА производителей товаров, работ и услуг.

Определение стоимости объекта независимым оценщиком является обязательным при вовлечении в сделку объектов, полностью или частично принадлежащих Российской Федерации, ее субъектам либо муниципальным образованиям<sup>1</sup>. На этот счет также существует точка зрения, что права на ОИС можно оценить только в том случае, если они являются хотя бы потенциальным объектом коммерческой деятельности<sup>2</sup>.

В соответствии с положениями ПБУ 14/2007 учетные объекты НМА принимаются в организациях к бюджетному бухгалтерскому учету по **первоначальной стоимости**, т. е. по стоимости фактических вложений на их приобретение (создание) с учетом сумм НДС, предъявленных учреждению поставщиками и подрядчиками (кроме их приобретения в рамках деятельности, приносящей доход, облагаемой НДС, если иное не предусмотрено налоговым законодательством Российской Федерации).

Задача объективной оценки стоимости имущественных прав на ОИС и НМА представляется в целом достаточно сложной, так как стоимость имущественных прав на созданное произведение, изобретение, товарный знак или промышленную технологию, существенным образом зависит не только от его номинальной ценности, но и от факта и степени использования их в производстве товаров или услуг<sup>3</sup>. Если иметь в виду изобретение, защищенное российским патентом, то среднюю стоимость исключительных прав на него иногда для простоты полагали равным примерно 10 тыс. дол. США<sup>4</sup>. При этом стоимость прав на отдельные ОИС, на основе которых осуществляется выпуск уникальных товаров, или ОИС, которые позволяют осуществить революционные изменения в промышленных технологиях, или создавать качественно новые технические устройства, может достигать многих миллионов или даже миллиардов долларов<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Об оценочной деятельности в РФ: федер. закон от 29.07.1998 г. № 135-ФЗ // Рос. газ. 1998. 6 авг.

<sup>2</sup> Войко А. Интеллектуальная собственность организации: бухгалтерский учет и налогообложение // Фин. газ. 2006. № 28.

<sup>3</sup> Лужанский Б. Е. Оценка стоимости научно-технической продукции – согласование экономических интересов государства и инвесторов // Имущественные отношения. 2003. № 8. С. 55; Ямбаева Р. Хитросплетения изобретений // Коммерсант-Деньги. 2003. № 8. С. 26.

<sup>4</sup> Кузьминский О. Патентная приватизация // Коммерсант. 2001. 20 дек.; Борисов В. Правовой статус ноу-хау // Интеллектуальная собственность. 2000. № 4. С. 20.

<sup>5</sup> Хазбиев А. Сначала надо защитить страну // Эксперт. 2001. № 45. С. 32; Азгальдов А. А., Карпова Н. Н. Оценка интеллектуальной собственности в системе имущественных отношений: важность, сложность, проблематика // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2002. № 7. С. 74.

В то же время абсолютное большинство имущественных прав на ОИС, зачастую независимо от того, используются они в промышленном производстве или нет, имеет ограниченную ликвидность<sup>1</sup>. Как отмечают специалисты в данной сфере деятельности, наличие активного сегмента рынка для таких прав является сегодня большой редкостью. Как правило, такие продажи носят единичный характер, а условия передачи прав на ОИС являются предметом коммерческой тайны<sup>2</sup>. Более того, как справедливо отмечают специалисты в сфере патентно-лицензионной деятельности (например, С. А. Соколов<sup>3</sup>), любой объект промышленной собственности, за редким исключением, является всего лишь составным элементом технического устройства или технологического цикла. И в отечественной практике лицензионных соглашений насчитывается всего лишь два–три случая продажи лицензий на единичный ОИС (имущественных прав на него).

Что касается рынка НМА, т. е. собственно исключительных прав на ОИС, реально вовлеченных в производство или управление, то на этот счет высказывается мнение, что такой рынок в России пока что отсутствует<sup>4</sup>.

Стоимость имущественных прав на ОИС является в общем случае величиной не вполне очевидной и трудно предсказуемой, так как по многолетней статистике **внедряемость изобретений** в мире не превышает 7 %<sup>5</sup> (а для разработок российских правообладателей – не более 5 %)<sup>6</sup>. Даже в такой индустриально развитой стране как США и странах в Западной Европы, только пять патентов (имущественные права на них) из 100 становятся высоколиквидными и прибыльными активами предприятий. И еще примерно пять патентов окупают понесенные затраты на их разработку и процедуры патентования. Остальные 90 патентов приносят владельцам чистый убыток, так как вообще не находят коммерческой реализации<sup>7</sup>.

При оценке бизнеса высокорентабельных предприятий, выпускающих наукоемкую, конкурентоспособную продукцию, наибольшие трудности связаны сегодня именно с оценкой их НМА, содержание которых в основном и определяет конкурентный потенциал таких организаций<sup>8</sup>. Как отмечает В. Мина-

---

<sup>1</sup> Бромберг Г., Марышев В. Передел интеллектуальной собственности // Интеллектуальная собственность. 1999. № 1. С. 88.

<sup>2</sup> Блохин К. Формирование финансовой отчетности по операциям с НМА // Фин. газ. 2006. № 11.

<sup>3</sup> Соколов С. А. Из чего складывается стоимость лицензии? // Патенты и лицензии. 2008. № 1. С. 42.

<sup>4</sup> Моисеев М. В. Указ. соч.

<sup>5</sup> Гаврилов М. Изобретения. Товар или точка опоры? // Изобретатель и рационализатор. 2004. № 3. С. 29.

<sup>6</sup> Евдокимова В. Состояние и развитие рынка лицензий в РФ // Адвокат. 1997. № 8. С. 47.

<sup>7</sup> Волынец-Руссет Э. Я. Коммерческая реализация изобретений и ноу-хау. М.: Юристъ, 1999. С. 58.

<sup>8</sup> Мамаджанов Х. Инвентаризация, сертификация и оценка НМА – составная часть оценки стоимости бизнеса // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2008. № 6. С. 44.

ев, достаточно трудной задачей является и определение экономического эффекта от использования НМА в деятельности различных видов организаций<sup>1</sup>.

Это обусловлено тем, что на величину стоимости имущественных прав на охраняемое патентом изобретение оказывает непосредственное влияние большое количество различных факторов, к основным из которых принято относить следующие<sup>2</sup>:

- уровень освоенности изобретения, используемого в производстве товара или услуги;
- риски достижения проектных параметров при использовании изобретения в производстве товара или услуги;
- качество патента, обеспечивающего защиту исключительных прав патентообладателя;
- степень морального устаревания разработки на момент оценки;
- сфера предполагаемого применения изобретения в качестве технического устройства или способа производства;
- риски утраты патента на изобретение из-за отсутствия патентной чистоты созданного продукта (товара)<sup>3</sup>;
- объем имущественных прав на изобретение, имеющих в наличии у владельца исключительной или неисключительной лицензии;
- остаток срока действия патента или лицензии на использование изобретения;
- наличие или отсутствие на ОИС прав прежде- и / или послепользования;
- наличие назначенного судом права использования ОИС по принудительной лицензии;
- риски недобросовестной конкуренции и масштабы контрафакции в сфере использования данного ОИС.

С учетом перечисленных выше факторов, стоимость имущественных прав на один и тот же ОИС, определяемая в различных условиях и для различных целей, может изменяться в несколько раз<sup>4</sup>. Кроме того, по таким видам ОИС, как средства индивидуализации товаров и услуг, т. е. товарным знакам, знакам обслуживания, фирменным наименованиям, наименованиям мест происхождения товаров и коммерческим обозначениям, разброс стоимости имущественных

---

<sup>1</sup> Минаев В. Оценка нематериальных активов компании // Консультант. 2012. № 15. С. 19.

<sup>2</sup> Сулейманов Н. Т., Ибрагимов И. Н. Проблемы методологии оценки объектов интеллектуальной промышленной собственности в современных условиях // Вопр. оценки. 2004. № 3. С. 52.

<sup>3</sup> При этом, как справедливо замечает В. Н. Смирнов, едва ли возможно обеспечить полную гарантию патентной чистоты по всем существующим патентным территориям (Смирнов В. Н. Что требует Гражданский кодекс РФ от исполнителя НИОКР? // Патенты и лицензии. 1999. № 10. С. 25).

<sup>4</sup> Лужанский Б. Е. Оценка стоимости научно-технической продукции – согласование экономических интересов государства и инвесторов // Имущественные отношения. 2003. № 8. С. 55.

прав на один и тот же объект может различаться и в десятки раз<sup>1</sup>. Такая вариативность стоимости данных объектов обусловлена тем обстоятельством, что с увеличением срока использования средства индивидуализации, величина их стоимости, как правило, существенно возрастает<sup>2</sup>.

Сложность анализа факторов при определении стоимости научно-технической продукции и коммерциализации имущественных прав на ОИС, связана и с отсутствием на сегодняшний день детальных теоретических исследований в данной области<sup>3</sup>. Кроме того, как отмечают специалисты в сфере оценки имущественных прав на ОИС и НМА, существующее положение дел в данном сегменте оценочных услуг пока что оставляет желать лучшего<sup>4</sup>. Более того, оценка интеллектуальной собственности сегодня, в условиях отсутствия необходимой нормативной базы по методикам оценки прав на ОИС, фактически является, по мнению М. А. Федоровой, инструментом манипулирования стоимостью совокупных активов организаций<sup>5</sup>.

В общем случае, для оценки стоимости имущественных прав на ОИС сегодня используются методы, основанные на **доходном, затратном и сравнительном** подходах<sup>6</sup>. Однако в НК РФ предусмотрены несколько иные методы определения рыночной стоимости объекта гражданских прав для целей налогообложения<sup>7</sup>: **1) Общий метод; 2) Метод цены последующей реализации; 3) Затратный метод.**

В общем виде модель расчетной рыночной стоимости<sup>8</sup> оцениваемого объекта (имущественных прав на ОИС) имеет следующую форму:

$$C_p = Ц \pm K,$$

где **Ц** – цена сделки сравнимого ОИС; **К** – величина корректировки этой цены.

Все перечисленные выше методы оценки имущественных прав на ОИС и НМА в той или иной степени используются в практике оценки. Оптимальными является сочетание методов, т. е. дополнение одного метода другим, поскольку

---

<sup>1</sup> Буянова О. IQ в денежном выражении // Коммерсант-Деньги. 2003. № 47. С. 176; Карагодин Н. А., Самсоненко Ю. Ю. Использование метода «Выделение доли в прибыли» при оценке товарных знаков // Вопр. оценки. 2004. № 3. С. 31–33.

<sup>2</sup> Леонтьев Ю. Б. Практика оценки товарных знаков [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.Appraiser.ru/info/meet/10let/is/leontiev.htm>.

<sup>3</sup> Пахоменко О. В. Математические модели оценки ОИС в информационной системе ИСО ОИС // Вопр. оценки. 2001. № 2. С. 8–15).

<sup>4</sup> Леонтьев Б. Б. Оценщик интеллектуальной собственности – профессия не массовая // Патенты и лицензии. 2007. № 7. С. 32.

<sup>5</sup> Федорова М. А. Проблемы профессиональной оценки интеллектуальных прав в условиях перехода к инновационной экономике // Право интеллектуальной собственности. 2008. № 1. С. 8.

<sup>6</sup> Сулейманов Н. Т., Ибрагимов И. М. Современные затратные методы оценки ОИС // Вопр. оценки. 2003. № 2. С. 16–23; Они же. Проблемы методологии оценки ОПС в современных условиях // Вопр. оценки. 2004. № 3. С. 54; Гохшанд А. Д. Проблемы стоимостной оценки и учета интеллектуальной собственности // Вопр. оценки. 2001. № 3. С. 23–28.

<sup>7</sup> Миляков Н. В. Налоги и налогообложение. М.: Инфра-М, 2003. С. 24.

<sup>8</sup> Пузыня Н. Ю. Оценка интеллектуальной собственности и нематериальных активов. СПб.: Питер, 2004. С. 108.

специфика оценки НМА состоит в том, что точно произвести их оценку на основе одного подхода весьма трудно. На практике, оценка стоимости имущественных прав на ОИС, используемых в деятельности предприятия в качестве НМА, осуществляется главным образом на основе сочетания доходного и затратного подходов к оценке. Применение метода сравнительного анализа продаж (сравнительного подхода) в существующих условиях затруднено из-за отсутствия статистики по передаваемым (используемым) ОИС, с одной стороны, а также того обстоятельства, что такие объекты являются практически неповторяемыми, «штучными» (оригинальными).

Сравнение по аналогичным объектам существенно затруднено еще и потому, что каждому конкретному случаю применения ОИС в финансово-хозяйственной деятельности соответствует свой порядок отражения его в бухгалтерском учете в качестве НМА. Неповторяющимися являются и исходные условия использования имущественных прав на ОИС. Кроме того, к значимым относятся такие факторы, как уровень инфляции, средневзвешенная рыночная доходность, конъюнктура рынка, сроки и объем использования, наличие бизнес-плана (технико-экономического обоснования) и ряд других.

С учетом перечисленного выше, необходимо отметить, что однозначно надежного и точного метода оценки НМА (а равно, имущественных прав на различные виды инноваций) не существует, поскольку каждый из них настолько индивидуален, что невозможно создать универсальный математический алгоритм для достоверного и точного расчета стоимости рассматриваемого объекта. Поэтому каждый оценщик производит их оценку с учетом своей накопленного опыта, чаще всего, комбинируя различные методики<sup>1</sup>. Кроме того, следует учитывать, что на стоимость НМА, как это было отмечено выше, влияет множество самых разнообразных факторов.

Следует отметить, что достоверно определить, насколько развит сегодня сегмент оценочных услуг в отношении ОИС и НМА, достаточно трудно. Доступные для ознакомления источники<sup>2</sup> дают совсем небольшую величину – всего около 3 % от общего объема рынка оценочных услуг. Однако необходимо учитывать, что интеллектуальные продукты, как правило, довольно редко оцениваются отдельно от других видов активов. Обычно принадлежащие организации ОИС-НМА оцениваются в составе бизнеса (стоимости бизнеса), а в отношении этого вида оценочных услуг статистика дает 27 %.

Что касается структуры правовых механизмов определения налоговых обязанностей владельцев инновационных продуктов и определения для начисления налогов объема налоговой базы, то основные затруднения, по нашему мнению, связаны, все же, с исключительной сложностью идентификации различных видов интеллектуальных продуктов, которые выступают в налоговых правоотношениях в качестве предмета налога. Тем не менее, повышение уровня

---

<sup>1</sup> Кнухова М. З. Оценка нематериальных активов // Бухгалтерия в вопросах и ответах. 2007. № 2.

<sup>2</sup> Например: Ханферен В. Уцененный навар // Эксперт. 2014. № 28. С. 70.

определенности в отношении налоговых обязанностей субъектов налогообложения, как представляется, вполне достижимо.

### § 3. Способы вовлечения инноваций в хозяйственный оборот

Перечисленные в предыдущем разделе виды инноваций (в том числе и относящиеся к данной категории имущественные права на ОИС) при введении их в хозяйственный (коммерческий) оборот, приобретают значение **активов**, то есть денежных, материальных или нематериальных ценностей, принадлежащих различным организациям, которые обладают стоимостью<sup>1</sup>. Что касается ОИС, то в главах НК РФ упоминания о них есть, однако используемая в налоговых нормах терминология структурирована неудачно, не вполне совпадает с дефинициями части 4 ГК РФ, а в ряде случаев, содержит досадные неточности. Тем не менее содержание норм гл. 25 Налогового кодекса РФ позволяет в целом уяснить сущность такого понятия, как **нематериальные активы**.

**Нематериальные активы** как правовая категория имеют значение как в сфере бухгалтерского учета, так и в налоговом учете. При этом данный межотраслевой институт раскрыт на уровне законодательства только в гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций», но изучен, как принято считать, недостаточно<sup>2</sup>.

Так, в **п. 3 ст. 257 НК РФ** дан перечень видов имущественных прав на ОИС, и близких к ним по признакам инновационных продуктов, которые могут быть отнесены к **нематериальным активам организации** (далее – НМА) в целях налогового учета, применительно к налогу на прибыль<sup>3</sup>:

- Исключительные права патентообладателей на изобретения, промышленные образцы, полезные модели и селекционные достижения;
- Исключительные права автора и иного правообладателя на использование программ для ЭВМ и баз данных;
- Исключительные права на товарные знаки, знаки обслуживания, наименования мест происхождения товаров и фирменные наименования;
- Исключительные права автора и иного правообладателя на использование топологий интегральных микросхем;
- Владение ноу-хау, секретной формулой или процессом в отношении промышленного или научного опыта.

По сложившейся практике, при определении обоснованности формирования налогоплательщиками **налогооблагаемой базы**, налоговые органы, как правило, относят в качестве основы возникновения учетной единицы НМА только исклю-

---

<sup>1</sup> Волошин Д. А. Нематериальные активы в формировании капитализации компании // Экон. анализ: теория и практика. 2008. № 3. С. 48; Гражданское право: учебник / под общ. ред. В. В. Пиляевой. М., 2004. С. 647.

<sup>2</sup> По данной тематике доступно для изучения только одно исследование на уровне диссертаций: Мерзликina С. А. Юридическая экспертиза нематериальных активов в трансграничных частноправовых отношениях: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М.: МГЮА, 2011.

<sup>3</sup> Данный перечень признаков фактически формирует понятие сущности НМА в законодательстве.

чительные права на любые охраняемые РИД или приравненные к ним средства индивидуализации, вне зависимости от их видовой принадлежности<sup>1</sup>.

Следует заметить, что перечень, приведенный в п. 3 ст. 257 НК РФ является открытым, что предполагает возможность причислить к составу НМА организаций или частных предпринимателей имущественные права и на иные объекты<sup>2</sup>. При этом, однако, представляется сомнительной такая формулировка ст. 257 НК РФ: «владение ... процессом в отношении промышленного или научного опыта». По ее содержанию трудно понять, какие объекты гражданских прав законодатель подразумевает под данной грамматической конструкцией.

Кроме того, перечень ОИС в **подп. 1–5 п. 3 ст. 257 НК РФ**, отражающий виды объектов, исключительные права на которые могут быть основой для возникновения НМА, представляется неудачным с точки зрения законодательной техники<sup>3</sup> (хотя бы потому, что в нем перечислено только 10 видов ОИС вместо 16, указанных в ст. 1225 ГК РФ «Охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации»). Следует также отметить, что открытый перечень п. 3 ст. 257 НК РФ, в отличие от перечня п. 4 ПБУ 14/2007 (который также является открытым), не содержит упоминания об имущественных правах на сложные и составные интеллектуальные продукты (за исключением баз данных), хотя они, несомненно, подлежат налоговому учету и могут образовывать НМА.

Как это уже отмечалось ранее, в соответствии с разъяснениями Минфина РФ, единицей учета НМА, применительно к бухгалтерскому учету, следует считать инвентарный объект, т. е. совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки исключительных прав и т. п.<sup>4</sup>. На основе анализа содержания данного перечня есть возможность установить круг субъектов, имеющих обязанности уплачивать налоги в связи с передачей принадлежащих им имущественных прав на ОИС, и, быть может, в связи с передачей других видов инновационных продуктов.

Применительно к процедурам передачи инноваций, в том числе, имущественных прав на ОИС, обязанность владельца уплачивать налоги возникает изначально в связи с учетом инноваций в качестве инвентарного объекта налогового учета. Так, основным документом, устанавливающим обязанности хозяйствующего субъекта по идентификации и учету прав на ОИС в качестве НМА, является уже ранее упомянутое Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». А применительно к вопросам налогового учета – нормы п. 3 ст. 257 НК РФ.

---

<sup>1</sup> Постановление ФАС Уральского округа от 14.12.2004 г. № Ф09-5274/04-АК; Корчагина Н. Отнесение объектов интеллектуальной собственности к НМА // Фин. газ. 2006. № 28.

<sup>2</sup> Арутюнова О. Л. Применение ПБУ 18/02 в учете нематериальных активов // Рос. налог. курьер. 2004. № 21. С. 31.

<sup>3</sup> По нашему мнению, в п. 3 ст. 257 НК РФ должна быть внесена соответствующая поправка (которая предлагается в завершающей главе данного исследования).

<sup>4</sup> Письмо Минфина РФ от 29.03.2005 г. № 07-05-06/91.

ПБУ устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о составе НМА различных организаций (кроме кредитных и бюджетных), находящихся в этих организациях «на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления». При этом открытый перечень объектов, которые подлежат бухгалтерскому учету в качестве НМА, несколько отличается от перечня НМА, приведенном в п. 3 ст. 257 НК РФ. В частности, п. 4 ПБУ 14/2007 напрямую не обязывает потенциального налогоплательщика дополнительно учитывать в регистрах бухгалтерского учета (в отличие регистров налогового учета) такие объекты, как имущественные права на фирменное наименование юридического лица, на топологию интегральной микросхемы и на наименование места происхождения товара.

Кроме того, Министерство финансов РФ устанавливает специальный перечень НМА, подлежащих обязательному бухгалтерскому учету для индивидуальных предпринимателей. Таким документом является совместный приказ Минфина РФ и Министерства по налогам и сборам РФ от 13.08.2002 г. № 86н/БГ-3-04/430, который устанавливает Порядок учета доходов и расходов хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей. Пункт 28 данного документа практически полностью воспроизводит признаки НМА, перечисленные в п. 3 ст. 257 НК РФ.

В ряде случаев налогоплательщики относят к учету в качестве НМА и иные объекты учета, в том числе и такие, которые не вполне соответствуют нормативно установленным признакам НМА. Так, например, постановлением Федерального Арбитражного суда Московского округа от 07.04.2005 г. по делу № КА-Ф40/2472-05<sup>1</sup> установлено, что Актом инвентаризационной комиссии организация списала НМА, представляющие собой «права на использование программ», что не могло быть отнесено к НМА с введением в действие ПБУ 14/2000 с 01.01.2001 г. Однако суд не усмотрел нарушений в действиях налогоплательщика, так как отнесение имущественных прав на использование программ к НМА до 2001 г., осуществлялось, по мнению судей, вполне правомерно, на основании Приказа Минфина РФ от 20.07.1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ». Вновь введенным ПБУ 14/2000 порядок формирования НМА был изменен и права на использование программ не могли больше относиться к такого рода активам. На это обстоятельство было указано в Письме Минфина РФ от 23.08.01 г. № 16-00-12/15. Списание НМА заявителем в данной ситуации, вполне соответствовало положениям действовавшего на тот момент нормативного акта (ПБУ 14/2000).

Еще в 2005 г. ФАС Северо-Западного округа отметил в своем Постановлении от 29.06.2005 г. по делу № А56-31286/04<sup>2</sup>, что по смыслу содержания п. 3 ст. 257 НК РФ, к НМА, как правило, относятся охраняемые гражданским законодательством исключительные права на охраняемые РИД и приравненные к

---

<sup>1</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> Там же.

ним средства индивидуализации. Специальные права, предоставляемые организациям в процессе публично-властной деятельности государства, к таким исключительным правам не относятся и поэтому быть основой для учетных единиц НМА не могут.

Такой вывод был сделан в связи с фактом единовременного списания одной из организаций в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, стоимости прав на использование радиочастот. На основе материалов дела было установлено, что Главным управлением государственного надзора за связью в РФ организации было выдано разрешение на использование рабочих номиналов радиочастот в диапазоне 390–470 МГц для эксплуатации радиоэлектронных средств, входящих в состав внутрипроизводственной и технологической сети передачи данных. По вполне обоснованному мнению судей Okружного Арбитражного суда, данное специальное имущественное право использования радиочастот, предоставленное организации, не является правом исключительным и поэтому не может быть учтено в ней как учетная единица НМА.

Несколько ранее, та же самая судебная инстанция вынесла постановление от 18.06.2005 г. по делу № А56-11749/04<sup>1</sup>, о возможности учета в качестве НМА организации прав пользования землей. Как было установлено, право пользования землей возникло у организации на основании договора аренды земельного участка сроком на 40 лет еще в 1997 г. Это имущественное право на землю, принадлежащей субъекту Российской Федерации, было внесено в качестве его вклада в уставный капитал создаваемой организации. До введения в действие гл. 25 НК РФ организация, в соответствии с действовавшим на тот момент законодательством (Законом РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» и Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденным постановлением Правительства РФ от 05.08.1992 г. № 552) – право пользования земельным участком учитывалось как единица НМА. Однако с начала 2002 г. право пользования землей перестало признаваться учетной единицей НМА в налоговом учете организации.

В настоящее время, при определении обоснованности формирования налогоплательщиками налогооблагаемой базы, налоговые органы, как правило, относят к учетным единицам НМА только исключительные права на любые охраняемые РИД или приравненные к ним средства индивидуализации, вне зависимости от их видовой принадлежности<sup>2</sup>.

Тем не менее круг субъектов, имеющих обязанности уплачивать налоги в связи с владением имущественными (как правило – исключительными) правами на ОИС, является весьма широким, а состав этих субъектов обусловлен достаточно сложными правоотношениями, складывающимися в процессе создания

---

<sup>1</sup> Там же.

<sup>2</sup> Постановление ФАС Уральского округа от 14.12.2004 г. № Ф09-5274/04-АК; Корчагина Н. Отнесение объектов интеллектуальной собственности к НМА // Фин. газ. 2006. № 28.

инноваций различных видов, учета их в качестве единиц НМА и при передаче их иным владельцам.

В перечне таких субъектов, безусловно, на первом месте должны быть указаны патентообладатели (и иные правообладатели), являющиеся первичными владельцами исключительных (имущественных) прав. Правообладатели вправе передавать иным лицам не только исключительные права на инновационные продукты, но и различные виды прав пользования. Правообладателям могут также принадлежать имущественные права на **технологии**, используемые в режиме секретов производства (ноу-хау), оформленные в виде единых технологий или охраняемые режимом коммерческой тайны. В отношении промышленных технологий некоторых видов этот вывод, однако, представляется неоднозначным, так как в отношении этих объектов учета нет ясности с сущностью имущественных прав на них.

И все же наиболее перспективными для достижения опережающего роста товарного производства с использованием передовых научных достижений и технологических новшеств в деятельности предприятий, являются именно **нематериальные активы** (НМА), представляющие собой хозяйственные средства длительного срока использования, имеющие стоимостную оценку, но не имеющие материально-вещественной (физической) формы<sup>1</sup>. Появившись как категория бухгалтерского, а затем и налогового учета, сравнительно недавно, НМА неуклонно укрепляют свои позиции в различных сферах экономической деятельности.

К сожалению, в современной теории финансов предприятий не выработано единых подходов к исследованию сущности **НМА** организаций различных форм собственности, поэтому действующий финансовый механизм не содержит инструментов и методов оценки реально функционирующего интеллектуального капитала. Прежде всего, это обусловлено фактическим отсутствием эффективных способов вовлечения имущественных прав на ОИС в экономический оборот. Кроме того, нельзя не отметить, что в отечественной правовой и экономической науке системного анализа сущности нематериальных активов до настоящего времени не проводилось.

Следует согласиться с мнением С. А. Мерзликиной, что исследований правовой сущности таких объектов, как НМА организаций и частных предпринимателей на уровне диссертаций с момента вступления в действие Налогового кодекса РФ не было ни одного<sup>2</sup>. При этом, как отмечают некоторые экономисты<sup>3</sup>, до сих пор нет ясности, каким образом связаны между собой такие понятия, как «инновационное развитие» и «интеллектуальный капитал». Однако у абсолютного большинства специалистов в сфере инноваций нет сомнений в не-

---

<sup>1</sup> Мерзликина С. А. Юридическая экспертиза нематериальных активов в трансграничных частноправовых отношениях: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М.: МГЮА, 2011. С. 3.

<sup>2</sup> Диссертация автора, т. е. С. А. Мерзликиной, посвящена, однако, не собственно нематериальным активам, а проблемам их экспертизы в аспектах международной патентно-лицензионной деятельности (Мерзликина С. А. Там же).

<sup>3</sup> Березкин Ю. М. Методологический взгляд на проблему инновационного развития // Россия: модернизация, инновации, развитие. 2010. № 1. С. 28.

обходимости непрерывного совершенствования промышленных технологий и обновлении продуктового ряда товаропроизводителей<sup>1</sup>.

Результаты исследований показывают, что получение конкурентных преимуществ фирмы зависит сегодня преимущественно от воспроизводства НМА за счет финансирования новых разработок, косвенным результатом которых является количество технических решений, защищенных патентами России или патентами иностранных государств. Полученные и введенные в экономический оборот результаты научных исследований должны затем отражаться в финансовой отчетности организаций как учетные единицы НМА<sup>2</sup>.

Используемые в производстве или управлении исключительные права на охраняемые РИД, становятся, как правило, основой для создания НМА товаропроизводителей, сущность и основные признаки которых раскрыты (для целей бухгалтерского учета) в Положении по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)<sup>3</sup>.

Как полагают авторы действующего Положения о бухгалтерском учете, этот документ позволяет повысить достоверность представляемой в соответствии с ПБУ 14/2007 финансовой отчетности, и сокращает объем необходимых трансформационных проводок при пересчете финансовой отчетности для ее представления в соответствии с нормативами Международной системой финансовой отчетности (МСФО). Специалисты отмечают, что новое ПБУ 14/2007, до такой степени приблизилось к МСФО, до какой это не удавалось еще ни одному из ранее действовавших бухгалтерских стандартов<sup>4</sup>.

По тексту п. 4 ПБУ 14/2007 **к НМА относятся** имущественные права на произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания. В качестве инвентарного объекта НМА может признаваться также **сложный объект**, включающий в себя несколько охраняемых РИД (в том числе и такой объект, как единая технология).

Возможность учесть сложный объект в качестве НМА организации, по мнению автора исследования, представляется несколько спорной, так как данная процедура предполагает возможность существования в качестве инвентарного объекта НМА (имущественных прав на РИД в составе сложного объекта) содержащего как единое целое несколько охраняемых РИД и иных объектов гражданских прав. Такие сомнения имеют основания хотя бы по той причине, что данное сочетание в целом (сложный объект) не охраняется исключитель-

---

<sup>1</sup> Мустафин Б., Бусыгин Е. Эффективность управления интеллектуальной собственностью // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2012. № 2. С. 38.

<sup>2</sup> Пестунов М. А. Воспроизводство нематериальных активов, как инструмент управления формированием интеллектуального капитала // Экон. анализ: теория и практика. 2007. № 7. С. 34.

<sup>3</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), введенное в действие приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153Н.

<sup>4</sup> Например: Мальцева О. А. По-новому о нематериальных активах. ПБУ 14/2007 // Бух. бюл. 2008. № 2. С. 34.

ным правом, не может быть отнесено к ОИС и предполагает большие затруднения при оценке данного актива.

В отличие от положений прежнего ПБУ 14/2000, действие ПБУ 14/2007 распространяется теперь не только на коммерческие, но и на некоммерческие организации (п. 4 ПБУ). Организациям – «некоммерсантам» следует учитывать положения нового бухгалтерского стандарта в отношении объектов, принятых организацией к бухгалтерскому учету в 2008 г. и последующих годах. Следовательно, к объектам, принятым на учет до 31 декабря 2007 г., новые правила применяться не должны. Однако, как и раньше, НМА некоммерческих структур не подлежат амортизации в бухгалтерском учете (п. 24 ПБУ 14/2007).

Уместно заметить, что данная норма ПБУ 14/2007 выглядит странно, особенно в последние 3–4 года, в течение которых в России было создано порядка девяти **госкорпораций** и несколько **госкомпаний**, которые законодательство относит к некоммерческим организациям. В соответствии с заявленными на самом высоком уровне намерениями, госкорпорации предназначены для создания и внедрение актуальных и востребованных практикой научных знаний, выпуска наукоемкой, конкурентоспособной продукции и обеспечения опережающего роста наукоемких производств (передовых технологий). Нет сомнений, что основными видами активов таких организаций должны быть именно НМА (если не сейчас, то в ближайшей перспективе). В связи с этим возникает вопрос: каким образом госкорпорация может обеспечить свою рентабельность, если она, в соответствии с ПБУ 14/2007 не вправе переносить амортизационную стоимость своих основных активов (НМА) на производственные затраты? Забегая вперед, отметим, что тот же самый вопрос можно поставить и в отношении содержания подп. 2 п. 2 ст. 256 НК РФ «Амортизируемое имущество».

Действующий документ (ПБУ 14/2007) позволяет учесть объект как **НМА**, даже если через год (или иной операционный цикл) организация по какой-то причине захочет его продать (подп. «д» п. 3 ПБУ). До 2008 г. НМА вообще невозможно было продать не то что по истечении 12 месяцев (или операционного цикла), но и на протяжении всего срока его использования. По мнению ряда специалистов, положения нового ПБУ 14/2007 позволяют существенно расширить и уточнить информационную базу, определяющую состав учетной единицы НМА<sup>1</sup>.

При определении состава инвентарного объекта НМА можно руководствоваться, в части, не противоречащей нормам Гражданского и Налогового кодексов РФ, и Общероссийским классификатором. В соответствии с разделами 20–25 данного классификатора основных фондов<sup>2</sup>, понятие НМА толкуется в данном документе достаточно широко. Так, например, к ним могут быть отнесены имущественные права, возникающие по результатам проведения геолого-разведочных работ; права на компьютерное программное обеспечение; права

---

<sup>1</sup> Чая В. Т., Архипова Н. Г. Сравнительная оценка нематериальных активов в соответствии с основными положениями нового ПБУ 14/2007 // Все для бухгалтера. 2008. № 5. С. 17.

<sup>2</sup> Общероссийский классификатор основных фондов (утв. постановлением Госстандарта РФ от 26.12.1994 г. № 359).

на оригинальные произведения развлекательного жанра, литературы или искусства; права на наукоемкие промышленные технологии; права на прочие нематериальные основные фонды, куда входят уже названные топологии интегральных микросхем, ноу-хау, торговые знаки, патенты. При этом, ряд учетных объектов, близких по своим признакам к НМА, и затрат, результатом которых предполагалось создание объектов НМА, не относятся к последним в силу определенных причин (указанных, к примеру, в п. 23 Инструкции по бюджетному учету, утвержденной Приказом Минфина РФ от 10.02.2006 г. № 25н).

Как это уже отмечалось выше, НМА постепенно укрепляют свои позиции в отчетности российских организаций, однако говорить о придании им той роли и функций, которые они выполняют в составе активов западных компаний, пока еще преждевременно. Существует точка зрения, что сложившаяся ситуация обусловлена влиянием двух факторов<sup>1</sup>. Во-первых, фактическим наличием и использованием в процессе финансово-хозяйственной деятельности организаций имущественных прав на такие виды ОИС, как изобретения, селекционные достижения, результаты научных исследований, программные продукты, и др. Во-вторых, различиями в подходах к идентификации, оценке и классификации учтенных НМА, а также к их амортизации и раскрытию информации в финансовой отчетности. При этом для признания объекта бухгалтерского учета в качестве учетной единицы НМА обычно необходимо наличие исключительного права на используемые инновационные продукты, причем, предпочтительно, чтобы наличие его было подтверждено соответствующими документами. Таким образом, к НМА должны быть отнесены, в большинстве случаев, имущественные (исключительные) права, охраняющие сущность созданных технических и художественно-конструкторских решений, а также исключительные права на средства индивидуализации производителей товаров и услуг<sup>2</sup>.

В составе НМА может быть учтена и **деловая репутация**, т. е. представления потребителей о качестве товаров, работ или услуг действующего предприятия. Упоминания о деловой репутации содержатся во многих нормативных актах (в том числе, в ст. 150 ГК РФ), однако ни в одном из них не дается ее легальное определение<sup>3</sup>. При этом, деловая репутация не подпадает под понятие интеллектуальной собственности организации (т. е. не входит в перечень видов ОИС). Поэтому вопросам бухгалтерского учета деловой репутации посвящен отдельный раздел ПБУ 14/2007. Стоимость приобретенной деловой репутации определяется расчетным путем как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой стоимости всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения).

---

<sup>1</sup> Белозерова Т. Г. Нематериальные активы в российской учетной практике: анализ основных тенденций // Экон. анализ: теория и практика. 2007. № 3. С. 33; Бунина А. Ю. Нематериальные активы: новый Кодекс, новые понятия // Бюджетный учет. 2008. № 1. С. 42.

<sup>2</sup> Корчагин А. Д. Нужен ли России специальный орган в области интеллектуальной собственности? // Патенты и лицензии. 1998. № 5. С. 2.

<sup>3</sup> Парасоцкая Н. Н., Николаева Е. Н. Финансовый учет деловой репутации // Биржа интеллектуальной собственности. 2013. № 5. С. 11.

В качестве одного из недостатков действующего ПБУ 14/2007 следует отметить, что в нем не предусмотрена возможность учета некоторой долевого части интеллектуального имущественного права, находящегося в совместной собственности нескольких лиц. При этом, что согласно п. 2 ст. 1229 ГК РФ «Исключительное право» исключительное право на охраняемый РИД или на средство индивидуализации может принадлежать одному лицу или нескольким лицам совместно. Логично предположить, что инвентарным объектом НМА может быть и совокупность прав, возникающих у организации в результате совместного владения объектом, в соответствии с договорными соглашениями. Однако в окончательной редакции принятого ПБУ 14/2007, возможность оформления в организации доли владения исключительным правом на ОИС в качестве единицы НМА была признана недопустимой<sup>1</sup>.

Перечень того, что не может быть отнесено к видам объектов НМА, в новом стандарте существенно расширен. Кроме упоминавшихся в ПБУ 14/2000 сумм расходов на уплату налога на добавленную стоимость (далее – НДС), общехозяйственных и иных аналогичных расходов в этот перечень включены расходы организаций по выполнению научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКТР) в предшествовавших отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами. Затраты на выполнение таких работ признаются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на НИОКР» ПБУ 17/02 (утв. приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н).

При этом организационные расходы, т. е. затраты, связанные с образованием юридического лица, в состав НМА теперь включены быть не могут (на основе положений п. 4 ПБУ 14/2007). Причем организации, которые по состоянию на 31 декабря 2007 г. уже имели в составе НМА такой объект, как «организационные расходы», обязаны списывать его остаточную стоимость за счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), в соответствии с содержанием п. 3 ПБУ 14/2007.

К сожалению, в новом стандарте остался открытым и вопрос о том, могут ли быть отнесены к НМА права (при соблюдении всех условий п. 3 ПБУ 14/2007) на иные лишенные материальности (неосязаемые) объекты, а также не охраняемые исключительным правом РИД, не упомянутые в ст. 1225 ГК РФ. Такой подход несколько расходится с международной практикой бухгалтерского учета. Так, в соответствии с нормами МСФО 38, к НМА могут быть отнесены (в том числе) различного рода квоты, франшизы, права на использование определенной частоты вещания, право использования воздушного пространства и ряд других<sup>2</sup>. А равно, и иные ограниченные имущественные права (в том числе, права пользования ОИС). Например, право на получение патента, право следования, право преждепользования, право послепользования и т. п.

---

<sup>1</sup> Ржаницина В. С. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»: от проекта до принятия // Фин. и бух. консультации. 2008. № 3. С. 28.

<sup>2</sup> Там же.

**Единицей бухгалтерского учета НМА** в общем случае является инвентарный объект, под которым понимается определенная совокупность прав (по п. 5 ПБУ 14/2007), возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на РИД или средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, и предназначенные для выполнения определенных самостоятельных функций. Как это уже отмечалось ранее, одним из исключений из данного правила является возможность инвентарного учета в качестве единицы НМА – сочетания РИД, образующего сложный объект (в том числе, **единая технология**), который включает в себя несколько охраняемых РИД и иных объектов гражданских прав.

Основным признаком инвентарного объекта НМА, в соответствии с положениями ПБУ 14/2007, по-прежнему является возможность осуществления им конкретной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо использовании для решения управленческих задач организации<sup>1</sup>. В действующем ПБУ несколько изменены и дополнены, в сравнение с текстом ПБУ 14/2000, условия, необходимые для того, чтобы НМА был принят к учету. Так, например, появилось дополнительное требование к правообладателям, которые обязаны теперь ограничивать доступ иных лиц к экономическим выгодам, которые может принести использование НМА, то есть обеспечить так называемый контроль над объектом учета (подп. «б» п. 3 ПБУ 14/2007). Существует точка зрения, что это правило связано с новыми нормами части 4 ГК РФ, касающихся сферы авторского права<sup>2</sup>.

Действующим ПБУ определен и порядок оценки НМА, полученного организацией при приватизации государственного и муниципального имущества при преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество (п. 12 ПБУ 14/2007). Дано также определение сущности рыночной стоимости НМА, полученного по договору дарения (п. 13 ПБУ 14/2007). Претерпел ряд изменений и порядок определения стоимости, по которой НМА должно приниматься к бухгалтерскому учету. Кроме того, изменилось название такой стоимости. Если в ПБУ 14/2000 речь шла о первоначальной стоимости, то в соответствии с ПБУ 14/2007, учетная единица НМА на начальной стадии принимается к бухгалтерскому учету по фактической стоимости. Уточнена в документе и дата окончательного формирования стоимости, которой признается дата принятия актива к бухгалтерскому учету.

Организации вправе проводить теперь ежегодную переоценку группы однородных НМА (в соответствии с п. 17 ПБУ 14/2007). Кроме того, допускается осуществлять переоценку имеющихся НМА в начале отчетного года по текущей рыночной стоимости. Текущую рыночную стоимость для переоценки следует определять, в соответствии с п. 17 ПБУ 14/2007, по данным активного

---

<sup>1</sup> Парушина Н. В. Аудит внеоборотных активов // Аудиторские ведомости. 2005. № 9. С. 14.

<sup>2</sup> Климова Н. А. Комментарий к приказу Минфина России от 27.12.2007 г. № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ-14/2007)» // Нормат. акты для бухгалтера. 2008. № 3. С. 41.

рынка НМА (хотя такая сравнительная оценка, применительно к имущественным правам на ОИС, скорее всего, невозможна<sup>1</sup>).

В общем случае, под **текущей рыночной стоимостью** НМА понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи данного объекта на дату определения указанной стоимости. При этом текущая рыночная стоимость НМА может быть установлена на основе результатов экспертной оценки. Данное положение нового стандарта является абсолютной новеллой бухгалтерского законодательства, которая, как полагают специалисты, повлечет весьма серьезные изменения в системе бухгалтерского учета. Причем, на основании толкования содержания п. 17 действующего ПБУ некоторые специалисты делают вывод: проведение переоценки НМА это право, но не обязанность коммерческой организации<sup>2</sup>.

**Нематериальные активы** могут признаваться таковыми и **в налоговом учете**, но только в том случае, если они включены в состав амортизируемого имущества. Особое внимание владельцев инноваций должно быть обращено при этом, на вопросы организации учета амортизации НМА<sup>3</sup>. Это обусловлено тем, что понятие амортизируемого имущества определено сегодня только в налоговом законодательстве<sup>4</sup>. В соответствии с положениями п. 1 ст. 256 НК РФ, это имущество, РИД и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика, **на праве собственности**<sup>5</sup> (если иное не предусмотрено настоящей главой) и используемые владельцем для извлечения дохода. При этом, стоимость перечисленных объектов погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 тыс. р. Следует заметить, что в бухгалтерском учете стоимостный критерий отнесения объектов к НМА отсутствует. По этой причине может возникнуть ситуация, когда объект будет амортизироваться в бухгалтерском учете, а в налоговом учете его стоимость будет сразу списана в расходы.

Следует также обратить внимание и на то, что в отличие от ПБУ 14/2000 в ПБУ 14/2007 отсутствует норма, в соответствии с которой амортизация по НМА не начисляется в случае консервации организации.

Новое ПБУ в большей степени конкретизировало и вопросы определения **сроков использования НМА**. Под НМА с неопределенным сроком полезного использования теперь понимается актив, при признании которого невозможно надежно определить срок его полезного использования. Однако факторы, на

---

<sup>1</sup> Моисеев М. В. На повестке дня – учет нематериальных активов по-новому // Промть: бух. учет и налогообложение. 2008. № 3. С. 38.

<sup>2</sup> Там же.

<sup>3</sup> Спиридонов А. А., Спиридонов П. А. Новое в отражении нематериальных активов // Бух. учет в изд-вах и полиграфии. 2008. № 1. С. 19.

<sup>4</sup> Титова И. М. Интеллектуальная собственность: право, бухгалтерский учет и налогообложение // Налог. учет для бухгалтера. 2006. № 10.

<sup>5</sup> Данная формулировка гл. 25 НК РФ, применительно к определению сущности НМА (основу которых составляют имущественные права на ОИС), надо полагать, является ошибочной.

основе которых организация приняла такое решение, должны теперь ежегодно пересматриваться. В случае прекращения существования таких условий организация должна заново определить срок полезного использования и способ амортизации учетной единицы НМА. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок полезного использования НМА подлежит уточнению.

В то же время, как отмечают некоторые авторы<sup>1</sup>, действующее ПБУ 14/2007 по-прежнему не конкретизирует такое понятие, как срок полезного использования актива. Это замечание относится, прежде всего, к таким объектам длительного срока правовой охраны, как, к примеру, программы для ЭВМ, которые весьма быстро морально устаревают и выходят из употребления. То же самое можно сказать и о таком признаке, как способность актива приносить доход. Определить данный параметр можно только на основе экономических расчетов, однако на практике – это скорее предмет усмотрения налоговых органов (ведь в момент постановки НМА на учет, его владелец может только прогнозировать размер ожидаемого дохода).

Как это уже отмечалось ранее, действующее законодательство не раскрывает исчерпывающим образом сущность термина «НМА». В ст. 150 ГК РФ (гл. 8) есть определение нематериальных благ, к числу которых помимо неотчуждаемых личных прав и свобод гражданина отнесены право авторства, иные личные неимущественные права и другие нематериальные блага, принадлежащие гражданину от рождения. А также – деловая репутация организации. Однако в ст. 128 ГК РФ («Объекты гражданских прав») охраняемые РИД и приравненные к ним средства индивидуализации отнесены к самостоятельным видам объектов гражданских прав. Как обоснованно отмечает М. А. Рожкова<sup>2</sup>, отнесение, к примеру, деловой репутации организации к нематериальным благам (по содержанию ст. 150 ГК РФ «Нематериальные блага»), наверное, следует считать ошибочным решением законодателя.

Как правило, наибольший эффект от использования НМА в хозяйственном обороте достигается при использовании исключительных имущественных прав на ОИС в циклах производственного процесса управленческого, технического, технологического или маркетингового характера; осуществлении реализации НМА по договорам отчуждения исключительного права, а также по лицензионным и сублицензионным договорам и при передаче ноу-хау. Перспективным представляется и использование режима НМА для оптимизации налогообложения инноваций<sup>3</sup>. Кроме того, высокий удельный вес НМА в составе активов организации повышает ее капитализацию и инвестиционную привлекательность.

---

<sup>1</sup> Например, Чеботарева Е. Правовые особенности аудита нематериальных активов // Хоз-во и право. 2008. № 4. С. 108.

<sup>2</sup> Рожкова М. А. Новеллы Гражданского кодекса РФ // Хоз-во и право. 2014. № 3. С. 4.

<sup>3</sup> Пестунов М. А. Управление конкурентоспособностью на основе разработки моделей амортизационного финансирования НМА // Экон. анализ: теория и практика. 2007. № 7. С. 27.

Конкурентоспособные промышленные предприятия выходят сегодня на рынок с новыми видами продукции, создаваемыми исключительно за счет использования очередного поколения ОИС-НМА. Глобализация конкуренции в сфере производства требует от товаропроизводителей быстрого и адекватного реагирования на любые рыночные изменения. Созданные технические решения, защищенные патентами на изобретения, промышленные образцы и другие виды охраняемых РИД, отраженные в научных отчетах, инструкциях и методиках, содержат, как правило, опережающую информацию об инновациях, причем это опережение оценивается специалистами равным не менее чем в 5–7 лет. Признание инновационного продукта нематериальным (неосязаемым) активом предприятия, а значит и потенциальным финансовым ресурсом, как по сути, так и по форме, является важным поворотным пунктом в развитии не только какой-то отрасли экономики в целом, но и финансового менеджмента конкретных организаций. Серьезную проблему при этом представляет и защита выпускаемого предприятием наукоемкого товара (технологии) от недобросовестной конкуренции, в связи с возможностями выпуска конкурентами контрафактной продукции<sup>1</sup>.

В настоящее время общемировой тенденцией развития производства является постоянный рост удельной составляющей НМА в составе активов организаций, а также быстрый рост бизнес-пространства, защищенного охраняемыми документами или режимом коммерческой тайны. Практически во всех промышленно развитых странах происходит зарождение и опережающее развитие науки «Экономика интеллектуальных активов»<sup>2</sup>. А сделки с имущественными правами, возникающими из различных оснований, представляют собой стремительно развивающуюся сферу гражданского оборота<sup>3</sup>.

Доля НМА в структуре активов успешных мировых компаний, производящих наукоемкие товары и услуги, составляет сегодня в среднем около 70 %. Для 500 крупнейших мировых компаний соотношение НМА и материальных активов оценивается в среднем как 8:1<sup>4</sup>. А для компаний, являющихся признанными лидерами мирового наукоемкого производства, таких, как например, IBM, Mikrosoft, Coca-Cola – удельное содержание НМА превышает 90 %<sup>5</sup>. В то же время, в большинстве стран рыночной экономики

---

<sup>1</sup> Мальцев А. Актуальность построения стратегии антиконтрафактной деятельности // Корпоративный юрист. 2008. № 7. С. 32.

<sup>2</sup> Лукичева Л., Егорычев Д., Егорычева Е. Управление интеллектуальными активами (научно-технический аспект) // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2004. № 6. С. 4.

<sup>3</sup> Порошков В. Специфика имущественных прав // Рос. юст. 2000. № 5. С. 15.

<sup>4</sup> Костин А. Актуальные вопросы оценки и управления нематериальными активами // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2004. № 9. С. 54.

<sup>5</sup> Воронов А. Авторское наступление // Коммерсант-Власть. 2004. № 20. С. 24; Леонтьев Б. Интеллект в тени // Рос. газ. 2004. 4 авг.

идентификация НМА, их оценка и порядок оформления в составе иных активов предприятий продолжают оставаться предметом споров<sup>1</sup>.

К сожалению, структура активов российских субъектов хозяйственной деятельности пока еще весьма слабо ориентирована сегодня на производство высокотехнологичной, наукоемкой продукции. Одной из причин сложившейся ситуации является то, что приватизация основной массы российских предприятий, происшедшая в середине 90-х гг., была осуществлена без учета наличия НМА<sup>2</sup>. При этом, что в период массовой приватизации номинальная стоимость НМА передаваемых в частную собственность российских предприятий оценивалась экспертами равной примерно 2 трлн дол. США<sup>3</sup>. В настоящее время удельный вес идентифицированных НМА в составе всех активов этих предприятий не превышает 1 % (осредненно), хотя потенциальное значение данной группы активов хозяйствующих субъектов оценивается теми же специалистами равным в среднем 30–35 %<sup>4</sup>. Как отмечает абсолютное большинство экспертов, несмотря на заявленный руководством российского государства курс на инновационную экономику, практического перехода к ней – пока что не происходит<sup>5</sup>.

Реальность сегодняшнего дня такова, что доля российского валового внутреннего продукта, направляемая на развитие науки, по-прежнему по объему на порядок ниже, чем ассигнования для этих целей передовых промышленных держав<sup>6</sup>. Поэтому лишь около 10% наших предприятий сегодня разрабатывают и осваивают инновации<sup>7</sup>. По этим причинам присутствие России на мировом рынке наукоемкой продукции не превышает в последние годы 0,5 %<sup>8</sup>. А доля продукции наукоемких отраслей в ВВП России не превышает 7 %, тогда как в большинстве

---

<sup>1</sup> Смирнов В. В., Трофимова К. М. Проблемы оценки и учета нематериальных активов // Биржа интеллектуальной собственности. 2011. № 1. С. 18.

<sup>2</sup> Леонтьев Б. Б., Мамаджанов Х. А. Приватизация без интеллекта // Имущественные отношения в РФ. 2002. № 10. С. 57; Труженникова Н. А. Кому принадлежат нематериальные активы? // Патенты и лицензии. 1999. № 10. С. 7.

<sup>3</sup> Азгальдов Г. Г., Карпова А. А. Оценка интеллектуальной собственности в системе имущественных отношений: важность, сложность, проблематика // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2002. № 7. С. 75.

<sup>4</sup> Птичкин С., Климович Е., Тищенко В. Интеллектуальная собственность: проблемы, суждения, предложения // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2001. № 8. С. 7.

<sup>5</sup> Афанасьев А. В. Интеллектуальная собственность и бизнес // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2005. № 12. С. 19; Краснов Л., Алабян С., Рогов В., Шуйский В. Угрозы, которые мы ожидаем // Экономика и жизнь. 2006. № 21. С. 44.

<sup>6</sup> Купцова Е. Некоторые проблемы инвестиционного развития // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2005. № 2. С. 20.

<sup>7</sup> Леонтьев Б. Неоцененный капитал интеллектуальной собственности // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2005. № 2. С. 1.

<sup>8</sup> Смирнов В. Смирнов С. Пойдет ли Россия по инновационному пути развития экономики? // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2004. № 8. С. 7.

развитых стран она достигает 50 %<sup>1</sup>. Это неоправданно мало, так как около 12 % от общего количества ученых в мире – это граждане России<sup>2</sup>.

Наверное, единственной положительной тенденцией последних лет можно считать некоторый рост длительности правовой охраны запатентованных изобретений (с 3–5 до 7–9 лет), что свидетельствует о повышении интереса правообладателей к НМА (и к создаваемым РИД в целом). В то же время, как показывают результаты проведенных исследований, сырьевая направленность промышленности объективно крайне невыгодна для российской экономики: создание одного рабочего места в добывающих отраслях стоит сегодня для работодателя 70–80 тыс. дол. США, тогда как в наукоемких отраслях промышленности – в 2–3 раза меньше<sup>3</sup>. Тем не менее удельный вес НМА в составе активов российских предприятий продолжает оставаться недопустимо низким, а информация о существующих перекосах в структуре активов – замалчивается. Так, в ОКБ им. П. О. Сухого, объем НМА составляет сегодня всего лишь 0,04 %, а в авиастроительной корпорации «Иркут» – примерно 0,2 %<sup>4</sup> (что абсолютно несравнимо с объемом НМА в составе активов, к примеру, фирмы General Electric – 44,6 %<sup>5</sup>).

Сложившаяся в данной сфере ситуация во многом противоречива, но новые виды активов все же постепенно вовлекаются в хозяйственный оборот. В частности, количество российских организаций, использующих иностранную интеллектуальную собственность, увеличивается с каждым годом, что подтверждается данными статистики. Согласно Платежному балансу РФ объемы ежегодно выплаченных роялти и лицензионных платежей правообладателям-нерезидентам, несмотря на имеющиеся трудности, имеют устойчивую тенденцию к росту (с 8 млн дол. США в 1999 г., до 2 млрд дол. в 2006 г.)<sup>6</sup>.

Следует также учитывать, что ряд положений части 4 ГК РФ внесли уточнения в сферу правового регулирования интеллектуальной собственности, непосредственно касающиеся правового режима НМА российских предприятий. Как это уже отмечалось выше, в соответствии с п. 2 ст. 1229 ГК РФ исключительное право на охраняемый РИД может принадлежать теперь только одному лицу или же нескольким лицам, но только в отношении совместного или долевого владения

---

<sup>1</sup> Рубанов В. Политика технологической модернизации России // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2005. № 8. С. 3.

<sup>2</sup> Примаков Е. М. Интеллектуальная собственность в экономике предприятия // Патенты и лицензии. 2002. № 11. С. 32.

<sup>3</sup> Барон Л. И. Оценка национального достояния: фундаментальные вопросы, на которые стоит ответить в начале пути // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2004. № 1. С. 5.

<sup>4</sup> Уместно заметить, что доля НМА в составе активов авиастроительной корпорации «Боинг» оценивается в 75 % (Каргопольцев В. А. Материалы парламентских слушаний в Совете Федерации РФ // Биржа интеллектуальной собственности. 2012. № 1. С. 20.)

<sup>5</sup> Виговский Е. Защита прав интеллектуальной собственности // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2010. № 1. С. 14.

<sup>6</sup> Кизимов А. С. Налогообложение лицензионных выплат иностранным партнерам // Рос. налог. курьер. 2007. № 20. С. 29.

этим правом. Возможность совместного обладания правами предусмотрена в ст. 1228, 1258, 1298 ГК РФ и допускается между соавторами, а также между автором и государством (или муниципальным образованием).

Исключение из этого правила (указанное в п. 4 ст. 1229 ГК РФ), предусматривает, что самостоятельные исключительные права на один и тот же ОИС (**инвентарный объект НМА**) могут одновременно принадлежать в отношении только некоторых видов ОИС: топологий интегральных микросхем; секретов производства (ноу-хау); коллективных знаков и наименований мест происхождения товаров. Следовательно, имущественные права на приобретенный ОИС, наверное, могут быть учтены в составе НМА в один и тот же период времени преимущественно только у одного лица, признаваемого согласно п. 1 ст. 1229 ГК РФ правообладателем<sup>1</sup>. В то же время в ст. 1233 ГК РФ установлено, что договор, в котором прямо не указано, что исключительное право на РИД передается в полном объеме, считается договором лицензионным и не влечет смены правообладателя.

Отмеченные новации правового режима НМА, как справедливо отмечают специалисты (например, С. Комаров<sup>2</sup>), наверняка создают дополнительные затруднения при бухгалтерском и налоговом учете имущественных прав на различные виды ОИС и инноваций в целом, структура которых, значительно усложнилась. Притом, что и до изменений нормативной базы эти вопросы решались непросто.

Тем не менее в перспективных планах развития российской экономики Правительство РФ полагает возможным достичь к 2016 г. удельного веса НМА в составе активов российских предприятий не менее чем до уровня 30 %<sup>3</sup>.

Анализ содержания действующих в налоговом законодательстве правовых механизмов налогообложения оборота имущественных прав дает основания сделать **некоторые предварительные выводы**.

**Во-первых**, следует согласиться с высказанной точкой зрения, в соответствии с которой, до настоящего времени отсутствует единый подход к налогообложению оборота имущественных прав на различные виды инновационных продуктов и иную наукоемкую продукцию<sup>4</sup>.

**Во-вторых**, в существующих российских реалиях большая часть имущественных прав на различные виды таких продуктов находится в настоящее время вне производственной сферы (а зачастую, вообще вне оборота).

---

<sup>1</sup> Морукова Е. Некоторые аспекты совместного обладания исключительным правом // Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права. 2011. № 9. С. 24–26.

<sup>2</sup> Комаров С. Обладатель нематериального актива. Влияние нововведений гражданского законодательства на вторую часть НК РФ // Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права. 2007. № 11. С. 39–44.

<sup>3</sup> Тодосийчук А. В. Научно-техническое прогнозирование, как инструмент повышения качества и обоснованности государственных заданий на выполнение научных исследований и разработок // Биржа интеллектуальной собственности. 2013. № 2. С. 20.

<sup>4</sup> Лынный Н. В. России необходима государственная политика в области промышленной собственности // Интеллектуальная собственность. 1999. № 2. С. 5.

**В-третьих**, нельзя не отметить, что налоговые обязанности владельцев имущественных прав на различные виды инноваций, возникающие в связи с использованием этих прав в хозяйственном обороте, формулируются в налоговом законодательстве недостаточно конкретно.

**В-четвертых**, следует признать фактическое отсутствие интереса Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы к вопросам налогообложения оборота исключительных имущественных прав на ОИС в целом и идентифицированных на их основе НМА в частности<sup>1</sup>, что подтверждается наличием явных пробелов и противоречий в налоговом законодательстве. Даже поверхностный анализ содержания нормативных актов и динамики вносимых в них изменений в последние годы, позволяет сделать вывод, что в отношении оборота имущественных прав на промышленные технологии и иные виды инноваций законодатель не предусматривает специального порядка налогообложения. По нашему мнению, целесообразность такого подхода представляется неоправданной.

---

<sup>1</sup> Фомичев Ю., Наумов А. Вовлечение в хозяйственный оборот объектов интеллектуальной собственности: проблемы и пути их решения // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2004. № 3. С. 7.

## **ГЛАВА 2. ОБЛОЖЕНИЕ ВЛАДЕЛЬЦЕВ ИННОВАЦИОННЫХ ПРОДУКТОВ НАЛОГАМИ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ И ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ**

### **§ 1. Обложение владельцев имущественных прав на ОИС налогом на добавленную стоимость**

Налог на добавленную стоимость (далее – НДС) является косвенным многоступенчатым налогом, взимаемым на всех стадиях производства и реализации товаров работ и услуг. Объемы поступлений в федеральный бюджет за счет сборов от начисления НДС таковы, что этот налог по праву считается едва ли не основным в сравнении с иными видами налогов<sup>1</sup>. В частности, в машиностроении на долю НДС приходится примерно 60 % всех налоговых отчислений предприятий<sup>2</sup>. Однако в условиях затяжного экономического кризиса и сопутствующей ему нестабильности, ситуация в объемах сбора налогов несколько изменилась: в 2009 г. НДС был собран в размере 0,98 трлн р., что существенно меньше, чем сумма сборов налога на прибыль, налога на доходы физических лиц и налога на добычу полезных ископаемых<sup>3</sup>. Но в 2010 г. удельный вес НДС вновь вырос, уступив по объему сборов только налогу на добычу полезных ископаемых<sup>4</sup>. Еще в большей степени, на 31,9 %, в сравнении с 2010 г., собираемость НДС возросла в 2011 г.<sup>5</sup> А в 2013 г. удельный вес НДС в сравнении с другими видами налогов еще более возрос и превысил 34 %<sup>6</sup>.

Носителем НДС является конечный потребитель, поэтому данный вид налогообложения относят к косвенным налогам. При этом предприятия-производители продукции самостоятельно обеспечивают сбор НДС. Это выражается в том, что продавец перекладывает на покупателя товара затраты, понесенные им в процессе производства товара<sup>7</sup>. Именно по этой причине НДС принято относить к косвенным налогам (налогам на потребление)<sup>8</sup>.

Правовые основания исчисления и взимания НДС определяются в общем случае содержанием норм Общей части Кодекса и гл. 21 Особенной части НК

---

<sup>1</sup> Миляков Н. В. *Налоги и налогообложение*. С. 38.

<sup>2</sup> Заикина О. *Налог для новой экономики* // *Эксперт*. 2008. № 28. С. 47.

<sup>3</sup> Мишустин М. *О налогах – по-домашнему* // *Рос. газ*. 2010. 18 нояб.

<sup>4</sup> Ред. ст. *Отрицательный структурный сдвиг* // *Эксперт*. 2010. № 41. С. 10; Журавлева С., Ивантер А., Рубченко М. *Бухгалтерская стратегия* // *Эксперт*. 2010. № 41. С. 56.

<sup>5</sup> Ред. ст. *Информация ФНС* // *Налоги (журн.)*. 2012. № 3. С. 48.

<sup>6</sup> *Структура и динамика доходов* // Минфин РФ: офиц. сайт. URL: <http://info.minfin.ru/fbdohod.php>.

<sup>7</sup> Синикова Н. В. *Вопрос-ответ* // *Моск. налог. курьер*. 2005. № 13–14.

<sup>8</sup> *Постановление Конституционного Суда РФ от 20.02.2001 г. № 3-П* // *СЗ РФ*. 2001. № 10. Ст. 996.

РФ<sup>1</sup>. Установленная законом ставка налогообложения применяется к стоимости реализованного товара и к стоимости производственных затрат, и изменяется в действующей редакции гл. 21 НК РФ в диапазоне от 0 до 18 %. Возможным приоритетом в совершенствовании законодательства может быть переход на единую пониженную ставку НДС, а также – замена НДС на налог с продаж<sup>2</sup>. В планах законодателя есть проект и о снижении максимальной ставки НДС до величины 12–13 %<sup>3</sup>, от реализации которого могли бы выиграть наукоемкие отрасли экономики, в которых высок прирост добавленной стоимости при переработке сырья и которые в большей степени чувствительны к высоким налоговым ставкам. При этом, однако, реформаторы налогового законодательства пока не высказывают намерений введения системных льгот в отношении оборота имущественных прав на ОИС и снижения ставки по данному виду налогообложения на оборот иных видов инновационных продуктов (что было бы желательно, так как действующая в отношении оборота инноваций ставка НДС в 18 % является серьезным сдерживающим фактором для производства наукоемкой промышленной продукции). Как представляется, отсутствие намерений законодателя установить более гибкую дифференциацию налоговых ставок по НДС при реализации различных видов объектов гражданских прав, могло бы создать определенную мотивацию к обновлению основных фондов российских промышленных предприятий<sup>4</sup>.

Следует отметить, что становление правоприменительной практики в отношении данного вида налогообложения проходит неоднозначно. В ходе применения норм гл. 21 НК РФ налогоплательщики и работники Федеральной налоговой службы по-разному толкуют недостаточно конкретные формулировки закона, и это становится причиной многочисленных споров. Как отмечает М. А. Гармаева<sup>5</sup>, судебные разбирательства, связанные с начислением и взиманием НДС применительно к обороту товаров, работ и услуг, составляют сегодня большую часть налоговых споров, рассматриваемых Арбитражными судами.

В соответствии со ст. 143 НК РФ «Налогоплательщики» **плательщиками НДС** признаются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые плательщиками налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ. **Объектом обложения НДС** по тексту п. 1 ст. 146 НК

---

<sup>1</sup> СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

<sup>2</sup> Медведев Д. А. Выступление на 5-м Красноярском экономическом форуме «Россия 2008–2020. Управление ростом» // Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права. 2008. № 4. С. 27.

<sup>3</sup> Бодрягина О. НДС на распутье // ЭЖ-Юрист. 2008. № 26. С. 3.

<sup>4</sup> Как отмечают специалисты в сфере налогообложения, ряд стран мира, в которых в последние годы отмечается устойчивый экономический рост (например, Китай, Монголия), намерены продолжать создавать дополнительные стимулы по НДС для повышения мотивации своих инноваторов (Самаруха В. И., Бондбаатар Д. Совершенствование налоговой политики в Монголии // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2013. № 4. С. 25).

<sup>5</sup> Гармаева М. А. Соотношение налоговых вычетов и налоговых льгот // Право и экономика. 2008. № 7. С. 33.

РФ «Объект налогообложения» являются операции по реализации товаров, работ и услуг, а также передача имущественных прав. **Налоговой базой по НДС** (ст. 153 НК РФ «Налоговая база») достаточно часто полагаются все доходы, полученные налогоплательщиком в связи с реализацией товаров, работ и услуг<sup>1</sup>. Притом, что реальной базой налогообложения, вне всякого сомнения, должен быть признан именно прирост стоимости товара (услуги) на некой конкретной стадии производства, переработки или перепродажи произведенной продукции. Налоговая база по НДС должна быть уменьшена также на ранее понесенные налогоплательщиком затраты на произведенный товар (работу, услугу), или приобретение (создание) объекта имущественных прав, на что, по нашему мнению, должно быть конкретное указание в тексте ст. 146 НК РФ.

В **подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ** перечислены **виды операций**, признаваемых объектом налогообложения в отношении НДС. К такого рода объектам (в том числе) отнесены: «реализация товаров (работ, услуг) ... передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) ... передача имущественных прав». Указание на объект обложения НДС в связи с оборотом отдельных видов объектов гражданских прав, продолжено затем и в подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ «Место реализации работ (услуг)». Причем, в отношении оборота имущественных прав на ОИС эта норма выглядит даже более конкретной в сравнении с формулировками подп. 1 п. 1 ст. 146.

Кроме ст. 146 НК РФ, базовые нормативные предписания, определяющие некоторые признаки объектов налогообложения, содержатся в ст. 38 НК РФ «Объект налогообложения» и в ст. 39 «Реализация товаров, работ и услуг», на основе которых законодательно определяется сущность такого важного элемента налогообложения. В частности, в п. 1 ст. 38 НК РФ указано, что каждый налог имеет свой самостоятельный **объект налогообложения**, определяемый на основе Особенной части НК РФ и с учетом положений настоящей статьи.

Практически все комментарии и учебники<sup>2</sup> по налоговому праву к первичным основаниям обложения НДС в отношении имущественных прав на ОИС, относят содержание **подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ**, в котором указано, что объектом обложения НДС является (в том числе) **передача имущественных прав**. Однако в данной норме не раскрыто, какие именно имущественные права имеются в виду в данном конкретном случае. Можно предположить, что эта формулировка гл. 21 НК РФ подразумевает все виды оборотоспособных имущественных прав, следующих из разных оснований. Нужно учитывать, что в отношении оборота имущественных прав на ОИС необходимо изначально исходить из содержания п. 1 ст. 1234 ГК РФ «Договор об отчуждении исключительного права», на основе которого в большинстве случаев осуществляется передача исключительного имущественного права. При этом нормативной основой, определяющей сущность значимого для обложения НДС оборота иму-

---

<sup>1</sup> Электронная версия бератора «Современная налоговая энциклопедия». 2004. С. 10.

<sup>2</sup> Кроме того, это отмечено в одной из диссертационных работ (Шишкин Р. Н. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С. 7–8.)

щественных прав на ОИС, является именно **передача прав**. Притом, что в отношении оборота имущественных прав на ОИС в законодательных нормативных актах, наряду с передачей используются и такие термины, как переход, отчуждение, уступка, предоставление в пользование, передача в доверительное управление, внесение в уставной капитал и другие виды сделок.

Так, например, в отношении оборота имущественных прав пользования ОИС действует п. 1 ст. 1235 ГК РФ «Лицензионный договор», в соответствии с которым правообладатель предоставляет лицензиату право использования ОИС (охраняемого РИД или средства индивидуализации). Сходные формулировки законодатель применяет и в отношении оборота имущественных прав в гл. 24 ГК РФ «Перемена лиц в обязательстве»: в ст. 382–388 ГК РФ говорится о переходе прав кредитора и уступке права требования.

Уместно заметить, что в содержании ст. 146 НК РФ не все усматривают основания для начисления НДС в отношении оборота имущественных прав на ОИС. Есть точка зрения, что объекта налогообложения в данном случае не возникает<sup>1</sup>.

Однако кроме ст. 146 НК РФ, указание на объект обложения НДС фактически продолжено и в **подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ** «Место реализации работ (услуг)». Нельзя не заметить, что данная правовая конструкция в ст. 148 НК РФ выглядит избыточно, так как дублирует формулировку п. 1 ст. 146 НК РФ. Тем не менее некоторые авторы<sup>2</sup> (не вполне обоснованно, по нашему мнению), ссылаясь на текст Письма МНС от 17.05.2004 г. № 03-1-08/1222/17<sup>3</sup>, утверждают, что именно данная норма (подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ) устанавливает налоговые обязанности по уплате НДС при отчуждении исключительных прав на ОИС. Притом, что из текста (подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ) лишь косвенно следует, что обязанность уплачивать НДС возникает «при ... передаче, предоставлению патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав». Очевидно, что данная грамматическая конструкция выглядит несколько громоздко и недостаточно убедительно (словосочетания «исключительные права на ОИС» в ней нет вообще). Тем не менее многочисленные разъяснения, данные в Письмах Минфина РФ и Налоговой службы<sup>4</sup>, указывают на правоустанавливающее значение подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ, а также на то, что передача имущественных прав на ОИС должна быть отнесена к «реализации услуг» в соответствии со ст. 39 НК РФ «Реализация товаров, работ или услуг»<sup>5</sup>. Как пред-

---

<sup>1</sup> Вихляева Е. Н., Крутякова Т. Л., Извольская М. А. Передавая права, не забывайте свои обязанности // Налоговые споры. 2009. № 10. С. 30.

<sup>2</sup> См. Комментарий к гл. 21 НК РФ / под ред. А. Н. Борисова // СПС «КонсультантПлюс». 2006.

<sup>3</sup> По содержанию Письма: «... в подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ речь идет о договорах, предусматривающих отчуждение прав, порождающих правоприменение».

<sup>4</sup> Например, Письма Минфина РФ от 01.04.2008 г. № 03-07-15/44, от 22.03.2005 г. № 03-04-08/60. Письмо МНС РФ от 17.05.2004 г. № 03-1-08/1222/17, Письма ФНС РФ от 23.05.2005 г. № 03-4-03/844/28@ и от 15.07.2009 г. 3-1-10/501 и др.

<sup>5</sup> См. Письма Минфина РФ от 18.01.2006 г. № 03-04-08/12, от 12.09.2007 г. № 03-07-08/255 и др.

ставляется, данная позиция правоприменителей в отношении оборота исключительных имущественных прав на ОИС входит в противоречие с содержанием подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ, в котором вполне конкретно указано, что в отношении имущественных прав объектом налогообложения является не реализация услуг, а именно такая операция, как **передача**.

По нашему мнению, данный подпункт ст. 148 НК РФ выглядит неуклюже, не обеспечивает полного охвата существующих видов ОИС, имущественные права на которые могут передаваться иным лицам, а также содержит ряд явных несоответствий части 4 ГК РФ. Следует отметить, что подобная законодательная техника при определении объекта налогообложения, нигде в нормах НК РФ больше не применяется.

Еще в большей степени запутан вопрос с определением оснований обложения НДС в отношении оборота **прав пользования ОИС**. В соответствии с точкой зрения Минфина РФ, поддержанной в ряде Комментариев НК РФ, таким основанием должно считаться содержание **подп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ**. Однако по смыслу текста подп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ представляется совершенно очевидным, что данная норма НК РФ никак не связана, причем, не только с оборотом имущественных прав пользования ОИС, но и с имущественными правами вообще.

В целом, нормативное обоснование обложения НДС передачи имущественных прав пользования ОИС осуществляемой на основе лицензионных договоров, по мнению специалистов (в том числе и представителей Налогового ведомства), представляется не вполне однозначной, а если исходить из грамматического толкования соответствующей формулировки ст. 148 НК РФ, передача прав пользования ОИС вообще не должна порождать налоговых последствий. Такой вывод, в частности сделан в уже упоминавшемся ранее Письме МНС от 17.05.2004 г. № 03-1-08/1222/17 «О налоге на добавленную стоимость». По нашему мнению, с данной точкой зрения следует в целом согласиться, так как содержание подп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ указывает не на передачу имущественных прав пользования, как один из видов **объекта обложения НДС**, а на некие необъятные по содержанию виды деятельности: все иные, кроме поименованных в подп. 1–4 п. 1 ст. 148 НК РФ (!?). Таким образом, возникают обоснованные сомнения в том, что данная норма НК РФ предполагает бесспорные налоговые обязанности по начислению НДС у лицензиата при приобретении им имущественных прав пользования ОИС.

Несмотря на обилие использованных грамматических конструкций, содержание норм ст. 146, 148 НК РФ не раскрывают должным образом такого неразрывного с объектом налогообложения понятия, как **оборот имущественных прав на ОИС** (применительно к обложению НДС). В отношении оборота имущественных прав на ОИС в одной и той же статье гл. 21 НК РФ (ст. 148), объектом налогообложения совершенно бессистемно называется: передача, предоставление патентов, лицензий, торговых марок (?), передача авторских прав и иных аналогичных прав; ... оказание услуг по передаче программ для ЭВМ и баз данных, по обработке информации и выполнению научно-

исследовательских и опытно-конструкторских работ. Дальнейшее изучение гл. 21 НК РФ, применительно к определению оснований налогообложения интеллектуальных продуктов обнаруживает еще один вид объекта обложения НДС: «операции ... по выполнению НИОКР» (подп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Можно сделать вывод, что содержание гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» не обеспечивает должной ясности и в том, что же подразумевается в законе под объектом обложения НДС в отношении различных видов сделок с разными видами интеллектуальных имущественных прав. Как представляется, такая ситуация не может быть признана нормальной, так как основания возникновения налоговых обязанностей не могут быть предметом дискуссий, а должны следовать только из содержания закона (норм Налогового кодекса РФ). Принципиально важно, чтобы обязанности налогоплательщика основывались на точной и, по возможности, краткой норме закона, а не на спорных толкованиях законодательства любыми лицами (в том числе, представителями государственных органов). Тем более, что в отношении обложения НДС оборота имущественных интеллектуальных прав на ОИС, принятие в НК РФ однозначных и четких формулировок, по нашему мнению, вполне возможно.

На сегодняшний день в отношении налога на добавленную стоимость есть не так много доступных для изучения научных исследований на уровне диссертаций (их примерно 3–4). По нашему мнению, наибольшую ценность представляет работа Р. Н. Шишкина<sup>1</sup>, в которой анализируется структура и действие правовых механизмов, обеспечивающих начисление НДС при передаче имущества, что является наиболее распространенным видом сделок, порождающих налоговые обязанности по данному виду налогообложения. Подобных исследований, посвященных системному анализу правового регулирования НДС до настоящего времени, не проводилось. Следует согласиться с мнением диссертанта, что правовое регулирование НДС на основе норм гл. 21 НК РФ не является в полной мере эффективным. При этом автор обращает внимание на несовершенство правовых норм, определяющих такие ключевые для налогоплательщика элементы, как **объект налогообложения и налоговая база**<sup>2</sup>. По нашему мнению, данные выводы в полной мере относятся и к такому специфическому сегменту установления налоговых обязанностей, как налогообложение оборота инновационных продуктов.

Кроме ст. 38 и 146 НК РФ, базовые нормативные предписания, определяющие основные признаки объекта налогообложения, содержатся и в ст. 39 НК РФ, на основе которых законодательно определяется сущность такого важного элемента налогообложения.

Следует обратить внимание и на то, что в общем случае объектом обложения НДС является только **передача**, а не любой переход имущественных прав (по тексту подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ), которые достаточно часто (и не всегда обоснованно) относят к услугам. Другими словами, если толковать зако-

---

<sup>1</sup> Шишкин Р. Н. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012.

<sup>2</sup> Там же. С. 3.

ходательство буквально, не всякое распоряжение исключительным правом, предусмотренное ГК РФ, подпадает под объект обложения НДС. Необходимо учитывать, что, к примеру, при реорганизации юридического лица происходит **переход**, а не передача исключительных прав (по тексту ст. 58 ГК РФ). Поэтому следует признать, что формулировка подп. 7 п. 2 ст. 146 НК РФ об освобождении от обложения НДС сделки по **передаче** имущественных прав организации ее правопреемнику не вполне корректна<sup>1</sup>.

Можно сделать промежуточный вывод, что содержание гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» не обеспечивает сегодня должной ясности в том, что же подразумевается в законе под **объектом обложения НДС** в отношении различных видов сделок с разными видами интеллектуальных имущественных прав.

Применительно к обложению НДС такого специфического объекта как имущественные права владельцев ОИС, Федеральная налоговая служба, ссылаясь на формулировки НК РФ, достаточно часто относит различные сделки по передаче имущественных прав к деятельности по оказанию (реализации) услуг. При этом фактически игнорируется содержание многочисленных формулировок ст. 146, 148 и 149 НК РФ. Как представляется, такое расширительное толкование закона, устанавливающего налоговые обязанности, недопустимо. Кроме того, нормы НК РФ не устанавливают различий в обложении НДС в зависимости от объема (и «качества») передаваемых прав<sup>2</sup>. Размер исчисляемого налога зависит только от полученного дохода, но практически никак не зависит от вида сделки<sup>3</sup> и от того, передается приобретателю исключительное право на ОИС, или имущественное право пользования. Применительно к обложению НДС, гл. 21 НК РФ указывает на целый ряд правовых оснований, которые можно квалифицировать как определенные юридически значимые действия (сделки), совершение которых, применительно к объектам гражданских прав, порождает налоговые обязанности. Наверное, различные виды сделок, результатом которых может быть переход объектов гражданских прав к иным владельцам, должны порождать и разные налоговые последствия. При этом гл. 21 НК РФ не содержит и признаков, позволяющих однозначно квалифицировать передачу имущественных прав на все виды ОИС, как реализацию услуги продавца покупателю или как передачу имущественных прав.

Так, в Письме Минфина России от 18.01.2006 г. № 03-04-08/12 передача права пользования товарным знаком квалифицируется как оказание услуг. В ряде случаев и передача имущественных прав, связанных с правом собственности на вещь или обязательственными отношениями, также приравнивается к оказанию услуг. Так, например, специалисты Минфина России в Письме от 10.09.2001 г. № 04-02-05/1/170 отметили, что при заключении договора финан-

---

<sup>1</sup> Злыгостев Н. Н. Проблемы налогового учета объектов интеллектуальной собственности и исключительных прав на них // Жилищно-коммунальное хоз-во: бух. учет и налогообложение. 2008. № 2. С. 26.

<sup>2</sup> Букина О., Грибоедова Т. Договор коммерческой концессии // Фин. газ. 2005. № 22.

<sup>3</sup> Письмо ФНС РФ от 31.03.2005 г. № 03-1-03/474/13.

сирования под уступку денежного требования (факторинга) финансовый агент оказывает клиенту (кредитору) финансовую услугу.

С учетом вышеизложенных обстоятельств, однако, представляется очевидным, что в ходе передачи исключительных прав на ОИС какой-либо созидательной деятельности сторонами не производится и никакого потребления материальных благ также не происходит. В то же время фактическим результатом сделки является передача на возмездной основе исключительного права на ОИС (а равно, имущественных прав пользования ОИС) от одного владельца к другому. Кроме того, специфическим свойством услуги является отсутствие возможности ее возврата<sup>1</sup>. Однако в сделках по передаче прав на ОИС, когда, к примеру, по лицензионному договору о передаче неисключительных имущественных прав на ОИС происходит передача этих прав иному правообладателю, реституция вполне допустима.

Как следует из общепринятого определения данного понятия, **услуга** как таковая не имеет вещественного результата (по содержанию п. 5 ст. 38 НК РФ), обладает свойством неосвязаемости, трудностью обособления и неотделимостью от источника. Кроме того, услуга тесно связана с личностью исполнителя, а достигнутый результат не является элементом услуги и не может быть гарантирован исполнителем<sup>2</sup>.

Л. Санникова в своем исследовании понятия «услуга»<sup>3</sup> (применительно к аспектам гражданского права) отмечает, ссылаясь на изученные источники, что в правовой литературе насчитывается порядка 10 классификаций разновидностей услуг<sup>4</sup>, которые имеют не менее 20 соответствующих критериев для идентификации такого рода деятельности<sup>5</sup>. Однако ни в одной из изученных публикаций посвященных данной тематике, вообще не упоминается такой специфический вид услуг, как передача имущественных прав на ОИС. Кроме того, определение данного понятия в п. 5 ст. 38 НК РФ не позволяет предположить связь между услугой и передачей имущественных прав на ОИС. Арбитражная практика по данному вопросу довольно скудна по объему и пока ничего не содержит по части оборота такого рода прав. Исходя из трактовки термина «услуга» приведенной в ст. 38 Кодекса, ФАС Московского округа, например, в Постановлении от 24.05.2001 г. по делу № КА-А40/2577-01 указал<sup>6</sup>: «... понятие

---

<sup>1</sup> Тарасов Д. Недействительность сделок: правовая основа и налоговые последствия // Фин. газ. 2005. № 5.

<sup>2</sup> Брагинский М. И., Витрянский В. В. Договорное право. М.: Статут, 2002. Кн. 3: Договоры о выполнении работ и оказании услуг. С. 221; Сироткина А. А. Договор оказания медицинских услуг, особенности правового регулирования. М.: Статут, 2004. С. 8; Степанов Д. И. Услуга как объект гражданских прав. М.: Статут, 2005. С. 61.

<sup>3</sup> Санникова Л. В. Услуги в гражданском праве России [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>4</sup> Например, Степанов Д. И. Услуги как объект гражданских прав // Рос. юст. 2000. № 2. С. 21.

<sup>5</sup> Шаблова Е. Г. Перспективы развития правового института возмездного оказания услуг // Журн. рос. права. 2002. № 1. С. 64.

<sup>6</sup> Постановление от 27.02.2004 г. по делу № Ф09-505/04-АК // СПС «КонсультантПлюс».

услуги, предусмотренное в налоговом законодательстве, соответствует и распространяется также и на деятельность по сдаче имущества в аренду, регулируемую гражданским законодательством».

Однако из последующих разъяснений Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ (далее – ВАС РФ), следует, что ссуда признается передачей (получением) имущественного права для целей исчисления налога на прибыль (Информационное письмо ВАС РФ от 22.12.2005 г. № 98).

Данная точка зрения, к сожалению, признана предпочтительной и подтверждается целым рядом судебных решений. В качестве примера можно привести Постановления ФАС Московского округа от 28.06.2005 г. по делу № КА-А40/5501-05<sup>1</sup>, ФАС Московского округа от 31.07.2002 г. по делу № КА-А40/4936-02<sup>2</sup> и ФАС Северо-Западного округа от 20.02.2001 г. по делу № А56-24227/00<sup>3</sup>.

Исходя из содержания ст. 148 НК РФ можно предположить, что под понятием услуга законодатель подразумевает оборот отдельных видов прав на неохранные РИД, которые хотя и достаточно близки по своим признакам к объектам интеллектуальных прав, но их признаки не всегда соответствуют признакам ОИС. Так, например, под данную категорию подпадает деятельность по сбору различного рода информации, которая является необходимыми для хозяйствующего субъекта сведениями, но которые, однако, не могут быть отнесены к категории охраняемых РИД. В настоящее время сбор и обработка различных по своему содержанию информационных продуктов стали широко распространенным видом сделок. Как это уже отмечалось ранее, особенность информационных объектов состоит в том, что они могут существовать как на материальном носителе – в виде печатной продукции, лазерных дисков, аудио- и видеокассет, так и в нематериальной форме (например, как компьютерные файлы, т. е. совокупность закодированной в памяти ЭВМ информации и ее элементов).

Как справедливо отмечают специалисты в области гражданского права, понятие услуги (в целом) как объекта гражданских прав, в сравнении с определением данного понятия в ст. 38 НК РФ, не отличается сегодня определенностью и нуждается в специальном исследовании<sup>4</sup>. По этой причине, наверное, нет достаточных оснований отождествлять возмездную или безвозмездную передачу любого объема имущественных прав на ОИС иному владельцу с оказанием услуги. Поэтому относимость грамматических конструкций, примененных в ст. 146, 148 НК РФ к сделкам такого рода представляется достаточно сомнительной.

Далее в ст. 149 НК РФ «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)» законодатель дает перечень видов сделок, освобождаемых от НДС, тем самым, очевидно, подразумевая, что иные

---

<sup>1</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> Там же.

<sup>3</sup> Там же.

<sup>4</sup> Нестеров А. В. О теории услуг // Современное право. 2006. № 2. С. 59; Андреев Ю. Н. Услуги как объект гражданских прав // Современное право. 2006. № 2. С. 77–81.

действия с различными объектами гражданских прав подлежат налогообложению. Применительно к категории **имущественных прав**, возникающим из различных оснований, обложению НДС на территории РФ не подлежит передача:

1) Долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и инструментов срочных сделок (подп. 12, п. 2);

2) Исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных РИД на основании лицензионного договора (подп. 26, п. 2);

Кроме того, в соответствии **подп. 16, 16.1, п. 3 ст. 149 НК РФ** не подлежит обложению НДС выполнение организациями отдельных видов работ, в частности, НИОКТР, относящихся к созданию новой продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав НИОКТР включаются следующие виды деятельности:

- разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;
- разработка новых технологий, т. е. способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);
- создание опытных, т. е. не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации<sup>1</sup>.

Нетрудно заметить, что в ст. 146, 148 и 149 НК РФ законодатель прямо или косвенно указывает на операции по передаче имущественных прав как на **ОИС** (запатентованные изобретения, товарные знаки, программы для ЭВМ, базы данных и т. п.), так и на преимущественно **неохраняемые режимом исключительных прав объекты** (результаты НИОКТР, процессы производства и т. п.). Кроме того, в законе фактически подразумеваются операции по передаче и таких объектов вещных прав, как материализованные **опытные образцы** (объекты вещных прав), созданные в результате опытно-конструкторских работ.

Кроме правового механизма, устанавливающего обязанности по уплате НДС в отношении оборота различных видов имущественных прав, уместно отметить существующую неопределенность в содержании гл. 21 НК РФ в отношении оборота **нематериальных активов** (НМА). В целом в гл. 21 об НМА упоминается 7–8 раз, однако, практически вне связи с объектом налогообложения (в ст. 146, 158, 162.1, 167, 170, 171, 172, 174.1 НК РФ). Притом что отождествлять

---

<sup>1</sup> По мнению В. И. Еременко, содержание подп. 16. п. 3 ст. 149 НК РФ, предоставляющим льготу по НДС, если выполнение НИОКР осуществляется за счет бюджетных средств и средств фондов, **способствует консервации технологической отсталости** российского производства и эта норма должна быть исключена из НК РФ (Еременко В. И. О налоговом законодательстве России в сфере инновационной деятельности // Законодательство и экономика. 2011. № 10. С. 31).

понятие НМА с таким понятием, как исключительные права на ОИС (на основе которых они преимущественно создаются), нет достаточных оснований.

Как это уже было отмечено ранее, по тексту перечисленных выше норм НК РФ, оборот имущественных прав на ОИС называется в законе по-разному: в одном случае – передача прав, в другом – оказание услуг. Причем в дальнейшем тексте гл. 21 НК РФ акценты на оказание услуг существенным образом усиливаются. Так, в ст. 154 Кодекса «Порядок определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг)», в п. 1,2, указывается, что налоговая база определяется как «стоимость ... услуг».

Кроме того, в **п. 8 ст. 162.1 НК РФ** «Особенности налогообложения при реорганизации организаций» речь идет не только о передаче имущественных прав, но и о **передаче НМА**, принадлежащих организации. Причем, определение сущности оборота НМА применительно к гл. 21 НК РФ – в отношении данных объектов не уточняется. По нашему мнению, такая лаконичность закона представляется неоправданной ввиду существующей сложности регулируемого объекта. Несмотря на то, что в соответствии с п. 3 ст. 257 НК РФ под НМА понимаются, в основном, **исключительные права на ОИС**, подп. 6 абз. 3 указывает на такую не вполне понятную основу НМА, как «владение ... секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта». Кроме того, учетной единицей НМА может быть и деловая репутация организации (отнесенная ст. 150 ГК РФ к нематериальным благам).

Таким образом, в нормах НК РФ, устанавливающих налоговые обязанности владельцев различных видов инноваций применительно к начислению НДС, просматривается неполнота и неоднозначность формулировок, порождающая противоречия при толковании норм гл. 21 Кодекса.

На основании подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ местом реализации услуг признается Россия, если их приобретатель ведет свою деятельность на данной территории. Соответственно, лицензионные платежи, выплачиваемые, к примеру, российской организацией иностранной компании, подлежат обложению НДС. В силу положений ст. 161 НК РФ российские организации, которым иностранные лица оказывают услуги (местом реализации которых признается территория России), являются налоговыми агентами, обязанными исчислять и уплачивать в бюджет НДС, как потребители оказанных услуг. Причем НДС, удержанный с иностранной организации, перечисляется в бюджет одновременно с перечислением денег контрагенту (п. 4 ст. 174 НК РФ). Уплаченные в бюджет суммы НДС предприятие – налоговый агент имеет право принять к вычету.

Таким образом, российская организация, уплатившая в бюджет суммы НДС при приобретении имущественных прав на ОИС, может использовать налоговый вычет в том же периоде, когда налог был уплачен, при наличии соответствующих документов<sup>1</sup>.

В то же время для процедур налогообложения, наверное, должны иметь значение и возможности учитывать приобретенные имущественные права на

---

<sup>1</sup> Цыб А. В. Неисключительные права на объекты интеллектуальной собственности: налогообложение лицензионных платежей // Фин. и бух. консультации. 2008. № 1. С. 22.

балансах организаций в качестве единиц бухгалтерского учета. Это связано с тем, что некоторые приобретаемые организацией имущественные права на ОИС, фактически не могут быть переведены в категорию НМА из-за различий в содержании нормативных документов по организации бухгалтерского учета. Так, например, в составе НМА частного предпринимателя, как это указано в п. 28 приказа Минфина РФ от 13.08.2002 г. № 86н, может быть учтено и **владение информацией**. Правовое значение такой формулировки, однако, вызывает в настоящее время обоснованные сомнения, так как информация исключена из перечня объектов гражданских прав (по тексту действующей редакции ст. 128 ГК РФ).

Можно предположить, что если владелец (правообладатель) реализует имущественные права, не используемые им в производстве, или не учтенные в организации в виде единицы НМА по другим причинам, у него фактически происходит не реализация актива, а передача на возмездной основе принадлежащего ему имущественного права. Тем не менее в результате таких действий у организации возникает доход. Порядок отражения операций, связанных с передачей ограниченных прав использования ОИС, регулируется ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», в котором определено, что данные права, предоставленные организацией-правообладателем в пользование другой организации (при сохранении первой организацией исключительных прав на ОИС), не списываются с баланса правообладателя, а подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете этой организации.

При этом доходы, получаемые организацией за счет возмездной передачи ограниченных имущественных прав, следующих из факта обладания ОИС (когда это не является предметом деятельности организации), относятся к операционным доходам. В том случае, если передача прав является для организации преимущественным видом деятельности, ее выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью<sup>1</sup>.

В то же время некоторые авторы высказывают и иную точку зрения: в соответствии со смыслом гл. 21 НК РФ, обложению НДС подлежат все патентно-лицензионные операции<sup>2</sup>. Что представляется сомнительным, так как налоговые обязанности, должны следовать только из содержания закона (НК РФ), а не на основе спорных толкований законодательных норм.

Согласно подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ местом реализации признается территория РФ, в случае, если приобретатель осуществляет деятельность на территории РФ (имея легальную оргструктуру и соответствующую государственную регистрацию). В результате такой сделки исключительные права правообладателя на ОИС прекращаются, полностью перемещаясь во владение приобретателя. Если же заключается договор, предусматривающий передачу определенного объема прав использования ОИС, который определяется содержанием лицензи-

---

<sup>1</sup> Мартынова Т. А. Поступление и передача имущественных прав по лицензионному договору: бухгалтерский учет и налогообложение // Современный бухучет. 2004. № 9. С. 17.

<sup>2</sup> Панченко Т. М. Передача и поступление неисключительных прав на нематериальные активы // Аудиторские ведомости. 2001. № 10.

онного договора, правообладатель остается прежним и его права «держателя актива» не утрачиваются.

Налоговое законодательство в сфере НДС, действовавшее до 1 января 2006 г., предусматривало различные процедуры определения места реализации услуг по передаче или переуступке имущественных прав на ОИС. В настоящее время согласно положениям Закона от 22.07.2005 г. № 119-ФЗ, определение места реализации услуг по передаче (переуступке) как исключительных, так и неисключительных прав на использование ОИС осуществляется по месту нахождения покупателя таких услуг<sup>1</sup>.

Тем не менее данное разъяснение Федеральной налоговой службы выглядит не вполне корректным и порождает ряд вопросов. Грамматическая конструкция, примененная в ст. 148 НК РФ, представляется неоправданно сложной и недостаточно конкретной. Кроме того, буквальное толкование содержания подп. 4–5 п. 1 ст. 148 НК РФ не вполне соответствует смыслу, который усматривают в нем правоприменители.

Содержание подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ указывает на такое достаточно очевидное обстоятельство, что если приобретатель имущественного права на ОИС осуществляет деятельность (надо полагать, предпринимательскую) на территории РФ, то местом реализации данной услуги должна считаться территория России. При этом, однако, из данной нормы не следует, что если приобретатель имущественных прав заключает с правообладателем лицензионный договор на использование прав на ОИС, то эти действия не должны считаться местом реализации услуг такого рода.

По нашему мнению, изложение правового материала в отношении объектов обложения НДС различных видов имущественных прав на ОИС и методологии определения налоговой базы, по тексту норм гл. 21 НК РФ, должно быть признано неприемлемым и требующим немедленной корректировки. Кроме того, ввиду того, что разные виды имущественных прав на ОИС обладают разной степенью товарности, объем обложения НДС в отношении имущественных прав пользования, исключительных прав на ОИС и в отношении созданных на их основе НМА – должен быть, наверное, дифференцирован, т. е. регулироваться разными ставками НДС.

В связи с избыточной сложностью положений гл. 21 НК РФ, регулирующих обложение НДС имущественных прав на ОИС, неизбежно возникают трудности в правоприменении. Так, например, организация-патентообладатель, владеющая патентом на промышленный образец, заключила в 2007 г. с другой организацией договор, в соответствии с которым предоставила последней исключительное право на использование промышленного образца. Согласно договору, пользователь осуществляет лицензионные платежи за использование промышленного образца. Возникает вопрос: являются ли объектом обложения НДС платежи за использование промышленного образца.

---

<sup>1</sup> Именно таким образом разъясняет данное положение закона Минфин РФ в Письме от 18.01.2006 г. № 03-04-08/12.

Ответ на данный вопрос требует обращения к содержанию подп. 1 п. 1 ст. 146 (который определяет объект обложения НДС) и подп. 17 п. 2 ст. 149 (определение места реализации услуг) гл. 21 НК РФ. Из норм ст. 13 действовавшего в тот момент Патентного закона РФ следовало, что платеж лицензиару, уплачиваемый лицензиатом по лицензионному договору, является не лицензионным сбором, а платой по гражданско-правовому договору и, соответственно, не подпадает под действие подп. 17 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Кроме того, в Определении Конституционного Суда РФ от 12.05.2003 г. № 253-О<sup>1</sup>, со ссылкой на ст. 146 НК РФ, указано, что с 01.01.2001 г., в связи с введением в действие части второй НК РФ, объектом обложения по НДС признаются операции по реализации на территории РФ товаров, выполненных работ, оказанных услуг, к числу которых отнесена и **передача имущественных прав**. Притом, что освобождение от уплаты НДС при патентно-лицензионных операциях, связанных с передачей имущественных прав на ОИС, положениями гл. 21 НК РФ не предусмотрено<sup>2</sup>.

Следует также учитывать, что применительно к обороту имущественных прав на ОИС существует и проблема пределов осуществления гражданских прав. Так, например, в соответствии с п. 3 ст. 1358 ГК РФ, объекты патентных прав признаются использованными в продукте или способе, если использован каждый признак данного ОИС, указанный в формуле изобретения, полезной модели или перечне существенных признаков промышленного образца. Таким образом, если в конечном изделии (товаре), производимом и реализуемом лицензиатом, будет использоваться техническое или дизайнерское решение (промышленный образец), охраняемое патентом, имущественные права пользования ОИС должны быть подтверждены заключением лицензионного договора с правообладателем<sup>3</sup>.

Необходимо отметить, что обложение НДС передачи таких видов инноваций, как неохранные РИД, исключительные и ограниченные имущественные права на ОИС, а также НМА, требуют, безусловно, **дифференцированных подходов**. Тем не менее, несмотря на ряд отмеченных выше проблем, возникающих с обложением НДС имущественных прав на ОИС и сходных с ними видами интеллектуальных продуктов, в последние годы в отношении них сложился достаточно большой объем правоприменительной практики (в связи с обложением НДС). При этом, имеющие место противоречия налогового законодательства, разрешаются при этом, как правило, на основе разъяснений в Информационных письмах Минфина и ФНС РФ, содержание которых, однако, не всегда совпадает со смыслом норм НК РФ.

---

<sup>1</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> Следует учитывать и последующие изменения нормативной базы: в соответствии с принятыми Законом от 19.07.2007 г. № 195-ФЗ поправками в ст. 149 НК РФ (подп. 26 п. 2), предусматривается освобождение от уплаты НДС операций по передаче большинства видов объектов промышленной собственности и в том числе исключительных и неисключительных прав на промышленный образец.

<sup>3</sup> Пыльнев Ю. А., Павлюченко И. В. Лицензионно-договорные отношения при передаче патентных прав // Патенты и лицензии. 2007. № 11. С. 32.

Для определения оснований уплаты НДС важным условием является определение предмета реализации, т. е. установление, является ли данный предмет товаром, работой или услугой. Этот вопрос приобретает, к примеру, особое значение при реализации информационных продуктов (например, программного обеспечения для ЭВМ) российскими компаниями за рубеж, поскольку экспорт таких **товаров** облагается НДС по ставке 0 % (п. 1 ч. 1 ст. 164 НК РФ), а экспорт **услуг**, местом реализации которых в соответствии со ст. 148 НК РФ признается Россия, облагается НДС по ставке 18 %.

Вне зависимости от формы, которую принимает информационный продукт, – материальной (носитель с записанной на нем информацией) или нематериальной (компьютерный файл), этот продукт должен быть идентифицирован, наверное, одинаково – как товар. Такое предположение основывается на том, что информационный продукт не может быть **работой**, так как он реализуется уже в законченном виде, и осуществление деятельности по его предоставлению в данном случае не играет ключевой роли в определении характера сделки. Реализация информационного продукта не может являться также и **услугой**, поскольку, даже если продукт реализуется в нематериальной форме (например, файл с музыкальным произведением, который отправляется покупателю по сети Интернет), он не потребляется в процессе осуществления деятельности по его предоставлению. Именно поэтому информационный продукт должен быть отнесен к товарам, хотя он и не соответствует признакам имущественных объектов.

Однако налоговые органы достаточно часто трактуют нормы Общей части НК РФ несколько иначе. Так, в Письме УМНС России по г. Москве от 17.03.2000 г. № 15-08/9924 разъяснялось, что реализация программного продукта с доставкой посредством телекоммуникационных систем связи должна приравниваться к оказанию услуги. Следовательно, реализация любых информационных продуктов, доставляемых покупателю в электронной форме за границу, также может быть квалифицирована российскими налоговыми органами как оказание услуг. В этих случаях требуется уплатить НДС, хотя, в случае, если информационные продукты доставляются покупателю на материальном носителе, НДС взимался бы по ставке 0 %.

В качестве еще одного примера подобной дискриминации оборота информационных продуктов, представленных в нематериальной форме, можно назвать п. 1 примечания к Постановлению Правительства РФ от 23.01.2003 г. № 41 «О перечне видов периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, облагаемых при их реализации налогом на добавленную стоимость по ставке 10 %»<sup>1</sup>. В соответствии с данным документом, к книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, не относится **книжная продукция**, распространяемая по сети Интернет. Таким образом, при доставке, к примеру, учебника, отпечатанного на

---

<sup>1</sup> СЗ РФ. 2003. № 4. Ст. 338.

бумаге – будет применяться ставка НДС 10 %, а при пересылке того же учебника в форме файла (через компьютерную сеть), НДС составит уже 18 %<sup>1</sup>.

При этом следует учитывать, что сейчас, в соответствии с позицией Минфина РФ, сделки по продаже программных продуктов оптом и в розницу, когда их предметом являются так называемые оберточные (упаковочные) лицензии на программный продукт, все же являются, по мнению финансистов, объектом, облагаемым НДС (об этом говорится в Письмах Минфина РФ от 02.11.2009 г. № 03-07-11/280, от 09.11.2009 г. № 03-07-11/287, от 25.06.2008 г. № 03-07-07/70, от 29.12.2007 г. № 03-07-11/649, от 21.02.2008 г. № 03-07-08/36, от 01.04.2008 г. № 03-07-15/44 и др.). По этой причине, очень важно уяснить разницу между различными видами договоров купли-продажи программных продуктов, а также лицензионными и сублицензионными договорами. Это необходимо потенциальным налогоплательщикам, заинтересованным в снижении налоговых рисков, из-за неправильного применения льготы. Кроме того, налогоплательщику следует четко уяснить различия между договором отчуждения исключительных прав на ОИС и договором подряда по изготовлению программного продукта, так как договоры подряда однозначно не попадают под действие налоговой льготы<sup>2</sup>.

Таким образом, если покупатель приобретает компьютерную программу (произведение) на магнитном или оптическом носителе (или – ином материальном носителе), то к нему не переходит авторское право на программу, являющуюся интеллектуальным продуктом (ОИС). Суд также отмечает, что, поскольку покупатель приобретает право использования программы в своей деятельности, эта деятельность подпадает под режим налогообложения услуг в соответствии с п. 1 ст. 148 НК РФ. Однако покупатель в случае экспорта не осуществляет деятельность на территории России, притом, что объект обложения НДС возникает только в том случае, если покупатель работает на территории нашей страны. Поэтому, делает вывод суд, с экспорта компьютерных программ (в том смысле, что компакт-диск с записанной на нем программой не должен отождествляться с товаром) НДС платить не надо, а значит, и правила о возмещении налога (НДС) к нему не применяются.

Тем не менее судебные споры в данной сфере продолжают разрешаться неоднозначно. Так, Арбитражный суд первой инстанции решением от 08.08.2006 г. по делу № А56-10555/2006<sup>3</sup> удовлетворил требования общества «Ассоциация ВАСТ». Арбитры установили, что предметом экспорта в данном случае был товар в виде компакт-диска с содержащейся на нем информацией. Судьи также сослались на то, что программа для ЭВМ, воспроизведенная в любой материальной форме или записанная на материальном носителе информа-

---

<sup>1</sup> Васильева Н. М. Налоговые и таможенные аспекты правового регулирования сделок с информационными продуктами осуществляемые посредством сети Интернет, в России // *Налоги*. 2007. № 1. С. 23.

<sup>2</sup> Кисурин К. Налоговые риски применения льготы по НДС при приобретении программных продуктов // *Фин. газ*. 2008. № 31.

<sup>3</sup> СПС «КонсультантПлюс».

ция, являющаяся собственностью организации, включается в состав ее имущества и может быть товаром.

Определенные затруднения возникают и при определении места реализации работ (услуг). В Письме Минфина РФ от 12.09.2007 г. № 03-07-08/255 разъясняется ситуация, когда российская организация по договору с организацией-нерезидентом выполняет работы (услуги) по разработке программ для ЭВМ и баз данных. Результаты работ (услуг) при этом, в электронном виде передаются через сеть Интернет. Возникают вопросы: Как должно определяться место реализации указанных работ (услуг)? Подлежат ли указанные работы (услуги) обложению НДС? Если нет, то какими документами подтверждается отсутствие объекта обложения НДС на территории РФ?

А в случае, если российская **организация купит права у иностранца**, ей нужно будет удержать НДС как налоговому агенту (п. 2 ст. 161 НК РФ). Таким образом, продавец получит на 18 % меньше, чем указано в договоре. Если же российская организация продает имущественные права за рубеж, то удерживать налог не нужно при наличии двух условий: 1) приобретателем является иностранная компания; 2) эта компания не является резидентом России (на основе подп. 4 п. 1, подп. 4 п. 1.1 ст. 148 НК).

Что касается вопроса определения места реализации, к примеру, «услуг (работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации» (подп. 4 п. 1 ст. 148 НК), то их также следует определять «по покупателю».

Таким образом, местом реализации работ (услуг) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных и информационных продуктов), выполняемых (оказываемых) российской организацией иностранному лицу, не осуществляющему деятельность на территории РФ, территория России не признается. И указанные работы (услуги) объектом обложения НДС на территории Российской Федерации не являются (как отмечено в Письме Минфина РФ от 9.10.2007 г. № 03-07-08/294).

В соответствии с разъяснениями Федеральной налоговой службы<sup>1</sup>, местом осуществления деятельности покупателя считается территория РФ в случае **фактического присутствия** покупателя работ (услуг) на территории РФ на основе госрегистрации организации или индивидуального предпринимателя, а при ее отсутствии – на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги) выполнены или оказаны через это постоянное представительство).

При этом положение указанной нормы применяется и при оказании услуг по обработке информации (хотя данные действия, по нашему мнению, не должны отождествляться с созданием ОИС или местом передачи имущественных прав). К услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению ее сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и

---

<sup>1</sup> Письмо Управления ФНС по г. Москве от 21.03.2007 г. № 19-11/16478.

предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации.

Попутно следует заметить, что действующая редакция ст. 148 НК РФ не уточняет, изменился ли порядок определения места реализации при разработке программ для других видов техники (не являющейся ЭВМ)<sup>1</sup>. Поэтому, если разработчик создает программный продукт, обеспечивающий, например, функционирование игровых автоматов, место реализации его надо определять, как и раньше – «по продавцу» (подп. 5 п. 1 ст. 148 НК).

Изменения коснулись также и определения места реализации процедур **обработки информации и оказания маркетинговых услуг**: с 1 января 2006 г. оно также определяется «по покупателю» (подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ). Ранее такого понятия как «маркетинговые услуги» в НК РФ не было. Сегодня из Закона следует, что если иностранная компания оказывает российской организации маркетинговые услуги, то с их стоимости следует удерживать НДС. Если же российская компания проводит маркетинговые исследования для иностранной организации, то НДС начислять не требуется.

В соответствии с п. 4 Положения по бухгалтерскому учету нематериальных активов (ПБУ 14/2007), «произведения науки, литературы и искусства, программы для ЭВМ ...» при соблюдении указанных в данном документе условий, могут быть признаны НМА организации. Несколько отличающийся по содержанию перечень объектов, которые могут быть идентифицированы у владельца в качестве НМА в налоговом учете, приведен и в п. 3 ст. 257 НК РФ. Применительно к объектам авторских прав, к таковым могут быть отнесены (по тексту НК РФ) только исключительные права на программное обеспечение для ЭВМ и на базы данных. Следует, однако, учитывать, что перечень, приведенный в п. 3 ст. 257 НК РФ является открытым, т. е. вполне допустимо, что хозяйствующий субъект имеет возможность учесть в целях налогового учета в составе НМА организации исключительные имущественные права и на иные объекты<sup>2</sup>.

Как это уже отмечалось ранее, обязанность уплачивать НДС при передаче имущественных прав на ОИС существенным образом зависит **от вида договора**, посредством которого это право передается. Так, в соответствии с Федеральным законом от 19.07.2007 г. № 195-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности», с 1 января 2008 г. освобождается от обложения НДС передача исключительных прав на ряд основных объектов промышленной собственности, а также передача прав на использование указанных охраняемых РИД на основании лицензионного договора (на основе подп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ).

---

<sup>1</sup> Бурова Т. Место реализации для НДС не важно // Расчет. 2006. № 1. С. 34.

<sup>2</sup> Гоз А. М. Учет авторских прав на литературное произведение // Рос. налог. курьер. 2004. № 15. С. 19; Арутюнова О. Л. Применение ПБУ-18/02 в учете нематериальных активов // Рос. налог. курьер. 2004. № 21. С. 34; Супотницкий О. В. Вопрос-ответ // СПС «КонсультантПлюс».

При этом не подлежит обложению НДС, в соответствии с разъяснениями Минфина РФ, данными в Письмах от 25.12.2007 г. № 03-07-11/640 и от 30.01.2008 г. № 03-07-07/06, передача прав на использование указанных РИД на основании сублицензионного договора<sup>1</sup>, даже в случае, если такой договор был заключен до 1 января 2008 г. (в этом случае, однако, принципиальное значение имеет момент передачи приобретенных имущественных прав)<sup>2</sup>. Пунктом 1 ст. 1238 ГК РФ предусмотрено, что при письменном согласии лицензиара, лицензиат может по договору предоставить право использования охраняемого РИД другому лицу (сублицензионный договор). При этом на основании п. 5 данной статьи к сублицензионному договору применяются правила ГК РФ о лицензионном договоре.

Специалисты Минфина РФ проанализировали ряд обращений налогоплательщиков по вопросам применения НДС в связи с вступлением в силу с 1 января 2008 г. нормы, предусмотренной п. 1 ст. 1 Федерального закона от 19.07.2007 г. № 195-ФЗ, и в своем Информационном Письме от 29.12.2007 г. № 03-07-11/648 сообщили следующее.

В соответствии с разъяснением Минфина РФ, от обложения НДС могут быть «освобождены передача исключительных прав на ... программы для ЭВМ, базы данных ... а также передача прав на использование указанных РИД на основании лицензионного договора». В другом Письме уточняется, что не предусмотрено освобождения от обложения НДС операций по выполнению работ по созданию программ для ЭВМ в целом или отдельных частей таких программ, оказываемых по договорам подряда, которые не сопровождаются передачей прав на использование РИД. В связи с этим данные операции облагаются НДС в общеустановленном порядке<sup>3</sup>.

При установлении обязанностей по оплате НДС при реализации в оптовой и розничной торговле экземпляров программ для ЭВМ и баз данных в товарной упаковке, следует учитывать, что условием применения освобождения, предусмотренного вышеназванной нормой Закона № 195-ФЗ, является наличие на момент передачи имущественных прав лицензионного договора на ОИС в письменной форме<sup>4</sup>.

Существует точка зрения<sup>5</sup>, что НДС не подлежит начислению и в случае, когда созданное правообладателем программное обеспечение для ЭВМ передается пользователю в электронной форме, для последующего тиражирования экземпляров копий (такая форма передачи программного продукта используется

---

<sup>1</sup> Это точка зрения высказывалась неоднократно в Письмах Минфина от 25.12.2007 г. № 03-07-11/640, от 14.02.2008 г. № 03-03-08/32, от 19.02.2008 г. № 03-07-11/68 и др.

<sup>2</sup> Письмо Минфина РФ от 17.03.2008 г. № 03-07-07/43.

<sup>3</sup> Письмо Минфина РФ от 04.01.2008 г. № 19-11/9666. Кроме того, данная точка зрения была подтверждена и в Письмах Минфина от 02.10.2008 г. № 03-07-07/96 и от 03.02.2009 г. № 03-07-07/04.

<sup>4</sup> Караваев Е. М. Сбой программы // Учет. Налоги. Право. 2005. № 34. С. 41; Анищенко А. В. Программное обеспечение и налогообложение // Налог. вестн. 2010. № 4. С. 72.

<sup>5</sup> Фиш Н. А. НДС при передаче прав на использование программных продуктов // Новое в бух. учете и отчетности. 2008. № 5. С. 18.

обычно, когда правообладателем является иностранная организация). Данное мнение вполне совпадает с позицией Минфина РФ<sup>1</sup>, который в одном из Писем приводит перечень операций, не подлежащих обложению НДС:

– передача прав на использование РИД на основании лицензионных (сублицензионных) договоров, составленных в порядке, предусмотренном ГК РФ, а именно, передача указанных прав на основании как исключительной, так и простой (неисключительной) лицензии;

– передача прав на использование программ для ЭВМ и баз данных на основании лицензионных (сублицензионных) договоров независимо от государственной регистрации исключительных прав на такие программы и базы.

При этом делается оговорка, что в договоре по передаче имущественных прав на программное обеспечение должна быть учтена и стоимость носителей, на которых отражен программный продукт. Данное замечание представляется существенным, так как в законе № 195-ФЗ ничего не сказано об освобождении от обложения НДС материальных носителей, в которых выражен программный продукт<sup>2</sup>.

Тем не менее, как разъясняют налоговые органы<sup>3</sup>, при применении поправок к ст. 149 НК РФ необходимо учитывать, что освобождение от обложения НДС операций по оказанию услуг по договорам подряда (в рамках которых, к примеру, осуществляется поставка программного обеспечения), и услуг, связанных с использованием этого программного обеспечения, а также при реализации программного обеспечения посредством договоров купли-продажи, – вышеуказанной нормой Закона не предусмотрено<sup>4</sup> (и данная точка зрения представляется вполне обоснованной<sup>5</sup>). Таким образом, вышеперечисленные операции подлежат обложению НДС в общем порядке.

Следует также учитывать, что налоговые риски при обороте программного обеспечения могут иметь место в самых различных ситуациях. Так, например, заключение сублицензионного договора возможно только при наличии письменного согласия «первичного» правообладателя. По этой причине многие компании при осуществлении предпринимательской деятельности прибегают к заключению **посреднических договоров**. В некоторых случаях это действительно оправданно и ведет не только к снижению расходов и увеличению прибыли компании-налогоплательщика, но и позволяет экономить на налогах. Однако лицензиату (пользователю) необходимо иметь в виду, что, предоставляя право пользования по сублицензионному договору, он несет ответственность и за действия сублицензиата.

---

<sup>1</sup> Письмо Минфина РФ от 01.04.2008 г. № 03-07-15/44.

<sup>2</sup> Яковлева О. А. Программы для ЭВМ: новеллы законодательства // Фин. и бух. консультации. 2008. № 3. С. 43.

<sup>3</sup> Кораблев П. Вопрос-ответ // Фин. газ. Регион. вып. 2008. № 10.

<sup>4</sup> Письмо Минфина РФ от 12.05.2008 г. № 03-07-08/110.

<sup>5</sup> Курбангалеева О. А. НДС при передаче программ для ЭВМ и баз данных: что сказал Минфин России // Фин. и бух. консультации. 2008. № 4. С. 17.

В Письме от 28.02.2008 г. № 03-07-08/48 Минфин РФ разъяснил, что если программы для ЭВМ и базы данных реализуются в оптовой и розничной торговле на основании лицензионного договора, либо договора о передаче исключительных прав, заключенных в письменной форме, эти действия подпадают под льготу по ст. 149 НК РФ (эти льготы касаются и сублицензиатов, на что прямо указывается в Письме Минфина РФ от 25.12.2007 г. № 03-07-11/640). Такой вывод основывается на содержании п. 5 ст. 1238 ГК РФ.

Отметим, что операции по лицензионным договорам, освобождаемые от обложения НДС, поименованы непосредственно в Налоговом кодексе РФ. При этом отказаться от применения льгот налогоплательщики не вправе. Таким образом, под освобождение от обложения НДС не подпадает передача исключительных прав по агентскому договору, а также договору подряда (субподряда) на изготовление программ и баз данных для ЭВМ и иным договорам, не поименованных в ст. 149 НК РФ.

В то же время, в соответствии с другим разъяснением Минфина РФ, данном в Письме от 06.06.2007 г. № 03-07-08/144, работы по тестированию, адаптации и модификации программ для ЭВМ, выполняемые российской организацией для иностранной организации, можно рассматривать для целей НДС и как вспомогательные работы по отношению к основным (работам по разработке программ для ЭВМ). Учитывая, что все указанные работы выполняются российской организацией, местом реализации таких вспомогательных работ территория РФ не является и, соответственно, операции по реализации данных работ обложению НДС на территории России не подлежат.

В качестве примера в аспектах установления правовых оснований по начислению НДС представляет интерес процедура передачи имущественных прав на товарный знак (далее – ТЗ) по лицензионному договору<sup>1</sup>.

В соответствии с нормами п. 1 ст. 66. 1 ГК РФ, п. 2 ст. 34 Федерального закона от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» и п. 1 ст. 15 Федерального закона от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», исключительные имущественные права на ОИС, в том числе, исключительные права на ТЗ, могут быть, например, внесены в уставный (складочный) капитал организации в качестве вклада учредителя. В соответствии со ст. 1235 ГК РФ правообладатель может предоставить пользователю и определенный объем неисключительных прав на использование принадлежащих ему имущественных прав на ТЗ по лицензионному договору.

*Учет прав на ТЗ у передающей стороны.*

Поскольку формирование уставного капитала происходит на основании учредительного договора, а передача неисключительных прав на использование ТЗ производится на основании лицензионного договора, оформление операции по передаче имущественного права происходит путем составления смешанного договора, так как п. 3 ст. 421 ГК РФ позволяет при составлении договоров включать в основной договор элементы и иных видов договоров.

---

<sup>1</sup> Панченко Т. Передача в уставной (складочный) капитал права на использование товарного знака // Аудиторские ведомости. 2001. № 10.

Таким образом, для правильного оформления сделки по передаче прав на ТЗ в уставный капитал создаваемой организации, в учредительном договоре следует отдельным пунктом указать, что кроме имущества в уставный капитал организации передается право использования ТЗ, удостоверенное лицензионным договором. Таким образом, учредительный договор будет содержать (кроме всего прочего) и элементы лицензионного договора.

В соответствии с п. 3 ст. 39 НК РФ передача имущественных прав в уставной капитал не отождествляется с передачей имущества (хотя эта передача, бесспорно, носит инвестиционный характер). Но в подп. 4 п. 3 ст. 39 нет упоминания об имущественных правах. На это толкование ст. 39 НК РФ обращается внимание в Письмах Минфина РФ от 18.09.2008 г. № 03-07-07/93, УФНС по г. Москве от 28.03.2008 г. № 19-11/30092 (полагая это основанием для начисления НДС). Однако налоговые органы в большинстве случаев все же считают, что операция по передаче в уставной капитал ограниченных имущественных прав не должна облагаться НДС (так как не является, в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ, **реализацией** исключительного права)<sup>1</sup>.

При передаче исключительного права на использование ТЗ в качестве взноса в уставный (складочный) капитал сторонней организации, стоимость этого НМА организация-правообладатель списывает со своего баланса, так как она прекращает использование данного объекта в производстве продукции, работ, услуг или управленческой деятельности (на основе п. 34 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»).

*Учет прав на ТЗ у получающей стороны.*

В бухгалтерском учете получающей стороны первоначальная стоимость исключительных прав на ТЗ определяется по согласованию с учредителями (участниками) организации и не может превышать их рыночной стоимости. Расходы по регистрации договора о передаче исключительных прав на ОИС данного вида не увеличивают их первоначальную стоимость и также относятся на указанный счет.

В налоговом учете в соответствии с п. 1 ст. 277 НК РФ при получении исключительных прав на использование ТЗ в качестве взноса в уставный (складочный) капитал у получающей стороны не возникает ни прибыли, ни убытка. При этом первоначальная стоимость такого объекта (ОИС или НМА), внесенного в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, формируется по согласованной сторонами остаточной стоимости, которая определяется по данным налогового учета учредителя. Эта стоимость определяется на дату перехода исключительных прав, т. е. на момент фактической передачи их приобретателю.

При внесении в уставный капитал имущественных прав пользования ТЗ российскими или иностранными организациями, остаточной стоимостью ТЗ признаются документально подтвержденные расходы на его приобретение (создание) с учетом амортизации, начисленной в целях налогообложения при-

---

<sup>1</sup> Нечитайло И. Имущественные права как объекты обложения НДС // Фин. газ. Регион. вып. 2009. № 3.

были (дохода) в государстве, налоговым резидентом которого является передающая сторона, но не выше рыночной стоимости этих имущественных прав, подтвержденной независимым оценщиком, действующим в соответствии с законодательством указанного государства.

Следует также отметить, что сложность рассмотренных выше проблем налогообложения применительно к ТЗ может быть и гораздо большей. Дело в том, что использование имущественных прав на ТЗ не ограничивается передачей имущественных прав на него по договорам отчуждения исключительных прав, а также по договорам исключительной и неисключительной лицензии (и по договору сублицензии). В силу особенностей правового режима данного вида ОИС, по нему возможна передача еще более специфичного объема имущественных прав. Так, в соответствии с п. 2 ст. 1484 и п. 1 ст. 1505 ГК РФ **исключительное право** на ТЗ может быть передано **и в отношении части товаров**, для обозначения которых он зарегистрирован. При заключении договора об отчуждении исключительного права на ТЗ в отношении части товаров, принято говорить о «частичном отчуждении» исключительных прав на ТЗ<sup>1</sup>. По мнению Е. Д. Орловой, в отношении исключительных прав на товарные знаки, а равно и других средств индивидуализации, разделение имущественных прав в таких случаях вполне допустимо<sup>2</sup>. Целый ряд вопросов возникает и в связи с возможным существованием прав преждепользования в отношении ТЗ<sup>3</sup>.

В результате регистрации договора о «частичном отчуждении» исключительных прав на ТЗ, на имя правопреемника (приобретателя прав) оформляется новое свидетельство на ТЗ с указанием товаров, в отношении которых может быть использовано его исключительное имущественное право. При этом, о налоговых последствиях отчуждения **определенной части** исключительных прав на ТЗ (которая, наверное, также может быть проведена в качестве учетной единицы НМА приобретателя), в нормативных актах ни сказано, к сожалению, ни слова.

В аспектах налогообложения имущественных прав на ТЗ следует заметить, что введение в действие части 4 ГК РФ, безусловно, оказало серьезное влияние на гражданский оборот имущественных прав на ТЗ. Это связано и с тем обстоятельством, что законодательное определение сущности ТЗ в очередной раз (*четвертый* по счету за последние 15 лет<sup>4</sup>) изменилось. Согласно п. 1 ст. 1477 ГК РФ, **товарным знаком** с 1 января 2008 г. является обозначение, служащее для индивидуализации товаров юридических лиц или индивидуаль-

---

<sup>1</sup> Кирий Л. Л. Отвечаем читателям // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2006. № 12. С. 64–65; Кудаков А. Д. Совладение товарным знаком: три года спустя // Патенты и лицензии. 2012. № 1. С. 26–32; Орлова Е. Д. Понятие и осуществление распоряжения исключительными правами на средства индивидуализации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 11.

<sup>2</sup> Орлова Е. Д. Там же. С. 4.

<sup>3</sup> Джермакян В. А. Товарные знаки и право преждепользования // Патентный поверенный. 2007. № 4. С. 11; Он же. Право преждепользования и ввоз продукции из-за рубежа // Патентный поверенный. 2009. № 5. С. 39.

<sup>4</sup> Сергеев А. П. Правовая охрана товарных знаков // Корпоративный юрист. 2007. № 2. С. 17

ных предпринимателей. Новыми в этом определении являются следующие дополнения: во-первых, отграничение ТЗ от знаков обслуживания (предназначенных для индивидуализации работ и услуг); во-вторых, указание на то, что обладателем исключительных прав на ТЗ может быть не любое физическое лицо, а только индивидуальный предприниматель.

Кроме того, в ст. 1484, 1486 ГК РФ, явно прослеживается стремление законодателя расширить объем такого понятия, как «использование ТЗ», что создает, в том числе, дополнительные налоговые риски и наверняка окажет свое влияние на правоприменительную практику<sup>1</sup>. Если ранее использованием ТЗ считалось лишь применение его для маркировки товаров, в отношении которых он зарегистрирован, и (или) на их упаковке, то сейчас таким образом квалифицируется и размещение ТЗ на документации, связанной с введением товаров в гражданский оборот, в предложениях о продаже товаров, в объявлениях, на вывесках и в рекламе.

Возвращаясь к содержанию п. 2 ст. 153 НК РФ («Налоговая база») в которой указано, что налоговую базу образует «выручка ... исходя из всех доходов налогоплательщика ...», следует отметить, что неоднозначные формулировки гл. 21 НК РФ, не определяя сущности юридически значимого **оборота** имущественных прав на ОИС, фактически подразумевает для налогоплательщиков обязанность платить НДС при получении любых видов доходов от реализации имущественных прав на все виды ОИС (а также и при переходе к новому владельцу имущественных прав на них, по иным правовым основаниям).

Определение такого элемента обложения НДС, как **налоговая база** неразрывно связано с установлением объекта налогообложения. Для установления наличия или отсутствия налоговых обязанностей в отношении налога на добавленную стоимость следует определить, подпадает ли данная операция под признаки, установленные в ст. 38 и 146 НК РФ («Объект налогообложения»). Если, к примеру, передача какого-то блага не может быть определена как реализация (на основе норм п. 3 ст. 39 НК РФ) или не признается объектом налогообложения в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ, обязанностей уплачивать налог не возникает. Однако в этом случае, как отмечает А. Рабинович<sup>2</sup>, освобождение от уплаты НДС не может быть отождествлено с налоговой льготой. Льготы по данному виду налогообложения указаны в закрытом перечне ст. 149 НК РФ «Операции, не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения)». Кроме того, в Налоговом кодексе льготой названы и возможности использования налогоплательщиком льготной (пониженной) ставки налогообложения (что следует из содержания п. 1 ст. 56 НК РФ). Но в отношении указанных в перечне операций освобождение от налоговых обязанностей следует именно из содержания ст. 149 НК РФ, а не на основании отсутствия объекта налога.

В общем случае объем налоговых платежей по НДС зависит от наличия, в отношении определенной операции, объекта обложения, от размера ставки на-

---

<sup>1</sup> Фиш Н. А. Иностраный товарный знак // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 3. С. 28.

<sup>2</sup> Рабинович А. Статья 149 НК РФ – льготы или нет? // Хоз-во и право. 2014. № 5. С. 94.

логообложения и от того, подпадает ли данная операция под перечень льгот, указанных в ст. 149 НК РФ. Данная статья гл. 21 НК РФ достаточно объемна и устанавливает большое количество оснований для применения налоговых льгот. Однако сосредоточенные в ней многочисленные льготы в отношении начисления НДС не носят системного характера и практически не оказывают стимулирующего воздействия на развитие приоритетных отраслей экономики. По содержанию ст. 149 НК РФ есть достаточно радикальные высказывания, в том числе и о том, что большинство установленных в ней налоговых льгот должно быть отменено<sup>1</sup>.

В отношении определения объекта налога и налоговой базы при передаче инновационных продуктов следует учитывать, что льготы в отношении этих объектов определяются преимущественно на основе подп. 26 п. 2, подп. 16 п. 3 и подп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ. Практическая реализация налоговых льгот при этом, сопряжено с существенными затруднениями, обусловленными трудностью идентификации вида инновационных продуктов и факта передачи имущественных прав на них.

Можно сделать вывод, что основные проблемы установления наличия обязанностей и объемов налоговых платежей в отношении оборота инновационных продуктов, связаны не с общими принципами Общей части НК РФ, устанавливающими порядок налогообложения инновационных продуктов (которые представляются в целом понятными), а с возможностями налогоплательщика обосновать перед Федеральной налоговой службой свое толкование норм налогового законодательства для данной конкретной ситуации.

## **§ 2. Особенности обложения налогом на добавленную стоимость иных видов инновационных продуктов**

Как это уже отмечалось ранее, наряду с такими традиционными видами инновационных продуктов, как ОИС, имущественные права на которые в большинстве случаев являются основой для создания инноваций, большое значение при создании передовых технологий и наукоемких продуктов имеют и иные объекты, близкие к ОИС по своим признакам. Данные объекты так же, как и имущественные права на ОИС, находятся в большинстве случаев в обороте, что порождает у их владельцев соответствующие налоговые обязанности. К таким видам инноваций следует отнести, в том числе, и такой, сравнительно самостоятельный вид РИД, как результаты НИОКТР. В последние годы значение РИД данного вида для российской экономики постоянно растет и объемы выполняемых НИОКТР при-

---

<sup>1</sup> Например, Ткаченко Р. В. Налоги как источник доходов бюджетной системы РФ: на примере налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 12.

знаются в настоящее время недостаточными<sup>1</sup>. Поэтому соответствующие затраты на финансирование НИОКТР год от года возрастают<sup>2</sup>.

В ходе создания НИОКТР Исполнителем и при последующей передаче их результатов Заказчику, возникает немало вопросов, том числе, в связи с обязанностями оплачивать НДС. При этом возникающие затруднения во многом обусловлены как недостаточно определенным правовым режимом результатов НИОКТР, устанавливаемым нормами ГК РФ, так и противоречиями законодательства применительно к порядку обложения НДС данного объекта, следующих из содержания Общей и Особенной частей НК РФ.

Как это уже отмечалось ранее, возникновение обязанностей по начислению НДС в отношении оборота основных видов инновационных продуктов основывается на **подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ** «Объект налогообложения» и **подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ** «Место реализации работ (услуг)». На основе подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ принято считать, что Заказчик НИОКТР является «покупателем услуг», которыми законодатель по неизвестной причине называет проведение такого рода работ. Далее в законе уточнено, что **сущностью данной услуги** является обработка Исполнителем информации, ее сбор и обобщение, а также предоставление в распоряжение пользователя (Заказчика) результатов обработки этой информации.

В соответствии с п. 2 ст. 171 НК РФ суммы НДС, уплаченные поставщикам при приобретении товаров (работ, услуг), принимаются к вычету при условии, что эти товары (работы, услуги) будут затем использованы при осуществлении операций, облагаемых НДС.

Среди норм налогового законодательства, предоставляющих льготы по НДС в связи с осуществлением **инновационной деятельности**, наибольшее количество споров вызывает подп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ, который введен в действие с 1 января 2008 г. в соответствии со ст. 1 Федерального закона от 19.07.2007 г. № 195-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности»<sup>3</sup>. В соответствии с данной нормой освобождается от налогообложения на территории России выполнение НИОКТР за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований<sup>4</sup>, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством РФ внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций. А также выполнение НИОКТР учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных дого-

---

<sup>1</sup> Глазьев С. Как построить новую экономику // Эксперт. 2012. № 7. С. 52.

<sup>2</sup> Однако темпы прироста инвестиций в российские НИОКТР совершенно несравнимы с Китаем и Индией, в которых годовой рост ассигнований на НИОКТР достигает 40 и 27 % соответственно (Смирнов В. В. Управление инновационными изменениями в экономике // Биржа интеллектуальной собственности. 2012. № 5. С. 18).

<sup>3</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>4</sup> Борисова А. Особенности налогообложения инновационной деятельности // Фин. газ. 2007. № 49.

воров<sup>1</sup>. Кроме того, в 2007 г.<sup>2</sup> п. 3 ст. 149 НК РФ был дополнен **подп. 16.1**, в соответствии с которым освобождению от НДС подлежит выполнение организациями НИОКТР, относящихся к созданию новых видов продукции или технологий, или к усовершенствованию производимой продукции и технологий<sup>3</sup>.

В том случае, если получен **положительный результат НИОКТР** (и подлежащий по своим признакам правовой охране), то при получении охранного документа (патента, свидетельства), созданный результат подлежит включению в состав НМА организации. Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ суммы НДС, уплаченные при приобретении НМА, принимаются к вычету в полном объеме в момент принятия на учет данных НМА. Поэтому суммы НДС, уплаченные при выполнении НИОКТР, можно будет принять к вычету только после принятия результатов НИОКТР на учет в качестве НМА.

В том случае, если получен **положительный результат НИОКТР**, но не подлежащий правовой охране (т. е. неохраноспособный), он подлежит в бухгалтерском учете отражению в составе внеоборотных активов на счете 08 с последующим списанием в состав расходов по обычным видам деятельности (в соответствии с ПБУ 17/02). При этом если результат НИОКТР предназначен для использования в деятельности, облагаемой НДС, то организация имеет право на вычет «входного» НДС по товарам (работам, услугам), использованным при выполнении НИОКТР. Вычет возможен в том налоговом периоде, в котором фактически получен положительный результат, предназначенный для использования в деятельности, облагаемой НДС.

Из разъяснений Минфина РФ следует<sup>4</sup>, что освобождение от НДС возможно как для непосредственных исполнителей НИОКТР, так и для привлекаемых соисполнителей. При этом, однако, льгота распространяется на финансирование только той деятельности, которая подпадает под понятие НИОКТР. В случае, если речь идет о применении освобождения от обложения НДС операций по реализации НИОКТР, выполняемых за счет средств федерального бюджета соисполнителями, порядок применения данной льготы разъяснен в Письме Минфина РФ от 23.05.2007 г. № 03-07-07/15. В соответствии с п. 5 ст. 149 НК РФ налогоплательщик-соисполнитель вправе отказаться от освобождения от налогообложения. Но при этом не допускается, чтобы указанные операции освобождались от НДС в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг).

Подтверждение права на льготу возможно только при наличии соответствующих документов. НК РФ, однако, перечня таких документов не содержит. Не дает разъяснений на этот счет и Минфин, хотя разъяснения неоднократно давали специалисты УФНС России по г. Москве<sup>5</sup>, из которых следует, что для

---

<sup>1</sup> В ред. Законов от 29.12.2000 г. № 166-ФЗ, от 22.07.2005 г. № 119-ФЗ.

<sup>2</sup> Федеральный закон от 19.07.2007 г. № 195-ФЗ.

<sup>3</sup> Порядок применения данной нормы разъяснен в Письме Минфина РФ от 30.03.2009 г. № 03-07-07/25.

<sup>4</sup> Степанова А. С. Комментарий к Письму Минфина РФ от 26.07.2007 г. № 03-07-07/25 «НДС-льготы для соисполнителей НИОКТР» [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>5</sup> Письмо УФНС РФ по г. Москве от 20.04.2007 г. № 19-11/036487.

подтверждения правомерности применения льготы по НИОКТР, выполняемым за счет средств бюджета, необходимо представить договор с указанием источника финансирования и акт выполненных работ. Кроме того, от Заказчика, который получает финансирование непосредственно из федерального бюджета, требуется наличие договора на выполнение работ и письменное уведомление с указанием, кому конкретно выделены эти средства<sup>1</sup>. А в случае, когда средства поступают из бюджетов субъектов РФ или муниципалитетов, основанием для применения льготы является справка финансового органа об открытии финансирования этих работ<sup>2</sup>.

Оценивая имеющиеся в материалах дела договоры и иные доказательства, представленные сторонами в обоснование применения норм НК РФ, суды обращают внимание и на квалификацию договоров. Так, в постановлении ФАС Центрального округа от 24.08.2007 г. по делу № А14-390-200714/25<sup>3</sup> отмечено, что представленные Суду договоры являются по своей сути договорами на выполнение **опытно-конструкторских работ**, поскольку к ним приложены технические задания, спецификации, договорные письма. А также акты сдачи-приемки, которые подтверждают, что изготовление и поставка осуществлялись Исполнителем именно в рамках выполнения соответствующих обязательств. Изготовленные изделия являются опытными партиями продукции, разработанными Исполнителем НИОКТР. Договоры предусматривают два этапа работ: разработку и испытание, а также изготовление и поставку (передачу) изготовленной по разработкам продукции. При этом изготовление опытной партии изделий в количестве одного или нескольких штук не может изменять существа договорных отношений.

Как отмечает ФАС Московского округа в своем постановлении от 08.11.2005 г. по делу № КА-А40/11130-05<sup>4</sup>, для предоставления налогоплательщику налоговой льготы не имеет правового значения тот факт, что указанные работы содержат не только научные исследования, но и являются экспериментальными. Экспериментальный характер работ, по мнению Суда, не влияет на предоставление налоговой льготы в соответствии с подп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ, а является лишь подтверждением того, что результаты этих работ обладают новизной.

Определенные затруднения вызывает вопрос определения объекта обложения НДС в отношении НИОКТР, выполняемых иностранной организацией (не являющейся резидентом РФ) **в качестве соисполнителя** для передачи полученных результатов российской организации при финансировании этих работ за счет средств федерального бюджета. Из разъяснения Минфина РФ, данного в Письме от 26.11.2007 г. № 03-07-08/344, следует, что в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом обложения НДС признаются операции по реализации работ только на территории России. Местом реализации работ по проведению НИОКТР признается территория России, если покупатель (заказчик) работ осуществляет деятельность на ее территории. Местом осуществления деятель-

---

<sup>1</sup> Письмо УФНС по г. Москве от 25.02.2008 г. № 19-11/19194.

<sup>2</sup> Письмо УМНС России по г. Москве от 11.08.2004 г. № 24-11/52502.

<sup>3</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>4</sup> Там же.

ности считается территория РФ и в случае фактического присутствия покупателя указанных работ на территории России (при наличии государственной регистрации организации-заказчика). Учитывая изложенное, а также принимая во внимание, что иностранный исполнитель, выполняющий НИОКТР, финансируемые за счет средств федерального бюджета, не состоит на учете в российских налоговых органах, выполняемые им работы на территории России НДС не облагаются.

Основные проблемы по применению данной нормы нередко связаны с определением понятия **научная организация**<sup>1</sup>, вопросами подтверждения выполнения НИОКТР за счет средств бюджетов, в том числе и соисполнителями, а также с вопросами квалификации видов договоров, на основании которых выполнялись работы. Как это уже отмечалось ранее, в ст. 5 закона № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» такое определение имеется.

С 1 января 2008 г. в соответствии с Законом № 195-ФЗ вступил в силу и подп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ, согласно которому, не подлежат налогообложению 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 права на использование указанных РИД на основании лицензионного договора<sup>2</sup>.

При применении данной нормы необходимо учитывать особенности правовой охраны инновационных продуктов (в том числе, ОИС), которые могут быть созданы в ходе выполнения НИОКТР, а также уяснить, каким критериям должен отвечать договор, передача исключительных прав по которому подпадает под действие подп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Следует учесть и переходные положения, которые содержат ст. 7, 8 Федерального закона от 18.12.2006 г. № 231-ФЗ «О введении в действие части 4 ГК РФ» (с изменениями и дополнениями от 24.07.2007 г.) и определяют некоторые исключения из этого правила. В частности, обязательные для сторон договора нормы части 4 ГК РФ об основаниях, последствиях и порядке расторжения договоров, которые применяются также к договорам, которые продолжают действовать после введения в действие части 4 ГК РФ, независимо от даты их заключения. Обязательные для сторон договора нормы части 4 ГК РФ об ответственности за нарушение договорных обязательств применяются, если соответствующие нарушения были допущены после введения в действие части 4 ГК РФ, за исключением случаев, когда в договорах, заключенных до 1 января 2008 г., предусматривалась иная ответственность за такие нарушения.

Договоры о передаче исключительных или неисключительных прав на перечисленные в подп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ виды ОИС, заключенные до 01.01.2008 г., должны соответствовать нормам, действовавшим на момент их заключения, и действие части 4 ГК РФ на данные договоры не распространяет-

---

<sup>1</sup> Определение данного понятия для целей налогообложения было дано ранее в Письме ФНС РФ от 15.03.2006 г. № ММ-6-03/274@.

<sup>2</sup> Разъяснение порядка применения этой льготы дается в Письме Минфина РФ от 18.08.2008 г. № 03-07-07/79.

ся. По смыслу данной нормы **льгота по НДС** распространяется как на передачу исключительных прав по договорам об отчуждении исключительных прав, так и на передачу прав на использование указанных объектов по лицензионным договорам. Некоторое несоответствие ныне действующего гражданского законодательства терминологии, используемой в НК РФ, не меняет существа дела<sup>1</sup>. Данная оговорка связана, прежде всего, с тем, что предмет договоров, которыми можно будет подтверждать право на льготу, указан в рассматриваемой норме НК РФ: это реализация (передача) исключительных прав и передача ограниченных имущественных прав пользования на данные виды ОИС.

Поскольку при гражданско-правовой квалификации договора его наименование не имеет решающего значения, право на льготу может доказываться не только договором (об отчуждении исключительного права или лицензионным), но и любым договором, предметом которого является передача имущественных прав на такого рода РИД, если этот договор соответствует императивным нормам Закона, действующего на момент его заключения<sup>2</sup>.

В Законе № 195-ФЗ прямо указывается, что речь идет, в том числе, и о договорах на выполнение НИОКТР (с учетом нового п. 16-прим.). Можно предположить, что возможные разногласия с налоговыми органами будут связаны с вопросами отнесения налогоплательщиками тех или иных работ к видам договоров, перечисленных в п. 2, 3 ст. 149 НК РФ. Поэтому предмет договоров должен быть предельно четко сформулирован с учетом положений гл. 38 ГК РФ «Выполнение НИОКТР» и содержания части 4 ГК РФ.

Кроме того, необходимо учитывать, что предоставления только текста договора не всегда достаточно, так как в нем не всегда удастся с максимально возможной степенью точности описать научно-техническую сторону предполагаемых работ. Поэтому Заказчик и Исполнитель должны представлять в качестве обоснования технические задания, проектно-техническую документацию, заключения экспертов и другие подтверждающие документы.

Что касается дополнений, внесенных в п. 3 ст. 149 НК РФ (дополнений в виде п. 16 и 16.1), то следует отметить, что предоставленные законодателем льготы по НДС касаются не только охраняемых РИД, которые могут быть созданы в результате выполненных НИОКТР, но и неохранных РИД, а также иных полученных результатов, которые, по каким-то причинам исполнитель и заказчик НИОКТР не планируют переводить в режим ОИС-НМА.

В ряде случаев имеют место споры, подпадают ли некоторые специфические виды деятельности исполнителя под понятие НИОКТР и, соответственно, под льготный режим НДС. Так, например, организацией может осуществляться ряд мероприятий, квалифицируемый как «анализ оборудования, мощностей, технологических процессов, систем качества, финансово-экономического положения, сбор информации о сделках с акциями предприятия, оценка активов и

---

<sup>1</sup> Как отмечает В. И. Еременко, судебная практика по применению данной льготы, пока что отсутствует (Еременко В. И. О налоговом законодательстве России в сфере инновационной деятельности // Законодательство и экономика. 2011. № 10. С. 25).

<sup>2</sup> Крутякова Т. Новые льготы – новые требования // Новая бухгалтерия. 2008. № 3.

обязательств, составления письменного отчета». В соответствии с постановлением ФАС Московского округа от 30.01.2007 г., принятым по делу № КА-А40/13647/06<sup>1</sup>, перечисленные выше виды деятельности также могут быть признаны результатами НИОКТР.

ФАС Московского округа в постановлении по делу № КА-А40/2158/06<sup>2</sup> от 29.03.2006 г., указал, что применительно к разработке программного обеспечения для ЭВМ, осуществленные налогоплательщиком работы, за исключением его поставки, настройки и наладки, относятся к научно-исследовательским, вследствие чего они подпадают под льготу по НДС, предусмотренную подп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ. Создание организацией интернет-портала также является ни чем иным, как результатом научной и (или) научно-технической деятельности, содержащий новые знания и решения, зафиксированные на информационных носителях (магнитных и / или оптических дисках, бумажной документации), так как представляют собой общедоступную информационную систему (совокупность баз данных и библиотек), построенную на основе Интернет-технологий, с использованием прикладного программного обеспечения для управления и работы с информацией.

Такие выводы сделаны с учетом предмета контракта (договора), которым являются: «создание и ввод в опытную эксплуатацию»; «разработка прототипа»; «опытная эксплуатация»; «создание результатов интеллектуальной деятельности»; «создание объекта авторского права».

Судом также установлено, что в техническом задании (приложение № 1 к контракту) применялись формулировки: «создание технологии распределенного формирования, систематизации и представления учебно-методических ресурсов различных учебных заведений»; «создание технологии каталогизации, поиска и навигации в образовательных услугах, предоставляемых учебными заведениями РФ через информационно-образовательную среду»; «создание и внедрение типовой технологии организации учебного процесса через Интернет, для учебных заведений различного уровня и профиля»; «создание Российского портала открытого образования»; «имеющийся научный задел»; «выработка целостной концепции формирования и использования электронных образовательных ресурсов широкого профиля»; «специализированное программное обеспечение портала»; «прикладное программное обеспечение портала»; «интеграция науки и образования в решении насущных проблем открытого образования»; «концепция, программа и технология создания и развития универсального распределенного образовательного портала, реализующего принципы открытого образования»; «архитектура типового аппаратно-программного комплекса регионального или специализированного портала»; «разработка и внедрение в опытную эксплуатацию типового набора инструментальных средств подготовки и ведения учебного процесса в сетевом режиме»; «разработка и передача в эксплуатацию распределенной электронной библиотеки портала». По

---

<sup>1</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> Там же.

мнению Суда, перечисленные термины исчерпывающе характеризуют научно-исследовательский характер работ определенных видов.

Деятельность налогоплательщика, подпадающая под понятие НИОКТР, в ряде случаев может быть достаточно близка и к иным видам работ. Так, например, в соответствии с постановлением ФАС Северо-Западного округа от 12.02.2007 г. по делу № А66-13850/2005<sup>1</sup>, Суд указал, что выполненные организацией по заданию Заказчика работы не являлись НИОКТР по созданию новой или усовершенствованию производимой продукции, а представляли собой **испытания образцов**, обязательные в соответствии с техническими условиями и регламентами.

В другом случае было установлено, что организация относила в течение двух лет к расходам на производство и реализацию продукции затраты, связанные с сертификацией системы менеджмента качества. В результате деятельности по повышению качества производимой продукции организация получила **сертификат одобрения**, который подтверждает соответствие применяемой налогоплательщиком системы управления качеством, установленным требованиям и стандартам в области проектирования, разработки и производства своей продукции. Общеизвестно, что качество исполнения является неотъемлемой характеристикой товара или услуги. Следовательно, расходы налогоплательщика на сертификацию системы управления качеством непосредственно связаны с производством и реализацией товара (услуги). А согласно подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся и другие расходы налогоплательщика, связанные с производством и (или) реализацией.

К сожалению, и это обстоятельство заслуживает особого внимания, содержание гл. 21 НК РФ не конкретизирует, применительно к различным видам результатов НИОКТР, особенностей облагаемого НДС оборота и сравнительную ценность различающихся между собой иных создаваемых объектов. А также не устанавливает различий системного характера в их налогообложении. Это касается существующих различий правового режима таких основных результатов НИОКТР, как создание охраняемых РИД (ОИС), неохранных РИД (информационных ресурсов), в том числе, объектов, охраняемых режимом коммерческой тайны, и созданных исполнителем опытных образцов (объектов вещных прав). Хотя нет сомнений, что данные объекты обладают, как минимум, разной степенью товарности.

Представляется бесспорным, что не только значимость, но и ценность исключительных имущественных прав на созданный Исполнителем ОИС чаще всего превосходит ценность неохранных информации, преобразованной или переработанной в соответствии с договором НИОКТР. При этом весьма затруднительно (а иногда и вообще невозможно), выделить расходы на создание Исполнителем охраняемых РИД (ОИС) из общей суммы расходов на НИОКТР<sup>2</sup>. Тем не менее передача имущественных прав на такие ОИС Заказчикам, в отли-

---

<sup>1</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> Андрианова Н. В., Бабух А. А. Андрианова Н. В. Практическое применение ПБУ 17/02: ищем решение // Консультант. 2004. № 13. С. 43.

чие от передачи отчета по НИОКТР (информации), никакими налоговыми льготами по НДС специально не стимулирована. Во всяком случае, на это нет указания в ст. 149 Кодекса. А из разъяснений Минфина РФ следует, что обложение НДС в таких случаях должно осуществляться на общих основаниях, т. е. по максимальной налоговой ставке<sup>1</sup>.

И все же, как отмечает В. Тумасова, в отношении применения налоговых льгот применительно к расходам на НИОКТР, небольшая по объему судебная практика вполне благоприятна для научных организаций. По судебной статистике более 90 % исков к ФНС выигрывают налогоплательщики<sup>2</sup>.

Что касается сделок по **передаче информации**, которые чаще всего имеют место при завершении работ по НИОКТР, то применительно к вопросам бухгалтерского учета следует руководствоваться соответствующим Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), утвержденным приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н. В соответствии с данным документом, НИОКТР, по которым получены результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке, либо не подлежащие правовой охране (например, если разработка неохранным), отражаются в бухгалтерском учете организации в качестве внеоборотных активов<sup>3</sup>.

Несмотря на то что абсолютное большинство расходов российских предприятий на создание НИОКТР освобождается от обложения НДС, содержащиеся в гл. 21 НК РФ льготы, считаются недостаточными, требуют уточнения и дальнейшего развития<sup>4</sup>. В качестве примера для подражания называют систему льгот на создание НИОКТР в США, где «стоимость» налоговых льгот в отношении НИОКТР оценивается сегодня более чем в 5 млрд дол. в год (и имеет устойчивую тенденцию к росту)<sup>5</sup>. Что касается российских НИОКТР, то в производстве данного вида инновационного продукта существует и проблема качества. Как это было отмечено в послании Президента РФ Федеральному собранию России 12 декабря 2013 г.<sup>6</sup>, эффективность выполняемых НИОКТР, отличается крайне низким качеством исполнения.

В результате проведения НИОКТР иногда может быть создана и программа для ЭВМ, независимо от того, планировалось ли это в техническом задании на НИОКТР. Возможность такой ситуации описана в ст. 1297 ГК РФ «Программы для ЭВМ и базы данных, созданные при выполнении работ по до-

---

<sup>1</sup> Письмо Минфина РФ от 03.01.2002 г. № 04-03-11/01.

<sup>2</sup> Тумасова В. Н. Судебная практика по применению ст. 262 НК РФ [Электронный ресурс] // СПС «Гарант».

<sup>3</sup> Письмо Минфина РФ от 30.03.2007 г. № 07-05-10/25.

<sup>4</sup> Так, например, В. И. Еременко называет льготу, установленную подп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ неэффективной и способствующей консервации технологического отставания России от уровня промышленно развитых стран (Еременко В. И. Там же).

<sup>5</sup> Дынкин А. Иванова Н. Инновационная динамика: глобальные тенденции и Россия // Проблемы теории и практики управления. 2008. № 5. С. 12.

<sup>6</sup> Рос. газ. 14.12.2013.

говору». Указанной нормой предусмотрено возникновение исключительного права на программу для ЭВМ у Разработчика. При этом Заказчику предоставлено право использовать созданную подобным образом программу в целях, для достижения которых был заключен соответствующий договор. Заказчик использует программу на условиях простой (неисключительной) лицензии в течение всего срока действия исключительного права на нее без выплаты Разработчику дополнительного вознаграждения.

Аналогично, в соответствии с нормой ст. 1296 ГК РФ, стороны могут согласовать иное перераспределение прав в отношении программы, однако такое соглашение должно быть достигнуто сторонами еще до факта создания программы. Следовательно, и в этом случае нельзя говорить о факте передачи имущественных прав на использование программного обеспечения. Соответственно, нет оснований и для освобождения подобного рода операций от обложения НДС.

Вместе с тем, если программа для ЭВМ была создана и в рамках договора о выполнении НИОКТР, реализация такого ОИС по договору о НИОКТР может быть освобождена от НДС по другому основанию, возникшему с 1 января 2008 г. Имеется в виду содержание подп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ. Согласно указанной норме, от обложения НДС освобождаются результаты НИОКТР по созданию или усовершенствованию продукции и технологий. Таким образом, если названные НК РФ критерии и условия освобождения от НДС соблюдаются, у сторон есть законное основание не начислять НДС<sup>1</sup>.

Согласно Инструкции по бюджетному учету, утвержденной Приказом Министерства финансов РФ от 10.02.2006 г. № 25н, на счете 010201000 «Нематериальные активы» могут быть учтены права бюджетного учреждения на результаты научно-технической деятельности, и охраняемые в режиме **коммерческой тайны**, включая потенциально патентоспособные технические решения и секреты производства (ноу-хау).

Так, например, гл. 21 НК РФ, устанавливающая правовые основания возникновения обязанностей по оплате НДС, неявным образом выделяет в ст. 148 НК РФ примерно два-три вида объекта налогообложения, которые могут иметь отношение к информации в режиме коммерческой тайны. Таковыми можно считать (с определенными оговорками), «оказание услуг по обработке информации в связи с ее сбором, обобщением; систематизацией информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации», а также процессы «оказания ... инжиниринговых услуг ... и услуг при проведении НИОКТР».

И все же применительно к такому активу организации, как коммерческая тайна, в гл. 21 НК РФ едва ли можно обнаружить правовые основания для начисления НДС. Ведь передача коммерческой тайны иной организации не может быть квалифицирована как реализация (имущества или услуги). А равно, не может быть отождествлена с передачей имущественных прав на ОИС. В то же время следует учитывать, что сложившаяся в последнее время практика нало-

---

<sup>1</sup> Яковлева О. А. Программы для ЭВМ: новеллы законодательства // Фин. и бух. консультации. 2008. № 3. С. 19.

гового администрирования такова, что решающее значение придается не содержанию норм Общей части Кодекса или его гл. 21, а наличию признаков **движения стоимости** (факту получения дохода). Установление факта передачи объекта, имеющего стоимость, от одного субъекта к другому, обычно считается достаточным основанием для начисления НДС. Причем, оспорить такое решение правоприменителя (ФНС или Суда) ссылками на правовые конструкции ст. 146, 148, 149, 153 и статей Общей части НК РФ, чрезвычайно трудно.

В гл. 69 и 75 части 4 ГК РФ, вступивших в силу с 1 января 2008 г., приведено законодательное определение секрета производства и технологии в режиме ноу-хау, которые, с 1 января 2008 г. должны быть отнесены уже к одному из видов **ОИС**. В связи с этим законодательными органами проводится работа по подготовке изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету, в том числе и в связи с вступлением в силу нового Положения по бухгалтерскому учету «Учет НМА» (ПБУ 14/2007). Что касается вопросов обложения НДС такого фактически существующего актива, как **информация, не имеющая правовой охраны**, к которым относятся и такой широко используемый режим информации в режиме коммерческой тайны, то на этот счет действующие нормы НК РФ, к сожалению, не содержат каких-либо правил и специальных механизмов налогообложения (и, соответственно, оснований для применения налоговых льгот).

Применительно к рассматриваемой в данной главе проблеме – особенностям обложения НДС владельцев имущественных прав на объекты промышленной собственности, большой интерес представляют подходы НК РФ к **обложению НДС передачи прав требования**, осуществляемой в соответствии с положениями ГК РФ. Данный вид сделки (передача права требования) довольно давно известен цивилистической науке, имеет широкое распространение и регулируется гл. 24 ГК РФ «Перемена лиц в обязательстве». Несмотря на то, что права требования в сравнении со сходными с ними имущественными правами владельцев ОИС, имеют наибольшую определенность, высказывается мнение, что теоретических разработок, применительно к данной теме все же недостаточно<sup>1</sup>. Тем не менее есть основания полагать, что правовое регулирование обложения НДС операций при уступке прав требования не должно вызывать особых затруднений. Тем более что в нормах НК РФ таким видам сделок уделяется достаточно много внимания.

Исключительные права на ОИС и права требования, передаваемые при уступке требования кредитора к должнику, являются разными видами имущественных прав, так как следуют из разных правовых оснований. При передаче полного объема прав требования, в рамках договора цессии, фактически происходит смена правообладателя<sup>2</sup>. По этой причине, сделки по передаче прав требования и сделки по передаче исключительных прав на ОИС, должны, навер-

---

<sup>1</sup> Новоселова Л. А. Комментарий к обзору практики рассмотрения споров, связанных с уступкой права требования // Вестн. ВАС РФ. 2008. № 1. С. 4.

<sup>2</sup> Белов В. А. Сингулярное правоприменение в обязательстве. М.: ЦентрЮрИнфор: ЮрИнфоР-Пресс, 2002. С. 176–177.

ное, иметь **в аспектах налогообложения** достаточно близкое экономическое содержание (и сходные налоговые последствия).

По своей сути **право требования**, вне всякого сомнения, является правом обязательственным и чаще всего следует из договоров реализации товаров (работ, услуг). Договор цессии, в соответствии со ст. 384 ГК РФ обеспечивает переход прав кредитора к иному лицу (новому кредитору) в том же объеме и на тех же условиях, которые существовали к моменту перехода данного права. Кроме того, права кредитора по обязательству могут переходить иному лицу и на основании закона.

Однако в правовой науке до сих пор нет окончательной ясности с такими вопросами, как соотношение сделки по уступке прав требования с некоторыми видами гражданско-правовых договоров, с сущностью иных видов правоприемства, а также с определением понятия предмета указанной сделки и механизма реализации правоотношений цессии. Ведь если вещь можно передать, то есть вручить иному лицу физически или символически, то **право вручить невозможно**<sup>1</sup>. Притом, что некоторые авторы полагают несуществующим понятие правоприемства как таковое, утверждая, что право вообще передаваться не может, а термин «правоприемство», это не более чем метафора, не имеющая точного юридического смысла<sup>2</sup>.

Применительно к рассматриваемой проблематике, следует, наверное, согласиться с одной из существующих точек зрения, в соответствии с которой в результате цессии происходит прекращение права первоначального правообладателя, с одномоментным возникновением этого права у нового правообладателя<sup>3</sup>. А имущественные права кредитора так же, как и права обладателя исключительных прав на ОИС, могут быть переданы иному лицу<sup>4</sup>.

Что касается налоговых отношений, то **взимание НДС** при передаче имущественных прав при уступке прав требования представляется достаточно спорным, и единства мнений по этому вопросу нет<sup>5</sup>. Налоговая база применительно к такой операции определяется, в соответствии со ст. 154 НК РФ, как стоимость данного «товара» (права требования) указанная в договоре без включения в нее налога.

Сравнительная простота характера сделки по передаче права требования (по договору цессии) обусловлена преимущественной «цельностью» прав такого рода, в отличие от большинства сделок по передаче имущественных прав на ОИС. Кроме того, ст. 155 НК РФ «Особенности определения налоговой базы

---

<sup>1</sup> Тордия И. В. Уступка права требования в гражданском праве // *Налоговые вопросы*. 2006. № 17. С. 37.

<sup>2</sup> Скловский К. И. Механизм перехода права и последствия цессии // *Хоз-во и право*. 2002. № 2. С. 61.

<sup>3</sup> Тордия И. В. Указ соч.

<sup>4</sup> Югай О. Д. Некоторые проблемы уступки права требования (цессии) и проблема определения вида договора, на основании которого совершается переход права требования // *Гражданское право*. 2006. № 1. С. 15–20.

<sup>5</sup> Береснева М. В. НДС при переуступке права требования // *Главбух (прил. «Учет в строительстве»)*. 2004. № 3. С. 23.

при передаче имущественных прав» является практически единственной статьей гл. 21 НК РФ, которая более или менее конкретно формулирует правила обложения НДС операций при передаче данного вида имущественных прав. Однако вид договора, которым оформляется цессия, законодательно не регламентирован. На этот счет высказываются мнения, что с учетом п. 4 ст. 454 ГК РФ, право требования может быть передано третьему лицу и на основе договора купли-продажи<sup>1</sup>. Высказываются также предположения, что данные правоотношения могут быть оформлены договорами мены<sup>2</sup> или дарения<sup>3</sup>. Однако наиболее приемлемой формой передачи имущественных прав должна быть признана, наверное, именно уступка прав требования (цессия)<sup>4</sup>.

Статья 384 ГК РФ допускает возможность передачи права требования, как в полном объеме, так и в объеме, устанавливаемом соглашением сторон. В то же время, существующая правоприменительная практика Арбитражных судов, достаточно часто признает соответствующими закону только те соглашения об уступке права требования, в которых изменяется субъектный состав правоотношения (имеется в виду, что уступка права предполагает безусловную замену лица в обязательстве)<sup>5</sup>. При этом первоначальный кредитор полностью выбывает из правоотношения, а все права требования в полном объеме переходят к новому кредитору. В судебной практике вопрос о так называемой изолированной уступке, т. е. уступке отдельного требования кредитора без полной замены стороны в договорном обязательстве, длительное время считался спорным<sup>6</sup>. Договор цессии по обязательству, если оно носит длящийся характер, также обычно признается судом недействительным<sup>7</sup>. В большинстве случаев, Арбитражные суды не признавали возможности возникновения множественности лиц («расщепления прав») в обязательстве, возникающем на основании договора об уступке права требования, и определяли такие сделки как недействительные<sup>8</sup>. Притом, что из содержания гл. 24 ГК РФ не следует, что она предполагает перемену лиц в договорном обязательстве в целом и не может быть применима к обособленным обязательствам, входящим в состав сложного правоотношения.

В соответствии со ст. 128 и п. 2 ст. 132 ГК РФ права требования могут быть идентифицированы и как часть имущества организации. По своей сути цессия является одним из видов «реализации» имущественных прав, которые

---

<sup>1</sup> Брагинский М. И., Витрянский В. В. Договорное право. Общие положения. М.: Статут, 1997. С. 373; Жуков Н. В. Учет НДС при перемене лиц в обязательстве // Бух. учет. 2005. № 6. С. 29.

<sup>2</sup> Брагинский М. И., Витрянский В. В. Договорное право. Кн. 1: Общие положения. 1997. С. 374.

<sup>3</sup> Брагинский М. И., Витрянский В. В. Договорное право. Кн. 2: Договоры о передаче имущества. 2000. С. 342.

<sup>4</sup> Барканов А. Переход права на участие в уставном капитале хозяйственного общества // Законность. 2002. № 6. С. 22.

<sup>5</sup> Например, Постановления ФАС Московского округа от 19.12.2003 г. по делу № КГ-А40/9784-03-П; от 31.03.2003 г. по делу № КГ-А40/1480-03 и др.

<sup>6</sup> Новоселова Л. А. Указ.соч. С. 12.

<sup>7</sup> Пониматкин Я. В. Учет и налогообложение цессии // Налог. вестн. 2002. № 8. С. 23.

<sup>8</sup> Кузнецов О. Уступка права (цессия) // Фин. газ. Регион. вып. 2002. № 43.

полагаются разновидностью имущества. При этом если исходить из буквального толкования содержания подп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ, такая реализация не должна быть **объектом налогообложения**.

Распространено мнение о том, что, хотя НК РФ в целом требует облагать НДС оборот имущественных прав, реализация этого требования не всегда возможна, так как не во всех случаях установлен порядок их налогообложения. А из содержания ст. 17 НК РФ «Общие условия установления налогов и сборов» следует, что отсутствие такого важного элемента налогообложения, как его порядок, означает, что налог не может считаться установленным. Поэтому у налогоплательщика, строго говоря, обязанностей по уплате этого налога возникать не должно.

По этой причине можно предположить, что правовые обоснования обложения НДС оборота данного имущественного права (права требования) представляются сомнительными. Однако с учетом сложившейся правоприменительной практики есть все основания полагать, что объект обложения НДС при уступке прав требования все же возникает, и им должна признаваться процедура передачи прав на имущество (прав требования).

Право требования приобретенное цессионарием (новым кредитором), как и любое другое финансовое вложение долгового характера, может быть погашено должником или реализовано далее третьему лицу (следующему цессионарию). Анализ содержания новой редакции<sup>1</sup> п. 2 ст. 155 НК РФ позволяет сделать вывод, что **налоговая база по НДС** при реализации новым кредитором финансовых услуг, связанных с уступкой права требования, должна определяться как превышение суммы дохода, полученного новым кредитором при последующей уступке права требования или прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного права требования<sup>2</sup>. При этом следует согласиться, что внесенные в 2005 г. в данную статью изменения и дополнения так и не разрешили целый ряд противоречий и проблемных вопросов по особенностям обложения НДС при имущественных оборотах в рамках договоров цессии<sup>3</sup>.

При отсутствии превышения дохода от реализации над расходами по приобретению права требования, **налогооблагаемую базу** следует признавать равной нулю. То же самое относится и к случаю реализации права требования с убытком для первичного правообладателя.

Для нового кредитора в целях обложения НДС в соответствии с п. 8 ст. 167 НК РФ датой получения дохода является день последующей уступки данного требования или исполнения его должником<sup>4</sup>. Аналогично уступке денежного требования новым кредитором определяется налоговая база при новой переуступке им прав требования (п. 4 ст. 155 НК РФ). Для первоначального

---

<sup>1</sup> Введена с 01.01.2006 г. Федеральным законом от 22.07.2005 г. № 119-ФЗ.

<sup>2</sup> Веселова Т. Вопрос-ответ // Фин. газ. Регион. вып. 2006. № 34.

<sup>3</sup> Карабанов И. Операции по передаче имущественных прав в связи с новой редакцией ст. 155 НК РФ // Хоз-во и право. 2006. № 1. С. 102–104.

<sup>4</sup> См. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 16.03.2006 г. № А40-5105/06-76-50.

кредитора (цедента) в денежных обязательствах обязанность по уплате НДС возникнет соответственно в момент вступления в силу договора цессии. У нового кредитора (цессионария) налоговая база по НДС определяется как сумма превышения дохода, полученного при последующей уступке требования или прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования<sup>1</sup>. Таким образом, начисление НДС возможно только в том случае, когда у цессионария образуется доход по данной сделке<sup>2</sup>. В то же время некоторые приобретатели, так, например, кредитные организации, при заключении договоров цессии – вообще не обязаны уплачивать НДС (на этот счет есть прямое указание в подп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ)<sup>3</sup>.

С учетом вышеизложенного есть все основания полагать, что при первичной уступке денежного требования налоговая база вообще определена быть не может (и в ст. 155 НК РФ соответствующие указания на этот счет отсутствуют)<sup>4</sup>. Согласно п. 1 ст. 153 НК РФ общие правила определения налоговой базы к такой уступке денежного требования не применимы, поэтому указанная операция не подлежит обложению НДС.

Однако налоговые органы, ссылаясь на положения подп. 1 п. 1 ст. 146 и п. 2 ст. 153 НК РФ, достаточно часто обязывают налогоплательщиков исчислять НДС (даже в случае первичной уступки денежного требования). При этом налоговая база должна определяться, по мнению правоприменителей, как общий объем (стоимость) уступаемого денежного требования.

Как это уже отмечалось ранее, передача имущественного права такого рода (уступка права требования), если рассматривать ее в аспекте обложения НДС, имеет определенные отличия от передачи исключительных (и ограниченных имущественных) прав владельцев ОИС. Главное отличие уступки прав требования состоит в том, что данное имущественное право фактически является частью имущества cedent (а после передачи – цессионария), но это имущество в соответствии со ст. 38 НК РФ не может формировать налоговую базу его владельца.

Тем не менее, несмотря на конкретное указание закона (п. 2 ст. 155 НК РФ, ред. 2002 г.), судебная практика по обложению НДС при уступке прав требования продолжает оставаться крайне неоднозначной<sup>5</sup>. Поправки в ст. 155 НК РФ, вступившие в действие с 1 января 2006 г., как это уже отмечалось ранее, не решили всех проблемных вопросов, связанных с применением данной статьи НК РФ при налогообложении договоров цессии<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> Гайворонская О. В. НДС при уступке права требования // Рос. налог. курьер. 2005. № 16. С. 34; Сергеева С. Уступка права требования // Фин. газ. Регион. вып. 2005. № 28.

<sup>2</sup> Налоги и налогообложение / под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. СПб.: Питер, 2003. С. 176.

<sup>3</sup> Письмо МНС РФ от 12.07.2004 г. № 03-2-06/1/1543/22.

<sup>4</sup> Жигачев А. НДС при уступке денежного требования // Фин. газ. 2007. № 52. № 52.

<sup>5</sup> Будылин С. Л. Налогообложение при уступке права требования // Налоговые споры: теория и практика. 2005. № 10. С. 27.

<sup>6</sup> Карабанов И. Указ соч. С. 102–104.

Подводя промежуточный итог, следует отметить, что несмотря на наличие целого ряда пробелов и противоречий в гл. 21 НК РФ (а также и в Общей части НК РФ), следует присоединиться к мнению большинства специалистов в сфере налогообложения, что при обороте имущественных прав на ОИС, а также при обороте имущественных прав на прочие виды инноваций, начисление НДС представляется вполне оправданным (в целом). В то же время практическое применение норм данной главы НК РФ в отношении оборота таких объектов, представляет на сегодняшний день достаточно трудную задачу<sup>1</sup>.

Если же сравнивать содержание налогового законодательства и сложившуюся правоприменительную практику в отношении налогообложения оборота имущественных прав на ОИС (а равно, и в целом в отношении инноваций), с налогообложением имущественных прав, следующих из права собственности или связанных с обязательственными отношениями, напрашивается достаточно очевидный вывод: **никаких ощутимых льгот и преференций** по оплате НДС, оборот инновационных продуктов сегодня не имеет. Скорее наоборот, результаты проведенных сравнений показывают, что оборот имущественных прав на различные виды инноваций в аспектах обложения НДС в большинстве ситуаций невыгоден для сторон правоотношения. Кроме того, следует отметить, что сложившаяся мировая практика налогового стимулирования НИОКР предполагает гораздо большие по объему налоговые льготы, чем это предусмотрено в действующих нормах гл. 21 НК РФ. Так, например, в ряде европейских стран из налоговой базы по НДС изымаются не до 100 % (как в России), а до 120–150 % объема фактических затрат организации на научные исследования и экспериментальные работы<sup>2</sup>.

Немаловажным обстоятельством является и то, что избыточная сложность грамматических конструкций норм законодательства, не вполне определенно формулирующих сущность инноваций различных видов, и Налогового кодекса РФ, неоднозначно определяющего налоговые обязанности (и льготы по ним), достаточно часто создают совершенно неоправданные дополнительные трудности и спорные ситуации при реализации возможностей правообладателей оптимизировать начисление НДС.

С учетом результатов проведенного анализа содержания норм гл. 21 НК РФ и сложившейся правоприменительной практики, считаем необходимым внести в данную статью ряд вполне обоснованных (по нашему мнению) изменений и дополнений. В частности, в п. 1 ст. 146 НК «Объект налогообложения» РФ следует добавить указание на передачу нематериальных активов и на факт оказания различных видов услуг, связанных, преимущественно с процессами обработки и изменения структуры информационных ресурсов. Из подп. 4 п. ст. 148 НК РФ «Место реализации работ (услуг)» следует исключить абз. 2, 3 и 4, так как данный правовой материал в большей степени связан с такой категорией, как объект налогообложения. Кроме того, в п. 2 ст. 149 НК РФ «Операции, не подлежащие нало-

---

<sup>1</sup> Березин М. Ю. Указ. соч. С. 75.

<sup>2</sup> Костиков И. Современный кризис: особенности и основные пути преодоления // Проблемы теории и практики управления. 2009. № 4. С. 12.

гообложению (освобожденные от налогообложения)» следует внести дополнения, обеспечивающие льготный для приобретателя имущественных прав на ОИС режим, в отношении ряда не упомянутых в данной статье таких видов ОИС, как селекционные достижения, секреты производства (ноу-хау), созданные на основе ОИС нематериальные активы и единые технологии.

Как представляется, внесение таких поправок и дополнений является в настоящее время минимально необходимой мерой для стимулирования процессов создания, использования и оборота объектов промышленной собственности, без которых немислимо успешное развитие в России конкурентоспособной инновационной экономики.

### § 3. Обложение владельцев имущественных прав на ОИС налогом на прибыль

Правовую основу начисления налога на прибыль организаций образуют нормы Общей части и гл. 25 НК РФ. Становление отношений по применению налога на прибыль организаций (далее – НПО) складывается неоднозначно и в последние годы ни один налог в России не претерпел столь многочисленных изменений и преобразований, как налог на прибыль<sup>1</sup>. На сегодняшний день, данный налог, несомненно, является достаточно весомым и объем собираемости его иногда даже превосходит по объему не только НДС, но и единый социальный налог<sup>2</sup>. Так, например, в 2011 г. поступления в бюджет за счет сбора НПО возросли, в сравнении с 2010 г., на 27,9 %<sup>3</sup>.

По своей сути НПО является **налогом прямого действия**, объектом которого является прибыль, т. е. доход налогоплательщика, уменьшенный на величину произведенных им расходов. Для производственной сферы, использующей высокие технологии, НПО менее значим, чем, к примеру, НДС. Однако данный вид налогообложения находится во взаимосвязи с возможностями инновационного развития производства, поэтому его оптимизация может быть серьезным стимулом для внедрения новых промышленных технологий.

Одной из самых серьезных новаций гл. 25 НК РФ последнего десятилетия было введение с 1 января 2002 г. самостоятельной системы учета данных о финансово-хозяйственной деятельности организаций в целях налогообложения прибыли. **Налоговый учет** применительно к НПО представляет собой систему выявления информации для определения налоговой базы на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ. К нему должны быть отнесены и мероприятия по регистрации и обобщению информации о совершаемых налогоплательщиком однородных операциях, приводящих к возникновению доходов или расходов и учитываемых при исчислении налоговой базы по НПО.

---

<sup>1</sup> Налоги и налогообложение / под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. С. 122.

<sup>2</sup> Павлюкова Е. Какое оно, налоговое счастье? // Экономика и жизнь. 2005. № 45. С. 16.

<sup>3</sup> Ред. ст. Информация ФНС // Налоги (журн.). 2012. № 3. С. 48.

В соответствии с нормами НК РФ, система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно на основе принятой учетной политики организации, утверждаемой руководителем данного предприятия. Требования к организации и ведению налогового учета изложены в ст. 313, 314 Кодекса. Совмещение бухгалтерского и налогового учета в отношении НПО допускается, но только в случае, когда налоговый учет ведется методом начисления. При кассовом методе совмещения быть не может, так как не совпадают требования бухгалтерского и налогового учета в отношении момента отражения хозяйственных операций.

В соответствии со ст. 247 НК РФ **объектом налогообложения** по НПО является прибыль организаций, которая может быть получена в результате операций по реализации товаров (работ, услуг), или связана с получением доходов от использования имущества, имущественных прав или иных объектов. Понятие **прибыль** является достаточно сложным понятием само по себе, даже вне связи с получением ее от использования инновационных продуктов. Как справедливо отмечает Ю. Н. Сальникова, прибыль представляет собой одну из наиболее спорных экономико-правовых категорий, в отношении которой до настоящего времени экономической науке не удается сформулировать точное определение<sup>1</sup>. По этой причине НПО, вне всякого сомнения, является на сегодняшний день одним из самых сложных налогов с точки зрения определения объекта налогообложения<sup>2</sup>.

**Налоговым периодом** по НПО в соответствии с п. 1 ст. 285 НК РФ «Налоговый период. Отчетный период» признается календарный год. Под **налоговой базой** по НПО понимается, в общем случае, денежное выражение прибыли подлежащей налогообложению, определяемое в соответствии со ст. 247 НК РФ, (преимущественно, как разница между полученными доходами и произведенными расходами, и с учетом применения налоговых льгот).

**Основная ставка налога** на прибыль организаций с 1 января 2009 г. установлена в размере 20 %. Это произошло на основе положений Федерального закона от 26.11.2008 г. № 224-ФЗ (ранее налоговая ставка была равна 24 %). Плательщик определяет сумму налога самостоятельно на основании данных специального налогового учета, порядок ведения которого установлен соответствующими статьями гл. 25 НК РФ. Размер ставки, установленный в НК РФ, является единым для всех организаций, притом, что в других странах используются и дифференцированные налоговые ставки<sup>3</sup>.

Чаще всего **налоговые обязанности** правообладателей, то есть владельцев имущественных прав на ОИС связаны с договорными отношениями, возникающими при передаче иным владельцам исключительных или имущественных

---

<sup>1</sup> Сальникова Ю. Н. О правовом режиме прибыли коммерческих организаций // Предпринимательское право. 2009. № 1. С. 22.

<sup>2</sup> Титов А. А. Проблемы определения объекта налогообложения при исчислении налога на прибыль организаций // Налоги. 2006. № 25. С. 36.

<sup>3</sup> Так, например, в США размер ставки зависит от уровня дохода налогоплательщика и изменяется от 15 до 35 % (Рябов В. В. Возможные налоговые решения в поддержку государственной инновационной политики // Финансы. 2011. № 10. С. 45.)

прав пользования. Кроме того, в соответствии со ст. 1241 ГК РФ «Переход исключительного права к другим лицам без договора» передача исключительных имущественных прав может происходить при наследовании, при реорганизации юридических лиц, при обращении взыскания на имущество правообладателя, и по некоторым иным основаниям.

В последние несколько лет в нормы гл. 25 Налогового кодекса РФ был внесен целый ряд дополнений и изменений, целью которых было создание благоприятных условий для обновления устаревших производственных фондов российских предприятий, а также для финансирования собственниками предприятий научных исследований, опытно-конструкторских и технологических разработок (НИОКТР). Особенно много внимания российские законодатели уделили налоговому стимулированию деятельности предприятий, финансирующих НИОКТРы. Тем не менее принятые дополнения и поправки в нормы НК РФ не привели пока к коренному изменению ситуации по созданию необходимых стимулов для внедрения инноваций в промышленном производстве. Кроме того, опыт передовых промышленно развитых стран показывает, что не меньший эффект в этом может быть достигнут и за счет приобретения организацией так называемых открытых инноваций, т. е. ОИС, уже созданных другими правообладателями<sup>1</sup>.

Правовое регулирование в сфере обложения прибыли организаций осложнено тем обстоятельством, что законодательство устанавливает различные условия начисления НПО в отношении разных субъектов. В этом отношении можно выделить, по меньшей мере, две группы организаций, имеющие существенно разные налоговые обязанности.

Внесенными в 2011 г. дополнениями в ст. 246 НК РФ «Налогоплательщики», наиболее благоприятные условия в сфере НПО были созданы для иностранных организаций, являющихся организаторами XXII Олимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи. Эти организации были полностью освобождены от налоговых платежей, устанавливаемых гл. 25 НК РФ, вне зависимости от объема полученной прибыли. Практически те же льготы установлены на ближайшие 10 лет и в отношении участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково». Подробный порядок освобождения их от платежей по НПО установлен введенной в гл. 25 НК РФ новой ст. 246.1 «Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика организации, получившей статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов».

Следующая, самая многочисленная группа налогоплательщиков, платит НПО на общих основаниях, и размер налоговых платежей этих субъектов зависит главным образом от вида предпринимательской деятельности и возможностей организации использовать предусмотренные в гл. 25 НК РФ налоговые льготы.

---

<sup>1</sup> Оганесян Т., Медовников Д. Собака пока на сене // Эксперт. 2011. № 8. С. 59; Пономарев М. Формирование концепции открытых инноваций // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2013. № 1. С. 54.

При этом следует отметить, что в отношении различных видов расходов организации, связанных с формированием налоговой базы по НПО, в гл. 25 НК РФ почти нет упоминаний об имущественных правах на ОИС. Анализируя содержание норм НК РФ, можно говорить лишь о косвенном влиянии используемых организацией имущественных прав на ОИС на налоговую базу по НПО, связанном с возможной амортизацией учтенных на основе ОИС **нематериальных активов** (подп. 3 п. 2 ст. 253 НК РФ «Расходы, связанные с производством и реализацией»). Речь в данном случае идет об упомянутых в п. 1 ст. 256 НК РФ «Амортизируемое имущество», таких видов активов, как «РИД и иные объекты интеллектуальной собственности ...», т. е. об исключительных правах на ОИС, которые способны приносить доход организации и могут быть учтены в ней в качестве НМА. В отличие от малоценного имущества, НМА подлежат амортизации независимо от их стоимости, так как п. 1 ст. 257 НК РФ касается **имущества**, которое никак не может быть отождествлено с имущественными правами на ОИС (в том числе, и с «РИД и иными объектами интеллектуальной собственности ...»).

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, возникающих из всех видов оснований<sup>1</sup>. В этом случае, в соответствии с **п. 1 ст. 249 НК РФ «Доходы от реализации»**, доходы от сделок по отчуждению имущественных прав на ОИС должны считаться доходами **от реализации**. А безвозмездная передача прав на ОИС – **внереализационным доходом**. К внереализационным доходам относятся также и доходы «от предоставления в пользование прав на РИД и приравненных к ним средств индивидуализации», т. е. доходы от предоставления в пользование имущественных прав на ОИС.

Наряду с другими видами налогообложения, важная роль в планируемой модернизации российской экономики отведена **налогу на прибыль организаций**, структура норм которого должна обеспечивать создание эффективных стимулов, необходимых для внедрения достижений научно-технического прогресса в промышленное производство. Это особенно важно в настоящее время, когда существующий разрыв между наукой и производством продолжает увеличиваться<sup>2</sup>. Данный вид налогообложения напрямую связан с техническим оснащением производства и освоением выпуска конкурентоспособных товаров и услуг, поэтому четкие формулировки в отношении его составляющих в тексте гл. 25 НК РФ имеют принципиально

---

<sup>1</sup> По мнению проф. Э. П. Гаврилова под понятие «**имущественные права**», перечня ст. 128 ГК РФ «Объекты гражданских прав», подпадают и имущественные права на ОИС (Гаврилов Э. П. Объекты интеллектуальных прав и их делимость // Патенты и лицензии. 2010. № 3. С. 22).

<sup>2</sup> Симонов Б. П. Материалы парламентских слушаний в Совете Федерации Федерального собрания РФ на тему: Проблемы правового регулирования отношений, в сфере правовой охраны и использования результатов интеллектуальной деятельности, созданных за счет средств федерального бюджета // Биржа интеллектуальной собственности. 2012. № 1. С. 8.

важное значение, в том числе и в отношении установления такого значимого элемента, как **объект налогообложения**.

Общий **порядок определения доходов** налогоплательщика в связи с оборотом инноваций, устанавливается в ст. 248, 249, 250 НК РФ. В п. 5 ст. 250 НК РФ «Внереализационные доходы», уточнено, что к такого рода доходам относятся и доходы от предоставления на возмездной основе «в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненных к ним средств индивидуализации ...». А также доходы «в виде безвозмездно полученных ... имущественных прав» (п. 8) и фактические доходы организации в виде безвозмездно полученных нематериальных активов (п. 12).

В соответствии с **п. 1 ст. 249** доходы от сделок по отчуждению имущественных прав на ОИС должны считаться доходами **от реализации**. Уточняется, что «доходом от реализации признается ... **выручка** от реализации имущественных прав ... исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за ... имущественные права». Дополнительно в п. 5,8 и 12 ст. 250 НК РФ «Внереализационные доходы» указано, что применительно к обороту имущественных прав, к таковым относятся:

- доходы от предоставления в пользование прав на РИД ...;
- доходы в виде безвозмездно полученных ... имущественных прав;
- доходы в виде основных средств и НМА, безвозмездно полученных для повышения безопасности деятельности атомных электростанций.

Применительно к исследуемой тематике, в соответствии со ст. 249 НК РФ, вознаграждение, получаемое организацией по договору коммерческой концессии, а равно, договору отчуждения исключительных имущественных прав на ОИС и приобретение прав пользования по лицензионным договорам, также является для налогоплательщика-правообладателя доходом от продажи имущественных прав. Уместно заметить, что такое понятие, как **имущественное право, применительно к НПО**, не вполне формализовано в законе. В частности, существует точка зрения (хотя и недостаточно аргументированная), что имущественные права на ОИС в отношении НДС и в отношении НПО – это разные объекты<sup>1</sup>.

На основе **п. 8 ст. 250** НК РФ «Внереализационные доходы» 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 иным лицам имущественных прав на ОИС. Кроме того, в **п. 12 ст. 250** НК РФ говорится, что к внереализационным доходам следует относить и приобретение нематериальных активов (НМА) на безвозмездной основе (но только в случае, если эти НМА приобретаются российскими атомными электростанциями для повышения безопасности АЭС, но не связаны с производством). Однако если НМА получены атомной электростанцией для производственной деятельности и для повышения безопасности, это не увеличивает налоговую базу по НПО (в соответствии с подп. 7 п. 1 ст. 251 НК РФ).

---

<sup>1</sup> Горячев С. Реализация имущественных прав // Практик. бухгалтерия. 2008. № 3. С. 43.

Можно сделать вывод, что определение объема доходов в связи с оборотом имущественных прав на ОИС, на основе толкования использованных в законе формулировок, представляет собой очень непростую задачу. Так, например, не вполне понятно, влияет ли на рост налоговой базы по НПО отчуждение организацией **исключительных имущественных прав**, которые, являясь существенной основой для создания НМА, представляют собой инновационный продукт, имеющий для организации наибольшую ценность. Причем об этих основных видах имущественных прав на ОИС в разделе НК РФ, регулирующем порядок учета доходов, вообще не упоминается.

Не менее сложно разобраться и со 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». Следует согласиться с мнением Д. В. Тютин, что формулировки ст. 252 НК РФ носят преимущественно оценочный характер<sup>1</sup>. А по мнению Р. В. Царгуш, данная статья Кодекса представляется непонятной в целом<sup>2</sup>.

Упоминание о расходах в связи с оборотом имущественных прав на ОИС появляется только в **ст. 264 НК РФ** «Прочие расходы, связанные с производством и реализацией». В данной статье появляется и такой термин, как **исключительные права** на ОИС. Однако, по неизвестной причине в **подп. 26 п. 1** данной статьи к значимым для НПО расходам отнесены только «расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 40 тыс. р.» (!?). Таким образом, из текста гл. 25 НК РФ фактически следует, что как доходы, так и расходы организации в связи с приобретением или продажей исключительных прав на ОИС, практически не имеют правового значения при начислении НПО.

По нашему мнению, точность и определенность формулировок норм НК РФ, устанавливающих налоговые обязанности применительно к обложению НПО, имеет большое практическое значение, как для понимания налогоплательщиком налоговых последствий своих действий, так и для единообразия правоприменительной практики. Так, принципиально важным является установленное нормами НК РФ положение, в соответствии с которым, налогоплательщик должен платить налог **не с дохода, а с прибыли**, полученной при реализации исключительных или прав пользования ОИС. Именно об этом есть указание 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 недопустимо путанными формулировками и содержит не всегда обоснованные отсылы к другим статьям Кодекса (например, к нормам ст. 277 НК

---

<sup>1</sup> Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> Царгуш Р. В. Налог на прибыль в РФ: Финансово-правовые аспекты: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 17.

РФ). Поэтому определение объекта налогообложения в отношении имущественных прав на ОИС во многом зависит от толкования положений гл. 25 НК РФ Федеральной налоговой службой и судами. Как показывает практика правоприменения в отношении норм гл. 25 НК РФ, неоднозначные формулировки в отношении оборота имущественных прав на ОИС чаще всего толкуются не в пользу налогоплательщиков.

Что касается прав пользования ОИС, то упоминание о них есть в только в подп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ «Прочие расходы, связанные производством и (или) реализацией». В соответствии с этой нормой значимыми в отношении **налоговых обязанностей по НПО** являются «платежи за пользование правами на РИД и на 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, понять совершенно невозможно.

Следует отметить, что несмотря на отмеченные неточности в формулировках Особенной части НК РФ, принципы формирования объекта **налогообложения** в отношении оборота имущественных прав на ОИС применительно к налогу на добавленную стоимость и налог на прибыль организаций, представляются в целом понятным.

При этом, однозначное определение такого важного элемента, как **объект налогообложения** в отношении оборота инноваций, представленных в различных правовых режимах, представляет собой достаточно трудную задачу. Кроме того, нельзя не отметить необходимость заимствования нормами Налогового кодекса РФ ряда положений и формулировок из норм гражданского права, необходимых для более четких и глубоких представлений об институтах налогового права. Применительно к решению задач определения таких значимых для установления оснований налогообложения понятий, как **оборот инноваций** и **объект налогообложения**, представляется обязательным использование норм Гражданского кодекса РФ (в основном, Общей части и части 4 ГК РФ).

Что касается динамики изменений нормативного регулирования в отношении НПО, то, наверное, следует согласиться с мнением одного из исследователей данного вида налогообложения<sup>1</sup>, в соответствии с которым, порядок исчисления налога становится в целом все более сложным, при медленном совершенствовании юридической техники, что является причиной роста числа споров по объему налоговых платежей.

Важное значение для установления объема **налоговой базы** в отношении оборота интеллектуальных продуктов имеет и содержание ст. 251 НК РФ «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы». В данной статье Кодекса содержится большое количество различных терминов, прямо или косвенно связанных с оборотом интеллектуальных продуктов. В частности, в ст. 251 НК РФ употребляются такие словосочетания, как «... имущественные права

---

<sup>1</sup> Царгуш Р. В. Указ. соч. С. 4.

или неимущественные права, имеющие денежную оценку», «имущественные или неимущественные права», «имущественные права в виде права безвозмездного пользования». Такое обилие терминов применительно к установлению конкретных налоговых обязанностей потенциальных налогоплательщиков, особенно тех, деятельность которых связана с использованием инноваций, представляется неоправданно избыточным и создает серьезные затруднения для их однозначного толкования при правоприменении.

Содержание ст. 251 НК РФ предусматривает достаточно объемный перечень доходов, получение которых не увеличивает налоговую базу по НПО. Кроме того, есть ряд иных льгот в отношении имущественных прав, связанных с правом собственности, или следующих из обязательственных отношений (эти виды прав упоминаются в данной статье несколько раз). В аспектах оборота инноваций, при определении **налоговой базы** по тексту ст. 251 НК РФ не должны учитываться доходы, связанные с приобретением некоторых видов имущественных прав, следующими из различных оснований:

– в виде ... имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации ... (подп. 3, п. 1);

– в виде налога на добавленную стоимость, подлежащих налоговому вычету у принимающей организации в соответствии с главой 21 НК РФ при передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставной (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов (подп. 3<sup>1</sup> п.1);

– в виде ... имущественных прав и (или) неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в пределах вклада участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества (подп. 5, п. 1);

– в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами РФ, а также полученных, в соответствии с законодательством РФ, атомными станциями для повышения их безопасности ... (подп. 7, п. 1);

В подп. 11 п. 2 ст. 251 НК РФ дополнительно уточнено, что при определении налоговой базы не учитываются и целевые поступления, в виде имущественных прав, полученных религиозными организациями.

Кроме того, Федеральным законом от 29.12.2014 г. № 469-ФЗ в п. 1 ст. 251 НК РФ был добавлен **подп. 51**, в соответствии с которым, не увеличивают налоговую базу по НПО безвозмездно переданные налогоплательщику государственным заказчиком исключительные права на ряд объектов промышленной собственности.

Таким образом, несмотря на ряд не вполне корректных словосочетаний, использованных в отдельных подпунктах ст. 251 НК РФ, некоторые льготы при учете доходов организаций в отношении имущественных прав на ОИС, все же

могут быть применены. Однако доступная судебная практика по спорам в связи с применением данных норм НК РФ, пока что отсутствует.

Учет доходов от внереализационных операций применительно к НПО определяется как разница между выручкой от таких операций и ранее понесенных в связи с ними расходами. К внереализационным доходам относятся доходы от предоставления в пользование иным лицам имущественных прав на охраняемые РИД (это следует из содержания п. 5 ст. 250 НК РФ). Порядок отнесения таких доходов к доходам от реализации или внереализационным доходам Кодексом не определен, но в Методических рекомендациях по применению гл. 25 «Налог на прибыль организаций» (утв. приказом МНС России от 20.12.2000 г. № БГ-3-02/729) было указано, каким образом должно определяться отнесение доходов к одной из этих двух категорий<sup>1</sup>.

Что касается **расходов**, связанных с производством и реализацией имущественных прав, следующих из разных оснований, то согласно п. 1 ст. 253 НК РФ «Расходы, связанные с производством и реализацией», они включают их следующие виды:

– расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав) (ст. 254–259, 318–320 НК РФ);

– расходы на выполнение НИОКР (ст. 253, 262 НК РФ);

– прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией (ст. 264 НК РФ).

К **затратам** значимым для начисления НПО относятся и расходы на уплату косвенных налогов, таких как НДС, акцизы и экспортные пошлины. Принято считать, что отправной точкой включения в затраты организации расходов на приобретение имущественных прав на ОИС, является использование их в процессе производства или управления для получения дохода от использования этих прав<sup>2</sup>. По всем видам деятельности налогоплательщик может относить к значимым для налогообложения расходам только обоснованные и экономически оправданные затраты<sup>3</sup>. К таковым, в соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ «Расходы. Группировка расходов», могут быть отнесены прямые материальные затраты на производство, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы, связанные с производством, обеспечением качества и реализацией продукции<sup>4</sup>. Кроме того, организация вправе учесть в расходах и оплату пошлины за регистрацию лицензионного договора (в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

---

<sup>1</sup> В 2005 г. данный приказ МНС РФ был отменен документом от 21.04.2005 г. № САЭ-3-02/173.

<sup>2</sup> Леви В. Вопрос-ответ / В. Леви // Главбух. 2006. № 19. С. 11.

<sup>3</sup> Букина О. Договор коммерческой концессии: правовые и налоговые аспекты // Фин. газ. 2005. № 22.

<sup>4</sup> Письмо Минфина РФ от 11.03.2004 г. № 04-02-05/3/20.

По мнению специалистов Минфина РФ, высказанному в Письме от 07.03.2006 г. № 03-03-04/1/188, налогоплательщик вправе в состав прочих своих расходов включать расходы по подготовке к использованию такого объекта интеллектуальных прав, как, к примеру, **программное обеспечение для ЭВМ**. А также расходы на консультационно-информационные услуги по адаптации программного обеспечения, подготовке проектного решения, настройке программы, при условии, что эти расходы соответствуют критериям, установленным в ст. 252 Кодекса.

При приобретении нового программного обеспечения для ЭВМ, обладающего лучшими характеристиками по сравнению с используемым, расходы на программные продукты могут учитываться и в виде затрат **на модернизацию** основного средства. При разграничении таких понятий, как «модернизация» и «ремонт» основного средства определяющее значение имеет не то, как изменились его эксплуатационные характеристики, а тот факт, что при процедуре ремонта сохраняется работоспособность инвентарного объекта, не изменившего выполнение своих функций в целом (в соответствии с разъяснением в Письме Минфина РФ от 22.06.2004 г. № 03-02-04/5).

В то же время, замена отдельных элементов компьютеров на новые по причине их морального износа, не может рассматриваться как ремонт компьютерного оборудования и подпадает под понятие «модернизация». Модернизация увеличивает первоначальную стоимость основного средства в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 257 НК РФ (как разъяснено в Письме Минфина России от 01.12.2004 г. № 03-03-01-04/1/166).

В частности, приобретение неисключительного права на программу для ЭВМ, как это следует из разъяснений налоговых органов, происходит и в том случае, если организация покупает по договору купли-продажи магнитный носитель с записанной на нем компьютерной программой<sup>1</sup>. При этом, приобретение имущественного права пользования данным ОИС должно быть подтверждено наличием фирменной инструкции, карточки пользователя и договора на передачу прав на использование данного объекта авторских прав. Это дает основания для использования программного продукта по назначению, а магнитный носитель в этом случае является только вещью.

Подтверждающим документом по данной сделке является заключенный надлежащим образом договор (лицензионный или договор коммерческой концессии). Расходы по незаключенным в установленном порядке договорам (например, если договор не был зарегистрирован, когда регистрация обязательна) не уменьшают налоговую базу по НПО, как не соответствующие условиям п. 1 ст. 252 НК РФ (на эту особенность обращено внимание в Письме Минфина РФ от 14.03.2006 г. № 03-03-04/1/230).

В целом, обоснованность расходов налогоплательщика при расчете налоговой базы по НПО, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих

---

<sup>1</sup> Письмо УФНС по г. Москве от 28.06.2005 г. № 20-12/46408.

щих о намерениях организации получить экономический эффект в результате осуществления предпринимательской или иной экономической деятельности<sup>1</sup>.

Применительно к обороту имущественных прав на ОИС следует обратить внимание на неоднозначность подходов законодателя в отношении доходов и расходов организаций, подпадающих под разные режимы налогообложения. Особенно явно это проявляется при сравнении положений гл. 25 НК РФ с льготным режимом обложения НПО, установленном в гл. 26.2 НК РФ «Упрощенная система налогообложения».

В случае если организация подпадает под признаки, позволяющие использовать упрощенную систему налогообложения в отношении налога на прибыль, у нее есть выбор: платить НПО с доходов по пониженным ставкам, или – с доходов, за вычетом расходов. В соответствии со ст. 346.15 НК РФ «Порядок определения доходов», **определение доходов** организации, использующей упрощенный режим, не отличается от обычного режима НПО и осуществляется в соответствии со ст. 249, 250 и 251 НК РФ.

Что касается **учета расходов** организации в отношении оборота имущественных прав на ОИС, то порядок их определения существенно отличается от положений гл. 25 НК РФ, причем, в лучшую для потенциального налогоплательщика сторону.

Так, в **подп. 2 п. 1 ст. 346.16** НК РФ «Порядок определения расходов», указано, что в качестве расходов организации должны быть учтены «расходы на приобретение НМА, а также на создание их самим налогоплательщиком». К сожалению, данная норма, прописана несколько противоречиво и ее содержание вызывает вопросы. Прежде всего, неясно, почему в закрытом перечне исключительных прав на ОИС различных видов (изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программное обеспечение для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства, ноу-хау) указаны не все оборотоспособные виды ОИС. Как представляется, в перечне не хватает, как минимум, указания на льготный режим расходов организации при приобретении имущественных прав на товарные знаки, знаки обслуживания и коммерческие обозначения. Кроме того, для развития инновационного потенциала предприятий, в Кодексе, наверное, должны быть предусмотрены и налоговые льготы в отношении расходов на приобретение единых технологий.

Нельзя не заметить в тексте ст. 346.16 НК РФ и некоторые формулировки спорного характера. Так, например, содержание **подп. 19 п. 1** представляется избыточным. Данная норма практически полностью дублирует вышеупомянутый **подп. 2 п. 1 ст. 346.16** НК РФ (в отношении расходов, связанных с правами пользования ОИС). То же самое дублирование имеет место и в **подп. 2 п. 3**: ведь признание расходов на приобретение имущественных прав на ОИС (по тексту **подп. 2 п. 1 ст. 346.16** НК РФ), это и есть по своей сути расходы на приобретение НМА, которые затем могут быть учтены на основе этих, приобретенных организацией исключительных прав.

---

<sup>1</sup> Письмо Минфина РФ от 31.08.2007 г. № 03-03-06/1/626.

Следует отметить, что применительно к упрощенной системе налогообложения в **подп. 2.2 п. 1 ст. 346.16 НК РФ** установлена дополнительная льгота, позволяющая исключить из налоговой базы при начислении НПО расходы организации «на патентование и (или) оплату правовых услуг по получении правовой охраны РИД, включая средства индивидуализации». Нет сомнений, что введение льготы в связи с расходами на оформление имущественных прав на ОИС наверняка окажет стимулирующее воздействие для использования инноваций в деятельности субъектов малого бизнеса. Более того, данная льгота, по нашему мнению, должна быть включена и в нормы гл. 25 НК РФ. Это особенно важно сейчас, после вступления России в члены Всемирной торговой организации (ВТО). Как отмечают некоторые специалисты, вступление нашей страны в ВТО наверняка приведет к кратному повышению пошлин на оформление правоустанавливающих документов на ОИС (патентов, договоров и свидетельств)<sup>1</sup>. А такие расходы (которые уже достаточно высоки), отнюдь не стимулируют товаропроизводителей на приобретение имущественных прав на ОИС с целью обновления технологий.

Как представляется, формулировки гл. 25 НК РФ (особенно в ст. 248–251 НК РФ) в отношении порядка определения доходов в связи с оборотом имущественных прав на различные виды ОИС, требуют приведения их в соответствие терминологии части 4 Гражданского кодекса РФ. При этом в качестве основы, по нашему мнению, для этого должна быть использована терминология **гл. 26.2 НК РФ** «Упрощенная система налогообложения».

Налогоплательщик, использующий в своей деятельности имущественные права на ОИС, отражает понесенные им расходы в зависимости от того, какой метод применяется им при расчете налогооблагаемой прибыли. Так, если организацией выбран **метод начисления**, то порядок признания расходов следующий:

– паушальный платеж<sup>2</sup> признается равномерно в течение срока действия договора. При отсутствии в договоре указания на такой срок налогоплательщик самостоятельно определяет порядок признания расхода;

– роялти<sup>3</sup> признаются в качестве расходов ежемесячно. Датой осуществления расхода является дата, указанная в отчете, расчете или в ином согласованном сторонами документе (при отсутствии такого документа датой осуществления расхода является последний день месяца);

– если уплата пошлины за поддержание прав на ОИС по договору является обязанностью покупателя, то это является его расходом и признается на дату возникновения обязанности по уплате пошлины.

Потенциальные налогоплательщики используют в своей деятельности имущественные права на ОИС, учтенные преимущественно в качестве НМА. Для целей бухгалтерского учета требования, предъявляемые к НМА, указаны в

---

<sup>1</sup> Например, Мануков С. Патентные войны // Эксперт. 2010. № 42. С. 50.

<sup>2</sup> Большой юридический экономический словарь / под ред. А. Б. Барихина. М.: Кн. мир, 2004. С. 430.

<sup>3</sup> Новая экономическая энциклопедия / под ред. Е. Е. Румянцевой. М.: Инфра-М, 2005. С. 402.

п. 23 Инструкции № 25н<sup>1</sup>. Что касается налогового учета, то до 2006 г. имела место неопределенность: чем нужно руководствоваться в налоговом учете – нормами ПБУ или нормами Налогового кодекса? Однако с 1 января 2006 г. в силу изменений, внесенных в гл. 26.2 НК РФ, эта неопределенность была устранена: для организации налогового учета налогоплательщику следует руководствоваться перечнем, приведенным в гл. 25 НК РФ (п. 3 ст. 257)<sup>2</sup>.

НМА принимаются к бухгалтерскому и налоговому учету по их первоначальной стоимости, которая определяется в бухучете как сумма фактических расходов на их приобретение (за вычетом НДС и других возмещаемых налогов). Нетрудно заметить, что положения гл. 25 НК РФ практически полностью повторяют требования к порядку определения стоимости НМА в бухгалтерском учете (ПБУ 14/2007), за исключением некоторых отличий в порядке их формирования.

В случае если налогоплательщик приобрел только ограниченное имущественное право использования ОИС, у него нет оснований включать это право пользования в состав НМА организации<sup>3</sup>. Для целей исчисления НПО сумма, уплаченная правообладателю по лицензионному договору, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ). При этом данные расходы также должны быть экономически обоснованы, оправданы и документально подтверждены.

Налогоплательщик должен учитывать, что отсутствие государственной регистрации договора об отчуждении исключительного права, а равно и лицензионного договора приводит к неблагоприятным налоговым последствиям. Это касается, в частности, признания для целей обложения НПО расходов на рекламу товаров (иных расходов) другими лицами, использующими товарные знаки в своей деятельности по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), при отсутствии на то возражений правообладателя (в том числе, при его устном согласии)<sup>4</sup>.

Существует, однако, и другое мнение, в соответствии с которым правовые последствия недействительного договора в соответствии с п. 3 ст. 2 ГК РФ не вполне значимы для налоговых правоотношений. Данная позиция подтверждена постановлением ФАС Северо-Западного округа от 12.07.2007 г. № А56-19610/2006<sup>5</sup>. Суд указал, что факт отсутствия регистрации договоров на момент признания расходов не имеет значения для целей НПО, если действия были фактически осуществлены (услуги оказаны, работы выполнены), а затраты документально подтверждены и экономически обоснованы<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> Инструкция по бюджетному учету, утв. приказом Минфина РФ от 10.02.2006 г. № 25н // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> Аладышева К. Н. Активы нематериальные, ошибки – реальные // Упрощенка. 2006. № 9. С. 28.

<sup>3</sup> Харатокова М. М. Вопрос-ответ // Рос. налог. курьер. 2005. № 5. С. 19.

<sup>4</sup> Данная позиция Минфина РФ отражена в Письме Минфина РФ от 18.01.2006 г. № 03-0408/12.

<sup>5</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>6</sup> Байкова Е. Правовая охрана товарных знаков // Фин. газ. Регион. вып. 2008. № 36.

Если исключительные права на ОИС оформлены в организации в качестве НМА, амортизация по ним не увеличивает налоговую базу по НПО. При этом НМА могут быть получены организацией различными способами. Однако порядок формирования первоначальной стоимости НМА как в налоговом, так и в бухгалтерском учете организации зависит от того, как именно они поступили на учет<sup>1</sup>. Сведения об учетном объекте НМА включаются в амортизационную группу в соответствии со сроком предполагаемого полезного использования, а его стоимость погашается затем путем начисления амортизации<sup>2</sup>. Следует также иметь в виду, что порядок учета имущества зависит и от выбранного способа учета, утвержденного учетной политикой организации<sup>3</sup>.

Если актив не приносит организации экономической выгоды, он, в соответствии с нормами НК РФ не может быть отнесен к НМА и амортизация по нему не может быть учтена в налоговых расходах. Это следует из содержания п. 3 ст. 257 НК РФ и подробно разъясняется в Письме УФНС России по г. Москве от 07.04.2005 г. № 20-12/23565, а ранее на это обращалось внимание в Письме Минфина РФ от 29.07.2004 г. № 07-05-14/199.

Если приобретенные организацией имущественные права на ОИС вообще не используются в производстве или управленческой деятельности, амортизация, начисленная по такому виду актива, также не учитывается в расходах, принимаемых для целей налогообложения прибыли<sup>4</sup>.

**Первоначальная стоимость НМА** складывается из следующих расходов<sup>5</sup>:

- из оплаты продавцу НМА по договору отчуждения исключительных прав на ОИС;
- из расходов на вознаграждения организациям, оказывавшим информационные и консультационные услуги по приобретению НМА;
- из оплаты регистрационных сборов, патентных пошлин и других платежей, связанных с подтверждением исключительных прав учреждения на НМА;
- из расходов на вознаграждение посреднику, обеспечившему приобретение НМА, в соответствии с условиями договора;
- из расходов на изготовление НМА (оплату труда создателей НМА, начислений на эту оплату, расходов на материалы и оборудование, на услуги сторонних организаций и т. д.);
- из прочих расходов, связанных с приобретением НМА.

---

<sup>1</sup> Бондарь Е. Порядок формирования в учете первоначальной стоимости НМА // Экономика и жизнь. 2005. № 13. (Бух. прил.). С. 37; Рощина О. Вопрос-ответ // Фин. газ. 2006. № 8.

<sup>2</sup> Письмо Минфина РФ от 13.02.2008 г. № 03-03-06/1/91.

<sup>3</sup> Корнилов Д. Операции по приобретению прав на использование программных продуктов: особенности учета и налогообложения // Фин. газ. 2008. № 16.

<sup>4</sup> Письмо Минфина РФ от 29.07.2004 г. № 07-05-14/199.

<sup>5</sup> Расходы определяются на основе положений Инструкции по бюджетному учету, утвержденной приказом Минфина РФ от 26.08.2004 г. № 70н.

Таким образом, если исключительные права на ОИС приобретены организацией на возмездной основе, первоначальная стоимость НМА в налоговом учете определяется как сумма расходов на их приобретение, доставку и доведение до состояния пригодного для использования (за вычетом сумм налогов)<sup>1</sup>. Затраты на приобретение НМА одновременно не включаются в состав расходов, учитываемых при исчислении НПО. Их стоимость включается в состав расходов путем начисления амортизации в течение срока полезного использования НМА<sup>2</sup>.

К понятию процедур по приобретению прав на объекты исключительных прав (имущественных прав на ОИС) определенным образом близки и услуги по переработке информации. Так, например, в последнее время в сфере предпринимательства широко востребованы услуги по изучению рыночной конъюнктуры, которые принято называть маркетинговыми услугами.

**Маркетинговыми услугами (исследованиями)** принято считать глубокое и всестороннее изучение рынка, спроса, потребностей потенциальных покупателей, а также формирование информационно-методологической базы для активного воздействия на рынок и на формирование покупательских предпочтений. Предметом данного договора, что вытекает из его названия, является исследовательский процесс (маркетинг-процесс), как основа деятельности маркетинговой организации (специалиста-маркетолога).

Маркетинговые исследования могут выполняться как собственными силами, так и силами привлеченных организаций, в том числе специализирующихся на оказании именно такого рода услуг. Получить маркетинговую информацию можно различными способами. Например, на крупных и средних предприятиях могут создаваться обособленные подразделения, занимающиеся исключительно исследованиями данного вида. Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ все документы, подтверждающие расходы (в том числе, на оплату маркетинговых услуг), должны быть оформлены надлежащим образом. При этом необходимо иметь в виду, что признание в бухгалтерском учете операций исходя только из их экономического содержания может и не совпадать с признанием этих же операций в налоговом учете, так как для налогового учета одинаково важны не только правовая форма, но и экономическое содержание. По этой причине налоговые последствия договоров на оказание маркетинговых услуг напрямую зависят от того, каким образом оформлена сделка.

Существует точка зрения, что под текущим исследованием рынка (маркетинговым исследованием) для целей обложения НПО следует понимать исследование, результаты которого могут использоваться для управленческих или коммерческих нужд организации в течение срока, не превышающего 12 месяцев<sup>3</sup>. Результаты деятельности по долгосрочному исследованию рынка (более 12 месяцев) для целей налогообложения, должны подпадать под правовой ре-

---

<sup>1</sup> Письмо Минфина РФ от 9.06.2004 г. № 03-02-05/3/48.

<sup>2</sup> Письмо УФНС по г. Москве от 20.02.2008 г. № 20-12/015948.

<sup>3</sup> Филина Ф. Н. Исследуем рынок – экономим на налогах // Налог. учет для бухгалтера. 2007. № 10. С. 12.

жим объекта авторских прав, на использование которого организация приобретает исключительное право и может оформить его затем в качестве учетной единицы НМА. Кроме того, такого рода информация может быть оформлена и в качестве ноу-хау (на основе п. 3 ст. 257 НК РФ).

Стоимость маркетингового исследования, результаты которого образуют инвентарный объект НМА (как объекта авторских прав), подлежит списанию на расходы в целях обложения НПО в течение срока, обусловленного авторским договором. Срок амортизации такого НМА, созданного сотрудниками организации в порядке исполнения служебных обязанностей, для целей обложения НПО должен быть определен равным 10 годам (на основе п. 2 ст. 258 НК РФ). Расходы на проведение исследования рынка в общем случае должны быть отражены в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией продукции.

Поскольку в подп. 27 п. 1 ст. 264 НК РФ не расшифрованы такие термины, как «маркетинговые услуги» и «маркетинговые исследования», целесообразно назвать такой договор не договором на оказание маркетинговых услуг, а договором на оказание услуг по текущему изучению (исследованию) конъюнктуры рынка. Разумеется, его предмет должен быть максимально детализирован в договоре и сформулирован таким образом, чтобы используемая в тексте терминология дословно соответствовала терминологии НК РФ.

При этом, непосредственная связь расходов на маркетинговые исследования с производством, не является обязательной (это следует из содержания Постановления ФАС Московского округа от 29.06.2001 г. по делу № КА-А40/3170-01<sup>1</sup>). Затраты на маркетинговые исследования представляют собой в общем случае управленческие расходы, включаемые в состав расходов по обычным видам деятельности (на основе п. 7 ПБУ 10/99). Расходы, выполненные сторонними организациями, учитываются в фактической себестоимости продукции (в соответствии с п. 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», п. 6 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» и п. 9 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»). В налоговом учете расходы на маркетинг, как и в бухгалтерском, включаются в первоначальную стоимость приобретаемого актива (с учетом п. 1 ст. 257, п. 3 ст. 257 и п. 2 ст. 254 НК РФ).

Даже если какие-то расходы на маркетинг не удастся учесть на основании подп. 27 п. 1 ст. 264 НК РФ, но они соответствуют критериям, указанным в ст. 252, их можно учитывать на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ (как другие расходы, связанные с производством и реализацией).

Если маркетинговые исследования проводятся с целью последующей покупки оборудования или иных товаров, то эти затраты нет возможности сразу отнести на расходы. В налоговом учете такие суммы следует включать в первоначальную стоимость основных средств и материалов. Это требование следует из п. 2 ст. 254 и п. 1 ст. 257 НК РФ. В бухгалтерском учете эти расходы также будут включены в первоначальную стоимость приобретаемого имущества (п. 8 ПБУ-6/01, п. 6 ПБУ-5/01).

---

<sup>1</sup> СПС «КонсультантПлюс».

В случае когда имущественные права на ОИС были получены в виде **вклада в уставной капитал**, они принимаются к учету в денежной оценке, согласованной учредителями или установленной независимым оценщиком. Как это уже отмечалось ранее, в соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ доходы в виде имущественных или неимущественных прав, имеющих денежную оценку и полученные в форме вкладов в уставной (складочный) капитал организации, не признаются доходом, учитываемым при начислении НПО. Налогоплательщики должны учитывать такие НМА по остаточной стоимости полученного вклада, которая определяется по данным налогового учета передающей стороны.

Следует иметь в виду, что нормы НК РФ не устанавливают порядок оценки имущества, передаваемого в уставной капитал, и не обязывают налогоплательщика принимать имущество в уставной капитал по остаточной стоимости, сформированной в налоговом учете у передающей стороны<sup>1</sup>.

Требования оценивать имущество, внесенное в уставной капитал (по данным налогового учета передающей стороны) были ранее изложены в п. 5.3 Методических указаний по применению гл. 25 НК РФ (но этот документ в настоящее время не действует). Поэтому, как указано в одном из судебных решений<sup>2</sup>, в данном случае оценка вносимого имущества должна осуществляться на основе норм **ст. 277 НК РФ**. Федеральным законом от 06.06.2005 г. № 58-ФЗ в данную статью внесены изменения, (которые вступили в силу с 01.01.2005 г.), в соответствии с которыми, полученное в уставной капитал имущество оценивается по данным налогового учета передающей стороны. Специальные правила оценки предусмотрены только для случаев получения имущества в уставной капитал от физических лиц и иностранных организаций, а также когда имущество передается в ходе его приватизации от государственных или муниципальных органов.

Так, например, имущественные права на товарный знак могут быть внесены в уставной (складочный) капитал в качестве вклада в соответствии с нормами п. 6 ст. 66 ГК РФ, п. 2 ст. 34 Федерального закона от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», п. 1 ст. 15 Федерального закона от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

С учетом того, что организация владеет исключительным правом на товарный знак, а не правом на его использование, установить **стоимость неисключительного права** по данным налогового учета не представляется возможным. Соответственно, организация не сможет документально подтвердить стоимость полученных прав, поэтому в его налоговом учете права на использование товарного знака должны быть отражены по стоимости, равной нулю. Вышесказанное справедливо, в частности, и в целях определения стоимости приобретаемой доли участия в ООО. Поэтому компания должна отразить стоимость приобретенной доли, равной нулю, либо в сумме дополнительно понесенных расходов на оплату уставного капитала, если такие расходы возникнут. Тем не менее, даже в этом случае нет оснований для признания получения доли

---

<sup>1</sup> Егоров В. Неясности в актах о налогах и сборах – веский аргумент в споре // Новая бухгалтерия. 2005. № 12. С. 9.

<sup>2</sup> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 04.04.2005 г. № А56-21739/2004.

ООО в уставном капитале на безвозмездной основе, поскольку в соответствии с п. 2 ст. 248 НК РФ для целей гл. 25 настоящего Кодекса, имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав, не связано с возникновением у получателя обязанности встречной передачи имущества (имущественных прав) передающему лицу (а равно, выполнить для передающего лица работы, оказать услуги)<sup>1</sup>.

В соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ и п. 13 ПБУ 14/2007 доходы организации в виде **безвозмездно полученных имущественных прав**, учитываются в налоговом и бухгалтерском учете по рыночной стоимости и признаются доходами внереализационными. Оценка указанного дохода производится исходя из рыночных цен, определяемых в порядке, предусмотренном ст. 40 НК РФ (п. 4 ст. 274 НК РФ).

При этом в налоговом учете получателя стоимость полученного НМА не может быть меньше стоимости этого объекта в налоговом учете передающей стороны. Различия в оценке возможны только в случае, когда рыночная стоимость НМА окажется ниже, чем остаточная стоимость по данным налогового учета передающей стороны. При этом первоначальная стоимость НМА в бухучете будет меньше, чем в учете налоговом. Та часть первоначальной стоимости, которая была определена по правилам налогового учета, никогда не будет отражена в бухучете. По этой причине разница в суммах амортизации таких НМА в бухгалтерском и налоговом учете приведет к образованию постоянных разниц и постоянного налогового актива.

Но в общем случае, при безвозмездном пользовании имуществом (например, полученном по договору ссуды) у организации возникает налоговая база по налогу на прибыль. Такой вывод содержится в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 г. № 98<sup>2</sup>. Хотя этот документ и не может считаться нормативным актом, что следует из содержания подп. 3 п. 4 ст. 170 АПК РФ<sup>3</sup>, однако суды и налоговые органы не оставляют без внимания мнение главных арбитражных судей.

Из текста Письма ВАС РФ следует, что, пользуясь бесплатно чужим имуществом, организация получает **внереализационный доход**. Делается вывод, что понятие «имущественное право» – это не только право требования к третьим лицам. К нему должно быть отнесено и право пользования вещью. В соответствии с данным судебным толкованием, право безвозмездного пользования (имуществом, и, наверное, любым имущественным правом) в целях обложения НПО – должно однозначно считаться правом имущественным.

Безвозмездно полученные имущественные права, следующие из различных оснований, к которым относится и право безвозмездного пользования ве-

---

<sup>1</sup> Терещенко А. М., Ролетр А. М. Налоговые последствия передачи в уставной капитал права на использование товарного знака // Налог. вестн. 2006. № 7. С. 16.

<sup>2</sup> Полный текст – в журнале «Главбух». 2006. № 4. С. 21.

<sup>3</sup> Арбитражный процессуальный кодекс РФ введен в действие законом от 24.07.2002 г. № 95-ФЗ, с последующими доп. и изм.

щами, должны считаться внереализационным доходом организации, по которому следует начислять НПО. Для этой цели нужно оценить стоимость этого имущественного права (основываясь на положениях ст. 40 НК РФ). А рыночную стоимость полученного имущественного права следует рассчитывать по однородному имущественному праву – по аренде.

Данная точка зрения, однако, вызывает определенные сомнения у специалистов<sup>1</sup>. Дело в том, что если налогоплательщик обратится к тексту ст. 40 НК РФ, то не найдет в ней упоминаний об имущественных правах. «Разрешение» ВАС РФ использовать ст. 40 НК РФ для расчета рыночной цены приобретенного имущественного права представляется по этой причине не вполне корректным (особенно с учетом п. 2 ст. 38 НК РФ).

В отношении стоимости аренды однородного имущества необходимо учитывать, что несмотря на имеющееся сходство, арендатор приобретает более широкие права на полученное имущество, чем ссудополучатель. В частности, при аренде организация может получать имущество не только во временное пользование, но и во временное владение. Да и права арендатора защищены законом гораздо в большей степени, чем права ссудополучателя. Так, например, ст. 611 ГК РФ позволяет арендатору истребовать имущество в соответствии с договором аренды и претендовать на возмещение убытков, связанных с задержкой исполнения его требования. А в соответствии со ст. 692 ГК РФ «Последствия непредоставления вещи в безвозмездное пользование» ссудополучатель может только расторгнуть договор, если ссудодатель не предоставил в срок имущество. Поэтому стоимость права аренды имущества, безусловно, будет выше, чем выгода от права безвозмездного пользования. Таким образом, налогоплательщик, наверное, имеет серьезные основания оспорить если не факт возникновения дохода при безвозмездном пользовании, то методику расчета размера, полученного от этого дохода.

В случае если **ОИС создаются организацией самостоятельно**, в соответствии с п. 3 ст. 257 НК РФ стоимость НМА, созданных на основе этих ОИС, определяется как сумма фактических расходов на их создание и иных сопутствующих расходов налогоплательщика. В статьях гл. 25 НК РФ прописан примерно такой же порядок формирования первоначальной стоимости НМА<sup>2</sup>.

Так, например, в целях налогообложения прибыли исключительные имущественные права на изготовленный организацией **кинофильм**, способные приносить организации доход от их использования, должны признаваться НМА (Письмо Минфина РФ от 28.03.2005 г. № 03-03-01-04/1/132).

Стоимость такого НМА, созданного самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на его создание и изготовление, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ (Письмо Минфина РФ от 19.01.2006 г. № 03-03-04/1/40). Срок полезного использования такой учетной единицы НМА, как исключительные имуществен-

---

<sup>1</sup> Посашков П. А. Безвозмездное пользование теперь облагается налогом на прибыль // Главбух. 2006. № 5. С. 34.

<sup>2</sup> Исанова А. Нюансы учета товарного знака // Новая бухгалтерия. 2007 № 9. С. 42.

ные права на использование кинофильма, признается в налоговом учете равным 10 годам (по тексту п. 2 ст. 258 НК РФ).

В налоговом учете в первоначальную стоимость НМА, созданного организацией, включаются и суммы единого социального налога, взносов на обязательное страхование от несчастных случаев и на обязательное пенсионное страхование, начисленных на оплату труда работников, участвовавших в создании НМА<sup>1</sup>. В обоснование приводится содержание п. 5 ст. 270 Кодекса, согласно которому «... расходы на приобретение и/или создание амортизируемого имущества» (в состав которого входят и НМА) не уменьшают налоговую базу по НПО. В то же время в текст довольно большой по объему статьи 270 НК РФ продолжается внесение дополнений. В соответствии с новым п. 48.19 (введенным Федеральным законом от 29.12.2014 г. № 469-ФЗ), затраты на безвозмездное приобретение налогоплательщиком исключительных прав на некоторые виды охраняемых РИД также не уменьшают его налоговую базу по НПО. Однако именно исключительные права на охраняемые РИД (ОИС) и образуют основу при создании НМА организаций. Как представляется, учитывая, что категории «НМА» и «охраняемые РИД (ОИС)» не являются тождественными, при внесении поправки (п. 48.19), законодателю следовало бы исключить из ст. 270 НК РФ п. 5.

В ходе осуществления хозяйственной деятельности, имущественные права на ОИС могут быть получены и по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами. В этом случае приобретенные имущественные права учитываются по стоимости товаров (работ, услуг), передаваемых (выполняемых) в обмен на НМА. Если в договоре не указана стоимость возмещения за приобретенные НМА, то она определяется по рыночным ценам (с учетом п. 13 ПБУ 14/2007). Следует заметить, что приобретение таким образом организацией исключительных прав на ОИС (НМА) имеет некоторое сходство с договором мены (гл. 31 ГК РФ).

**Амортизация НМА в налоговом учете.** Находящиеся на учете в организации НМА относятся, в соответствии с п. 1 ст. 256 НК РФ, к *амортизируемому имуществу*, стоимость которого погашается посредством поэтапного начисления амортизации. Однако, как обоснованно отмечают некоторые специалисты, гл. 25 НК РФ не дает, к сожалению, исчерпывающих разъяснений о методах начисления амортизации на такие объекты, как НМА<sup>2</sup>. Кроме того, в п. 1 ст. 256 НК РФ к перечню амортизируемого имущества необоснованно отнесены результаты интеллектуальной деятельности (РИД) и иные объекты интеллектуальной собственности, что, наверное, следует считать ошибкой законодателя, так как эти объекты оборотоспособны и на них не может быть прав собственности. Есть проблема и в понимании сущности морального износа так называемых идеальных объектов, к которым, вне всякого сомнения, и относятся та-

---

<sup>1</sup> Арутюнова О. Л. Применение ПБУ 18/02 в учете нематериальных активов // Рос. налог. курьер. 2004. № 21. С. 31.

<sup>2</sup> Сучкова И. Нематериальные активы в свете положений гл. 25 НК РФ // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2002. № 12. С. 34.

кие неосязаемые виды активов, как охраняемые РИД и приравненные к ним средства индивидуализации.

Следует отметить, что в подп. 8 п. 2 ст. 256 НК РФ, указано и о принадлежности к имуществу «прав на ОИС», которые не подлежат амортизации. Данные несоответствия, по нашему мнению, требуют определенной корректировки, например, путем внесения соответствующих изменений в содержание данной нормы гл. 25 НК РФ, так как норма, содержащаяся в подп. 8 п. 2 ст. 256 НК РФ, наверное, противоречит, п. 2 ст. 38 НК РФ «Объект налогообложения», а также и п. 1 ст. 256 НК РФ.

В соответствии с иными нормами ст. 25 НК РФ (п. 3 ст. 257), такие объекты как исключительные права на ОИС, могут быть учтены в качестве НМА, если они приносят организации доход и используются по назначению более 12 месяцев. При этом, если приобретенные имущественные права на ОИС не используются налогоплательщиком, в целях налогообложения они перестают быть учетными единицами НМА<sup>1</sup>. Амортизация по таким объектам не начисляется и прочие расходы налогоплательщика не учитываются при исчислении НПО (и, соответственно, не уменьшают налогооблагаемую базу по НПО)<sup>2</sup>.

Кроме того, в ст. 256 НК РФ есть еще одно упоминание о правах на ОИС, которое представляется совершенно непонятным. В том же подп. 8 п. 2, указано: «Не подлежат амортизации ... приобретенные права на РИД и иные ОИС, если по договору о приобретении указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора».

Из содержания формулировки следует, что речь, скорее всего, идет об имущественных правах пользования ОИС, приобретенных у третьих лиц. Однако неясен смысл правовой нормы: если данный вид прав пользования ОИС не может быть амортизирован, то по содержанию данной нормы можно предположить, что в случае, если расчет за права пользования производится разовым платежом (этот платеж называется паушальным), такие права все же могут быть амортизированы наравне с НМА. Однако такое невозможно, так как даже приобретенные или созданные организацией исключительные права на ОИС не всегда подлежат амортизации. Кроме того, если речь в подп. 8 п. 2 ст. 256 НК РФ идет все же об исключительных правах, то это противоречит признакам НМА, указанным в ст. 257 НК РФ. Ведь именно НМА, но не «РИД и иные ОИС» подлежат амортизации. Все известные комментарии гл. 25 НК РФ, однако, никак не разъясняют сущность этой спорной нормы. То же самое можно сказать и в отношении доступной судебной практики. По нашему мнению, этот подп. пункт был включен в ст. 256 НК РФ ошибочно (Федеральным законом от 29.05.2002 г. № 57-ФЗ).

Следует отметить, что в бухгалтерском учете установлены более строгие правила начисления амортизации по НМА, чем в учете налоговом. В соответствии с п. 28 ПБУ 14/2007, выбор способа определения амортизации учетной

---

<sup>1</sup> Митрохина Р. Н. Вопрос-ответ // Налог. вестн. 2005. № 4. С. 67; Письмо Управления МНС РФ по г. Москве от 10.11.2003 г. № 26-12/63423.

<sup>2</sup> Письмо Управления ФНС по г. Москве от 07.04.2005 г. № 20-12/23565.

единицы НМА производится организацией из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива.

Однако действующее Положение по бухгалтерскому учету НМА (ПБУ 14/2007), по-прежнему, как и действовавшее ранее ПБУ 14/2000, не различает отдельных разновидностей **РИД-ОИС** и близких к ним по признакам объектов, по которым амортизация не начисляется. В то же время в п. 24 ПБУ 14/2007 сказано, что по НМА некоммерческих организаций амортизация в бухгалтерском учете вообще не начисляется. Трудно сказать, насколько обоснован такой подход Минфина РФ. Так, например, по действующим стандартам бухгалтерского учета США, амортизация не начисляется только на расходы по созданию таких активов организаций, как коммерческая тайна и ноу-хау<sup>1</sup>.

Считается, что в целях исчисления НПО налогоплательщики могут выбирать, на основе п. 1 ст. 259 НК РФ, один из двух методов начисления амортизации НМА (линейный или нелинейный). Линейный метод представляет собой равномерное списание стоимости объекта НМА в течение всего срока его использования, установленного организацией при принятии объекта к учету. При применении нелинейного метода, сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта НМА определяется как произведение его остаточной стоимости на норму амортизации, определенной для данного объекта.

Различия между бухгалтерским и налоговым учетом объектов НМА могут быть обусловлены также и разницей в **сроках полезного использования НМА**. По правилам бухучета (п. 26,27 ПБУ 14/2007) такие сроки могут определяться на основе продолжительности периода, в течение которого организация предполагает получать выгоду от использования объекта. В налоговом учете срок полезного использования единицы учета НМА специально не предусмотрен, но в общем случае он определяется по сроку действия патента, свидетельства, лицензионного договора или иных правоустанавливающих документов. Если же временные ограничения правоустанавливающими документами не заданы, срок полезного использования НМА полагается равным 10 годам (в соответствии с п. 2 ст. 258 НК РФ).

Как следует из разъяснений Минфина РФ<sup>2</sup>, Кодексом не предусмотрена возможность списания в расходы в целях налогообложения прибыли сумм недоначисленной амортизации по объектам НМА. Имеется в виду списание их с учета до истечения срока полезного использования, в связи с признанием невозможным их использования в производственных целях, и возможности приносить доход в дальнейшем. Расходы в виде недоамортизированной стоимости НМА не учитываются в составе расходов организации при определении налоговой базы по НПО (на основе п. 3 ст. 257, п. 2 ст. 258, п. 2 ст. 259 НК РФ и в соответствии с разъяснениями, данными в Письме Минфина РФ от 21.02.2007 г. № 03-03-06/4/17).

---

<sup>1</sup> Федоров В. Е. Американский опыт налогового стимулирования операций инновационной экономики // Финансы. 2007. № 4. С. 67.

<sup>2</sup> Письмо Минфина РФ от 21.02.2007 г. № 03-03-06/4/17.

Положения НК РФ не содержат норм, разъясняющих порядок учета для целей НПО сумм недоначисленной по НМА амортизации<sup>1</sup>. Существует, однако, и иная точка зрения<sup>2</sup>. **Недоначисленная амортизация** – это часть расходов на создание НМА, следовательно, такие расходы экономически оправданы, так как произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Это подтверждается тем обстоятельством, что данный НМА ранее использовался в деятельности организации и по нему начислялась амортизация (п. 1 ст. 252 НК РФ). Содержащийся в п. 5 ст. 270 НК РФ запрет на включение в состав расходов затрат на приобретение или создание амортизируемого имущества, как представляется, не распространяется на данную ситуацию. Ведь в ст. 270 НК РФ речь идет о затратах, формирующих первоначальную стоимость такого имущества, а при списании частично самортизированного НМА (до истечения установленного срока использования) списывается остаточная стоимость объекта.

Следовательно, основные условия, позволяющие включить эту сумму в состав расходов, должны считаться соблюденными (п. 1 ст. 252 НК РФ). И тот факт, что НК РФ прямо не предусматривает такой возможности, не означает, что эти расходы нельзя признать для целей НПО (подп. 49 п. 1 ст. 264, подп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ). То есть ситуация представляется не вполне определенной и налогоплательщик, наверное, должен самостоятельно продумать целесообразность своего решения о том, включать, или не включать суммы недоначисленной по НМА амортизации в состав расходов для целей НПО.

Существуют различия и в порядке отнесения объектов НМА к амортизируемому имуществу. В бухучете амортизации подлежат все объекты, соответствующие признакам НМА, а в налоговом учете – только те НМА, стоимость которых превышает 40 тыс. р. НМА стоимостью менее 40 тыс. р. списываются в налоговом учете одновременно, а в бухучете – поэтапно, посредством начисления амортизации в течение срока полезного использования. Данные налогового и бухгалтерского учета по амортизации могут полностью совпадать, если будут одинаковыми результаты оценки НМА, срок их полезного использования и будет применяться линейный способ амортизации НМА.

Следует отметить, что действующее налоговое законодательство, и это имеет принципиальное значение, не содержит положений, касающихся обложения НПО операций по передаче третьим лицам части принадлежащих налогоплательщику исключительных прав на использование ОИС.

Так, если организация передает иному лицу исключительные права, а оставшиеся у нее права не отвечают требованиям, предъявляемым к НМА, данная операция должна рассматриваться как **реализация НМА**, доход от которой может быть уменьшен на цену приобретения (создания) данного имущества.

Если же оставшиеся у налогоплательщика права соответствуют понятию НМА, возникает вопрос: нужно ли квалифицировать данную операцию как реализацию «части» НМА и может ли быть уменьшена в связи с этим первоначальная

---

<sup>1</sup> Письмо УФНС по г. Москве от 11.10.2006 г. № 20-12/90583.

<sup>2</sup> Заграничная Т. Г. Вопрос-ответ // СПС «КонсультантПлюс».

чальная стоимость прав, до реализации учитываемых как НМА, стоимость которого уже определенное время погашалась путем начисления амортизации? Следует обратить внимание, что в НК РФ отсутствует упоминание о возможности изменения первоначальной стоимости НМА. Учитывая, что основания и порядок изменения первоначальной стоимости основных средств в НК РФ определены, можно сделать вывод о том, что налоговым законодательством, как и бухгалтерским, возможности изменений первоначальной стоимости НМА не предусмотрено.

В действующем законодательстве не решен также вопрос и о порядке начисления амортизации и налогообложения дохода в случае, если организация передает в пользование имеющиеся у нее исключительные права на ОИС на некоторый срок, по истечении которого данный НМА возвращается организации. Очевидно, что в период отсутствия у организации исключительных прав на ОИС (переданных в пользование, к примеру, на основании договора исключительной лицензии), она не может уменьшать налоговую базу на сумму амортизационных отчислений. В случае соответствия переданных прав условиям их отнесения к амортизируемым НМА (что представляется не вполне определенным), амортизация начисляется новым правообладателем исходя из их стоимости и срока использования, указанных в договоре. Однако **нормы НК РФ не дают однозначных ответов на следующие вопросы:** имеет ли право первоначальный правообладатель уменьшить доход от передачи прав на цену их приобретения (создания)? Должна ли начисляться амортизация с момента возврата исключительных прав и если должна, то на какую часть стоимости НМА?

Как представляется, в рассматриваемой ситуации налогоплательщик должен уменьшить доход от передачи исключительных прав на сумму амортизационных отчислений, рассчитанную за период, в течение которого правообладателем будет иное лицо. А по истечении срока, на который права были переданы данному лицу, т. е. с момента «возврата» НМА, он должен начислять амортизацию исходя из остаточной стоимости исключительных прав, представляющей собой разницу между первоначальной стоимостью и суммой амортизации, начисленной за период использования НМА (до передачи прав третьему лицу и за период его использования третьим лицом). Кроме того, должен быть учтен и оставшийся срок использования НМА.

При этом имеет значение и вид приобретенного организацией исключительного права на ОИС. Так, в соответствии со ст. 1467 ГК РФ «Действие исключительного права на секрет производства» исключительное право на такой ОИС, как, например, **секрет производства** действует до тех пор, пока сохраняется конфиденциальность сведений, составляющих его содержание. С момента утраты конфиденциальности исключительное право на секрет производства прекращается. Так как предсказать момент, когда конфиденциальность будет утрачена, практически невозможно, срок полезного использования таких объектов будет определяться в общем порядке.

Если право на использование секрета производства возникает у правообладателя на основе лицензионного договора (по договору исключительной ли-

цензии), существует точка зрения, что оно может учитываться по аналогии с правом пользования объектом патентных прав<sup>1</sup>. Причем в данной ситуации срок полезного использования такого актива определяется сроком действия лицензионного договора, и, следовательно, норма амортизации может быть установлена с достаточной степенью точности. Если право на секрет производства (ноу-хау) возникает по другим основаниям, то, наверное, актив должен учитываться в общем порядке, установленном законодательством (аналогично правилам учета имущества).

В Письме от 09.08.2005 г. № 03-03-04/1/156 специалисты Минфина РФ подчеркнули: гл. 25 НК РФ не предусмотрено право налогоплательщиков, не обладающих исключительными правами на ОИС, самостоятельно устанавливать срок его использования. Такую же точку зрения высказали и столичные налоговики (Письмо МНС по г. Москве от 28.06.2005 г. № 20-12/46408), а также судьи (Постановления ФАС ВВО от 17.08.2007 г. № А43-33315/2006-37-925<sup>2</sup>, ФАС СЗО от 09.01.2007 г. № А56-948/2006<sup>3</sup>, ВАС РФ от 14.12.2005 г. № А56-15195/2005<sup>4</sup>). В последнем Постановлении ВАС РФ указал, что длительный срок использования приобретенных налогоплательщиком прав не является в силу закона основанием для отказа в единовременном учете понесенных расходов в том налоговом периоде, к которому они относятся исходя из условий договоров.

В отношении единовременного признания расходов налогоплательщика Минфин РФ неоднократно менял свою позицию. Мнение на этот счет высказывалось в Письмах от 07.03.2006 г. № 03-03-04/1/188 и от 06.02.2006 г. № 03-03-04/1/92. В Письме от 09.08.2005 г. № 03-03-04/1/156 эти расходы предлагалось учитывать в момент их возникновения<sup>5</sup>. Более того, специалисты Министерства финансов РФ допускали (в Письме от 14.04.2006 г. № 03-03-04/1/337), что налогоплательщик вправе учесть расходы в целях НПО еще до начала использования прав на ОИС в хозяйственной деятельности (например, для программ ЭВМ), руководствуясь подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ.

Для целей бухгалтерского учета исключительное право владельца на ОИС, являющийся секретом производства (ноу-хау), принимается к бухгалтерскому учету в качестве НМА (п. 4 ПБУ 14/2007). На основании п. 7-9 ПБУ 14/2007 такой актив принимается к учету по его фактической (первоначальной) стоимости (по сумме затрат на его приобретение либо создание). В эти расходы не включаются общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с созданием данного актива (п. 10 ПБУ 14/2007). Принятие к учету секрета производства (ноу-хау) в качестве НМА должно быть документально оформлено.

---

<sup>1</sup> Бунина А. Ю. Нематериальные активы: новый порядок, новые понятия // Бюджетный учет. 2008. № 1. С. 34.

<sup>2</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>3</sup> Там же.

<sup>4</sup> Там же.

<sup>5</sup> Снегирев А. Г. Приобретаем право на использование программ для ЭВМ // Автономные организации: бух. учет и налогообложение. 2008. № 9. С. 31.

Можно предположить, что для секрета производства (ноу-хау) срок его полезного использования может быть установлен равным ожидаемому сроку сохранения режима коммерческой тайны, которая является его основой. Если же определить этот срок не представляется возможным, то актив приобретает статус «НМА с неопределенным сроком полезного использования». Однако следует учитывать, что по активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.

При формировании первоначальной стоимости созданного актива (НМА) в налоговом учете используют два подхода. Первый, определенный в абзаце 10 п. 3 ст. 257 НК РФ, соответствует порядку, установленному для целей бухгалтерского учета<sup>1</sup>.

Второй подход предполагает исключение из расходов на создание актива сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ (абзац 11 п. 3 ст. 257 Кодекса). Согласно этому подходу единый социальный налог<sup>2</sup>, относимый на основании подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, не увеличивает первоначальную стоимость создаваемого организацией самостоятельно НМА и относится к расходам в зависимости от выбранного метода признания доходов и расходов. Что касается страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, то НК РФ не относит их к налогам и сборам. Следовательно, по мнению специалистов Минфина РФ, увеличивать первоначальную стоимость амортизируемого имущества, созданного организацией самостоятельно, могут только расходы в виде заработной платы работников, участвовавших в создании НМА, и сумм начисленных на нее упомянутых страховых взносов<sup>3</sup>.

В ряде случаев возникает вопрос: Вправе ли организация принять к налоговому учету по рыночной стоимости ОИС, выявленный в результате инвентаризации, и включать в состав расходов при исчислении НПО амортизационные отчисления по данному объекту?

Президиум ВАС РФ в своем Постановлении от 04.03.2008 г. № 13106/07<sup>4</sup> указал, что п. 3 ст. 257 НК РФ не предоставляет налогоплательщикам возможности учитывать расходы по созданию НМА по их рыночной стоимости. Кроме того, отсутствие доказательств, подтверждающих наличие реальных затрат по созданию и регистрации ОИС, обнаруженных в результате инвентаризации, также не позволяет уменьшать налогооблагаемую прибыль на сумму начисленной амортизации НМА исходя из их рыночной стоимости.

Данное Постановление ВАС РФ отменяет Постановление ФАС Северо-Западного округа от 02.08.2007 г. № А56-15151/2006<sup>5</sup>, в котором суд пришел к

---

<sup>1</sup> Письмо УФНС по г. Москве от 14.12.2005 г. № 20-12/92756.

<sup>2</sup> В настоящее время порядок отчислений во внебюджетные фонды регулируется Федеральным законом от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ.

<sup>3</sup> Письмо Минфина РФ от 19.01.2006 г. № 03-03-04/1/40.

<sup>4</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>5</sup> Там же.

выводу, что исключительное право на ОИС, выявленный в результате инвентаризации, признается НМА и является амортизируемым имуществом организации на основании п. 1 ст. 256 НК РФ.

Позиция Минфина России по указанному вопросу пока что отсутствует<sup>1</sup>. Вместе с тем специалисты Минфина РФ неоднократно высказывали свое мнение о невозможности амортизации в налоговом учете основных средств, выявленных в результате инвентаризации (в Письмах Минфина России от 15.02.2008 г. № 03-03-06/1/97, от 15.02.2008 г. № 03-03-06/1/98, от 25.01.2008 г. № 03-03-06/1/47).

Следует заметить, что ранее Минфин РФ придерживался иной позиции (изложенным в Письме от 20.06.2005 г. № 03-03-04/1/7). Кроме того, возможность начисления амортизации по основным средствам, выявленным в результате инвентаризации, подтверждается некоторыми судебными решениями (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 11.08.2006 г. по делу № А33-26560/04-СЗ-Ф02-3935/06-С1<sup>2</sup>, от 16.04.2007 г. по делу № А33-8921/06-Ф02-1794/07<sup>3</sup> и др.).

Таким образом, с учетом позиции Президиума ВАС РФ, приведенной в Постановлении от 04.03.2008 г. № 13106/07, в случае отсутствия доказательств, подтверждающих наличие реальных затрат по созданию (приобретению) ОИС (имущественных прав на них), налогоплательщик может столкнуться с тем, что ему будет отказано в праве принять к налоговому учету по рыночной стоимости эти имущественные права, выявленные в результате инвентаризации, и включать в состав расходов при исчислении НПО амортизационные отчисления по данному объекту.

В общем случае, если НМА числится на балансе организации, но не используется (например, вследствие морального устаревания), возникает вопрос: Имеет ли право организация списать сумму недоначисленной амортизации на внереализационные расходы и учесть при исчислении НПО? А также что делать с отложенным налоговым активом по этому НМА, который был начислен из-за разницы в амортизации в бухгалтерском и налоговом учете?

При принятии решения, наверное, следует учитывать содержание п. 3 ст. 257 НК РФ, определяющем основные признаки НМА, списание стоимости которых, осуществляется путем начисления амортизации. При этом для НМА, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизации устанавливаются из расчета на 10 лет. Из этого правила, однако, есть исключения.

Согласно подп. 8 п. 2 ст. 256 НК РФ не подлежат амортизации приобретенные права на РИД и иные ОИС, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение

---

<sup>1</sup> Стрелкова Г. В. Вопрос-ответ // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>3</sup> Там же.

срока действия указанного договора<sup>1</sup>. В данном случае указанные периодические платежи учитываются в целях обложения НПО в соответствии с подп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. В иных случаях расходы на приобретение НМА, являющихся амортизируемым имуществом, учитываются в целях налогообложения прибыли через механизм амортизации<sup>2</sup>.

Применительно к имущественным правам на ОИС, следует отметить, что вопросы начисления амортизации **на стоимость исключительных имущественных прав**, следующих из владения ОИС, прописаны в НК РФ не вполне конкретно. Так, например, в практике деятельности различных организаций достаточно часто возникают ситуации, когда приобретенные имущественные права на ОИС (например: права на программное обеспечение для ЭВМ, на изобретения, на промышленные образцы и т.п.) не используются в производстве или управлении по разным причинам. Если при этом исходить из содержания п. 3 ст. 257 Кодекса, данные объекты не могут быть отнесены к категории НМА. Возникает вопрос: должна ли начисляться амортизация на такие объекты? Ввиду отсутствия указания в законе, есть основания полагать, что таких начислений не должно быть. А на практике это означает, что налогоплательщик оказывается в проигрышном положении, так как он не имеет возможности относить расходы по созданию (или приобретению) прав на ОИС на себестоимость производимой продукции<sup>3</sup>.

Несколько иная ситуация имеет место в случае, когда амортизация по объектам НМА начисляется в порядке, установленном п. 1–6 ст. 259 НК РФ, т. е. на основе первоначальной (восстановительной) стоимости объектов и срока их полезного использования. Однако, амортизация объектов НМА и, в частности, таких ОИС, как секреты производства (ноу-хау) или объекты коммерческой тайны, все же должна учитываться в качестве расходов, связанных с производством продукции (работ, услуг).

По мнению автора исследования, само определение понятия «**амортизация**» как применительно к имущественным правам на ОИС, и, что более важно, к таким видам инноваций, как неохрانية информация, коммерческая тайна, РИД в составе сложного объекта, требует установления в гл. 25 НК РФ более подробных и четких правил. Однако и в отношении возможностей амортизации иных видов ОИС есть определенные сомнения. Дело в том, что в отличие от имущества, охраняемые РИД (как и имущественные права на них), в отличие от объектов вещных прав, имеют идеальную природу. Поэтому, как отмечает И. А. Зенин<sup>4</sup>, они не подвержены износу, и могут устаревать лишь морально. Можно предполагать также устаревание материального носителя, в котором

---

<sup>1</sup> Как это уже отмечалось ранее, включение в НК РФ данной нормы (подп. 8), представляется ошибочным.

<sup>2</sup> Бойкова М. П. Вопрос-ответ // Советник бухгалтера. 2007. № 1. С. 38.

<sup>3</sup> Митрохина Р. Н. Вопрос-ответ // Налог. вестн. 2005. № 4. С. 67.

<sup>4</sup> Зенин И. А. Право интеллектуальной собственности: учебник. М.: ЮРАЙТ, 2011. С. 21.

воплощен ОИС, и не более того. А понятие амортизация данного НМА приемлемо только в том смысле, что оно обеспечивает перенос стоимости приобретенного или созданного НМА, на стоимость произведенного товара (или используемого способа производства).

**Выбытие НМА** из состава имущества организации может происходить по различным основаниям<sup>1</sup>. Основными причинами выбытия НМА, числящихся в организации, являются:

■ Истечение срока действия патента или иного документа, подтверждающего право организации на использование НМА.

При принятии объекта НМА к учету организация устанавливает срок его полезного использования, по истечении которого он списывается с бухгалтерского учета. В случае, если будет принято решение о продлении срока действия патента или свидетельства на товарный знак, данный НМА должен отражаться в учете в условной оценке (принятой организацией), с отнесением суммы этой оценки на финансовые результаты организации<sup>2</sup>.

■ Непригодность актива к дальнейшему использованию.

В деятельности хозяйствующих субъектов возможны ситуации, когда НМА в силу разных причин становятся непригодными для дальнейшего использования в производстве продукции или в управленческих целях. Такой объект подлежит списанию, с одновременным списанием сумм начисленной за время его эксплуатации амортизации и исключением данного объекта из состава амортизируемого имущества. Поскольку объект НМА списывается с учета прежде, чем истекает срок его полезного использования, часть первоначальной стоимости такого объекта остается недоамортизированной.

Хотя правила учета сумм недоначисленной амортизации в целях налогообложения прибыли в НК РФ прямо не определены, в подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ установлен порядок учета сумм недоначисленной амортизации по объектам основных средств. Как представляется, такой порядок вполне может быть использован и в отношении недоамортизированных объектов НМА.

На практике организации не всегда используют НМА в течение полного времени его использования. Как правило, такого рода активы организации гораздо быстрее устаревают морально. В такой ситуации, по мнению Минфина, включить стоимость объекта, которая не была до конца самортизирована, в налоговую себестоимость организация не вправе. Ведь НК РФ разрешено учитывать остаточную стоимость лишь ликвидируемых основных средств. Несмотря на то, что перечень внереализационных расходов является открытым, доказать экономическую обоснованность таких затрат бывает достаточно сложно. При этом в расходы нельзя включить остаточную стоимость НМА даже при их продаже. Такую «льготу» Кодекс предусматривает только для основных средств (подп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ).

---

<sup>1</sup> Скрыпникова Ю. А. Нематериальные активы // Актуальные вопросы бух. учета и налогообложения. 2005. № 4. С. 22.

<sup>2</sup> Базарова А. С. Нематериальные активы // Налог. вестн. 2005. № 8. С. 27.

Поэтому организации-налогоплательщику, сегодня более выгодно продолжать так или иначе использовать ненужный, или даже убыточный НМА (или делать вид, что это имеет место) и начислять на него амортизацию. Пусть даже длительный период времени. Лишь в этом случае организация сможет увеличить значимые для налогообложения затраты на стоимость такого имущества и снизить облагаемую НПО часть прибыли<sup>1</sup>.

■ Передача НМА в уставной капитал других организаций.

В соответствии с п. 2 ст. 34 закона от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», оплата акций, распределяемых среди учредителей акционерного общества при его создании, может осуществляться также имущественными правами (либо иными правами, имеющими денежную оценку). При этом, первоначальной стоимостью НМА внесенного в уставной (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками), если иное не предусмотрено законом<sup>2</sup>.

Согласно п. 3 ст. 270 НК РФ расходы участника (учредителя) в виде вкладов в уставной (складочный) капитал не уменьшают налоговую базу при исчислении НПО. А в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ не возникает прибыли (убытка) у налогоплательщика-акционера (а равно, участника ООО, пайщика кооператива) при передаче имущества или имущественных прав на ОИС в качестве оплаты размещаемых акций (долей, паев). То есть возникающая разница (прибыль или убыток) не учитывается при налогообложении прибыли.

Стоимость приобретаемых акций (долей, паев) признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества или имущественных прав, имеющих денежную оценку, определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности (передачи прав на ОИС), с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны при таком внесении.

■ Безвозмездная передача актива.

Согласно п. 16 ст. 270 НК РФ стоимость безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходы, которые несет организация при такой передаче, не учитываются при определении налоговой базы по НПО. По тексту п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02)<sup>3</sup>, доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) – образуют постоянные разницы. То есть они учитываются для целей бухгалтерского учета, но исключаются из налоговой базы по НПО, определяемой в соответствии с гл. 25 НК РФ, как в текущем отчетном периоде, так и во всех последующих периодах.

Первоначальная стоимость НМА в налоговом учете формируется аналогично первоначальной стоимости основных средств, внесенных в качестве вклада в уставной (складочный) капитал организации. То есть по их остаточной стоимости

---

<sup>1</sup> Плотникова А. В. Комментарий к Письму Минфина РФ от 21.02.2007 г. № 03-03-06/4/17.

<sup>2</sup> Письмо Минфина РФ от 4.05.2005 г. № 03-03-01-04/1/210.

<sup>3</sup> Утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114.

отраженной в документах налогового учета передающей стороны. Эта стоимость, скорее всего, будет отличаться от стоимости НМА, согласованной учредителями. Разная первоначальная стоимость передаваемых НМА приведет к разным суммам амортизации. В соответствии с положениями ПБУ 18/02 такие разницы в амортизации являются постоянными, поскольку никогда не гасятся.

■ **Реализация НМА.**

Согласно ст. 249 НК РФ доходом от реализации признается (в том числе) **выручка** от реализации имущественных прав, определяемая исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные имущественные права, выраженных в денежной и (или) натуральной формах.

При реализации объектов НМА и имущественных прав на иные ОИС, у организации могут возникать как прибыль, так и убытки. В соответствии со ст. 323 НК РФ прибыль (убыток) от реализации амортизируемого имущества определяется на основании аналитического учета по каждому объекту на дату признания дохода (расхода).

В соответствии с п. 1 ст. 268 НК РФ при реализации амортизируемых НМА налогоплательщик имеет право уменьшить доходы от амортизации на остаточную стоимость реализуемого имущества и на сумму расходов, связанных с его реализацией. На основе п. 1 ст. 257 НК РФ при реализации НМА налогоплательщик вправе самостоятельно определять остаточную стоимость данного актива (с учетом начисленной амортизации)<sup>1</sup>.

При рассмотрении оснований налогообложения в связи с передачей НМА иному владельцу, следует учитывать, что «реализация» НМА не может быть видом деятельности организации (причем, такой вид деятельности, даже трудно себе представить).

В отношении НПО, применительно к имущественным правам на ОИС, можно сделать вывод, что приобретение и использование налогоплательщиком инноваций не обеспечены сегодня существенными налоговыми льготами. Кроме того, недостаточная определенность норм НК РФ и не вполне сложившаяся правоприменительная практика создают для налогоплательщика высокий уровень рисков. По этой причине использование в хозяйственной деятельности такого рода объектов не может быть признано привлекательным с точки зрения потенциальных налоговых последствий (что и подтверждается практикой деятельности российских предприятий).

#### **§ 4. Особенности обложения налогом на прибыль иных видов инновационных продуктов**

Особое место в нормах гл. 25 НК РФ занимает учет расходов применительно к НПО в отношении такого вида первичных инновационных продуктов, как результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКТР).

---

<sup>1</sup> Серегина Е. Вопрос-ответ // Фин. газ. 2005. № 48.

**Расходы на НИОКТР** для целей обложения НПО организаций в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 253 НК РФ включаются в состав расходов, связанных с производством и реализацией. Согласно нормам, изложенным в ст. 262 НК РФ «Расходы на НИОКР» и разъяснениям, данным в Письме Минфина России от 09.04.2003 г. № 04-02-05/3/26, при определении налоговой базы по НПО расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), а также расходы на изобретательство, признаются расходами на НИОКТР и включаются в состав прочих расходов в порядке, установленном указанной статьей<sup>1</sup>.

Бухгалтерский учет расходов организации на НИОКТР для целей исчисления НПО осуществляется в соответствии с Положением ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»<sup>2</sup>. Расходы на НИОКТР определяются для целей налогообложения после окончания цикла научных исследований или разработок и подписания акта сдачи-приемки (п. 4 ст. 262 НК РФ).

В тексте ПБУ 17/02 отмечено, что указанное Положение применяется в отношении НИОКТР, по которым:

1. Получены результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке;
2. Получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства.

Кроме того, в ПБУ 17/02 дан исчерпывающий перечень расходов, в отношении которых данное Положение не применяется:

- к незаконченным НИОКТР, а также НИОКТР, результаты которых учитываются в бухгалтерском учете Заказчика в качестве НМА (п. 3 ПБУ 17/02);
- к затратам на подготовку и освоение производства, новых организаций, цехов, агрегатов (пусковые расходы), к затратам на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства, а также к затратам, связанным с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса (п. 4 ПБУ 17/02).

В случае если результаты НИОКТР переводятся в последующем в режим ОИС-НМА, то для их учета следует руководствоваться Положениями ПБУ 14/2007<sup>3</sup>. При этом следует учитывать, что владение «ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта», также в перспективе может быть учтено (на осно-

---

<sup>1</sup> Галиакберова Л. Бухгалтерский и налоговый учет расходов на проведение научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок // Фин. газ. 2007. № 35.

<sup>2</sup> Утв. приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115.

<sup>3</sup> Бакина С. НИОКР: Особенности учета и налогообложения // Фин. газ. Регион. вып. 2004. № 32; Кузьмин Г. Расходы на НИОКР // Бух. прил. к газете «Экономика и жизнь». 2005. № 21. С. 38; Письмо Минфина РФ от 11.04.2001 г. № 04-02-05/1/79.

вании п. 3 ст. 257 НК РФ) в качестве учетной единицы НМА. Соответствующие расходы налогоплательщика равномерно включаются в состав прочих расходов в течение одного года с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (или отдельные этапы исследований).

Как указывается в постановлении ФАС Московского округа от 28.03.2006 г. по делу № КА-А40/2310-06<sup>1</sup>, в случае, если исключительные права на охраняемые РИД организации не принадлежат, а результат исследований существует только в виде конструкторской документации на бумажном носителе, расходы на его создание также признаются разновидностью НИОКТР и значимы для целей налогообложения.

Согласно п. 1 и 2 ст. 318 НК РФ для целей гл. 25 Кодекса расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, разделяются на прямые и косвенные. Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг). Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены в соответствии со ст. 319 НК РФ.

Таким образом, если организация определила в учетной политике для целей налогообложения, что все расходы, связанные с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг), относятся к прямым расходам, то она не вправе относить расходы на выполнение НИОКТР к расходам для целей обложения НПО до начала момента реализации таких товаров (работ, услуг)<sup>2</sup>.

При оформлении созданных РИД в учетные единицы НМА, в учетной политике для целей НПО должны быть определены срок полезного использования созданного объекта НМА и порядок начисления амортизации<sup>3</sup>. Расходы, понесенные организацией на создание такого инновационного продукта, созданного в результате НИОКТР самостоятельно или совместно с другими организациями, а равно, и на основании договоров, по которым приобретатель выступает в качестве Заказчика таких исследований или разработок, признаются для целей налогообложения после завершения исследований и подписания сторонами акта сдачи.

В соответствии с содержанием ПБУ 17/02 «Учет расходов на НИОКР», его положения применяются в отношении исследований, по которым получены результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном порядке. В том числе исследования, по которым получены неохраноспособные результаты<sup>4</sup>. Существует точка зрения, что использование данных бухгалтерского учета для целей налогообложения в таких случаях нецелесообразно. Наи-

---

<sup>1</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> Письмо Минфина РФ от 11.01.2008 г. № 03-05-05-01/3.

<sup>3</sup> Желудова Н. В. Вопрос-ответ // Моск. налог. курьер. 2004. № 24. С. 33.

<sup>4</sup> Письмо Минфина РФ от 9.04.2003 г. № 04-02-05/3/26.

более оправданным признается ведение отдельных налоговых регистров для учета расходов на НИОКТР<sup>1</sup>.

Сумма расходов формируется в течение периода осуществления НИОКТР по определенному договору (теме), а по окончании работ (либо их этапа) включается в состав прочих расходов в течение последующего года в размере 1 / 12 этого показателя ежемесячно.

Следует учитывать, что в расходы на НИОКТР не могут быть включены затраты, связанные с подготовкой и освоением новых производств, цехов, агрегатов, учитываемые в составе прочих расходов в соответствии с подп. 34 п. 1 ст. 264 НК РФ. В то же время к значимым для обложения НПО затратам могут быть отнесены расходы, связанные с внедрением **технологий производства**, а также методов организации производства и управления (в соответствии с подп. 35 п. 1 ст. 262 НК РФ).

Как это уже отмечалось ранее, НК РФ содержит применительно к такого рода правоотношениям немало пробелов и неясностей, которые являются источником весьма реальных налоговых рисков для налогоплательщиков. Много спорных положений содержится и в основной статье по данной теме – ст. 262 НК РФ. К сожалению, разъяснения Минфина и ФНС РФ в отношении расходов на НИОКТР по запросам налогоплательщиков, не всегда корректны<sup>2</sup>. Однако в 2011 г. в ст. 262 НК РФ были внесены ряд изменений и дополнений, которые существенно изменили ее содержание (Федеральным законом от 07.06.2011 г. № 132-ФЗ).

В частности, изменения коснулись такого понятия, как сущность расходов на НИОКТР, применительно к налогообложению прибыли. Кроме того, новая редакция ст. 262 НК РФ позволяет теперь относить к НИОКТР и расходы организации по созданию новых и усовершенствованию действующих технологий, методов организации производства и управления. Кроме того, гл. 25 НК РФ дополнилась новыми статьями:

– **ст. 267.2** «Расходы на формирование резервов предстоящих расходов на НИОКТР»;

– **ст. 332.1** «Особенности ведения налогового учета расходов на НИОКТР».

Порядок признания расходов, предусмотренный ст. 262 НК РФ, распространяется теперь только на организации, которые:

– либо проводят НИОКТР самостоятельно или совместно с другими организациями;

– либо выступают в качестве заказчика.

Тем не менее статус организаций исполнителей НИОКТР не претерпел существенных изменений. Как и ранее, если организация выполняет НИОКТР в качестве исполнителя (подрядчика или субподрядчика), то такие расходы рас-

---

<sup>1</sup> Сучкова И. Налоговый учет расходов на НИОКТР // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2004. № 1. С. 34.

<sup>2</sup> Красоткина А. Е. Комментарий к Письму Минфина РФ от 25.05.2006 г. № 03-03-04/1/478 // Акты и комментарии для бухгалтера. 2006. № 13. С. 29.

сматриваются как расходы на осуществление обычных видов деятельности, направленных на получение дохода (п. 10 ст. 262 НК РФ).

Согласно новой редакции ст. 262 НК РФ к расходам на НИОКТР относятся затраты организации по созданию:

- новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг);
- новых или усовершенствованных промышленных технологий, методов организации производства и управления.

До вступления в силу поправок, внесенных Законом № 132-ФЗ, к расходам на НИОКТР признавались расходы, которые относились к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (в том числе, расходы на изобретательство). Ранее о создании новых или усовершенствовании применяемых технологий в ст. 262 НК РФ ничего не говорилось.

Однако, по мнению специалистов Минфина РФ, расходы по созданию новых или усовершенствованию применяемых технологий, новых видов сырья или материалов, все же можно было учесть в целях обложения НПО как расходы на НИОКТР, но только при условии, что эти технологии связаны с производством продукции (товаров, работ или услуг)<sup>1</sup>.

Прежний текст НК РФ не содержал конкретного перечня расходов, которые можно было отнести к расходам на НИОКТР. Благодаря внесенным изменениям, новая редакция п. 2 ст. 262 НК РФ содержит теперь закрытый перечень таких расходов.

К расходам на НИОКТР с 2012 г. относятся только те расходы, которые непосредственно связаны с проведением научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. К ним, в частности, отнесены:

- суммы амортизации на основные средства предприятий и НМА;
- расходы на оплату труда работников, участвующих в НИОКТР;
- материальные расходы, предусмотренные перечнями подп. 1–3 и 5 п. 1 ст. 254 (подп. 3) «Материальные расходы»;
- другие расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКТР.

Согласно новой редакции ст. 262 НК РФ не имеет значения, использует ли организация полученные результаты НИОКТР в производстве, при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) или не использует. Порядок признания расходов на НИОКТР установлен п. 4 ст. 262 НК РФ, в соответствии с которым, расходы признаются значимыми для целей обложения НПО независимо от полученного по завершении работ конечного результата. В том числе, к ним могут быть отнесены и прочие расходы.

Это весьма существенное новшество, так как использование результатов НИОКТР в производстве или при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) являлось до 1 января 2012 г. одним из условий для признания расходов на НИОКТР в целях налогообложения. Однако, поскольку речь идет о на-

---

<sup>1</sup> По тексту Писем Минфина РФ от 14.01.2010 г. № 03-03-06/1/6 и № 03-02-07/1-13, а также Письма УФНС России от 29.09.2009 г. № 16-15/100971.

учной деятельности, в ходе которой зачастую невозможно предвидеть результат и для которой отрицательный результат исследований также может иметь огромное значение, расходы на работы, не давшие положительного результата, теперь также выведены из обложения НПО.

В налоговом учете расходы на НИОКТР признаются:

- в случае выполнения работ собственными силами или совместно с другими организациями – после завершения этих исследований или разработок (отдельных этапов работ). При этом целесообразно оформить внутренний документ, подтверждающий завершение работ или их отдельных этапов;
- при выполнении работ силами сторонней организации – после подписания сторонами акта сдачи-приемки.

Теперь расходы на НИОКТР могут быть включены в состав прочих расходов организации единовременно в том периоде, в котором завершены эти исследования или разработки (отдельные этапы работ).

Если организация осуществляет работы по Перечню НИОКТР, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 24.12.2008 г. № 988<sup>1</sup>, она может включать свои затраты в состав прочих расходов по фактическим затратам с применением **коэффициента 1,5** (на основе п. 7 ст. 262 НК РФ).

Согласно новой редакции ст. 262 НК РФ повышающий коэффициент применяется только к тем расходам, которые перечислены в подп. 1–5 п. 2 ст. 262 НК РФ. Для обеспечения возможности контролировать правильность применения этой нормы, Закон устанавливает дополнительные требования к организациям, применяющим повышающий коэффициент 1,5 к расходам на НИОКТР. По окончании календарного года налогоплательщик, применяющий повышающий коэффициент, должен составить отчет о выполненных работах (или о выполнении их отдельных этапов), который формируется по каждому НИОКТР (отдельному этапу работы).

Составлять отчет о выполненных НИОКТР следует в соответствии с национальным Стандартом, устанавливающим требования к структуре оформления научных и технических отчетов. Таким документом является ГОСТ 7.32-2001 «Система стандартов по информации, библиотечному и издательскому делу. Отчет о научно-исследовательской работе. Структура и правила оформления», введенный Постановлением Госстандарта России от 04.09.2001 г. № 367-ст (в ред. от 07.09.2005 г.). Этот отчет необходимо представлять в органы ФНС одновременно с налоговой декларацией по НПО за год не позднее 28 марта года, следующего за отчетным (на основе п. 8 ст. 262 НК РФ).

Поскольку проверка соответствия выполненных НИОКТР вышеупомянутому Перечню требует специальных знаний в области науки и техники, ФНС может быть назначена экспертиза представленного налогоплательщиком отчета (на основе п. 8 ст. 262 НК РФ). Такая экспертиза будет проводиться в порядке,

---

<sup>1</sup> Об утверждении перечня научных исследований и опытно-конструкторских разработок, расходы налогоплательщика на которые, в соответствии с п. 7 ст. 262 НК РФ включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5.

предусмотренном ст. 95 НК РФ. При этом проведение экспертизы может быть поручено:

- государственным академиям наук;
- государственным научным центрам;
- национальным исследовательским центрам;
- федеральным центрам науки и высоких технологий.

Для того чтобы специалисты ФНС могли провести такую экспертизу в рамках камеральной налоговой проверки, ст. 1 Закона № 132-ФЗ внесено соответствующее изменение в п. 3 ст. 95 НК РФ.

Если налогоплательщик не представит отчет о выполненных НИОКТР (или их отдельных этапах) в установленный срок в ФНС, то он теряет право на применение повышающего коэффициента. В этом случае расходы включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

В федеральных органах исполнительной власти и коммерческих организациях могут создаваться внебюджетные отраслевые и межотраслевые фонды финансирования НИОКТР. Отчисления на формирование фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным законом от 23.08.1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» (в ред. от 01.03.2011 г.), также могут быть учтены, как расходы на НИОКТР. Порядок образования и использования внебюджетных фондов для финансирования таких работ установлен Постановлением Правительства РФ от 13.10.1999 г. № 1156 (в ред. от 20.02.2002 г.).

К таким фондам, в частности, относятся:

- Российский фонд технологического развития;
- фонды финансирования НИОКТР федеральных министерств и иных федеральных органов исполнительной власти;
- фонды финансирования НИОКТР коммерческих организаций.

При расчете налога на прибыль отчисления в фонды учитываются в размере, не превышающем 1,5 % доходов от реализации. При этом доходы от реализации определяются в соответствии со ст. 249 НК РФ. В соответствии с принятыми Законом № 132-ФЗ поправками, отчисления на формирование Российского фонда технологического развития и в другие отраслевые и межотраслевые фонды финансирования НИОКТР, могут учитываться в составе расходов в полном объеме (абз. 2 п. 3 ст. 262 НК РФ). Эти отчисления признаются для целей налогообложения в том отчетном налоговом периоде, в котором они были произведены (п. 6 ст. 262 НК РФ). При этом сумма отчислений, превышающая установленное ограничение, в целях налогообложения не учитывается (п. 45 ст. 270 НК РФ). По результатам проведенных разработок и исследований организация может оформить исключительные права на созданный РИД, т. е. получить патент, оформить свидетельство и т.п.

В этом случае расходы на НИОКТР организации, в соответствии с п. 9 ст. 262 НК РФ, могут быть признаны одним из двух способов. Тот способ, который организация выберет, необходимо закрепить в учетной политике организации для целей налогообложения.

Во-первых, можно списывать расходы на НИОКТР в составе прочих расходов в течение двух лет. Такая возможность появилась у организаций после 1 января 2012 г., в соответствии с новой редакцией ст. 262 НК РФ. До указанной даты исключительные права на созданные РИД могли быть признаны НМА и включались в состав амортизируемого имущества<sup>1</sup>.

Во-вторых, теперь есть возможность отнести исключительные права на созданные РИД к учетным единицам НМА и списывать их первоначальную стоимость путем начисления амортизации. При этом срок полезного использования может быть установлен по усмотрению организации, но не менее двух лет (п. 2 ст. 258 НК РФ).

Кроме возможности выбрать способ списания расходов на НИОКТР в случае оформления исключительных прав на РИД, Закон предусматривает в п. 9 ст. 262 НК РФ два новых положения.

В частности, согласно новой редакции ст. 262 НК РФ суммы расходов на НИОКТР, которые ранее были включены в расходы по окончании работ над отдельными этапами исследований и разработок, можно не восстанавливать и не включать в первоначальную стоимость работ. Но если доходы от продажи НМА, полученного в результате расходов на НИОКТР, оказались меньше его остаточной стоимости, то возникший убыток нельзя учесть при расчете НПО (п. 9 ст. 262 НК РФ).

В соответствии с новой ст. 332.1 «Особенности ведения налогового учета расходов на НИОКТР», в аналитическом учете организации должны быть сгруппированы расходы на НИОКТР по видам работ или договоров и по статьям расходов:

- амортизация основных средств;
- амортизация НМА;
- оплата труда работников;
- материальные расходы;
- прочие расходы.

Отдельно следует учитывать расходы на НИОКТР, которые дали положительный результат, а также расходы, не давшие положительного результата. В налоговых регистрах должны быть отражены: 1) Отчисления на формирование фондов; 2) Расходы, которые были учтены в составе прочих расходов с коэффициентом 1,5; 3) Суммы расходов, которые были списаны за счет сформированного резерва (если организация такой резерв формирует).

Объекты амортизируемого имущества, которые организация использует для выполнения НИОКТР, необходимо выделить в отдельную подгруппу. Учет таких амортизационных подгрупп следует вести отдельно (на основе поправок, внесенных в абз. 1 п. 13 ст. 258 НК РФ).

В целях равномерного учета расходов на НИОКТР налогоплательщику предоставляется теперь право формировать в налоговом учете резерв предстоящих расходов на НИОКТР. Порядок формирования такого резерва преду-

---

<sup>1</sup> Письмо ФНС России от 04.02.2010 г. № 3-2-13/14@.

смотрен новой ст. 267.2 НК РФ («Расходы на формирование резервов предстоящих расходов на НИОКР»).

Создавать или не создавать резерв, налогоплательщик теперь вправе решать самостоятельно, в отношении каждой разработанной и утвержденной программы проведения НИОКТР. Резерв создается на ожидаемый период проведения таких работ, в пределах двух лет. Пункт 3 ст. 267.2 НК РФ определяет ограничения по суммам отчислений в резерв на НИОКТР. Размер создаваемого резерва не может превышать расходы (смету), которые запланированы на реализацию программы этих работ. В смету могут быть включены только те затраты, которые признаются расходами на НИОКТР и перечислены в подп. 1–5 п. 2 ст. 262 НК РФ.

В учетной политике в целях налогообложения организации должно быть указано, по каким именно программам исследований будет создаваться резерв, и на какой срок. При создании резерва расходы на реализацию программ проведения работ списываются за счет созданного резерва (на основе п. 5 ст. 267.2 НК РФ).

Предельный размер отчислений в резервы не может превышать 3 % суммы доходов от реализации за вычетом отчислений на формирование фондов.

Сумму резерва можно рассчитать по следующей формуле, приведенной в п. 3 ст. 267.2 НК РФ:

$$N = I \cdot 0,03 - S,$$

где  $N$  – предельный размер отчислений в резервы;

$I$  – доходы от реализации отчетного (налогового) периода, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ;

$S$  – расходы налогоплательщика, указанные в подп. 6 п. 2 ст. 262 НК РФ.

Предельный размер отчислений в фонды, учитываемых при расчете налога на прибыль, не должен превышать 1,5 % доходов от реализации. Его величину можно рассчитать по формуле:  $S = I \cdot 0,015$ .

Таким образом, предельная величина резерва составит 1,5 % доходов от реализации:  $N = I \cdot 0,03 - I \cdot 0,015 = I \cdot 0,015$ .

Сумма резервных отчислений включается в состав прочих расходов организации по состоянию на последнее число отчетного (налогового) периода (п. 4 ст. 267.2 НК РФ).

В случае если в результате выполненных НИОКТР (работ) организация получает **исключительные права на РИД**, они могут быть признаны ее НМА, которые в последующем подлежат амортизации. Появление в НК РФ соответствующей нормы связано с необходимостью единообразного учета исключительных прав на ОИС, относящиеся к НМА. Однако в ст. 262 НК РФ не указано, каким образом налогоплательщик должен определить первоначальную стоимость НМА, созданного в результате выполненных работ. При расчете первоначальной стоимости как суммы произведенных при выполнении работ расходов, организация должна будет восстановить суммы расходов, учтенные ранее при налогообложении прибыли, то есть увеличить на них облагаемую прибыль в тех периодах, когда происходило ее уменьшение. В случае примене-

ния такого порядка у налогоплательщика возникнет обязанность уплатить пени в связи с увеличением сумм налога, подлежащих уплате в предыдущие периоды. Следовательно, организация, создавшая НМА, т. е. реально способствующая развитию науки и техники, в конечном итоге будет фактически «наказана» начислением пени.

Есть основания утверждать, что отсутствие установленного Кодексом порядка определения первоначальной стоимости НМА, полученных налогоплательщиком в результате самостоятельного выполнения НИОКР, при наличии обязанности учета таких объектов, не в полной мере способствует сегодня инновационному развитию производства.

Представляет несомненный интерес и возможность налогоплательщика учесть применительно к НПО и расходы, связанные с совершенствованием уже **действующей технологии**. В налоговом учете такого рода расходы относятся к прочим расходам на основании нормы подп. 35 п. 1 ст. 264 НК РФ, которая содержит следующую формулировку: «Расходы некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии, организации производства и управления». Существует точка зрения, что расходы на совершенствование промышленных технологий следует в данном случае, относить к расходам некапитального характера<sup>1</sup>.

В соответствии с определением, данным в ст. 1 Федерального закона от 25.02.1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений», к капитальным вложениям относятся инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе, затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты.

Перечень расходов некапитального характера в гл. 25 НК РФ не определен, поэтому квалифицировать такие расходы можно в зависимости от отрасли и вида деятельности налогоплательщика. Так, например, расходы, связанные с внедрением корпоративной интегрированной системы управления, разработанной на базе программного продукта, неисключительные права на который были приобретены по договору с правообладателем, должны, по мнению специалистов Минфина, учитываться в составе прочих расходов на дату расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров. Или на дату предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, как расходы некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии (в соответствии с Письмом Минфина РФ от 06.03.2007 г. № 03-03-06/1/148).

Расходы, связанные с производством и реализацией, согласно п. 1 ст. 253 НК РФ (в аспектах выполнения НИОКР) включают в себя:

– расходы, связанные с изготовлением (производством), ... выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав) (ст. 254–259, 318–320 НК РФ);

---

<sup>1</sup> Голикова Е. Совершенствование технологии: бухгалтерский и налоговый учет // Фин. газ. 2008. № 9.

- расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии (ст. 260 НК РФ);
- расходы на собственно НИОКТР (ст. 262 НК РФ);
- прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией (ст. 264 НК РФ).

Как следует из приведенного перечня расходов, связанных с производством и реализацией, порядок учета расходов на НИОКТР и прочих расходов, связанных с производством и реализацией, регламентируется разными статьями Кодекса. Однако, несмотря на это, расходы на НИОКТР на практике нередко приравнивают и к прочим расходам, на основании положений вышеупомянутой ст. 264 НК РФ (в том числе, к расходам некапитального характера, связанным с совершенствованием технологий). Данный факт обусловлен следующим обстоятельством: в п. 4 ст. 262 НК РФ определено, что расходы налогоплательщика на такого рода работы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (работ, услуг), признаются для целей налогообложения после завершения этих исследований или разработок (завершения отдельных этапов работ) и подписания сторонами акта сдачи-приемки.

Основываясь на буквальном толковании положений НК РФ, расходы на НИОКТР и прочие расходы, признаваемые в целях НПО, на основании подп. 35 п. 1 ст. 264 НК РФ не являются тождественными по следующим причинам:

- указанные в п. 4 ст. 262 НК РФ расходы (в том числе осуществленные в целях совершенствования уже используемых технологий), включаемые в состав прочих расходов, связаны, прежде всего, с расходами на НИОКТР в отличие от расходов некапитального характера, связанных с совершенствованием технологии (ст. 264 НК РФ), в качестве которых могут быть идентифицированы расходы, совершенно разные по экономическому содержанию;

- согласно нормы подп. 35 п. 1 ст. 264 НК РФ, срок списания таких расходов не определен, поэтому для списания таких расходов следует руководствоваться общими правилами, предусмотренными ст. 272 НК РФ.

Ряд особенностей при начислении НПО существует и для случая, когда налогоплательщик выполняет **НИОКТР собственными силами**. Поскольку при этом никакого договора не заключается, правовое значение имеет дата принятого налогоплательщиком решения о начале выполнения таких работ. Эта дата определяется на основе внутреннего распорядительного документа организации. Таким документом может быть, например, приказ руководителя организации о начале выполнения работ<sup>1</sup>.

Если решение о начале работ принято, к примеру, до 1 января 2006 г., расходы по их выполнению ранее списывались по 1 / 36 ежемесячно. Это было справедливо и в случае, когда такие работы будут завершены уже в 2006 г. К затратам на работы, начатые в 2006 г., применяются уже новые нормы ст. 262 НК РФ относительно двух- или одногодичного (если работы начаты в 2007 г.)

---

<sup>1</sup> Ежек Д. Ю. Налоговый учет расходов на НИОКТР: правила меняются // Рос. налог. курьер. 2005. № 20. С. 23.

периода списания таких расходов. После вступления в силу Федерального закона № 132-ФЗ, налогоплательщик вправе списывать расходы на НИОКТР по фактическому окончанию исследований (работ).

Пунктом 3 ст. 271 НК РФ установлено, что для доходов от реализации, если иное не предусмотрено гл. 25 Кодекса, датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемой в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ. Согласно п. 1 ст. 272 Кодекса расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений гл. 25 НК РФ, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений ст. 318–320 Кодекса.

Таким образом, если по указанным выше причинам расходы на НИОКТР не были полностью списаны в порядке, предусмотренном ст. 262 НК РФ, неучтенная сумма расходов на эти работы должна быть списана единовременно в момент реализации результата НИОКТР новому владельцу.

В результате НИОКТР может быть создан или переработан в продукт нового качества, не только охраняемый РИД (ОИС), но и такой специфический интеллектуальный продукт, как **конфиденциальная информация**, обычно идентифицируемая затем Заказчиком в качестве **секрета производства** или объекта, имеющего правовой режим **коммерческой тайны**. Как отмечает большинство специалистов, включение таких объектов в состав НМА для целей налогового учета является, в сравнении с другими видами НМА, весьма проблематичным<sup>1</sup>. Это относится, прежде всего, к информации, сохраняемой в режиме коммерческой тайны (особенно, после вступления в силу части 4 ГК РФ и внесения поправок в ст. 128, 129 ГК РФ).

В общем случае, отражение такого ОИС, как секрет производства (ноу-хау) в качестве объекта налогообложения в регистрах налогового учета организации не должно зависеть от признания его наличия в бухгалтерском учете. Ранее, до 1 января 2008 г., было принято считать, что для подтверждения существования ноу-хау в составе НМА организации, необходимо представление следующих документов<sup>2</sup>:

- договора на использование ноу-хау (при его наличии);
- пояснительной технической документации (описаний технологических процессов, методик и т.п.);
- внутренних документов организации (например, актов внедрения, экспертных заключений по результатам использования), подтверждающих факт использования ноу-хау в производстве продукции;
- расчетов фактической экономической эффективности внедрения ноу-хау в качестве единицы НМА (производственных показателей до и после его внедрения).

---

<sup>1</sup> Истратова М. В., Педченко И. В., Шарова С. В. Налог на прибыль организаций. Комментарий (постатейный) к главе 25 Налогового кодекса РФ. М.: Статус-Кво-97, 2005. С. 102; Письмо Минфина РФ от 01.12.2005 г. № 03-03-04/1/402.

<sup>2</sup> Судакова Т. Вопрос-ответ // Фин. газ. Регион. вып. 2003. № 44.

В случае если организация приобрела такой ОИС, как **секрет производства (ноу-хау)**, для использования в своей производственной деятельности или для совершенствования управления организацией, в целях налогообложения в налоговом учете должен быть сформирован отдельный Налоговый регистр о наличии и движении данного объекта НМА в составе амортизируемого имущества.

Что касается такого объекта как коммерческая тайна, то до настоящего времени подп. 6 п. 3 ст. 257 НК РФ не претерпел каких-либо изменений и подходы к налоговому учету указанных выше объектов, являющихся с 01.01.2008 г. охраняемыми РИД, или относящимися к информации (в том числе, относящейся к коммерческой тайне) остаются без изменений. Как представляется, такая нерасторопность законодателя может привести к неоднозначному толкованию налоговых обязанностей владельцев такого рода активов.

В связи с проблемой оборота коммерческой тайны, существенной основой которой является информация, представляет интерес содержание Письма Минфина РФ от 22.06.2006 г. № 07-05-06/155. По мнению чиновников, высказанном в данном Письме, в гл. 25 НК РФ вообще не содержится такого понятия, как **«информационный ресурс»**. Данное суждение, вне всякого сомнения, имеет прямое отношение к НПО для случая, когда налогоплательщик передает иному владельцу такой специфический актив, как коммерческая тайна (а равно, и любую неохраняемую информацию). Тем не менее едва ли можно сомневаться, что выручка (доход) от возмездной передачи иному владельцу коммерческой тайны будет в полном объеме засчитана продавцу как налогооблагаемый доход (прибыль), т. е. увеличит его налоговую базу. Основанием такого подхода вполне может быть содержание п. 9 ст. 262 НК РФ, в соответствии с которым расходы налогоплательщика на создание интеллектуального продукта могут быть учтены применительно к НПО, но только в том случае, когда итогом расходов организации является получение исключительных прав на созданный РИД (тогда как коммерческая тайна не может быть отождествлена с ОИС).

При наличии в НК РФ таких законодательных конструкций основные проблемы установления налоговых обязанностей, как представляется, следует решать не на основе содержания норм прямого действия НК РФ, а исходя из возможностей налогоплательщика использовать, применительно к коммерческой тайне, налоговые льготы (если они есть). А также искать правовые основания для снижения налоговой базы по НПО в отношении расходов на приобретение такого актива, как коммерческая тайна. Это, однако, едва ли возможно, так как в тексте гл. 25 НК РФ отсутствует такое словосочетание, как «коммерческая тайна». Попутно отметим, что упоминания о коммерческой тайне нет и во всех других главах НК РФ. Исключение составляет только ст. 102 Общей части НК РФ «Налоговая тайна». Однако это упоминание никак не влияет на процедуры формирования налоговой базы по всем, без исключения видам налогообложения. Да и в целом формулировка ст. 102 НК РФ представляется не вполне удачной.

Кроме того, следует учитывать, что доступная для изучения судебная практика по вопросам налогообложения сделок по передаче коммерческой тай-

ны, пока что отсутствует. То же самое можно сказать и о сфере финансовых консультаций.

Применительно к обложению НПО процессов создания или переработки неохраваемой режимом исключительных прав информации, возникающей в результате НИОКТР, выполняемых Исполнителем по заданию Заказчика, снижение налогообложения носит косвенный характер и реально выражается в уменьшении налоговой базы за счет учета затрат на исследования (НИОКТР) для уменьшения разницы между доходами и расходами налогоплательщика. При этом основные проблемы установления наличия обязанностей и объемов налоговых платежей связаны, по нашему мнению, не с общими принципами НК РФ, устанавливающими порядок налогообложения инноваций различных видов (который представляются вполне понятным), а с возможностями налогоплательщика использовать налоговые льготы, вычеты, а также учитывать понесенные расходы для уменьшения налоговой базы по НПО.

Дело в том, что в соответствии с нормами НК РФ и сложившейся практики налогообложения, разные виды договоров порождают разные налоговые последствия. Принято считать, что передача информации (неохрааемого РИД) от Исполнителя к Заказчику может быть оформлена несколькими видами гражданско-правовых договоров<sup>1</sup>: **1)** Договором на выполнение НИОКР (гл. 38 ГК РФ); **2)** Договором коммерческой концессии (гл. 54 ГК РФ); **3)** Договором о передаче технологии (ноу-хау); **4)** Договором о защите коммерческой тайны; **5)** Договором о выполнении маркетинговых исследований; **6)** Договором о создании специализированного информационного ресурса (например, базы данных или веб-сайта).

Однако реально оптимизировать обложение НПО (в отношении, к примеру, результатов НИОКТР) можно только в случае, когда используются договорные схемы гл. 38 ГК РФ. В то же время заключение договоров, предмет которых является информация, представляется рискованным делом, так как есть вероятность, что они могут быть признаны судом недействительными (нет предмета, нет и договора).

В общем случае, в аспектах налогообложения следует учитывать, что ввиду нечеткого разделения в законодательстве правовых режимов, охраняемых и неохрааемых РИД, и отсутствия прямых указаний в гл. 25 НК РФ на последствия оборота неохрааемых РИД (и иной информации), трудно ожидать однозначной правоприменительной практики по налогообложению данных объектов.

Можно предположить, что введенные с 1 января 2008 г. новации гражданского законодательства, связанные с обновлением содержания ст. 128, 129 ГК РФ, едва ли облегчили положение налогоплательщиков, притом, что новые нормы законодательства наверняка оказывают влияние на объемы налоговой нагрузки при создании РИД в ходе выполнения НИОКТР. Представляется очевидным, что любые изменения действующего законодательства должны быть заранее оценены и просчитаны в аспектах возможных налоговых последствий.

---

<sup>1</sup> Северин В. А. Проблемы конфиденциальности при передаче информации и оказании услуг // Законодательство. 2007. № 4. С. 47–54.

Еще более желательно, чтобы внесение изменений в Налоговый и Гражданский кодексы были, как минимум, согласованы по времени.

Уместно заметить, что экономическое положение организаций-разработчиков НИОКТР и до внесения изменений в законодательство оставляло желать лучшего. Как отмечают специалисты в данной сфере деятельности, разработчики такого специфического интеллектуального продукта как научно-техническая информация (в том числе, работающие в сфере выполнения НИОКТР) уже продолжительное время находятся в бедственном положении, а некоторые из них – на грани выживания<sup>1</sup>.

Справедливости ради, следует, однако, оговориться, что основная налоговая нагрузка на организации, производящие инновационный продукт (к которым относятся ОКБ и НИИ, разрабатывающие новую технику), связана сегодня не с НПО, а с отчислениями с заработной платы сотрудников<sup>2</sup>. В настоящее время этот единый социальный налог заменен на прямые выплаты во внебюджетные фонды, однако сумма платежей (которые оплачивает работодатель) взимаемых с заработной платы, ощутимо возросла. Для налоговой нагрузки научных учреждений это имеет существенное значение, так как в сравнении, к примеру, с производственными организациями, у научных организаций гораздо выше удельные затраты на оплату труда.

Для более глубокого осмысления оснований обложения НПО владельцев интеллектуальных продуктов, в том числе имущественных прав на ОИС, большой интерес представляет определение налоговых последствий передачи имущественных прав на основании договоров **уступки прав требования**. Как это уже отмечалось выше, в соответствии со ст. 384 ГК РФ «Объем прав кредитора, переходящих к другому лицу» одним из последствий уступки права требования является переход новому кредитору права первоначального кредитора в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права. В соответствии с п. 2–3 ПБУ 19/02<sup>3</sup> «Учет финансовых вложений» дебиторская задолженность, приобретенная по договору уступки права требования, относится к финансовым вложениям организации.

Выбытие данного финансового вложения в бухучете передающей организации признается на дату погашения требования должником. Расходы, связанные с продажей любого вида активов организации, признаются операционными расходами, а поступления от выбытия финансовых вложений – операционными доходами. В целях налогообложения прибыли (в соответствии с п. 1 ст. 249 НК РФ) выручка от реализации имущественных прав (имеются в виду права, следующие из права собственности на имущество или из обязательственных отношений) включается в состав доходов от реализации. При этом расходы, связанные с реализацией имущественных прав, включаются в состав расходов, связанных с

---

<sup>1</sup> Голикова Е. Налоговые льготы организаций, осуществляющих научно-техническую и внедренческую деятельность // Фин. газ. 2008. № 17.

<sup>2</sup> Васильев С. В. Специальный налоговый режим как инструмент налогового стимулирования инновационной деятельности // Фин. право. 2008. № 9. С. 31.

<sup>3</sup> Утв. приказом Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126н.

производством и реализацией (подп. 1 п. 1 ст. 253 НК РФ). Доход (выручка) от **реализации права требования** определяется как стоимость имущества, причитающегося налогоплательщику, купившему это право, при последующей уступке права требования или прекращении соответствующего обязательства.

При определении налоговой базы налогоплательщик вправе уменьшить доход, полученный от реализации права требования, на сумму расходов по приобретению указанного права требования долга, что следует из содержания ст. 279 НК РФ<sup>1</sup>. Датой признания дохода при реализации финансовым агентом услуг финансирования под уступку денежного требования, является день последующей уступки данного требования или исполнения этого требования должником (это следует из содержания п. 5 ст. 271 НК РФ).

Несколько иная ситуация имеет место в случае, если cedent (например, кредитная организация) уступает иной кредитной организации (цессионарию) права требования к заемщикам по нескольким кредитным договорам. При этом переход прав требования определяется моментом уведомления должника о передаче права требования. Предметом договора цессии в данном случае является конкретный кредитный договор. Налоговый учет предполагает исчисление налоговой базы по НПО на основе данных первичных документов, т. е. содержания каждого из конкретных кредитных договоров и связанных с ними иных договоров (например: договора залога, поручительства и т. п.).

Особенности определения **налоговой базы** у cedent при уступке права требования установлены **ст. 279 НК РФ**. В соответствии с п. 3 ст. 279 при дальнейшей реализации права требования долга налогоплательщиком, купившим данное право ранее, эта операция рассматривается уже как **реализация финансовых услуг**. Выручка от такой сделки определяется как стоимость имущества, причитающегося этому налогоплательщику при последующей уступке права требования или прекращении соответствующего обязательства. При определении налоговой базы по НПО налогоплательщик вправе уменьшить полученный от сделки доход (выручку) на сумму расходов по приобретению вышеуказанного права требования долга. В случае, если в результате совершенной переуступки права требования у организации возникли убытки, они не могут быть признаны имеющими значение для целей обложения НПО<sup>2</sup>.

Выручка от реализации финансовой услуги будет считаться для кредитной организации доходом от реализации, который должен быть признан в учете на дату заключения нового договора уступки права требования. Уместно заметить, что в соответствии с п. 1 ст. 66.1 ГК РФ «Вклады в имущество хозяйственного товарищества или общества» (введена Федеральным законом от 05.05.2014 г. № 99-ФЗ), возможно приобретение имущественных прав, следующих из различных оснований, которые, однако, фактически являясь активами коммерческих или некоммерческих организаций, не могут быть учтены как НМА. К таковым относятся указанные выше права требования, а также – права аренды движимого или недвижимого имущества. Есть все основания полагать, что право аренды имуществ-

---

<sup>1</sup> Полиева О. Договор уступки прав требования // Фин. газ. 2005. № 35.

<sup>2</sup> Митрохина Р. Н. Вопрос-ответ // Налог. вестн. 2005. № 5. С. 67.

ва, а равно, и права требования, являются не только имущественными правами, но и объектами гражданских прав. По мнению автора исследования, к таковым могут быть также отнесены и иные интеллектуальные права, о которых есть упоминание в ст. 1226 ГК РФ «Интеллектуальные права». Кроме того, подп. 3,5 п. 1 ст. 251 НК РФ называет еще и неимущественные права, имеющие денежную оценку. Что представляют собой последний вид прав, в аспектах гражданско-правовых и налоговых правоотношений, представляется неясным.

В общем случае **объектом обложения** для НПО при уступке права требования является **прибыль**, полученная организацией-налогоплательщиком в результате продажи своей дебиторской задолженности (ст. 247 НК РФ). Применительно к данному виду имущественного права есть разъяснение правоприменителя<sup>1</sup>, в соответствии с которым, при определении налоговой базы по НПО, стоимость такого взноса (имущественного права) в уставной (складочный) капитал – не учитывается. В Постановлении Президиума ВАС РФ по данному вопросу отмечено<sup>2</sup>, что, хотя отношения по формированию уставного капитала и носят возмездный характер, при данной сделке не возникает прибыли (в том смысле, который указан в п. 1 ст. 277 НК РФ)<sup>3</sup>. Можно предположить, что содержание данной нормы в полном объеме относится и к сделке по передаче в уставной капитал права требования.

**Существующие проблемы** формирования налоговой базы по НПО в связи с оборотом имущественных прав на ОИС, и, в том числе, в связи с оборотом иных видов инноваций, в значительной степени обусловлены сегодня неоднозначностью правового режима этих объектов. Имеются в виду существенные различия правового режима ОИС различных видов, а также инновационных продуктов, близких к данным объектам по своим признакам. Кроме того, следует учитывать, что в нормах НК РФ сегодня имеют место разные подходы к определению налоговой базы в зависимости от видов имущественных прав, следующих из разных оснований. А также спорным характером имущественных прав на различные виды объектов, основой которых является неохраняемая информация (информация в режиме коммерческой тайны, сочетаний неохранных РИД в составе сложного объекта и т. п.). Существует ряд затруднений в определении предмета налога, объекта налога и налоговой базы по НПО, а также затруднения, обусловленные видами сделок, по которым передаются различные виды инновационных продуктов.

Представляется бесспорным, что имущественными правами в настоящее время фактически владеют не только обладатели прав на ОИС, но и собственники ценных бумаг, владельцы бездокументарных акций, долей в обществах ограниченной ответственности, владельцы паев в производственных и потребительских кооперативах, а также иные субъекты рынка товаров, работ и услуг. Есть все основания полагать, что налоговые последствия при передаче различных имущественных прав, возникающих у налогоплательщиков в силу разных оснований,

---

<sup>1</sup> Письмо УМНС РФ от 07.07.2003 г. № 26-12/36817.

<sup>2</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 08.08.2000 г. № 1248/00.

<sup>3</sup> Тимофеева А. В качестве вклада – право аренды // Фин. газ. Регион. вып. 2006. № 31.

должны быть тождественными или, как минимум, не иметь принципиальных отличий. Во всяком случае, существующие различия в налогообложении близких по своим признакам объектов должны иметь **разумные обоснования**.

На основе анализа содержания гл. 25 и норм Общей части НК РФ можно утверждать, что в настоящее время основания установления налоговых обязанностей владельцев информационных ресурсов, находящихся в различных правовых режимах, имущественных прав на ОИС различных видов, НМА и объектов, близких к ОИС по своим признакам, изложены в НК РФ фрагментарно, либо в самом общем виде и не всегда масштаб взимаемых налогов увязан с экономическим результатом различных сделок, совершаемых при передаче такого рода интеллектуальных продуктов.

Как представляется автору исследования, существующая практика **обложения налогом на прибыль организаций**, осуществляемая при таких сделках (имеющих разную экономическую сущность) как отчуждение исключительных прав на различные виды инноваций, передача имущественных прав по договорам исключительной или неисключительной лицензии, договору коммерческой концессии, внесение имущественных прав на ОИС в уставные (складочные) капиталы хозяйственных обществ и передача имущественных прав на интеллектуальные продукты по договору доверительного управления, не в полной мере основана на законе. Положения действующего НК РФ недостаточно учитывают специфику таких сделок. Кроме того, в Кодексе практически не учитывается, что создаваемый Разработчиком один и тот же инновационный продукт может находиться в разных правовых режимах: существовать у правообладателя в форме РИД (т. е. неохранный информации), в виде коммерческой тайны, в форме ОИС (РИД, охраняемого исключительным правом), и быть идентифицирован далее, как НМА (в составе активов организации или частного предпринимателя). Соответственно и налогообложение оборота такого рода объектов (**РИД-ОИС-НМА**), наверное, также должны облагаться НПО по дифференцированной шкале. Как представляется, при определении налоговой базы по НПО следует учитывать хотя бы срок действия исключительных прав на приобретаемые или передаваемые организацией ОИС-НМА.

Практика создания таких специфических видов инноваций, как результаты НИОКТР, применительно к начислению НПО, также не обеспечивает сегодня достаточных стимулов, для опережающего роста количества создаваемых инновационных продуктов. Несмотря на внесение целого ряда полезных изменений в ст. 262 НК РФ, едва ли можно надеяться на то, что наше государство (при наличии действующих редакций ГК РФ и НК РФ) может в ближайшей перспективе приблизиться к уровню стран-лидеров в области создания НИОКТР<sup>1</sup>. На сегодняшний день налоговых стимулов для создания НИОКТР по-прежнему недостаточно. И есть точка зрения, что для повышения заинтересованности организаций-товаропроизводителей к научным исследованиям, их бы

---

<sup>1</sup> Доля США в общем объеме создания таких продуктов, как результаты НИОКТР достигает 30 %, а доля Японии – 13 % (Дынкин А., Иванова Н. Инновационная динамика: глобальные тенденции и Россия // Проблемы теории и практики управления. 2008. № 5. С. 10).

следовало вообще освободить от налогообложения расходов на все виды НИ-ОКТР<sup>1</sup>. Следует также обратить внимание и на налогообложение научных организаций, создающих этот продукт (результаты НИОКТР), в отношении которых льготы по налогообложению представляются недостаточными.

Кроме того, сравнение оснований возникновения и масштаба налоговых обязанностей, имеющих место при реализации или передаче в собственность (владение) таких объектов, как ценные бумаги, доли участия в обществах ограниченной ответственности, паи членов производственных кооперативов и уступка прав требования по договорам цессии, в сравнении с налогообложением сделок владельцев инновационных продуктов, также не позволяет считать правила обложения НПО достаточно сбалансированными. Фактически, обороты сходных по экономическому содержанию объектов (имущественных прав на них) – порождают сегодня существенно различные налоговые последствия. По этой причине обоснованность таких подходов к налогообложению представляется сомнительной.

Серьезную проблему, по нашему мнению, представляет и нерасторопность российского законодателя, фактически игнорирующего, к примеру, существование в части 4 ГК РФ такого специфичного инновационного продукта, как **единая технология** (притом, что для налогообложения имеют значение все виды РИД в составе сложного объекта). Что касается бухгалтерского учета, то в п. 4 ПБУ 14/2007 – есть указание об этом новом виде объектов, которые могут быть учтены в организации в качестве НМА. Однако, более чем за шесть лет, прошедших с момента вступления в действие части 4 ГК РФ, в налоговом законодательстве (в Общей и Особенной частях НК РФ) вообще не появилось упоминаний о таких сложных категориях, как «единая технология» и «РИД в составе сложного объекта».

Таким образом, применительно к определению конкретных налоговых обязанностей потенциальных налогоплательщиков, занимающихся созданием и внедрением инновационных продуктов, содержание действующей редакции гл. 25 Налогового кодекса РФ представляется неоправданно сложным и противоречивым для его однозначного толкования. Кроме того, установленные в НК РФ подходы и основания льгот по налогу на прибыль, в отношении различных видов, охраняемых и неохраняемых РИД, а также иных видов инноваций, не только не носят системного характера, но и не всегда могут быть применены на практике. Для того чтобы убедиться в этом достаточно проанализировать правовые механизмы их формирования.

Следует попутно отметить, что **структура льгот** в отношении оборота инноваций применительно к НПО существенно сложнее, в сравнении с подобными льготами по налогу на добавленную стоимость. Статья 251 НК РФ «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы» содержит всего лишь две-три нормы, которые хоть как-то значимы для оборота инноваций. Так, в подп. 7 п. 1 ст. 251 не учитывается в качестве дохода организации «... НМА, безвозмездно полученные ... атомными станциями для повышения их безопасности, если они используются для производственных целей». Кроме того, в соответствии подп. 1.1

---

<sup>1</sup> Глазьев С. Жребий брошен // Эксперт. 2013. № 17–18. С. 26.

п. 2 данной статьи не учитываются в качестве дохода для некоммерческой организации «целевые поступления на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных фондов финансирования НИОКР ...».

В качестве льготы следует также рассматривать возможность учесть, т. е. вычесть из налоговой базы, расходы организации на проведение НИОКР (в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 253 НК РФ «Расходы, связанные с производством и реализацией»). Порядок учета значимых для налогообложения прибыли расходов организации на выполнение НИОКТР раскрыт в ст. 262 НК РФ «Расходы на НИОКР». На основе подп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией», могут быть также учтены и «расходы связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных ... и расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ и базы данных стоимостью менее 40 тыс. р. и обновление программ для ЭВМ и баз данных».

Наиболее понятной для налогоплательщиков льготой в отношении оборота инновационных продуктов следует считать, наверное, возможность отнести к значимым для начисления НПО только расходы организации «на списание нематериальных активов, включая суммы недоначисленной ... амортизации» (на основе подп. 8 п. 1 ст. 265 «Внерезидентские расходы»).

Еще одной льготой в отношении нематериальных активов предприятия следует считать норму, сформулированную в п. 3 ст. 268 НК РФ «Особенности определения расходов при реализации товаров и (или) имущественных прав». В соответствии с ней, предприятие-налогоплательщик вправе считать убыток, понесенный при реализации нематериального актива ниже его первоначальной стоимости, расходами, учитываемыми в целях налогообложения прибыли. Однако практическое значение этой льготы невелико, так как содержание нематериальной составляющей на балансах абсолютного большинства наших промышленных предприятий весьма незначительно. Поэтому возможный выигрыш от использования льгот по налогообложению прибыли в отношении принадлежащих налогоплательщику нематериальных активов можно рассматривать только в аспектах отдаленных перспектив инновационного развития. Ведь нормы ст. 265 и 268 НК РФ могут стать реальным стимулом только в условиях рыночной конкуренции промышленных технологий, нацеленных на выпуск инновационных товаров и услуг.

Как представляется автору проведенного исследования, установленные в гл. 25 НК РФ налоговые льготы в отношении оборота инноваций различных правовых режимов, не могут быть признаны даже минимально достаточными, особенно с учетом планируемой руководством государства модернизации российской экономики.

### ГЛАВА 3. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОБЛОЖЕНИЯ ИННОВАЦИЙ НАЛОГОМ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ И НАЛОГОМ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

#### § 1. Правовые механизмы формирования налоговой базы в отношении налога на добавленную стоимость и налога на прибыль в нормах Налогового кодекса РФ

Как это уже отмечалось ранее, вопросы инновационного развития промышленного производства теснейшим образом связаны сегодня с вопросами создания, использования и оборота интеллектуальных продуктов. Стимулирование процессов создания и внедрения в хозяйственный оборот инноваций, как это показывает правоприменительная практика зарубежных стран, наиболее эффективно через введение налоговых льгот и преференций. Действующие нормы Налогового кодекса (НК РФ) содержат ряд формулировок, обеспечивающих создание в отношении оборота различных видов инновационных продуктов некоторых налоговых льгот. При этом, хотя стоимостное значение этих льгот невелико, практическое применение российскими производственными и научными организациями норм НК РФ в отношении различных видов инновационных продуктов, сопряжено с немалыми трудностями, обусловленными несовершенством и противоречивостью норм налогового законодательства. Именно по этой причине даже те немногие возможности налоговой оптимизации использования различных видов интеллектуальных продуктов, чаще всего становятся невозможными для их практической реализации инноваторами.

Для уяснения сущности правовых механизмов налогообложения реализованный в нормах НК РФ, необходимо анализировать их содержание как в отношении элементов налогообложения, так и рассматривая эти элементы в их взаимосвязи. Такой элемент налогообложения как **налоговая база** в отношении обложения налогом на добавленную стоимость (НДС) определяется, применительно к обороту имущественных прав на ОИС, на основе положений **ст. 153 НК РФ «Налоговая база»** и с учетом **ст. 146 НК РФ «Объект налогообложения»**. По смыслу содержания ст. 153 НК РФ, налоговая база по НДС в отношении оборота имущественных прав на такой вид инновационных продуктов, как имущественные права на ОИС, определяется, как стоимость переданного иному владельцу имущественного права, за вычетом понесенных правообладателем затрат на его создание и с учетом налоговых льгот, указанных по данному виду налога в ст. 149 НК РФ (если такие льготы есть). При этом следует отметить, что сущность объекта налогообложения в отношении оборота инноваций для данного вида налога определяет не вполне конкретно. В подп. 1 п. 1 ст. 146 указано, что оборот имущественных прав на ОИС может быть квалифицирован как «оказание услуг», или как «передача имущественных прав».

Еще более неопределенно объект налогообложения в отношении инновационных продуктов тексте ст. 153 НК РФ «**Налоговая база**», в нормах которой явным образом обнаруживаются связи данного элемента налога с ст.ст. 38, 39,

146 и 148 НК РФ. В частности, если в пунктах первом и втором ст. 153 НК РФ указано, что объектом налогообложения в отношении имущественных прав должна считаться «передача имущественных прав», то в п. 4 данной статьи объектом налогообложения фактически может быть и «реализация» имущественных прав. Кроме того, применительно к передаче имущественных прав на ОИС и иные виды инновационных продуктов норма общего характера, прописанная в п. 2 ст. 153 НК РФ, фактически относит к налоговой базе все доходы организации, практически не упоминая о возможности уменьшения налоговой базы на затраты потенциального налогоплательщика.

Следует отметить, что применительно к обложению НДС оборота одного из видов имущественных прав (прав требования), в гл. 21 НК РФ имеется специальная норма: **ст. 155** «Особенности определения налоговой базы при передаче имущественных прав». В пункте первой данной статьи, указано, что «налоговая база ... определяется как сумма превышения суммы дохода, полученного первоначальным кредитором при уступке права требования, над размером денежного требования, права по которому уступлены». То есть в данном случае речь идет об обороте имущественного права определенной стоимости, возникшего по такому основанию, как передача первоначальным кредитором денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), или при переходе указанного требования к другому лицу на основании закона. При этом в норме закона реализован вполне конкретный правовой механизм формирования налоговой базы по НДС. Следует, однако, учесть, что положения ст. 155 НК РФ регулируют только отношения, связанные с передачей прав требования, и не имеют отношения к имущественным правам, следующих из иных оснований.

Из рассмотренных норм гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» следует вполне очевидный вывод, в соответствии с которым, применительно к обложению НДС, правоотношения по договору цессии (передачи прав требования кредитора) гораздо более выгодны налогоплательщику, с точки зрения начисления НДС, чем передача или реализация исключительных, или прав пользования ОИС. Во всяком случае, при определении налоговой базы для уплаты НДС новым кредитором по договору займа или другим видам кредитных или посреднических договоров, имеется вполне определенная в НК РФ нормативно обеспеченная возможность вычесть расходы на приобретение данного права требования.

Что касается передачи имущественных прав на ОИС, то, как это отмечалось ранее во второй главе, налоговая база при передаче имущественных прав на ОИС в абсолютном большинстве случаев определяется «исходя из всех доходов налогоплательщика ...» (по тексту п. 2 ст. 153 НК РФ «Налоговая база»). Причем, совершенно непонятно, чем же обусловлена столь явная дискриминация оборота инновационных продуктов в сравнении обложением НДС передачи прав требования, следующих из договора займа.

Немало особенностей имеет и определение **налоговой базы** в отношении **налога на прибыль (НПО)**, в связи с приобретением или передачей организацией инновационных продуктов. Причем, определение налоговой базы в связи

с оборотом или использованием инноваций в отношении данного вида налогообложения представляется еще более сложным, в сравнении с налогом на добавленную стоимость.

В соответствии с положениями ст. 247 НК РФ «Объект налогообложения», налоговая база по НПО определяется размером полученной организацией **прибыли**, в ее денежном выражении (по тексту п. 1 ст. 247 НК РФ), с учетом расходов и доходов организации, подпадающих под режим налоговых льгот. Процедура определения значимой для налогообложения прибыли регламентирована в гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» двумя группами статей НК РФ, устанавливающими объем доходов и ее объем расходов за определенный период времени. Так, ст. 248–250, 251 определяют порядок расчета доходов, а ст. 252–256, 264, 265, 268 и 270 НК РФ – устанавливают объем значимых для определения налоговой базы расходов. Ввиду того, что определение полученной за отчетный период прибыли представляется достаточно сложной задачей, в отношении целого ряда организаций (банков, страховых компаний, негосударственных пенсионных фондов и др.) и применительно к некоторым видам получаемых доходов, в гл. 25 НК РФ оговорены особенности определения налоговой базы. Однако в отношении оборота имущественных прав на ОИС и других инновационных продуктов, специальных статей в гл. 25 не предусмотрено. Причем в анализируемой главе НК РФ также не просматриваются какие-либо ощутимые льготы, обеспечивающие минимизацию налоговой базы по НПО в связи с приобретением или передачей инноваций, а те немногие льготы, которые все же есть, не носят системного характера и представляются неоправданно сложными при их применении.

Сложность правового регулирования, как представляется, в значительной степени связана и с недопустимо большим количеством неоднозначных по содержанию терминов, использованных для обозначения имущественных прав на ОИС и особенностей их передачи. Притом, что применительно к обороту имущественных прав на ОИС вполне достаточно, наверное, всего двух понятий, с помощью которых можно ясно и точно обозначить юридически значимые действия налогоплательщика, их приобретающего или реализующего. Имеются в виду такие словосочетания, как **«исключительные права на ОИС»** и **«права пользования ОИС»**. Забегая вперед, следует отметить, что даже использование в нормах гл. 25 НК РФ такого понятия, как **«нематериальные активы»**, не является, по нашему мнению, обязательным для целей налогового регулирования, так как сущность такого рода единицы бухгалтерского и налогового учета практически невозможно себе представить в отрыве от исключительных прав на ОИС.

Кроме того, даже при поверхностном анализе содержания гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» нельзя не заметить имеющихся противоречий между **ст. 256 НК РФ** «Амортизируемое имущество» и **ст. 38 НК РФ** «Объект налогообложения». Хотя в **п. 2 ст. 38** законодатель указывает, что имущественные права не являются **имуществом**, но в **п. 1 ст. 256** отмечено, что к имуществу относятся (в том числе) и результаты интеллектуальной деятельности (РИД). А далее, в подп. 8 п. 3 ст. 256, даже содержится формулировка, из содержания

которой следует, что к имуществу следует относить и имущественные права. Таким образом, применительно к гл. 25 НК РФ для данного вида налогообложения определен специальный режим имущественных прав, отличающийся от общего порядка, определяемого п. 2 ст. 38 НК РФ «Объект налогообложения» и фактически близкий к правовому режиму имущества, установленному в нормах гражданского законодательства. Как представляется, необходимость наличия в нормах НК РФ столь противоречивых грамматических конструкций требует исчерпывающих разъяснений (которые отсутствуют во всех известных комментариях Налогового кодекса, учебниках по налоговому праву, Письмах Минфина и Федеральной налоговой службы). Такая ничем не оправданная сложность правового регулирования порождает в итоге серьезные затруднения при определении объекта налогообложения и налоговой базы по данному виду налога.

Как это уже отмечалось ранее, практический интерес для потенциального налогоплательщика имеет реализация его права платить налог **не с дохода, а с прибыли**, полученной при передаче контрагенту 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 данный правовой механизм обеспечивать – **ст. 268 НК РФ** «Особенности определения расходов при реализации товаров и (или) имущественных прав», прописана в отношении имущественных прав на ОИС очень сложными формулировками и трудна для толкования. На первый взгляд может даже показаться, что в данной статье НК РФ название не соответствует содержанию. Так, из содержания подп. 2.1 п. 1 ст. 268 в целом 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.

Но при этом совершенно непонятно, что может быть общего между имущественными правами (в том числе, имущественными правами на ОИС), долями и паями. Правовая сущность имущественных прав, следующих из разных оснований, была подробно рассмотрена в предыдущих главах исследования. 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 такое понятие, как пай участника инвестиционного фонда.

Поэтому объединение этих трех несовместимых объектов в ст. 268 НК РФ дает в судебном процессе единственно возможный результат: налогоплательщику не представляется возможным доказать, что под имущественными правами, упомянутыми в подп. 2.1 п. 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 на-

зван (в отличие от ст. 268) НК РФ, абсолютно конкретно – права требования. Следует согласиться с мнением одного из исследователей<sup>1</sup> положений гл. 25 НК РФ, которая еще в 2004 г. отметила, что нормы НК РФ в отношении налога на прибыль организаций недостаточно конкретны, а основания его начисления слабо изучены.

При определении таких важных элементов, как **объект налогообложения и налоговая база**, следует учитывать, что различные виды инноваций, на разных этапах их создания и использования могут существовать не только в виде имущественных прав на ОИС, но и в иных правовых режимах. Причем инновации различных видов, не связанные с имущественными правами на ОИС, достаточно востребованы, находятся в обороте и обладают стоимостью. Так, например, на начальном этапе инновационный продукт обычно возникает как итог целевых научных исследований и экспериментов, который может быть оформлен, к примеру, в виде **результата НИОКТР** (научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ). В первичном своем состоянии, т. е. на момент создания, результат НИОКТР представляет собой опытный образец, промышленную технологию или отчет о проведенном научном исследовании. В случае, если Разработчик достиг поставленной в договоре о создании НИОКТР цели, такой результат можно характеризовать как новый, конкурентоспособный товар, т. е. эффективный способ производства или охраноспособный РИД (или образец нового товара). Причем все три разновидности созданного в результате НИОКТР интеллектуального продукта являются оборотоспособными объектами.

Правовое регулирование отношений, связанных с созданием такого рода новых РИД (результатов НИОКТР), осуществляется преимущественно на основе главы 38 ГК РФ. В п. 1 ст. 769 ГК РФ определено, что данный интеллектуальный продукт создается на основе соответствующего гражданско-правового договора. Отношения в сфере заключения и исполнения различными организациями договоров о выполнении НИОКТР отработаны достаточно давно и практика их использования не вызывает особых затруднений. Однако нормы законодательства не содержат исчерпывающего определения таких значимых для установления сущности данного объекта понятий, как результат и объект НИОКТР.

Дело в том, что полученные исполнителями результаты НИОКТР могут представлять собой различные виды объектов. Ими могут быть не только информационные ресурсы, но и объекты промышленной собственности (например, запатентованные исполнителем НИОКТР изобретения, промышленные образцы и полезные модели), объекты авторского права (например, программы для ЭВМ), опытные образцы созданных технических устройств (представляющие собой объекты вещных прав). А также в ходе работ может быть создана коммерчески ценная информация. Достаточно часто в практике выполнения НИОКТР встречаются и различного рода сочетания перечисленных выше объектов.

---

<sup>1</sup> Гуляева И. А. Проблемы правового регулирования налога на прибыль организаций в РФ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 5.

Во всех случаях **результаты НИОКТР** представляют собой созданные в целевом порядке результаты проведенных исследований, которые на начальном этапе исполнения чаще всего можно определить как неохранные информационные ресурсы – первичные результаты проведенных научных исследований. Однако применить в отношении таких результатов предусмотренные в НК РФ, к примеру, налоговые льготы можно только в случае, если передача результатов НИОКТР, в виде отчета по проведенным исследованиям, происходит именно на основе договора о выполнении НИОКТР (содержание которого определено в гл. 38 ГК РФ). Причем, применительно к договорам о создании и передаче созданных исполнителем РИД, законодательство в данной сфере, как отмечает один из исследователей этих правоотношений, характеризуется недостаточной полнотой<sup>1</sup>.

В отношении определения **объекта налогообложения** при передаче достигнутого результата исследований следует заметить, что правовая сущность НИОКТР, как предмета налогообложения (и объекта гражданских прав) не вполне понятна. Дело в том, что передаваемый Заказчику **отчет по НИОКТР** содержит особым образом структурированную неохранныею информацию (в том числе и в случае, когда в отчете по НИОКТР содержится информация о потенциально охраноспособных результатах). А по тексту ст. 128 ГК РФ «Объекты гражданских прав», информация, как это уже неоднократно отмечалось ранее, не является объектом гражданских прав.

Такого рода рассуждения представляются достаточно обоснованными и вполне согласуются с содержанием гл. 38 ГК РФ «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ». Созданный в ходе выполнения НИОКТР новый интеллектуальный продукт представляет собой результат творческой деятельности его создателей и существует в виде информационного ресурса (отчета о проведенных исследованиях). На этапе окончания исследований он не может быть идентифицирован как ОИС, и, тем более, как нематериальный актив организации. К сожалению, содержание п. 3 ст. 257 НК РФ порождает сомнения в данном вполне очевидном выводе. Так, данной нормой НК РФ указано, что к нематериальным активам организации не могут быть отнесены «не давшие положительного результата НИОКТР». По нашему мнению, эта формулировка представляется некорректной и не способствует правильной оценке полученного результата НИОКТР. Ведь рассуждая от обратного, можно предположить, что положительный результат исследований представляет собой учетную единицу нематериального актива (НМА).

Как следует из содержания **подп. 16<sup>1</sup> п. 3 ст. 149 НК РФ**, операции по выполнению организациями НИОКТР освобождаются от обложения НДС. Нельзя не заметить, что речь идет не о передаче имущественных прав (как объекте обложения НДС), а о несколько ином виде движения стоимости – передаче неохранныею информации. Видимо в связи с возникшими затруднениями теоретического плана законодатель счел возможным установить в отношении НИ-

---

<sup>1</sup> Поляков Д. А. Правовое регулирование договоров на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 4.

ОКТР (для целей начисления НДС) специальный вид объекта налогообложения: **операции** по выполнению НИОКТР.

Хотя проблемы определения **налоговой базы** применительно к обложению НДС в данном случае нет (в соответствии с вышеупомянутой нормой ст. 149 НК РФ, налоговые обязанности отсутствуют), однако остаются нерешенными целый ряд вопросов по установлению правовой сущности оборота данного значимого для налогообложения имущественного блага. Такого рода вид подготовленной для передачи заказчику неохранный информации (т. е. сведений определенной структуры), следует считать информационным продуктом.

Что касается **налога на прибыль организаций**, то создание результата НИОКТР, как достаточно распространенного вида инноваций не оказывает влияния на рост налоговой базы применительно к НПО. Однако необходимо учитывать, что при исполнении договора о создании НИОКТР налоговые последствия в связи с формированием налоговой базы возникают в отношении, как минимум, двух сторон: Заказчика и Исполнителя данного вида работ. При этом Исполнитель НИОКТР может в ходе исполнения договора привлекать субподрядчиков (соисполнителей), которых также интересуют налоговые последствия осуществляемой деятельности. Кроме того, возможна ситуация, когда организация выполняет НИОКТР своими силами, в целях совершенствования технологии производства или создания нового вида выпускаемой продукции.

Применительно к обложению НПО в гл. 25 НК РФ есть норма, позволяющая организациям уменьшать налоговую базу за счет учета расходов на выполнение НИОКТР (это подп. 4 п. 1 ст. 253). Более подробно возможности учесть и оптимизировать налоговую базу при выполнении НИОКТР, реализованы в нормах ст. 262 НК РФ «Расходы на НИОКТР» (особенности начисления НПО по данному объекту) были рассмотрены в предыдущей главе.

Несмотря на то что в статье Особенной части НК РФ (ст. 149, 253, 262), регулирующих отношения в вопросах налогообложения НИОКТР, было внесено, в последние 10–12 лет, множество изменений и дополнений, неоднозначная правоприменительная практика в сфере налогообложения НИОКТР дает основания полагать, что содержание норм материального права в отношении **оборота** результатов НИОКТР пока не является безупречным.

Еще одним из видов неохранных исключительным правом информационных ресурсов может быть такой вид инновационного продукта, как **коммерческая тайна**. В соответствии с содержанием измененной в марте 2014 г. редакции ст. 3 закона № 98-ФЗ «О коммерческой тайне», коммерческая тайна представляет собой сведения любого характера (производственные, экономические, технические, организационные и др.), в том числе, о результатах интеллектуальной деятельности (РИД) в научно-технической сфере, а также сведения о способах осуществления профессиональной деятельности, которые имеют действительную или потенциальную ценность в силу неизвестности их другим лицам. Как отмечают специалисты в сфере использования инноваций, такой способ правовой охраны коммерчески ценной информации на промышленном предприятии (с помощью определенных режимных мероприятий), имеет сего-

дня широкое распространение<sup>1</sup>. Это связано главным образом с тем, что режим коммерческой тайны является, в реалиях развития российской экономики, наиболее эффективным способом защиты промышленных технологий.

Несмотря на то что коммерчески ценная информация в большинстве случаев относится к РИД (в том числе и охраноспособных), нет никаких оснований приравнивать коммерческую тайну к объектам исключительных прав. Правовой режим информации данного правового режима определяется сегодня только положениями Федерального закона «О коммерческой тайне». Что касается Налогового кодекса РФ, то упоминание о таком понятии, как коммерческая тайна есть только в одной статье – в ст. 102 НК РФ «Налоговая тайна». Притом, что для возникновения налоговых обязанностей принципиально важным является именно понятие **значимого для налогообложения оборота** коммерческой тайны, как основания уплачивать НДС приобретателем данного актива (например, конфиденциальной информации о сущности промышленной технологии). Кроме того, оборот коммерческой тайны имеет значение и для начисления НПО.

Единственное упоминание в НК РФ о таком объекте, как коммерческая тайна выглядит в ст. 102 Кодекса следующим образом: «К разглашению налоговой тайны относится ... использование или передача другому лицу информации, составляющей **коммерческую тайну (секрет производства)** налогоплательщика». Формулировка на наш взгляд, не вполне удачная, притом, что ст. 102 НК РФ вряд ли можно отнести к *забытым* статьям Кодекса. Скорее наоборот, учитывая, что с 1998 г. изменения и дополнения в эту статью вносились одиннадцать раз.

Что касается налоговых льгот в отношении оборота коммерческой тайны, то потенциальный налогоплательщик должен исходить из того, что у него нет никаких правовых оснований рассчитывать на использование налоговых льгот, так как в ст. 146, 149, 251, 253, 264, 265, 268 НК РФ об обороте коммерческой тайны не сказано ни слова. Каких-то льгот, по нашему мнению, в данных статьях и быть не может, до тех пор, пока на уровне законодательства не урегулирован вопрос о сущности **имущественных прав** на коммерческую тайну (или сделан вывод о невозможности их существования). Несмотря на то, что с момента первого упоминания в российском законодательстве о таком институте, как коммерческая тайна прошло уже более двадцати лет, и исследованию ее правового режима посвящено более двадцати диссертаций, до сих пор нет ясности с таким понятием, как «**право** на коммерческую тайну» и с возможностями оборота данного объекта.

При этом вызывает интерес эволюция представлений исследователей и диссертантов об изучаемом объекте, которая обусловлена, надо полагать, происходящими изменениями в законодательстве. Наибольшее количество защищенных диссертаций по данной теме приходится на 2004–2006 гг., что связано, скорее всего, с принятием в 2004 г. Закона № 98-ФЗ «О коммерческой тайне». Затем, после исключения в 2008 г. из ст. 128 ГК РФ «Объекты гражданских

---

<sup>1</sup> Лифсон М. И. Роль изобретений в инвестиционных процессах и мотивация их использования // Патенты и лицензии. 2008. № 11. С. 58.

прав» такого объекта, как **информация**, и отмены ст. 139 «Служебная и коммерческая тайна», диссертационные исследования по данной тематике практически прекратились (исключением можно считать только состоявшуюся в 2011 г. защиту диссертации Р. В. Северина<sup>1</sup>).

В отношении имущественных прав на коммерческую тайну суждения большинства исследователей не отличаются определенностью и чаще всего диссертанты стараются вообще не уделять этому вопросу внимания. Однако некоторые исследователи все же касаются данной темы. Так, например, М. С. Зельцер<sup>2</sup> определяет конфиденциальную информацию (в том числе, и коммерческую тайну) как совокупность сведений, на которые нет имущественных прав. Еще один исследователь, И. М. Рассолов<sup>3</sup>, признает в одной из своих публикаций возможность существования прав на коммерческую тайну, но не относит эти права к имущественным.

В отношении самой возможности существования имущественных прав, наиболее конкретную позицию высказывает Е. В. Шишмарева<sup>4</sup>, которая считает права на коммерческую тайну некоторым подобием исключительных прав на ОИС. В ее работе предпринята попытка обосновать возможность признания за обладателем коммерческой тайны комплексного (сложного по составу) имущественного права на нее, содержание которого образуют субъективные права (правомочия), в том числе, личное неимущественное право на охрану конфиденциальности, а также правомочие на использование созданного автором результата. Однако ее точка зрения противоречит нормам Закона № 98-ФЗ «О коммерческой тайне», на которые она практически не ссылается. Кроме того, ее суждения по данному вопросу представляются, по нашему мнению, недостаточно аргументированными.

Как отмечает В. И. Еременко, в своей статье<sup>5</sup>, посвященной правовой охране коммерческой тайны, в п. 6 ст. 3 Закона № 98-ФЗ «О коммерческой тайне» под **передачей коммерческой тайны** следует понимать **передачу информации**, составляющей ее содержание, при условии, что она зафиксирована на материальном носителе. При этом автор отмечает, что с точки зрения теории права, более правильным было бы говорить **о передаче права** на коммерческую тайну. По этой причине встречающиеся в юридической литературе словосочетания «право на коммерческую тайну»<sup>6</sup>, «исключительные права на объекты коммерческой тай-

---

<sup>1</sup> Северин Р. В. Механизм защиты прав на коммерческую тайну: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 4.

<sup>2</sup> Зельцер М. С. Правовой режим информации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 8, 19.

<sup>3</sup> Рассолов И. М. Защита частной информации в гражданском праве // Новый юрид. журн. 2012. № 3. С. 34.

<sup>4</sup> Шишмарева Е. В. Коммерческая тайна в российском гражданском праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 9, 14, 22.

<sup>5</sup> Еременко В. И. Правовая охрана коммерческой тайны в Российской Федерации // Адвокат. 2004. № 10. С. 22.

<sup>6</sup> Головацкий Р., Карнаков Я. Коммерческая тайна: новеллы правового регулирования // Корпоративный юрист. 2007. № 6. С. 31.

ны», представляются трудными для понимания и никак мне связаны с действующими нормами законодательства. Возможность использования для передачи данного объекта таких правовых конструкций, как, например, договор коммерческой концессии<sup>1</sup>, также представляется сомнительной, так как действующая редакция ст. 1027 ГК РФ<sup>2</sup> предусматривает, что предметом такого договора могут быть только имущественные права пользования ОИС.

Поэтому рассматривать **оборот коммерческой тайны** как передачу информации (или имущественных прав на нее), представляется не вполне корректным. Хотя бы по той причине, что такая правовая категория как **информация**, не относится с 2008 г. к объектам гражданских прав (по содержанию действующей редакции ст. 128 ГК РФ). Следует также учитывать и наличие целого ряда спорных вопросов, возникающих при идентификации и использовании на практике правового режима коммерческой тайны<sup>3</sup>. Имеется в виду существующая неопределенность соотношения таких понятий, как «инновационный продукт», «неохраняемая информация», «промышленная технология», «единая технология», «коммерческая тайна», «интеллектуальная собственность» и ряд других.

С учетом мнений ряда исследователей, занимавшихся изучением правового режима коммерческой тайны, можно сделать вывод, что устоявшихся представлений о возможности существования имущественных прав на коммерческую тайну сегодня нет, не только в законодательстве, но и на уровне научных работ. Применительно к проблемам налогообложения следует заметить, что сложившаяся в последнее время практика налогового администрирования такова, что решающее значение придается не содержанию норм Общей и Особенной частей НК РФ, а наличию признаков движения стоимости (получению выручки). Установление факта передачи какого-то блага на возмездной основе от одного субъекта к другому обычно считается достаточным основанием для начисления НДС, и **налоговая база** в отношении данной сделки будет, с высокой степенью вероятности, равна полной стоимости данного товара (приобретаемой конфиденциальной информации). Кроме того, необходимо иметь в виду, что доступная для изучения судебная практика в отношении обложения налогами сделок при передаче коммерческой тайны, пока что отсутствует. А применительно к вопросам международного обмена конфиденциальной информацией (и в том числе информацией именуемой коммерческой тайной), ситуация представляется еще более сложной. Как отмечает В. Н. Фетина, гармонизация в области правовой охраны коммерческой тайны в международной практике, в настоящее время практически отсутствует<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Пресняков М. В., Чаннов С. Е. Комментарий Федерального закона «О коммерческой тайне» [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> Введенная в действие Федеральным законом от 18.12.2006 г. № 231-ФЗ «О введении в действие части 4 ГК РФ».

<sup>3</sup> По мнению В. М. Каневского, отечественная наука до сих пор не выработала единой концепции в отношении правового режима коммерческой тайны (Каневский В. М. Гражданско-правовая охрана информации в режиме коммерческой тайны в России и США: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 13).

<sup>4</sup> Зарубежное патентование. М., ОАО ИНИЦ «Патент». 2012. С. 78.

Можно предположить, что однозначное представление о сущности понятия «**коммерческая тайна**» имеет значение в контексте следующих проблем:

- 1) Определение места и значения коммерческой тайны в составе активов субъектов хозяйственной деятельности;
- 2) Установление признаков, позволяющих отграничить данную коммерчески ценную информацию от иных видов инновационных продуктов;
- 3) Правовые возможности приобретения и передачи коммерческой тайны иным владельцам;
- 4) Налоговые последствия передачи коммерчески ценной информации, в том числе, охраняемой режимом коммерческой тайны, иным субъектам хозяйственной деятельности.

На основе анализа правовой сущности такого объекта, как коммерческая тайна, можно сделать вывод, что в случае, если режим коммерческой тайны используется для ограничения доступа к коммерчески ценной информации в сфере инноваций, у ее владельца нет оснований рассчитывать на возможность применить при трансфере такого рода объектов налоговые льготы, как в отношении **налога на добавленную стоимость**, так и **налога на прибыль организаций**.

Тем не менее **коммерческая тайна**, как режим конфиденциальности информации, может быть учтена в организации и как инвентарная единица **нематериальных активов** (НМА). Такой вывод косвенно следует из содержания открытого перечня ст. 4 ПБУ 14/2007 и Инструкции по бюджетному учету<sup>1</sup>. В п. 23 Инструкции указано, что на счете № 010201000 «НМА» могут быть учтены «права учреждения на результаты научно-технической деятельности, охраняемые в режиме коммерческой тайны, включая потенциально патентоспособные технические решения и секреты производства (ноу-хау)»<sup>2</sup>. При этом надлежащий учет в качестве единицы НМА такого объекта, как коммерческая тайна, нормативно не обеспечен: в соответствии с п. 3 приказа МЭРТ РФ от 20.07.2007 г. № 256 «Об утверждении федерального стандарта оценки (ФСО-1)»<sup>3</sup>, объектами оценки могут быть только «... объекты гражданских прав».

Инновационные продукты, учтенные в организациях в качестве НМА имеют, вне всякого сомнения, первостепенное значение для инновационного развития промышленного производства. Именно этот вид новых знаний, обеспечивающих получение организацией прибыли, представляет собой основную движущую силу, стимулирующую устойчивое развитие инновационной экономики.

В тексте **ст. 257 НК РФ** дан открытый перечень порядка десяти видов ОИС, исключительные права на которые могут образовывать НМА организации, которой они принадлежат. Однако такое словосочетание в п. 3 ст. 257 НК РФ, как «владение секретной формулой, информацией или процессом», подразуме-

---

<sup>1</sup> Инструкция по бюджетному учету (утв. приказом Минфина РФ от 10.01.2006 г. № 25н // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> Очевидно, что в п. 23 Инструкции должно быть внесено изменение: с 01.01.2008 г. такие объекты как **секреты производства и ноу-хау** отнесены, в отличие от коммерческой тайны, к объектам интеллектуальной собственности.

<sup>3</sup> СПС «КонсультантПлюс».

вает, что основой инвентарного объекта НМА могут быть не только исключительные права на ОИС, но и объекты, не охраняемые режимом исключительных прав. Кроме того, признается, что учетная единица НМА может возникнуть и из факта «владения ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта».

Как это уже отмечалось ранее, в абсолютном большинстве случаев НМА изначально возникает на основе **охраноспособного РИД**, представляющий собой разработку (например, изобретение), на которую необходимо оформлять заявку для получения патента. Существует точка зрения, что основным признаком НМА является возможность осуществления им конкретной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо использование исключительных прав на ОИС для решения управленческих задач организации<sup>1</sup>.

Применительно к вопросам налогообложения, следует учитывать, что начисление налогов в отношении НМА происходит на основе тех же подходов, которые используются при налогообложении оборота имущественных прав на ОИС (хотя представляется очевидным, что такие объекты, как ОИС и НМА, не могут считаться тождественными). Тем не менее установление в отношении НМА таких элементов, как объект налогообложения и налоговая база, осуществляется в предположении, что они представляют собой имущественные права на ОИС определенных видов. В отношении оборота учетных единиц НМА реально действуют (по умолчанию в законе) те же налоговые льготы, что и в отношении оборота исключительных имущественных прав на ОИС, на основе которых они созданы. Что касается передачи отдельных видов НМА, основой для создания которых являются такие виды активов, как коммерческая тайна, РИД в составе сложного объекта или деловая репутация, то никаких налоговых льгот по таким сделкам быть не может, так как упоминаний о таких видах НМА в нормах НК РФ, как это уже отмечалось ранее, нет вообще. То же самое можно сказать и об иных видах НМА, существование которых не исключается, так как перечни возможных видов НМА в п. 3 ст. 257 НК РФ и п. 4 ПБУ 14/2007 являются открытыми.

Следует признать, что правовой режим НМА нормативно обеспечен недостаточно. В частности, в нормах законодательства термин «НМА» даже не упоминается (за исключением Особенной части НК РФ и п. 3 ст. 39 НК РФ «Реализация товаров, работ и услуг»). По мнению специалистов Минфина РФ, высказанном в Письме от 22.06.2006 г.<sup>2</sup>, именно законодательное определение НМА, приведенное в п. 3 ст. 257 НК РФ (в гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций»), имеет приоритет в сравнении с иными нормативными актами, определяющими это понятие (например, в сравнении с положениями ПБУ 14/2007). Тем не менее, отмечая наличие целого ряда пробелов и противоречий в сфере правового регулирования НМА, высказываются вполне обоснованные

---

<sup>1</sup> Парушина Н. В. Аудит внеоборотных активов // Аудиторские ведомости. 2005. № 9. С. 43.

<sup>2</sup> Письмо Минфина РФ от 22.06.2006 г. № 07-05-06/155 «О признании интеллектуальной собственности нематериальными активами» // СПС «КонсультантПлюс».

мнения, о том, что главным элементом управления интеллектуальной собственностью предприятий, является управление их нематериальными активами<sup>1</sup>.

При этом уместно заметить, что анализ содержания норм НК РФ не дает оснований полагать, что повышение удельного веса НМА в составе иных активов предприятий должным образом стимулировано. И это представляется недостатком действующего налогового законодательства, особенно с учетом необходимости предстоящей модернизации российской экономики. По нашему мнению, в интересах более широкого использования особо ценных видов инновационных продуктов, которыми являются НМА, в нормах НК РФ должны быть установлены ощутимые налоговые льготы и преференции, которые могли бы создавать для промышленных предприятий и научных учреждений определенные выгоды при создании или приобретении (передаче) ими НМА. А для исчерпывающего определения существенных признаков данного вида объектов, в дополнение к существующей нормативной базе давно следовало бы принять Федеральный закон «О нематериальных активах».

Кроме результатов НИОКТР и информации, представляющую собой коммерческую тайну организации, затруднения с определением таких значимых для налогообложения элементов, как **объект налогообложения и налоговая база**, обусловлены и проблемой оборота **материальных носителей**, в которых выражены имущественные права на инновации. Это связано с тем, что в составе принятой в 2008 г. части 4 ГК РФ, появилась **ст. 1227**, «Интеллектуальные права и право собственности»<sup>2</sup>, вполне конкретно разделяющая такие понятия, как интеллектуальные права и право собственности. Данная норма устанавливает самостоятельное значение перехода прав собственности на материальный носитель (товар) и переход к новому владельцу выраженных в материальном носителе имущественных прав на ОИС. По тексту данной статьи можно предположить существование имущественных прав и на **неохраняемые РИД** (результаты НИОКТР, элементы единых технологий, информацию в режиме коммерческой тайны и т. п.). Однако, как обоснованно отмечает О. Рузакова<sup>3</sup>, на уровне законодательства так и остался нерешенным вопрос о разграничении таких понятий, как охраняемые РИД, охраноспособные РИД, неохраняемые РИД, результаты деятельности, приравненной к интеллектуальной и т. п.

Следует учитывать, что отчуждение и передача имущественных прав на охраняемые РИД (ОИС) как таковые, т. е. исключительных прав и прав пользования (которые должны быть отнесены к «идеальным» инновациям), для последующего их использования в практической деятельности, происходит достаточно редко. Поэтому для практики гораздо более значим оборот материальных

---

<sup>1</sup> Митрохина А. А. Проблемы разработки и перспективы внедрения национального стандарта учета нематериальных активов государственного управления на основе МСФО-ОС31 // Биржа интеллектуальной собственности. 2013. № 11. С. 9.

<sup>2</sup> С 1 октября 2014 г. в соответствии с положениями Федерального закона от 12.03.2014 г. № 35-ФЗ данная статья называется «Интеллектуальные права и вещные права».

<sup>3</sup> Рузакова О. Юридическая природа прав на результаты интеллектуальной деятельности с учетом нового законодательства // Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права. 2007. № 12. С. 15–17.

носителей (товаров), в которых выражены имущественные права на ОИС. Как это уже неоднократно отмечалось ранее, нормы НК РФ не определяют такого понятия, как значимый для налогообложения оборот. То же самое в отношении данной проблематики можно сказать и в отношении ст. 129 ГК РФ, «Оборотоспособность объектов гражданских прав», которая также не устанавливает правил оборота таких объектов.

В наиболее явном виде эта проблема проявляется при перемещении товаров через таможенную границу. Действующие нормы законодательства не содержат определения такого понятия, как «товар, содержащий ОИС», притом, что более правильно, наверное, было бы формализовать это в законе несколько иначе: «товар, в котором использованы имущественные права на ОИС». Но в ст. 11 Таможенного кодекса РФ есть словосочетание, в соответствии с которым, таким товаром следует считать содержащее ОИС «любое перемещаемое через таможенную границу движимое имущество ... и отнесенные к недвижимости транспортные средства». Как представляется, основное назначение данной формулировки связано с необходимостью создать эффективный заслон проникновению через таможенную границу контрафактных товаров, а также с желанием властей установить хоть какое-то подобие контроля в отношении оборота охраняемых имущественных прав на ОИС, выраженных в материальных носителях. Но можно предположить, что в первую очередь проблема правового регулирования оборота имущественных прав на ОИС связана все же с необходимостью ограничения оборота контрафактных товаров. Сложившиеся реалии в этой сфере сегодня таковы, что объем продаж контрафактной продукции оценивается в мире в среднем в 6–7 % от общего объема оборота международной торговли, что составляет в денежном выражении не менее 650 млрд долл. США в год<sup>1</sup>. И постоянный прирост объемов оборота контрафактной продукции вызывает обоснованное беспокойство мирового сообщества.

Высшие судебные инстанции уделяют этим проблемам достаточно большое внимание. Не так давно Пленум Верховного Суда РФ № 5 и Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ № 29 (2009 г.) в ст. 25 своего совместного Постановления («О некоторых вопросах, возникших в связи с введением в действие части 4 Гражданского кодекса РФ») акцентировали внимание правоприменителей на непосредственную **связь контрафакции с материальными носителями** и на обязательность установления факта нарушения исключительных прав правообладателей. При этом в Совместном постановлении высших судебных инстанций отмечено, что материальный носитель (товар) может быть признан контрафактным *только судом*.

Вопрос наличия или отсутствия материального носителя в отношении охраняемых РИД имеет принципиальное значение для установления сущности оборота имущественных прав на них или товара, созданного на их основе.носителем охраняемого РИД в патентном праве принято считать техническое уст-

---

<sup>1</sup> Дудкова В. Пиратство – на abordаж // Таможня. 2009. № 8. С. 11.

ройство<sup>1</sup>. При этом способ производства, второй по значимости основной объект изобретения, материального носителя обычно не имеет. Такие РИД, как произведения, исключительные права на которые охраняются нормами авторского права, также считаются созданными в момент, когда они воплощены в какой-либо объективной форме. Как справедливо отмечает Е. А. Юртаева, использование РИД, это ни что иное, как выражение его в материальном носителе<sup>2</sup>. По мнению профессора Э. П. Гаврилова<sup>3</sup>, даже такие специфические ОИС, как селекционные достижения, могут существовать только в неразрывной связи с материальным носителем (которым для них является живая среда). Что касается такого интеллектуального продукта, как промышленная технология, то обязательность существования на него материального носителя представляется спорной. То же самое можно, наверное, сказать и в отношении таких видов ОИС, как секреты производства и ноу-хау.

При этом часть 4 ГК РФ предусматривает только один случай, когда оборот материального носителя и исключительного права регулируется специальным порядком. В соответствии с **п. 2 ст. 1291 ГК РФ** «Отчуждение оригинала произведения и исключительное право на произведение» при отчуждении оригинала его собственником, обладающим исключительным правом на это произведение, но не являющимся его автором, исключительное право на данный объект (товар) переходит к приобретателю оригинала (первичного материального носителя) произведения, если договором между сторонами не предусмотрено иное. Таким образом, отчуждение, к примеру, художником оригинала своего художественного произведения не переносит на приобретателя авторское право (исключительное право) на это произведение, однако отчуждение права собственности отражается и на обороте исключительного права<sup>4</sup>.

Как представляется, необходимость разделения вещных прав на материальный носитель и воплощенное в нем исключительное право на ОИС, не только основывается на законе, но и представляется вполне очевидной, так как, любой наукоемкий технический объект, к примеру, сотовый телефон, телевизор, автомобиль, представляет собой не только материальный объект (товар), но и объективированное в них сочетание множества охраняемых технических решений различного уровня сложности, в том числе, и неохранных (неохраняемую информацию).

Следует также учитывать, что использование инновационного продукта в товаре (прежде всего, использование имущественных прав на ОИС), и их последующая передача, возможны не только при правомерном использовании охраняемых РИД, но и при использовании их без разрешения правообладателя

---

<sup>1</sup> Мозолин В. П. О концепции интеллектуальных прав // Журн. рос. права. 2007. № 12. С. 8.

<sup>2</sup> Юртаева Е. А. Закон о нормативных правовых актах и практика российского законодательства // Журн. рос. права. 2006. № 5. С. 8.

<sup>3</sup> Гаврилов Э. П. Вещные права в части 4 Гражданского кодекса РФ после 30 сентября 2014 г. // Патенты и лицензии. 2014. № 7. С. 4.

<sup>4</sup> Постатейный комментарий к Гражданскому кодексу РФ. Часть 4 [Электронный ресурс] / под ред. П. В. Крашененникова. М., 2008 // СПС «КонсультантПлюс».

(имеются в виду контрафактные товары). Однако использование иными лицами исключительных имущественных прав на ОИС без разрешения правообладателя, не может быть признано правомерными действиями, поэтому такая «передача» имущественных прав, по мнению Н. М. Коршунова<sup>1</sup> не может порождать юридически значимых последствий (том числе, и налоговых). Такие действия, к тому же, могут быть квалифицированы и как преступление (на основе диспозиций ст. 147 Уголовного кодекса РФ, предусматривающую наказание за нарушение прав правообладателей).

Необходимо отметить, что данная тема, т. е. вопросы связи инноваций (и ОИС в целом) с материальными носителями крайне редко становятся предметом судебного спора или темой для обсуждения в отечественной научной литературе. Недостаточное внимание к такого рода проблемам вызывает удивление, особенно если учесть непрерывный рост производства и оборота инновационных, наукоемких товаров. По оценкам экспертов, уже сегодня более 20 % всей мировой торговли приходится на товары и технологии, в которых использованы охраняемые исключительным правом имущественные права на различные виды ОИС<sup>2</sup>. Причем интеллектуальная составляющая в стоимости таких товаров, в большинстве случаев, обычно значительно превышает стоимость материального носителя (собственно товара).

Кроме того, следует учитывать, что оборот наукоемких товаров должен представлять для потенциальных налогоплательщиков интерес и в отношении **налоговых последствий** таких сделок. Это оправдано тем, что использование новых прогрессивных технологий и производство конкурентоспособных товаров, позволяет предприятиям обеспечить новый уровень производства и повышать свои возможности в сфере глобальной конкуренции. Соответственно нормы законодательства, и в первую очередь, налогового, должны устанавливать для развития эффективных инноваций необходимые стимулы и преференции. Это имеет принципиально важное значение и потому, что для товаропроизводителя в большей степени важны именно льготы в отношении реализации производимого им товара, а не в отношении приобретенной инновации, так как такое приобретение представляет собой обычно лишь сделку единичного характера.

Как это уже отмечалось ранее, до сих пор не вполне понятно, что же представляет собой правовая сущность товаров, в которых выражены имущественные права на использованные в них инновационные продукты. В немногочисленных публикациях по данной тематике высказываются самые различные, иногда взаимоисключающие точки зрения. Так, по мнению А. В. Семенова<sup>3</sup>, абсолютное большинство ОИС представляет собой «идеальные» объекты и существуют вне всякой связи с материальными носителями и наличие такой связи,

---

<sup>1</sup> Коршунов Н. М. Интеллектуальная собственность (Права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации): учеб. пособие. М.: Норма, 2011. С. 50.

<sup>2</sup> Петров Е. Н. Правовые особенности защиты интеллектуальной собственности на единой таможенной территории применительно к нормам международного права // Таможенное дело. 2009. № 4. С. 34.

<sup>3</sup> Семенов А. В. Исчерпание великой мистификации 21 века // Имущественные отношения в РФ. 2011. № 12. С. 59.

это скорее исключение из правил (при этом, однако, конкретных примеров таких исключений, автор не приводит).

Другой исследователь высказывает диаметрально противоположное суждение. По мнению Е. А. Кондратьевой<sup>1</sup>, основанном на ее анализе содержания ст. 1229, 1256 и п. 3 ст. 1259 ГК РФ, единственным обязательным условием охраноспособности любого ОИС является выражение его в объективной овеществленной форме.

Не так давно в качестве руководства для российских арбитражных Судов, было принято Постановление Президиума Высшего арбитражного Суда РФ от 2.08.2005 г. № 2617/05, непосредственно касающееся данной проблемы. Постановление касается правовой квалификации сделок по продаже имущественных прав на созданное программное обеспечение (охраняемые РИД), материальными носителями для которых являются компакт-диски. Президиум ВАС РФ указал, что в случае, когда предметом договора при передаче программного обеспечения иному владельцу является экземпляр программы, записанный на материальном носителе, целью сделки следует считать **передачу контрагенту имущественного права** (прав пользования программой для ЭВМ). По нашему мнению, в Постановлении дано разъяснение положений ст. 1286 ГК РФ «Лицензионный договор о предоставлении права использования произведения», в том числе, ее п. «3», который допускает использование при продаже программного обеспечения для ЭВМ или базы данных, договора присоединения (оборотной лицензии). В то же время, необходимо отметить, что установленная в ст. 1286 ГК РФ обязательность заключения при продаже материального носителя (компакт-диска) лицензионного договора, наверное, некоторым образом входит в противоречие с ст. 1272 ГК РФ «Распространение оригинала или экземпляров опубликованного произведения».

В соответствии с логикой постановления Пленума ВАС РФ, обязанность заключать лицензионный договор при передаче материальных носителей, должна, видимо, распространяться не только на приобретателей программного обеспечения для ЭВМ и баз данных, но и на сделки по продаже, к примеру, книжной продукции. В том и другом случае к покупателю переходит право собственности на вещь, в которой выражено имущественное право на ОИС (программу для ЭВМ или созданное литературное произведение). Очевидно, что при определении стоимости таких товаров или услуг, следует учитывать (и разделять) не только стоимость передаваемого имущественного права, но и его материального носителя.

Те же самые выводы можно сделать и из содержания ст. 1359 ГК РФ «Действия, не являющиеся нарушением исключительного права на изобретение, полезную модель или промышленный образец». В частности, из п. 1 данной статьи следует, что использование без разрешения правообладателя имущественных прав на ОИС в конструкции транспортных средствах различных видов, является нарушением его исключительных прав.

---

<sup>1</sup> Кондратьева Е. А. Объекты интеллектуальных прав и их правовой режим: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Казань. 2010. С. 2.

Из норм закона следует, что передача новому владельцу товара с использованными в нем имущественными правами на ОИС предполагает предварительное разрешение правообладателя на использование этого имущественного права в товаре (т. е. заключения лицензионного договора). Попутно следует заметить, что отсутствие такого разрешения в отношении средств индивидуализации товара, в соответствии со ст. 14.10 Административного кодекса РФ «Незаконное использование товарного знака, знака обслуживания или наименования места производства товара», предполагает административную ответственность в виде денежного штрафа и конфискации контрафактного товара (материального носителя). При этом следует учитывать, что в соответствии с нормами ГК РФ, неправомерное использование имущественных прав на ОИС в товаре далеко не всегда может быть квалифицировано как производство контрафакта (на этот счет в законодательстве предусмотрен ряд изъятий, ограничивающих исключительное право правообладателя). В то же время в последние годы на разных уровнях государственного управления признается, что российская интеллектуальная собственность весьма слабо защищена, а товарный рынок все в большей степени наводняется контрафактной продукцией<sup>1</sup>.

В контексте рассматриваемых проблем следует вновь отметить, что вопросы фактического использования в материальных носителях инновационных продуктов (имущественных прав на охраняемые РИД или на средства индивидуализации), имеют значение сегодня только для деятельности таможенных органов, которые, кстати, только в 2012 г. выявили более 19 млн единиц контрафактного товара<sup>2</sup>. В то же время, представляется очевидным, что оборот материальных носителей (товаров) с использованными в них инновациями различных видов, имеет правовое значение и для определения объема **налоговой базы** в отношении налога на добавленную стоимость и налога на прибыль. Во всяком случае, об этом вполне конкретно указано в совместном Постановлении Пленума Верховного суда (№ 5) и Высшего арбитражного суда РФ (№ 29) 2009 г.

По нашему мнению, реализация в правоприменительной практике указаний высших судебных инстанций может существенным образом изменить ситуацию в сфере налогообложения в связи с возможностями использования продавцами и покупателями **налоговых льгот** при обороте наукоемких товаров и новых промышленных технологий. В то же время, следует констатировать очевидное: содержание действующих норм НК РФ не предполагает возможность использовать указанные в гл. 21 и 25 НК РФ даже те немногочисленные налоговые льготы в отношении товаров, в которых выражены инновационные продукты. Да и правоприменительная практика к таким подходам наверняка не готова.

Однако нет сомнений, что положение дел существенным образом изменится в самое ближайшее время. Это обусловлено, во-первых, объединением России, Казахстана и Белоруссии в Единое экономическое пространство, при-

---

<sup>1</sup> Захаров А., Леонтьев Б. Пути реализации проекта разработки государственной стратегии интеллектуальной собственности // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2012. № 10. С. 9.

<sup>2</sup> Ред. ст. // Коммерсант-Деньги. 2013. № 1. С. 7.

том, что законодательство образованного Союза (и в первую очередь, таможенное) по вопросам охраны и защиты интеллектуальных прав, находится пока в стадии формирования<sup>1</sup>. Этот процесс должен затронуть в первую очередь сферу формирования и углубления межстрановой патентной интеграции<sup>2</sup>. Во-вторых, следует учитывать и значительно возросшее в последние 3–4 года проникновение на российскую патентную территорию охраняемых технических решений, принадлежащих иностранным патентообладателям (в большинстве своем, организациям и гражданам США<sup>3</sup>). Причем следует учитывать, что проникновение зарубежных патентов на территорию России усиливает импортозависимость российских товаропроизводителей от зарубежных патентообладателей<sup>4</sup>.

Кроме того, на сложившуюся на основе норм НК РФ практику правоприменения в сфере налогообложения, наверняка окажет влияние и недавно происшедшее вступление России в члены Всемирной торговой организации (ВТО). По имеющейся информации, до 10 % объема продаж между странами – членами ВТО приходится сегодня на оборот интеллектуальной собственности<sup>5</sup>. Причем доходы от ее продаж измеряются многими миллиардами долларов США<sup>6</sup>. Притом, что до настоящего времени нет ясности с Правилами ВТО, которые, по имеющимся данным, составляют десятки тысяч страниц текста, до сих пор не переведенных на русский язык. Эти Правила наверняка окажут существенное влияние на понимание сущности товарного оборота в новом торговом пространстве, а также на непосредственно связанный с налогообложением оборот российской интеллектуальной собственности<sup>7</sup>.

В контексте обсуждаемых вопросов следует выделить и **проблемы налогообложения оборота** инновационных продуктов, выраженных в материальных носителях. Можно предположить, что учет инновационной составляющей в стоимости передаваемых товаров потребует новых подходов при определении в отношении оборота таких товаров и разных видов налогов, таких элементов, как **объект налогообложения и налоговая база**.

Как представляется, отмеченные в данном разделе исследования сложность и неоднозначность формулировок гл. 21 и 25 НК РФ, а также явные пробелы и противоречия в отношении оборота инновационных продуктов (правовая сущность которых сложна сама по себе), ничем не оправданы. Как обосновано

---

<sup>1</sup> Курочкина О. Защита интеллектуальной собственности // Таможенное регулирование. Таможенный контроль. 2012. № 6. С. 37.

<sup>2</sup> Благополучная К. В. Единая патентно-правовая охрана изобретений на территории Таможенного союза России, Белоруссии и Казахстана, как средство его инновационного развития: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013.

<sup>3</sup> Количество таких патентов уже превышает 40 тыс. (Оплачко О. Интеллектуальная собственность и инновационный потенциал // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2012. № 1. С. 23).

<sup>4</sup> Петрова Н. Наука отставать // Коммерсант-Деньги. 2013. № 18. С. 18.

<sup>5</sup> Басхолов С. С. О новом образовательном направлении «Интеллектуальная собственность» // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2012. № 4. С. 10.

<sup>6</sup> Только годовая прибыль корпорации IBM от продаж программного продукта превышает 2 млрд дол. США ([http://www.miii.ru/down/boad/doklad/an\\_doklad\\_2010.pdt](http://www.miii.ru/down/boad/doklad/an_doklad_2010.pdt)).

<sup>7</sup> Басхолов С. С. Там же.

ванно отмечает один из исследователей проблемы однозначного установления правовых оснований для начисления налогов А.В. Демин, в нормах действующей редакции Налогового кодекса РФ содержится недопустимо много явных противоречий и формулировок, допускающих альтернативное толкование<sup>1</sup>. Тем не менее основные затруднения и противоречия в существующих правовых механизмах налогообложения инноваций, могут быть преодолены за счет изменений некоторых формулировок норм НК РФ и уточнения используемых терминов. Такие поправки, необходимость внесения которых представляется абсолютно очевидной, позволят, по нашему мнению, обеспечить большую определенность в отношении налоговых обязанностей создателей, приобретателей и владельцев инновационных продуктов различных правовых режимов. А также облегчить установление элементов налогообложения, особо значимыми из которых следует считать объект налогообложения и налоговую базу. Как представляется, использованные в нормах НК РФ понятия и терминология не должны входить в противоречие с нормами гражданского права, регулирующими отношения в сфере интеллектуальной собственности. Определенность законодательных норм, устанавливающих налоговые обязанности организаций, использующих инновационные продукты, имеет принципиальное значение, особенно в условиях планируемой модернизации российской экономики.

## **§ 2. Налоговое стимулирование создания, оборота и использования инноваций**

В последние годы в российском законодательстве произошел целый ряд изменений, основными целями которых (во всяком случае, заявленными целями), было создание стимулов, способствующих инновационному развитию средств производства и управления. При этом тема создания таких стимулов в сфере налогообложения не рассматривалась законодателями вообще, либо намерения создать систему таких льгот ограничивались озвучиванием деклараций. По нашему мнению, при наличии сложившейся мировой практики правового регулирования, российским законодателям не было необходимости идти непроторенными путями, а следовало внимательно изучить опыт зарубежных стран. Сегодня практически во всех развитых странах налоговые льготы и преференции являются общепризнанным и наиболее эффективным инструментом активизации научной и инновационной деятельности, стимулирующим развитие наукоемкого производства<sup>2</sup>. Притом, что сущность, структура и эффективность налоговых льгот в отношении сферы инноваций,

---

<sup>1</sup> Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: автореф. дис. ... д-ра юрид.наук. М., 2014. С. 6, 7.

<sup>2</sup> Беликова К., Ахмадова М. Стратегия инновационного развития России: правовая основа // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2013. № 4. С. 16; Волынкина М. В. Право и инновации // Право интеллектуальной собственности. 2010. № 2. С. 2.

являются, как отмечают некоторые специалисты, недостаточно изученной и весьма дискуссионной темой налогового права<sup>1</sup>.

Как отмечает О. О. Журавлева, такое понятие, как **налоговое стимулирование** не имеет сегодня легального закрепления в законе, однако на уровне доктрины под ним принято понимать меры, предпринимаемые уполномоченным публичным субъектом с целью побудить налогоплательщика или иного участника налоговых правоотношений к определенной модели поведения<sup>2</sup>.

Проблема применения различных режимов льготирования, реализованных в нормах российского налогового законодательства, во многом осложнена тем, что правовой институт налоговых льгот представляется не вполне понятным для толкования и трудным для практического применения<sup>3</sup>. При этом объем действующих налоговых льгот довольно значителен: только в 2011 г. все виды российских бюджетов недополучили, за счет использования налогоплательщиками льгот, около 3 трлн р.<sup>4</sup>

В соответствии со ст. 56 НК РФ «Установление и использование льгот по налогам и сборам», под льготами следует понимать предоставленные налогоплательщикам на основе норм налогового законодательства преимущества, позволяющие уменьшить объемы налоговых платежей или исключить их полностью. Льготы могут быть предоставлены как на основе федерального, так и на основе регионального законодательства или могут следовать из нормативных актов муниципального уровня.

Как отмечает один из исследователей<sup>5</sup> вопросов налогового стимулирования инновационной деятельности, наибольшие затруднения при применении налоговых льгот связаны со сложностью определения их для конкретных правоотношений субъектов и объектов инновационной деятельности. А также установление правовых оснований использования льгот и оценка налоговых рисков, которые неизбежны в связи с неоднозначной правоприменительной практикой органов ФНС РФ и судов.

С данной точкой зрения согласна и исследователь М. В. Титова<sup>6</sup>, которая отмечает, что юридическая техника Налогового кодекса РФ в части

---

<sup>1</sup> Костанян Р. К. Правовое регулирование налоговых льгот в РФ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., МГЮА. 2008. С. 6.

<sup>2</sup> Журавлева О. О. Проблемы гармонизации принципов налогового стимулирования в условиях кризиса // Фин. право. 2009. № 6. С. 24.

<sup>3</sup> Савина О. Н. Барьеры в нормативном правовом обеспечении механизма предоставления и применения налоговых льгот в России // Междунар. бух. учет. 2013. № 19. С. 34.

<sup>4</sup> Следует заметить, что определение суммы денежных средств, ежегодно приходящихся на налоговые льготы, представляет собой довольно сложную проблему: этот объем оценивается Министерством финансов РФ примерно в 1,8 трлн р., а по методикам расчетов Счетной палаты РФ, он достигает 5 трлн р. в год (Пансков В. Г. Проблемы налогов и налогообложения на современном этапе // Финансы. 2014. № 7. С. 21.).

<sup>5</sup> Мижинский М. Ю. Правовое регулирование налогового стимулирования инновационной деятельности в городах-членах Европейского Союза: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 9.

<sup>6</sup> Титова М. В. Налоговые льготы: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2004. С. 4.

установления налоговых льгот, представляется весьма несовершенной в целом и практическое использование их для вывода из-под налогообложения определенных доходов, операций, части полученной прибыли, является достаточно трудным делом.

Очевидно, что создание на уровне законодательства факторов и условий для эффективного роста и внедрения инноваций представляется в настоящее время исключительно важной задачей, особенно в связи с многолетним технологическим отставанием России от уровня промышленно развитых стран, происшедшим, в том числе и по причине хронического недофинансирования российской фундаментальной и прикладной науки. В последнее время сравнение ассигнований на поддержку российской науки в целом и на проведение научных исследований и разработок в частности, достаточно часто является предметом обсуждения на самых различных уровнях власти и широко освещается в средствах массовой информации.

Однако гораздо большее значение для развития и последующего внедрения инноваций имеет содержание норм законодательства, определяющих сущность инновационных продуктов и различных видов прав на них. Как представляется, основные принципиальные положения, определяющие правовые режимы различных видов инноваций, от момента их создания в первичном виде и до введения в производство или управление в качестве учетных единиц НМА (производственных активов), должны быть четко формализованы в нормах законодательства. То, что сегодня сфера интеллектуальной собственности и вопросы развития инноваций связаны с огромным количеством проблем правового регулирования, представляется нетерпимым. По нашему мнению, наличие пробелов и противоречий, в отношении правовых режимов ОИС, их сочетаний и сложных видов инновационных продуктов, существенным образом сдерживает инновационный потенциал российской науки и производства. Кроме того, следует согласиться, что проблема сбалансированного правового регулирования инновационной деятельности в России на уровне законодательства пока еще далека от своего решения<sup>1</sup>.

В связи с неоднократно заявленными в последние несколько лет намерениями руководства российского государства активно развивать и внедрять в экономику инновационные продукты, имеются веские основания ожидать повышенного внимания законодателя к совершенствованию норм гражданского и налогового законодательства, что является совершенно необходимым условием для достижения поставленных целей. Как отмечают специалисты в сфере инвестиций, использование инноваций обеспечивает в настоящее время до 80 % прироста ВВП индустриально развитых стран<sup>2</sup>. Кроме того, следует учитывать и то обстоятельство, что до 80 % объема мировой торговли приходится на това-

---

<sup>1</sup> Лисицын-Светланов А. Г. Интеллектуальная собственность и инновационные процессы в современной России // Вестник РАН. 2010. № 1. С. 4.

<sup>2</sup> Шурус А., Шурус В., Шаповалов В. Интенсификация формирования и развития на инновационной основе научно-технического, технологического и интеллектуального потенциала России // Инвестиции в России. 2012. № 5. С. 21.

ры, созданные с использованием или на основе различных видов объектов интеллектуальной собственности<sup>1</sup>.

Нет сомнений, что при наличии целого ряда трудностей объективного характера, сдерживающих динамичное развитие инновационной экономики, совершенствование законодательных норм в сфере развития инноваций, должно быть приоритетом законотворчества. Это обусловлено необходимостью создания для инновационной среды системы льгот и преференций, обеспечивающих активное привлечение в эту сферу частного капитала. Кроме того, реализуемая налоговая политика и налоговое законодательство РФ, должны надежно обеспечивать интересы государства, в том числе в отношении прав государства на инновации, создаваемые за счет бюджетных ассигнований. Однако в настоящее время приходится констатировать, что существующая система правового регулирования процессов создания, идентификации, оборота и внедрения инновационных продуктов в производство является недостаточно эффективной. Одних только финансовых вливаний в науку и промышленное производство, явно недостаточно. Несмотря на декларируемый рост инвестиций в «экономику знаний», результаты социологических опросов разных слоев российского населения показывают, что каких-то изменений в этой сфере по-прежнему нет. Основная масса населения (около 88 % опрошенных), заявляет, что никакой модернизации в российской экономике пока не происходит<sup>2</sup>.

Сопоставление доли бюджетных ассигнований, выделяемых в России на фундаментальные и прикладные исследования и соответствующих ассигнований на эти цели в СССР, является довольно распространенным аргументом, который часто используется сегодня для обвинений исполнительной и законодательной власти государства в недостаточной поддержке отечественной науки. Такого рода сравнения, однако, представляются недостаточно корректными. Дело в том, что распределенная часть госбюджета, выделявшаяся в СССР на содержание научных учреждений, была в то время практически единственным источником их обеспечения. Представить себе ситуацию, когда советские ОКБ и НИИ существовали бы исключительно за счет своих доходов, которые они получают за выполнение прикладных, и, тем более, фундаментальных исследований, попросту невозможно. К сожалению, в данном вопросе до настоящего времени продолжает сохраняться своего рода стереотип представлений отдельных ученых и крупных научных коллективов, совершенно не учитывающих сложившихся экономических реалий.

Действительно, любое государство, и Россия в том числе, объективно заинтересовано в проведении научных исследований и разработок. При этом, однако, следует исходить из факта, что 3/4 научных учреждений сегодня – это уже не бюджетные, как в советское время, а частные организации. Некоторое количество из нескольких тысяч работавших в советское время КБ и НИИ прекратили свою деятельность, но те, что остались – в основном акционированы

---

<sup>1</sup> Сумин А. В., Харламова В. Н., Абрамова А. Б. Международная торговля объектами интеллектуальной собственности: учеб. пособие. М.: Проспект, 2010. С. 132.

<sup>2</sup> Хохлов О. Инженер на кремлевском пайке // Коммерсант-Деньги. 2011. № 47. С. 44.

(причем в первую очередь наиболее успешные научные учреждения) и относятся к категории коммерческих организаций<sup>1</sup>. По этой причине государство, в общем-то, не обязано их содержать. Поэтому, та часть бюджета, которая ежегодно выделяется на поддержку науки, в принципе не может быть сопоставима с подобными расходами, имевшими место до 1991 г. Сегодня государственная поддержка фундаментальных и прикладных исследований должна заключаться не в «кормлении науки», а в создании для нее благоприятных условий развития, в том числе за счет продуманных и дифференцированных налоговых льгот и преференций<sup>2</sup>. Такова сложившаяся практика поддержки науки во всех передовых, промышленно развитых странах мира, уровня которых Россия собирается достичь. Так, например, США начинали в 80-х гг. прошлого века свою инновационную реформу экономики с обновления законодательства об интеллектуальной собственности<sup>3</sup>. То же самое было сделано в Китае, который сумел создать исключительно благоприятную среду для создания и развития инновационного производства<sup>4</sup>.

Тем не менее, кроме неотложных изменений в налоговом законодательстве, необходимо и существенное увеличение государственного финансирования прикладных и фундаментальных исследований. Ежегодное выделение на эти цели из федерального бюджета около 2 млрд дол., представляется явно недостаточным. Хотя бы потому, что это в 4 раза меньше соответствующих расходов Китая и в 17 раз меньше таких расходов США<sup>5</sup>.

При этом следует учитывать, что основным заказчиком инновационного продукта в развитых капиталистических странах являются частные корпорации. Что касается России, то доля затрат наших частных компаний, в общих затратах на проведение НИОКР, составляет всего около 6 %, тогда как в передовых промышленно развитых странах участие частного бизнеса в финансировании науки занимает по объему примерно 70 %<sup>6</sup> (а по некоторым источникам – до 90 %<sup>7</sup>). В то же время заказчиком инновационного продукта по некоторым на-

---

<sup>1</sup> На начало 2009 г. в России работало более 4 тыс. ОКБ и НИИ, а также примерно 40 тыс. инновационных компаний (Ред. ст. Российский инновационный сектор – подведение итогов 2008 г. // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2009. № 1. С. 86).

<sup>2</sup> При том что «кормление» определенной части науки – **фундаментальных исследований**, не обеспечивающих в ближней перспективе окупаемости, признается во всех развитых странах обязанностью государства.

<sup>3</sup> Леонтьев Б. Б. Инновации в России и в США: в чем разница? // Патенты и лицензии. 2011. № 12. С. 62; Грибанов Д. В. Совершенствование законодательства об инновационном развитии в свете принятого Федерального закона от 21.06.2011 г. «О науке и государственной научно-технической политике» // Имущественные отношения в РФ. 2011. № 12. С. 12.

<sup>4</sup> Емельянов Ю. Национальные инновационные системы в Индии и в Китае // Проблемы теории и практики управления. 2011. № 12. С. 28.

<sup>5</sup> Дрещинский В. А. Формирование национальной инновационной системы на основе интеграции бизнеса, науки и образования // Инновации. 2010. № 8. С. 63–64.

<sup>6</sup> Ред. ст. Медведев создает «экономический спецназ» // ДНИ.РУ. (15.05.2009).

<sup>7</sup> Смирнов В. И. Поможет ли контроль Роспатента переходу на инновационную экономику? // Патенты и лицензии. 2009. № 1. С. 34.

правлениям научных исследований и разработок, может быть и государство. В последние годы на долю госзаказа в России приходится более 80 % научных исследований<sup>1</sup>. Тем не менее наши общие бюджетные затраты на науку признаются недостаточными и составляют в последние 5–7 лет менее 1 % от объема бюджета, что в 2–3 раза меньше, в сравнении с удельными бюджетными расходами большинства промышленно развитых стран<sup>2</sup>. Кроме того, в последние 7–8 лет реальный объем финансирования государством фундаментальной науки уменьшился примерно в полтора раза<sup>3</sup>.

Новые экономические отношения оказали существенное влияние и на субъектный состав инновационных процессов. Так, если во времена СССР около 90 % создаваемых изобретений приходилась на научно-производственные организации (в основном, на НИИ, НПО и Конструкторские бюро), то в настоящее время происходит существенный удельный рост участия в изобретательстве граждан. В частности, на физических лиц приходится сегодня до 40 % патентуемых изобретений. Однако, абсолютное количество патентов, полученных изобретателями-одиночками, едва ли возросло, так как общее количество изобретений, создаваемых в России в сравнении с СССР, уменьшилось в 4 раза<sup>4</sup>. Тем не менее в вопросах внедрения созданных разработок, изобретатели-одиночки достаточно активны: в общем количестве заключаемых ими договоров по передаче имущественных прав на охраняемые патентами изобретения, их доля в 2008 г. была равна 33,9 %<sup>5</sup>.

Для решения задач перехода на инновационный путь развития в России пока еще имеется достаточный научно-технический потенциал. Его образуют, в первую очередь, более 3 600 научно-исследовательских организаций различных форм собственности, в которых работает сегодня примерно 370 тыс. ученых<sup>6</sup>. Одним из объективных признаков, характеризующих качество работы наших ученых, можно назвать соотношение числа статей в научных журналах к числу проведенных исследований. Сейчас эта величина для России равна примерно 0,18 (тот же показатель в научных организациях США составляет 1,14)<sup>7</sup>. А общий «вал» научных публикаций российских ученых в количественном отношении равен примерно 25 тыс. статей в год и не превышает 2,5 % от общемирового<sup>8</sup>. На этот счет, однако, в последнее время есть высказывания, что активность ученых в большей степени должно определять не количество публикаций в профильных научных журналах,

---

<sup>1</sup> Аналитическая справка и предложения Торгово-промышленной палаты РФ по вопросам развития инновационного сектора экономики // Имущественные отношения в РФ. 2009. № 5. С. 14.

<sup>2</sup> Шамрай Ю. Инновации и повышение конкурентоспособности национальной экономики: современный подход // Проблемы теории и практики управления. 2009. № 2. С. 71.

<sup>3</sup> Механик А. Все-таки она вертится // Эксперт. 2013. № 27. С. 15.

<sup>4</sup> Ред. ст. Дайджест // Биржа интеллектуальной собственности. 2009. № 9. С. 27.

<sup>5</sup> Симонов В. П. О состоянии правовой защиты интеллектуальной собственности в России // Право интеллектуальной собственности. 2009. № 2. С. 15.

<sup>6</sup> Глазьев С. База для рывка // Эксперт. 2013. № 9. С. 57.

<sup>7</sup> Кричевский Н. Инноватор, выходи! // Новая газета. 2010. 1 окт.

<sup>8</sup> Бородкин С. Наука попала в катастрофу // Аргументы недели. 2011. 24 февр.

а количество созданных инновационных продуктов<sup>1</sup>. При этом следует отметить, что сопоставление «вала» создаваемых инноваций – еще в большей степени не в пользу нашего государства: в России патентуется в год лишь чуть более 20 тыс. новых разработок, в то время как в странах – лидерах инновационного развития (США, Япония, Китай), в 15–20 раз больше<sup>2</sup>.

В настоящее время патентная активность во всех индустриально развитых странах мира год от года растет. Так, в 2011 г. во всех странах, в которых обеспечивается патентная защита технических решений, было подано более 2 млн заявок на получение патентов<sup>3</sup>. При этом наибольшее число таких заявок, до полумиллиона, было подано в Китае и Японии. Кроме количества поданных заявок, важное значение имеет и число оформленных по ним патентов, а также финансовая эффективность проводимых исследований. По данному показателю наша страна находится на достаточно высоком третьем месте (после таких стран, как Южная Корея и Япония).

Следует заметить, что в сфере патентно-лицензионной деятельности разных стран, в том числе, промышленно развитых, в последние годы происходят противоречивые и трудные для понимания процессы. Так, например, появилась информация, что примерно с 2008 г., на фоне общемирового роста патентной активности, в США и России произошел резкий спад количества регистрируемых патентов. Как отмечают некоторые отечественные экономисты, отмечаемый спад активности инноваторов представляется закономерным и связан с цикличностью роста мировой экономики<sup>4</sup>. Если в 2008 г. патентное ведомство США выдало 264 тыс. патентов, то в 2012 г. их количество существенно снизилось<sup>5</sup>. За тот же период времени произошел сопоставимый спад патентной активности и в России<sup>6</sup>. И, что еще более неожиданно, обе эти страны в 2012 г. обогнала Украина<sup>7</sup> (по количеству выданных патентов). Соответственно снизилось и число договоров по передаче имущественных прав на действующие патенты в США и России.

Причины происходящих в разных странах процессов в сфере патентного права не до конца понятны, однако нет сомнений, что причины возникшего спада разные. В целом, анализ влияния различных явлений на патентную ак-

---

<sup>1</sup> Смирнов Ю. Инновационное развитие России: настоящее и будущее // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2011. № 3. С. 10.

<sup>2</sup> Механик А. Век умных материалов // Эксперт. 2012. № 36. С. 85.

<sup>3</sup> По материалам сайта <http://www.wipo.int/ipstats/en/>.

<sup>4</sup> Воронин А. С., Козин С. А., Тюкавкин Е. А. Необходимость ускорения научно-технического процесса, как условия бескризисного развития общества // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2013. № 2. С. 93.

<sup>5</sup> Один из исследователей проблем патентования отмечает, что спад числа патентов с 2008 по 2012 гг. в США и в России произошел более чем на порядок (Мазуркин П. Сравнительная динамика патентования в России и США // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2014. № 8. С. 53).

<sup>6</sup> Айгинин А., Номоконов А. Патентная активность: Россия и США // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2013. № 10. С. 31.

<sup>7</sup> Орлюк Е. П. Интеллектуальная собственность в Украине: законодательство, проблемы, перспективы // Право интеллектуальной собственности. 2012. № 5. С. 8.

тивность инноваторов требует учета очень большого количества разных факторов. Причем происходящие изменения носят нелинейный характер и часто их проявления значительно смещены по времени. Корреляцию между факторами влияния и наступившими последствиями достаточно сложно отследить и выявить возникшие причинно-следственные связи.

Опыт последних 10–15 лет показывает, что вступление любой страны в члены Всемирной торговой организации (далее – ВТО) неизбежно ведет к снижению патентной активности (во всяком случае, на начальном этапе). Так, вступление Украины в ВТО<sup>1</sup> (а она вступила раньше России на несколько лет) повлекло увеличение расходов на патентование в Украине в 10–15 раз, что вызвало соответствующее падение числа заявок на получение патентов. Рост патентных пошлин начался и в России. Они уже выросли примерно на 30 % (в соответствии с постановлением Правительства РФ от 15.09.2011 г. № 781), и этот рост, наверняка, еще продолжится. В то же время данный фактор, наверное, пока не оказывает серьезного влияния на число заявок на получение патентов. Гораздо более значимы, по нашему мнению, такие негативные явления, как нарастающая стагнация экономики и ограничение конкуренции в сфере промышленного производства.

Что касается содержания российского налогового законодательства, регулирующего сферу создания и внедрения инноваций, то в сравнении с соответствующей нормативной базой развитых зарубежных стран, наша налоговая система, по мнению российских парламентариев, характеризуется отсутствием комплексности и согласованности<sup>2</sup>. К основным ее недостаткам, сдерживающим темпы инновационного развития, должны быть отнесены, следующие:

- несовершенство правовых механизмов, обеспечивающих реализацию федеральных целевых программ;
- недостаточная эффективность способов, обеспечивающих финансирование и стимулирование технологической модернизации высокотехнологичных отраслей промышленности;
- несовершенство законодательства, в части обеспечения деятельности фондов поддержки научной (научно-технической) и инновационной деятельности;
- несоответствие законодательных норм задачам решения проблемы кадрового обеспечения инновационной экономики;
- неготовность налоговой системы к обеспечению формирования инновационной инфраструктуры.

Кроме того, структура действующего российского налогового законодательства такова, что оно, в основном, обеспечивает фискальные задачи (наполнение государственного бюджета), но практически не содержит ощутимых стимулов и преференций, ориентированных на создание условий для модерни-

---

<sup>1</sup> Зыбцева Е. А. Патентный протекционизм как способ защиты внутреннего рынка // Патенты и лицензии. 2014. № 1. С. 51–52.

<sup>2</sup> Рекомендации парламентских слушаний «Проблемы становления национальной инновационной системы: нормативно-правовые аспекты» // Биржа интеллектуальной собственности. 2009. № 9. С. 14.

зации производства на новой технологической основе<sup>1</sup>. В частности, затраты на обновление оборудования и финансирование научных исследований и разработок, российские предприятия должны сегодня покрывать в основном, за счет собственной прибыли, размер которой в условиях затяжного экономического кризиса явно недостаточен для реального обновления производства и перехода к выпуску новых видов продукции. А эти расходы достаточно велики, так как по имеющейся статистике более 62 % процентов расходов предприятий, внедряющих инновации, приходится на закупку новых технологий и имущественных прав на новые ОИС<sup>2</sup>.

Что касается ситуации в сфере налогообложения различных отраслей производственной сферы – она достаточно сложна и во многих аспектах противоречива. Если обратиться к цифрам, то самый высокий уровень налогового бремени сегодня – в добывающем секторе: порядка 50–70 %<sup>3</sup>; в сфере сельскохозяйственного производства налоговая нагрузка на порядок ниже (4–5 %), а в социальной сфере – равна примерно 8 %. В обрабатывающих отраслях промышленности, т. е. в тех, которые в основном и нуждаются в обновлении и инновациях, эта нагрузка находится в пределах 18–20 %<sup>4</sup>.

При этом, однако, следует учитывать, что распределение удельного веса видов налогообложения в разных секторах российской экономики имеет большие различия. Так, например, в сфере машиностроения, более половины объема сборов приходится на НДС (примерно 66 %), тогда как в добывающих отраслях на НДС приходится около 18 %<sup>5</sup>. Применительно к научным организациям, непосредственно занимающимися созданием инноваций, наибольший удельный вес (до 80 %) занимают расходы на оплату труда, с которых взимается единый социальный налог<sup>6</sup>. К сожалению, замена с 1 января 2010 г. единого социального налога на прямые выплаты во внебюджетные фонды<sup>7</sup>, на начальном этапе, даже несколько ухудшила ситуацию для НИИ и ОКБ, так как реальная налоговая нагрузка на заработную плату их работников возросла в новых условиях на 6–8 %<sup>8</sup>. Как отмечает Ю. А. Крохина<sup>1</sup>, на начальных стадиях инно-

---

<sup>1</sup> Тодосийчук А. В. Организационно-правовое обеспечение инновационного развития экономики России // Биржа интеллектуальной собственности. 2009. № 10. С. 11.

<sup>2</sup> Косоуров В. С. Диалог с сенатором // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2012. № 7. С. 6.

<sup>3</sup> Ред. ст. Нефтяники добыли новые льготы // Коммерсант-Деньги. 2008. № 36. С. 10.

<sup>4</sup> Эриашвили Н. Д. Финансовое право. М., МГУ. 2008. С. 231.

<sup>5</sup> Заикина О. Налог для новой экономики // Эксперт. 2008. № 28. С. 47.

<sup>6</sup> Васильев С. В. Специальный налоговый режим как инструмент налогового стимулирования инновационной деятельности // Фин. право. 2008. № 3. С. 32.

<sup>7</sup> Введенная в соответствии с положениями Федерального закона от 27.07.2009 г. № 212-ФЗ.

<sup>8</sup> В настоящее время **Единый социальный налог** не взимается, а соответствующие отчисления в бюджет осуществляются через механизм сборов, реализуемый Федеральным законом от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ. В соответствии со ст. 58 данного закона, для организаций, работающих в сфере интеллектуальной собственности, налоговая нагрузка организации за счет выплат во внебюджетные фонды равна примерно 14 % от начисленной заработной платы их работников.

вационного процесса (т. е. в НИИ и КБ) такие виды налогов, как НДС и НПО не так значимы, так как основные издержки научной организации приходится на выплату заработной платы.

Но для производственных организаций, занимающихся непосредственным серийным производством сложного наукоемкого продукта (товара), наибольшее значение в совокупной налоговой нагрузке имеет все же, НДС (из-за высокой добавленной стоимости, которая свойственна производству наукоемкой продукции). Таким образом, можно сделать вывод, что разные виды организаций, создающих или использующих инновационные продукты, имеют сегодня различные объемы налоговой нагрузки с неодинаковыми составляющими, что существенно усложняет задачу установления для них системы универсальных налоговых льгот и преференций.

В отношении первичного инновационного продукта, т. е. охраняемых изобретений, программного обеспечения для ЭВМ и других видов охраняемых РИД, в последние несколько лет отмечается существенное снижение, в сравнении с временами СССР, количества заявок, подаваемых, в частности, на изобретения. В конце 2008 г. в России числились действующими примерно 206,5 тыс. патентов на изобретения<sup>2</sup>. Из них в коммерческом обороте (т. е. хотя бы единожды переданные по зарегистрированным договорам) находилось всего 2,3 % ОИС.

При этом из общего объема РИД, созданных за счет бюджетного финансирования, реально патентуются сегодня лишь около 10 % от созданных и оплаченных государством разработок<sup>3</sup> (по другим данным – на порядок меньше<sup>4</sup>). Что касается патентования в других странах (на других патентных территориях), то из 60 российских патентов на изобретения, только один сегодня патентуется еще и за рубежом<sup>5</sup>. При этом, затраты на патентование российского изобретения в иностранном государстве существенно превышают затраты на получение российского патента и составляют от 15 до 35 тыс. дол. США<sup>6</sup>.

Удельный вес России в мировом производстве наукоемких товаров и передовых технологий по-прежнему недопустимо мал и уже достаточно продол-

---

<sup>1</sup> Крохина Ю. А. Проблемы налогового регулирования государственно частного партнерства в инновационной сфере // Фин. право. 2012. № 2. С. 20.

<sup>2</sup> Симонов Б. П. О состоянии правовой защиты интеллектуальной собственности в РФ // Право интеллектуальной собственности. 2009. № 2. С. 15.

<sup>3</sup> Лопатин В. Н. Тенденции развития законодательства в инновационной сфере // Право интеллектуальной собственности. 2009. № 1. С. 11.

<sup>4</sup> На начало 2012 г. нашему государству принадлежали исключительные права примерно на 1000 патентов на изобретения (Агапцов С. А. Материалы парламентских слушаний в Совете Федерации РФ на тему: «Проблемы правового регулирования отношений в сфере правовой охраны и использования РИД, созданных за счет средств федерального бюджета» // Биржа интеллектуальной собственности. 2012 № 1. С. 14.)

<sup>5</sup> Ред. ст. Интеллектуальная собственность – 21 век // Биржа интеллектуальной собственности. 2009. № 6. С. 33.

<sup>6</sup> Негуляев Г., Ненахов Г. Нанотехнологии: некоторые проблемы охраны, экспертизы и коммерциализации // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2008. № 12. С. 47.

жительное время не превышает 0,3 %<sup>1</sup>. В то же время в таких странах как Япония, Германия, Южная Корея, количество заявок на патентование изобретений характеризуется устойчивым ростом. Прирост изобретательской активности в этих странах достаточно стабилен и его ежегодное увеличение равно примерно 4 %<sup>2</sup>. Рост патентной активности в мире год от года в целом растет и только на изобретения в 2011 г., было подано во всех странах около 2 млн заявок<sup>3</sup>.

К одной из основных причин сложившегося положения дел, некоторые специалисты считают практическое отсутствие в отношении оборота интеллектуальной собственности в целом, и инновационных продуктов в частности, продуманных и сбалансированных льгот при их создании, обеспечении правовой охраной, а также в связи с оборотом инноваций, в сравнении с обычными товарами, работами и услугами (имеются в виду экономические, налоговые и таможенные преференции)<sup>4</sup>. Это связано и с тем, что немногие имеющиеся в российском законодательстве налоговые льготы не носят системного характера. По мнению академика Е. П. Велихова, в России сегодня вообще отсутствует система развития инноваций<sup>5</sup>.

Кроме того, в большинстве случаев немногие действующие льготы направлены, на создание и стимулирование оборота **первичных инноваций**, т. е. охраняемых, охраноспособных и неохраняемых РИД. Что касается оборота экономически значимых инновационных продуктов, к которым относятся используемые производственные технологии и наукоемкие промышленные изделия (товары), то применить к ним льготные налоговые режимы едва ли возможно. Это обусловлено тем, что действующее налоговое законодательство практически не содержит льготных ставок и режимов в отношении технологических циклов, способов производства и выпускаемой наукоемкой продукции, т. е. товаров, в которых воплощены исключительные имущественные права на ОИС.

Как представляется, наибольшее значение для налогового стимулирования развития инновационного производства имеют сегодня налог на добавленную стоимость (НДС) и налог на прибыль организаций (НПО). Кроме того, с учетом растущей активности в инновационной сфере субъектов малого бизнеса и физических лиц, ощутимо возрастает и роль налога на доходы физических лиц (НДФЛ).

Общеизвестно, что одной из тенденций современной науки и производства является неуклонный рост новых технических решений в современных способах производства и сложных технических устройствах (ядерных реакторах,

---

<sup>1</sup> Алабян С., Краснов Л., Рогов В., Шуйский В. Угрозы, которые мы ожидаем // Экономика и жизнь. 2006. № 21. С. 6.

<sup>2</sup> Батуров В. А. «Янь» и «Инь» патентного дела Китая // Патенты и лицензии. 2009. № 2. С. 36.

<sup>3</sup> <http://www.wipo.int/ipstats/en/>

<sup>4</sup> Леонтьев Б. Базовая модель национальной инновационной системы // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2009. № 9. С. 12.

<sup>5</sup> Велихов Е. П. Россия должна научиться «выращивать» новых людей // Проблемы теории и практики управления. 2013. № 2. С. 8.

кораблях, самолетах, промышленном оборудовании предприятий)<sup>1</sup>. Имеющиеся данные по существующим льготам в налоговых системах индустриально развитых иностранных государств позволяют сделать вывод, что эти льготы направлены преимущественно на конечный инновационный продукт. Тогда как в наших законодательных актах, представляющих основу для регулирования данной сферы деятельности, речь идет практически только о льготах в отношении оборота исключительных имущественных прав на ОИС (инновациях первичного уровня). К сожалению, нормы российского налогового законодательства практически не идентифицируют сегодня конечные инновационные продукты (созданные товары и способы производства) и это характеризует данный пробел законодательства, как недостаток системного характера.

Разделение в законодательстве инновационного продукта на несколько уровней имеет, по нашему мнению, принципиальное значение для построения эффективной системы стимулов, в первую очередь – налоговых, активно способствующих созданию принципиально новой, конкурентоспособной экономики.

Как представляется, к перечню **исходного (первичного) инновационного продукта** должны быть отнесены неохранные и охраноспособные РИД, а также ОИС (охраняемые РИД). Перечисленные виды инновационных продуктов представляют собой разработки различного назначения, в виде потенциально перспективных для производства технических решений (охраняемых и неохранных).

Под **вторым уровнем** инновационного продукта должны подразумеваться охраняемые РИД (ОИС), фактически задействованные в процессах производства и управления. При этом какая-то часть таких инновационных продуктов может быть и охраноспособной, но не иметь охраны исключительным правом (так, например, информация в режиме коммерческой тайны). Таким образом, основным признаком инновационного продукта второго уровня должна быть признана возможность учета данных охраняемых РИД в качестве **нематериальных активов (НМА)** предприятий и частных предпринимателей, выпускающих наукоемкий, конкурентоспособный товар, выполняющих работу или услугу.

**Конечный инновационный продукт**, т. е. третий уровень инноваций, должен определяться как наукоемкие товары различного назначения и действующие передовые технологии (эффективные способы производства).

С учетом существующих признаков и различий должна быть, по нашему мнению, сформирована сбалансированная система налоговых льгот, обеспечивающая быстрое внедрение инноваций, а также создание существенных стимулов для предприятий, активно внедряющих и использующих новшества в производстве или управлении. Уместно заметить, что в передовых странах мира, предприятия которых опережающими темпами внедряют инновации, самые существенные налоговые льготы прямо или косвенно связаны именно с инновациями третьего уровня.

---

<sup>1</sup> Иванов А. Государство рискует лишиться крупных активов // Коммерсант. 2012. 1 авг.

Так, например, в Великобритании налог на прибыль для предприятий, выпускающих **наукоёмкие продукты** или использующие **инновационные технологии**, составляет всего около 1 %<sup>1</sup>. Во Франции ставка налога на прибыль для таких производств уменьшена вдвое, в сравнении с другими предприятиями. В Китае, при общей ставке по налогу на прибыль, равной 25 %, налоговая ставка для компаний, использующих **высокотехнологичное, наукоёмкое оборудование** – равна 15 %<sup>2</sup>. Очевидно, что при всех различиях в отношении объекта налогообложения и методов определения налоговой базы по налогу на прибыль, существующих в разных странах, такие налоговые льготы для инноваций, имеют явно выраженную направленность на конечный результат производства.

К сожалению, положения гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» реально обеспечивают создание определенных льгот только в отношении оборота неохранных РИД, создаваемых в процессе НИОКР. Кроме того, в ст. 251 НК РФ «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы» предусмотрены налоговые льготы при вложении имущественных прав на ОИС (как формы инвестиций) в уставные капиталы создаваемых хозяйственных обществ (подп. 3, п. 1). Причем из содержания ст. 251 НК РФ однозначно следует, что речь в данной норме идет, только об инновациях **первичного уровня**. При этом в обширной по содержанию ст. 251 НК РФ установлено необоснованное (по нашему мнению) разделение, а быть может – даже противопоставление, оборота имущественных прав на ОИС и оборота НМА. Упоминание о НМА в ст. 251 НК РФ носит крайне ограниченный характер и формулировки данной статьи НК РФ едва ли могут рассматриваться в качестве ощутимого стимула применительно к инновационному развитию хозяйствующих субъектов. Так, например, весьма трудно представить себе практическое значение инновационной льготы, установленной в подп. 7 п. 1 ст. 251 НК РФ.

В то же время налоговых льгот, обеспечивающих **снижение налоговой базы** предприятий, в связи с производством ими конкурентоспособных наукоёмких товаров (конечных инноваций) или использования для этого новейших, малозатратных, энергосберегающих или экологически чистых<sup>3</sup> технологий – в гл. 25 НК РФ практически не просматриваются. То же самое можно отметить и в отношении других разделов Кодекса, таких как гл. 21 (НДС), 23 (НДФЛ) и отмененной гл. 24 (Единый социальный налог)<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Дрозденко Е. Б. Государство и бизнес в инновационной экономике: зарубежный опыт партнерства // Биржа интеллектуальной собственности. 2009. № 3. С. 24.

<sup>2</sup> Кизимов А.С. Восток – дело тонкое, или о налогообложении в Китае // Рос. налог. курьер. 2009. № 15. С. 34.

<sup>3</sup> Как отмечают некоторые исследователи российского налогового законодательства, такие понятия, как экология и стимулирование экологически чистых производств вообще отсутствуют в нормах НК РФ (Кириенко А. П., Батурина О. В. Использование налоговых льгот в регулировании состояния окружающей среды: зарубежный опыт и перспективы в России / А. П. Кириенко // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2014. № 1. С. 31).

<sup>4</sup> Существующая система сборов по данному предмету регулируется сегодня нормами Федерального закона от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд

В отношении гл. 25 НК РФ, следует отметить и концептуальное несовершенство заложенных в ней правовых механизмов амортизации, действующих в отношении различных видов инновационных продуктов. Это касается в первую очередь процессов создания нового вида продукта или технологии. Но нормы гл. 25 НК РФ предусматривает возможность установления режима амортизации только в отношении учетных единиц НМА.

В то же время следует отметить, что лидеры мирового инновационного производства, при разработке планов по созданию новых товаров или услуг, практикуют заблаговременное формирование так называемого **портфеля патентов** на крупные инновационные проекты<sup>1</sup>.

Портфель патентов представляет собой подобранные по определенной тематике инновационные продукты (в основном, имущественные права на инновации первичного уровня) на несколько сотен охраняемых различными правовыми режимами разработок, обеспечивающих производителю нового товара (услуги) абсолютное преимущество в данном сегменте рынка<sup>2</sup>.

Такое избыточное количество зарезервированных первичных инноваций необходимо инноватору для достижения им легальной монополии в перспективной сфере производства, которые могут быть использованы при создании нового товара, услуги или технологии<sup>3</sup>. При этом в новом создаваемом продукте, в силу сложившейся мировой практики освоения инноваций, реально будет использовано не более 5–7 % ранее приобретенных объектов (охраняемых РИД)<sup>4</sup>, а все прочие ОИС по данной тематике концентрируются в одних руках для «страхования» инвестиций разработчика. Формирование портфеля патентов обычно завершается уже на этапе отработки концепции нового продукта (или технологии).

Наличие такого научно-технического задела позволяет организации-разработчику существенно снизить уровень рисков утраты приоритета в создании конкретного интеллектуального продукта. Затем, в процессе достижения требуемого практического результата и запланированного уровня производства, организация-правообладатель осуществляет распродажу большей части принадлежащих ей инновационных продуктов, которые не были использованы в разработке и производстве нового товара (услуги).

Еще одной необъяснимой особенностью гл. 25 НК РФ и ПБУ 14/2007, является заложенное в нормах ст. 256 НК РФ «Амортизируемое имущество» положение, в соответствии с которым не использованные в производстве и не

---

РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>1</sup> Мокрышев В. Суть нематериальных активов // Интеллектуальная собственность. 1999. № 3. С. 9.

<sup>2</sup> Интеллектуальная собственность: слов.-справ. / под общ. ред. А. Д. Корчагина. М.: ИНФРА-М, 1995. С. 92.

<sup>3</sup> Гаврилов Э. П. Обновленный Патентный закон РФ: гражданско-правовые аспекты // Патенты и лицензии. 2004. № 1. С. 4.

<sup>4</sup> Гаврилов М. Изобретения: товар или точка опоры? // Изобретатель и рационализатор. 2004. № 3. С. 26.

создающие прибыли ОИС, не могут быть амортизированы (имеется в виду подп. 1 п. 2 данной статьи). По этой причине приобретение исключительных имущественных прав на ОИС на этапе научных исследований, а также в ходе разработки нового продукта или технологии, крайне невыгодны научной организации (а равно и организации-товаропроизводителю) применительно к начислению НПО. На эту проблему обратили внимание довольно давно, еще в период начала действия НК РФ (и старого ПБУ 14/2000), однако необходимых изменений в нормативной базе так и не произошло<sup>1</sup>.

По нашему мнению, существующая на уровне действующих нормативных актов налоговая дискриминация оборота неиспользованных ОИС (инноваций первичного уровня), ничем не обоснована. Наличие данного порядка формирования налоговой базы в отношении таких объектов в нормах НК РФ и их многочисленных комментариях, никак не аргументировано. В то же время нет сомнений, что в условиях быстрого изменения конъюнктуры рынка товаров, работ и услуг, потенциальный производитель нового инновационного продукта должен обладать исключительно высоким уровнем мобильности производства и иметь возможность беспрепятственного пополнения и обновления состава своих интеллектуальных «резервов» (это относится в какой-то степени и к инновациям, учтенных у владельца в режиме НМА). Как представляется, нормы гл. 25 НК РФ должны содержать правовые механизмы, позволяющие предприятиям, внедряющим инновации, иметь возможность амортизировать ОИС (в том числе, в ускоренном порядке), которые не были использованы в производстве или использование которых не дало ожидаемого результата.

Следует также учитывать, что даже крупным научно-производственным объединениям не всегда выгодно сегодня создавать новый интеллектуальный продукт самостоятельно. Опыт передовых промышленно развитых стран показывает, что в большинстве случаев более оправданно искать так называемые открытые инновации, т. е. интеллектуальные продукты уже созданные другими правообладателями<sup>2</sup>. Такой подход, т. е. «охота» за эффективными РИД на внешних рынках, обеспечивает экономию времени (что само по себе очень важно), и почти всегда обеспечивает весьма существенные прямые финансовые выгоды.

Кроме того, сложившаяся мировая практика инновационного производства такова, что применительно к объектам патентного права, обычно существует целый ряд вспомогательных патентов, необходимых для обеспечения конкурентных преимуществ разработчика инноваций в сфере патентно-лицензионной деятельности на рынках товаров, работ и услуг. К таковым относятся специальные виды патентов: зонтичные, блокирующие, деблокирующие, патенты-ловушки, зингеровские патенты и т. п. Так, например, имеющая мировую известность японская компания «Хонда», для эффективной защиты реализованного способа вихревого сжигания топлива, использовала 208 патентов для за-

---

<sup>1</sup> Смирнов В. Какую выгоду имеют разработчики от создаваемой ими интеллектуальной собственности? // Интеллектуальная собственность. 2001. № 5. С. 41–44.

<sup>2</sup> Оганесян Т., Медовников Д. Собака пока на сене // Эксперт. 2011. № 8. С. 59.

щиты созданного технического решения на этапе проведения НИОКТР<sup>1</sup>. К сожалению, из норм действующей редакции НК РФ не следует, что расходы на разработку и приобретение имущественных прав на такого рода патенты (которые необходимы для обеспечения деятельности по созданию разработчиком новой техники), могут быть учтены применительно к исчислению НПО<sup>2</sup>.

Уместно заметить, что не только в отношении инноваций, но и в отношении предпринимательской деятельности в целом, **вопросы оценки налоговой нагрузки** для разных видов деятельности представляют собой совершенно самостоятельную проблему, которая сегодня недостаточно изучена. Некоторое исключение в данном аспекте представляют исследования различных видов предпринимательской деятельности, применительно к налоговой нагрузке, которая на них приходится, проведенные Е. В. Басалаевой<sup>3</sup>. Из ее выводов следует, что если величина всех уплачиваемых организацией налогов превышает 40% от полученной прибыли, то такая налоговая нагрузка может быть охарактеризована как **налоговое бремя**, и заниматься бизнесом в этих условиях попросту невыгодно. В интервале от 20 до 40 % налоговая нагрузка должна считаться приемлемой, однако при значениях достаточно близких к 20 % (а тем более, ниже данной величины), существенным образом возрастает уровень налоговых рисков, связанный с повышенным вниманием к такой организации со стороны налоговых органов. В некоторых источниках высказываются оценки, что налоговые риски в России для иностранных инвесторов – вообще недопустимо высоки (особенно в отношении возможного трансфера и последующего использования ОИС-НМА)<sup>4</sup>.

Как представляется, установленная нормами НК РФ недопустимо высокая налоговая нагрузка на доходы инновационных предприятий, в том числе, внедренческих (венчурных) фирм, едва ли отвечает государственным интересам. Эти структуры всегда действуют в условиях неопределенности относительно ожидаемого результата и имеют максимально высокие, в сравнении с обычным массовым производством затраты на исследования эффективности и отладку производственных технологий. Соответственно объективно высокими для таких организаций являются и предпринимательские риски (в том числе, налоговые). По нашему мнению, оптимальные режимы суммарной налоговой нагрузки для инновационной деятельности, наверное, не должны превышать 10–15 %. Кроме того, наши инноваторы должны иметь четко сформулированные законодательные гарантии в своей сфере деятельности, в виде, к примеру, специального льготного режима налогообложения, который бы минимизировал их **налоговую нагрузку**.

---

<sup>1</sup> Фойгельсон В. М. Интеллектуальная собственность и внешнеэкономическая деятельность. М.: ВНИИПЭ, 1997. С. 81.

<sup>2</sup> Линник Л. Н. Специализированные патенты на изобретения // Патенты и лицензии. 2000. № 2. С. 21–23.

<sup>3</sup> Басалаева Е. В. Как посчитать налоговую нагрузку // Налоги (газ.). 2006. № 21.

<sup>4</sup> Лиговская Д. П. Правовое регулирование преобразования интеллектуальной собственности в нематериальные активы и использование их в качестве активного инструмента в залоговых и международных инвестиционных кредитно-расчетных обязательствах // Междунар. публичное и частное право. 2009. № 4. С. 14.

Что касается реального положения дел с вопросами налогообложения предприятий, внедряющих инновации, то из содержания Общей и Особенной части НК РФ можно заключить, что никаких **льгот системного характера** для таких организаций сегодня нет<sup>1</sup>. Поэтому инновационные предприятия и многие венчурные фирмы уплачивают в настоящее время НДС и налог на прибыль (НПО), практически на общих основаниях. Как представляется, это следует считать серьезнейшим недостатком действующего российского налогового законодательства. Можно говорить (причем, с целым рядом оговорок) лишь о некоторых видах льгот «точечного» характера, которые, однако, не способны обеспечить достижения существенных результатов (на это обстоятельство часто указывают авторы некоторых публикаций)<sup>2</sup>.

Так, например, сравнительно недавно, в качестве реализации подп. 7 п. 1 ст. 150 НК РФ «Ввоз товаров на территорию РФ, не подлежащих налогообложению», была введена льгота в отношении закрытого перечня технологического оборудования<sup>3</sup>, освобождающая указанные в Постановлении Правительства РФ № 372 объекты, от обложения НДС при поступлении их на таможенную территорию России. В тексте Постановления перечислены около 200 наименований импортного технологического оборудования (и некоторых видов товаров), которые не облагаются НДС при ввозе их в Россию. При этом большинство наименований из перечня Постановления касаются не технологического оборудования, а скорее **товаров**. Поэтому данная таможенная льгота должна считаться направленной преимущественно на конечный инновационный продукт, т. е. на новые промышленные технологии, а в большей степени – на отдельные виды не производящихся в России наукоемких технических устройств. Значение данной льготы для России невозможно переоценить, так как сегодня практически все приобретаемые предприятиями новые станки (порядка 99 %) – закупаются за границей<sup>4</sup>. А в целом, около 2 / 3 бюджетных затрат на инновационную деятельность приходится на приобретение новых машин и оборудования<sup>5</sup>. Кроме того, следует учитывать, что совокупный мировой оборот наукоемких товаров, услуг и промышленных технологий – уже превышает 20–25 % от стоимости общего мирового экспорта<sup>6</sup> (а по другим источникам, достигает 80 %<sup>1</sup>).

---

<sup>1</sup> Притом, что в отношении **налога на прибыль** новые льготы появляются в НК РФ практически ежегодно (Малис Н. И. Совершенствование налогового механизма – путь к повышению доходов бюджета // Финансы. 2014. № 4. С. 34).

<sup>2</sup> Например: Голикова Е. Налоговые льготы организаций, осуществляющих научно-техническую и внедренческую деятельность // Фин. газ. 2008. № 17.

<sup>3</sup> Льгота установлена Постановлением Правительства РФ от 30.04.2009 г. № 372 «Об утверждении перечня технологического оборудования (в том числе комплектующих и запасных частей к нему), аналоги которого не производятся в РФ, ввоз которого на таможенную территорию РФ не подлежит обложению НДС».

<sup>4</sup> Примаков Е. Стимул к переменам // Рос. газ. 2010. 8 апр.

<sup>5</sup> Косоуров В. С. Диалог с сенатором // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2012. № 7. С. 6.

<sup>6</sup> Завадников В. Г. Законодательное обеспечение создания и развития высокотехнологичных производств // Промышленная политика в РФ. 2010. № 7–9. С. 3–9.

Можно назвать и еще одну недавно введенную норму в гл. 21 НК РФ: дополнение к п. 2 ст. 149 НК РФ «Операции, не подлежащие налогообложению». По тексту нового подп. 26 данной статьи<sup>2</sup>, **от НДС освобождена** передача имущественных прав (исключительных и прав пользования) на такие виды ОИС, как изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программное обеспечение для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау). Данная льгота, однако, касается освобождения от НДС преимущественно **первичных инноваций**, практически не имеющих, как это уже отмечалось ранее, самостоятельного значения для создания наукоемких товаров и новейших технологий.

Кроме того, знаком внимания российской судебной власти в отношении конечного инновационного продукта следует считать и Постановление Президиума ВАС РФ от 02.08.2005 г. № 2617/05 (о котором уже было упомянуто ранее). В нем дано разъяснение некоторым нормам гл. 21 НК РФ, по вопросам обложения НДС оборота программного обеспечения для ЭВМ.

Принятию Постановления предшествовали многочисленные судебные споры предпринимателей, реализующих компакт-диски с записанными на них программами для ЭВМ, с налоговыми органами. Организации-разработчики программного обеспечения утверждали, что предметом сделок на продаваемый ими программный продукт, оформляемых договорами купли-продажи, являются экземпляры программ, т. е. движимое имущество (вещи). Эта точка зрения многократно оспаривалась представителями Налоговой службы, которые считали, что сущностью таких сделок является передача имущественного права – исключительного или права пользования на созданный программный продукт. По этой причине, по мнению представителей ФНС, применение нулевой ставки НДС, которое возможно только к товарам, при передаче имущественных прав недопустимо.

Президиум ВАС РФ разрешил данный спор в пользу Федеральной налоговой службы, фактически запретив своим Постановлением разделять понятия «передача имущественных прав» и «реализация экземпляра программы». По мнению судей ВАС РФ, если предметом договора является экземпляр программы на материальном носителе, то целью сделки следует считать переход к контрагенту **прав пользования** объектом авторских прав. Поэтому в данном случае происходит не реализация товара (компакт-диска), а передача имущественного права. Соответственно передача компакт-диска с программным продуктом не может оформляться договором купли-продажи (так как данный продукт не может быть признан в силу ст. 38 НК РФ, товаром).

По нашему мнению, содержание данного Постановления ВАС РФ дает толкование положений главы 21 НК РФ в отношении налоговых последствий оборота одного из видов **конечного инновационного продукта**. В настоящее время, с учетом внесенных в гл. 21 НК РФ дополнений и их толкования Постановлением № 2617/05, оборот компакт-дисков с записанным на них программ-

---

<sup>1</sup> Сумин А. В., Харламова В. Н., Абрамова А. Б. Международная торговля объектами интеллектуальной собственности: учеб. пособие. М.: Проспект, 2010. С. 132.

<sup>2</sup> Подпункт введен Федеральным законом от 19.07.2007 г. № 195-ФЗ.

ным обеспечением вообще не облагается НДС (даже по нулевой ставке). При этом, однако, следует заметить, что в принятом высоким судебным ареопагом Постановлении есть некоторый дефект. В соответствии с положениями Закона РФ от 23.09.1992 г. № 3523-1 «О правовой охране программ для ЭВМ и баз данных» (этот закон в настоящее время не действует), права на программное обеспечение не зависят от права собственности на материальный носитель (который представляет собой вещь). Та же самая формулировка была продублирована и в п. 1 действующей ст. 1227 ГК РФ. Поэтому передача компакт-диска с программным продуктом на основе договора об отчуждении исключительного права или лицензионного договора не вполне соответствует правовым конструкциям таких договоров, так как право собственности на материальный носитель (при всей незначительности его стоимости) – не переходит к новому правообладателю. А представить себе передачу программы без носителя информации можно разве что при «скачивании» программы через Интернет (но это – совсем иная сделка).

Спустя три года Министерство финансов РФ разъяснило свою точку зрения на это несоответствие<sup>1</sup>, указав, что в случае, когда происходит передача прав на использование программного обеспечения для ЭВМ, стоимость передаваемых материальных носителей, а также средств защиты, необходимых для использования программ, освобождается от обложения НДС при условии, что эта стоимость была учтена в стоимости передаваемых прав.

Учитывая вышеупомянутое Постановление Президиума ВАС РФ, есть основания использовать выводы высшей судебной инстанции, сделанные ей применительно к обороту имущественных прав на программное обеспечение, и к обороту иных изделий наукоемкой продукции, в которых использованы интеллектуальные имущественные права. Остается, однако, неясным, до каких пределов можно полагать стоимость **материального носителя** имущественных прав на ОИС различных видов несущественной («попутной»), в сравнении со стоимостью передаваемых имущественных прав. Если в ситуации, когда передается компакт-диск или дискета с программным обеспечением, стоимость носителя составляет незначительные доли процента, то применительно к другим видам наукоемкого продукта, это соотношение может быть существенно иным.

Дело в том, что в последнее время имеет место непрерывный рост оборота новых товаров, в конструкции которых были использованы охраняемые РИД. По оценкам экспертов, уже сегодня примерно 15–20 % всей мировой торговли приходится на товары и технологии, защищенные патентами, охраняемые как объекты авторского права или содержащие другие виды ОИС<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Письмо Минфина РФ от 25.06.2008 г. № 03-07-07/70.

<sup>2</sup> Петров Е. Н. Правовые особенности защиты интеллектуальной собственности на единой таможенной территории применительно к нормам международного права // Таможенное дело. 2009. № 4. С. 34.

Кроме того, объем мировой торговли в мире в отношении имущественных прав на ОИС растет ежегодно на 12–14 %<sup>1</sup>.

Если исходить содержания ст. 1227 ГК РФ «Интеллектуальные права и вещные права», оборот интеллектуальных прав, выраженных в материальном носителе (товаре) не может быть отождествлен с переходом прав собственности на товар (за некоторыми изъятиями, указанными в ст. 1291 ГК РФ). Именно правовая сущность этой нормы ГК РФ и разъяснена, по нашему мнению, в Постановлении ВАС РФ 2005 г. На основе данного документа можно сделать достаточно очевидный вывод: передача покупателю даже одного экземпляра продукции (товара, вещи) в котором использован охраняемый РИД (например, программное обеспечение), должна быть приравнена к передаче покупателю прав пользования на данный вид ОИС<sup>2</sup>.

Однако в Постановлении ВАС РФ, как это уже отмечалось ранее, рассматривается правовая сущность только оборота программ для ЭВМ, записанных на компакт-дисках. Но любое техническое устройство (сотовый телефон, телевизор, автомобиль и т. п.) представляет собой не только материальный объект (товар), но также и сочетание множества технических решений различного уровня сложности, в том числе – неохранных. В случае, когда в товаре использованы права на ОИС, он становится материальным носителем РИД или средств индивидуализации.

Такого рода использование ОИС, в соответствии с п. 1 ст. 1233 ГК РФ, является одним из способов распоряжения исключительным правом. Вопрос наличия или отсутствия материального носителя в отношении созданных РИД, имеет принципиальное значение для установления сущности оборота этих РИД или товара, созданного на их основе. Так, носителем РИД в патентном праве может быть **техническое устройство**<sup>3</sup>, тогда как **способ производства** – второй основной объект изобретения, материального носителя, как принято считать, обычно не имеет. В отношении информации, сохраняемой в режиме коммерческой тайны, высказывается точка зрения<sup>4</sup> (с которой, по нашему мнению, трудно согласиться), что она неотделима от материального носителя. Оборот программного продукта, являющегося объектом авторского права, возможен только при наличии материального носителя. Некоторые специалисты, работающие в сфере авторского права, предлагают даже внести в законодательство дополнение, в соответствии с которым, возникновение исключительного права

---

<sup>1</sup> Варфаломеева Ю. А. Мирохозяйственные аспекты управления интеллектуальной собственностью // Внешнеторговое право. 2005. № 2. С. 11.

<sup>2</sup> Косвенным подтверждением данной точки зрения является содержание ст. 14.10 КоАП РФ «Незаконное использование товарного знака», которая предусматривает ответственность за перемещение на территорию чужой юрисдикции даже одного экземпляра товара, маркированного охраняемым товарным знаком.

<sup>3</sup> Семериков В., Семериков Н. Кто ответит за единую технологию? // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2011. № 7. С. 19.

<sup>4</sup> Соловьев И. Правовой режим доступа к коммерческой тайне // Налог. вестн. 2012. № 4. С. 21.

на данный вид ОИС возможно только с момента воплощения программного продукта на материальном носителе<sup>1</sup>.

По мнению О. Ф. Оноприенко, даже такой специфический результат творческой деятельности, как селекционное достижение не может существовать вне материального носителя (живой среды) на основе которого он создается его автором<sup>2</sup>.

На этот счет, как это уже отмечалось ранее, есть и другие точки зрения, в соответствии с которыми большинство видов интеллектуальных прав, существуют вне обязательной связи с материальным носителем. Исключение составляют только объекты авторских прав, возникновение которых возможно только с момента, когда они объективированы в материальном носителе. Эта точка зрения, однако, представляется несколько сомнительной, так как возможны исключения из общего правила.

Применительно к налоговым отношениям следует учитывать, что передача ОИС с товаром, а точнее, фактическое использование в товаре имущественных прав на ОИС, возможно не только при правомерном использовании охраняемых РИД (или средств индивидуализации), но и при использовании их без разрешения правообладателя (такие материальные носители принято считать контрафактом). Ни в действующем законодательстве, ни в доктрине, до настоящего времени не определена правовая сущность таких товаров и технологических продуктов. Что касается такого интеллектуального продукта, как промышленная технология, то обязательность существования на него материального носителя представляется спорным. То же самое можно отметить и в отношении таких ОИС, как секреты производства (ноу-хау), некоторых средств индивидуализации и информации, охраняемой режимом коммерческой тайны. По нашему мнению, данная проблема не может быть отнесена к второстепенной, так как по данным Федеральной таможенной службы РФ, в последние 4–5 лет имеет место резкое увеличение выявляемых таможенными **контрафактных товаров**<sup>3</sup>. Причем стабильный рост выявляемого контрафакта происходит в условиях, когда пресечение такого роста деятельностью правоохранительных институтов, осложнено несовершенством действующей нормативной базы.

Дело в том, что нормы действующем законодательстве вообще не содержат определения такого понятия, как **«товар, содержащий ОИС»**. Только в ст. 11 Таможенного кодекса РФ была формулировка, в соответствии с которой, под таковым понимается «любое перемещаемое через таможенную границу движимое имущество, в котором использованы ОИС».

---

<sup>1</sup> Стулов С. А. Правовой режим охраны и защиты авторских прав на программное обеспечение для ЭВМ // Информационное право. 2010. № 3. С. 19.

<sup>2</sup> Оноприенко О. Ф. Исключительные права в регистрационных системах части 4 Гражданского кодекса РФ: проблемы сущности и объема // Патенты и лицензии. 2014. № 3. С. 4.

<sup>3</sup> Мурадов Д. А., Баранов В. В. Финансовые инструменты создания высокотехнологичными предприятиями интеллектуальных активов // Имущественные отношения. 2011. № 11. С. 26.

В то же время, как справедливо отмечает Е. Н. Панова<sup>1</sup>, п. 1 ст. 393 Таможенного кодекса РФ связывал данное понятие только с определением признаков контрафактного товара. Причем правовое регулирование, которое обеспечивают нормы Таможенного кодекса РФ, действует только в отношении неправомерного использования **товарных знаков**. Однако по неизвестной причине таможенный контроль за оборотом контрафакта не охватывает такой его разновидности, как **патентный контрафакт**, т. е. использование охраняемых патентами технических решений или способов действий над материальными объектами, без разрешения патентообладателей. Хотя контрафакт, связанный с нарушениями исключительных прав патентообладателей, имеет сегодня меньшее распространение, он представляет собой более сложный по содержанию вид деликта.

Принятое по данному вопросу Совместное Постановление Пленумов Верховного Суда РФ № 5 и Высшего Арбитражного Суда РФ № 29 (2009 г.)<sup>2</sup> указывает на непосредственную связь контрафакции с материальными носителями и на необходимость установления правоприменителем факта нарушения исключительных прав правообладателей.

В сфере правового регулирования отношений, связанных с таможенным оформлением товаров, в последние годы принято несколько законодательных и подзаконных нормативных актов касающихся товаров, в которых использованы ОИС<sup>3</sup> (по терминологии, принятой в Таможенном кодексе РФ). При этом новые документы, к сожалению, по-прежнему не позволяют однозначно и исчерпывающе определять сущность такого понятия, как «товар, содержащий ОИС». То же самое можно отметить и в отношении недавно принятого закона «О таможенном регулировании в РФ»<sup>4</sup>.

Таким образом, оборот товара, содержащего ОИС, а вернее, товара, представляющего собой материальный носитель имущественных прав на ОИС, должен регулироваться **правилами оборота**, установленными в Постановлении Президиума ВАС РФ от 02.08.2005 г. № 2617/05, выработанными на основе содержания ст. 129 ГК РФ «Оборотоспособность объектов гражданских прав». А

---

<sup>1</sup> Панова Е. Н. Объекты интеллектуальной собственности: основные понятия, классификация и роль таможенных органов в обороте через таможенную границу РФ товаров, содержащих объекты интеллектуальной собственности // Право и экономика. 2009. № 12. С. 40.

<sup>2</sup> «О некоторых вопросах, возникших в связи с введением в действие части 4 Гражданского кодекса РФ».

<sup>3</sup> Например, Федеральный закон от 08.12.2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности»; Приказ ГТК РФ от 27.10.2003 г. № 1199 «Об утверждении Положения о защите прав интеллектуальной собственности таможенными органами»; Письмо ФТС от 28.04.2009 г. № 17-18/18830 «О направлении разъяснений (по организации таможенного контроля после выпуска в отношении товаров, содержащих ОИС)»; Приказ ФТС России от 08.06.2007 г. № 714 «Об утверждении Административного регламента ФТС по исполнению государственной функции по рассмотрению заявлений о принятии таможенными органами мер, связанных с приостановлением выпуска товаров, и ведению Таможенного реестра ОИС».

<sup>4</sup> О таможенном регулировании в РФ: федер. закон от 27.11.2010 г. № 311-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

также должны быть учтены и положения новой редакции ст. 1227 ГК РФ «Интеллектуальные и вещные права», в которой даны критерии разделения такого имущественных прав, возникающих из разных видов оснований. В связи с тем, что соотношение стоимости использованных в товаре имущественных прав и стоимости его материального носителя может быть разной, следует, наверное, различать, как минимум, три вида сделок по передаче наукоемких товаров (товаров, в которых использованы имущественные права на ОИС):

- 1) Передача имущественного права (по тексту Постановления № 2617/05);
- 2) Передача вещи (в случае если стоимость использованных в товаре прав на ОИС существенно ниже, чем стоимость самого товара);
- 3) Передача имущественного права и, одновременно, товара-вещи (в случае, когда стоимость обеих составляющих соизмерима).

Тот же самый подход, наверное, должен быть использован и в отношении оборота промышленных технологий.

Как бы странно не выглядели разновидности квалификации оборота наукоемких товаров, они в полной мере соответствуют содержанию ст. 1227 ГК РФ и Постановления Президиума ВАС РФ. Реализация заложенных в этих нормах принципов, наверняка изменят, по нашему мнению, и налоговые последствия таких сделок.

В то же время следует отметить, что Постановление высшей судебной инстанции было неоднозначно воспринято судебной практикой. Дело в том, что если в отношении программ для ЭВМ, записанных на компакт дисках, вывод Президиума ВАС РФ о том, что данные объекты представляют собой **имущественные права** на ОИС, представляется достаточно убедительным, то в отношении иных видов интеллектуальной собственности, зафиксированной на материальных носителях, возникает целый ряд сомнений. Так, после принятия Постановления Президиума ВАС РФ № 2617/05, было постановлено несколько судебных решений по результатам споров в связи с оборотом записанных на компакт-дисках музыкальных произведений, видеопродукции, образовательных программ, в отношении которых Арбитражные суды<sup>1</sup> квалифицировали данные объекты все же, как **товар**. И налогоплательщики, по мнению судов, вполне обоснованно применяли п. 1 ст. 164 НК РФ, используя налоговую ставку по НДС в 0 %.

Можно сделать вывод, что несмотря на наличие рекомендаций судам, изложенных в Постановлении № 261/05, судебная практика в отношении программного продукта и иных имущественных прав, воплощенных на материальных носителях, продолжает оставаться неоднозначной. Следует согласиться, что российская судебная практика, как отмечают некоторые специалисты, про-

---

<sup>1</sup> Например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22.01.2007 г. № Ф56-10555/2006; а ранее – аналогичная позиция излагалась в Постановлении ФАС Московского округа от 16.08.2004 г. № КА-Ф40/6981-04-П, Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 31.03.2003 г. № Ф56-7970/02.

должает испытывать затруднения при квалификации сделок по передаче имущественных прав различных видов новым владельцам<sup>1</sup>.

Как представляется, установление вида совершаемой сделки, требует, в обязательном порядке, определения двух составляющих стоимости товара: стоимости вещи (материального носителя) и стоимости имущественных прав, которые использованы в товаре. Очевидно, что определение общей стоимости товара при этом, связано с немалыми трудностями. Причем традиционные подходы к оценке такого товара могут быть использованы далеко не всегда.

Что касается нормативного обеспечения стимулов инновационного производства, то даже поверхностное изучение правовых механизмов отношений в цепочке «разработчик – патентообладатель – производитель – заказчик (покупатель)», позволяет сделать вывод, что правовое регулирование процессов создания и использования инновационных продуктов неоправданно запутано и не только не поощряет создания и внедрения инноваций, а скорее создает тому препятствия.

Справедливости ради, следует отметить, что существующие затруднения связаны не только с использованием НМА и оборотом конечного наукоемкого продукта (товарами, в которых использованы имущественные права на охраняемые РИД). Проблем хватает и в отношении инноваций первичного уровня – неохраняемых и охраняемых РИД (ОИС).

Так, например, при учете охраняемого РИД (ОИС) в качестве НМА, следует учитывать, что в отношении запатентованных изобретений и полезных моделей встречаются ситуации, когда на основании одного патента возможно существование нескольких имеющих правовое значение самостоятельных исключительных прав, следующих из одной формулы изобретения или полезной модели. Такое возможно в случае, когда патентная формула на группу изобретений включает несколько независимых пунктов и охраняемые технические решения могут быть использованы в производстве независимо друг от друга<sup>2</sup>. То же самое можно отметить и в отношении товарных знаков: исключительное право на товарный знак может быть отчуждено два и более раз в случае, если новому правообладателю передается имущественное право на некоторую часть перечня товаров, указанных в свидетельстве на товарный знак<sup>3</sup>. Таким образом, **несколько учетных единиц НМА** в составе активов предприятий, вполне мо-

---

<sup>1</sup> Полуяхтов И. А. Гражданский оборот имущественных прав: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург. 2002. С. 3; Шахназаров Б. А. Правовое регулирование отношений по трансграничной передаче прав на объекты промышленной собственности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 3.

<sup>2</sup> Гаврилов Э. П. Патентные договоры: правовое регулирование // Патенты и лицензии. 2003. № 10. С. 47; Джермакян В. А. Еще раз о частичной уступке патента // Патенты и лицензии. 2010. № 2. С. 14–18; Нетбай Н. М. Договор об отчуждении исключительного права по законодательству РФ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 10.

<sup>3</sup> Джермакян В. А. Возможна ли частичная уступка патента? // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2008. № 8. С. 28–32; Кирий Л. Л. Вопрос-ответ // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2006. № 12. С. 64–65.

гут быть удостоверены одним патентом или одним свидетельством на товарный знак.

Кроме того, НМА организации, созданный на основе объекта промышленной собственности, может быть «клонирован» и в случае, когда патентообладателем или владельцем иного исключительного права является лицо, которому это исключительное право на ОИС принадлежит не в полном объеме, а только какая-то его часть.

Следует учитывать также, что на одно техническое устройство (решение) могут существовать два самостоятельных исключительных права (охраняемых соответствующими патентами) – как на **продукт** и как на **способ** его применения. Кроме того, дополнительное патентование **вида применения** данного технического устройства (на основе новой редакции ст. 1350 ГК РФ «Условия патентоспособности изобретения»<sup>1</sup>) также представляется вполне правомерным<sup>2</sup>.

Перечисленные выше возможности «дробления» **исключительных прав** на некоторые виды ОИС создают дополнительные сложности для бухгалтерского и налогового учета НМА предприятий, а также серьезные затруднения при защите интересов правообладателей в судах. Как представляется, решение перечисленных проблемных вопросов правового регулирования требует принятия специального Федерального закона – «О нематериальных активах», проект которого уже длительное время проходит согласование в различных комитетах Государственной Думы РФ.

Можно сделать вывод, что сложившееся положение дел с созданием и использованием инноваций в производстве и управлении обусловлено сегодня не только недостатками законодательства, но и длительным периодом неопределенности государственной промышленной политики. Несмотря на то, что более 80 % российских предприятий находятся сегодня в частной собственности, государство по-прежнему остается крупнейшим собственником и заказчиком при создании инновационных продуктов различного назначения. Это касается, в основном, заказов на создание такого вида интеллектуальных продуктов, как результаты НИОКР. Притом, что расходы государственного бюджета на развитие науки уже длительное время не превышают 1 % от производимого ВВП<sup>3</sup> (в то время как ведущие мировые державы вкладывают в эту сферу гораздо более значительные средства<sup>4</sup>), а доля инвестиций, направляемых на создание НМА российских промышленных предприятий всех форм собственности, не превышает 1 % от ВВП<sup>5</sup>. Кроме того, несмотря на непрерывное декларирование приоритетов на развитие инновационной экономики, государственное финан-

---

<sup>1</sup> Введенной Федеральным законом от 12.03.2014 г. № 35-ФЗ.

<sup>2</sup> Киреева Н. В. Правовая охрана изобретений в виде применения // Патентный поверенный. 2010. № 4. С. 18; Джермакян В. А. Изобретение на применение: вопрос решен // Патенты и лицензии. 2011. № 11. С. 34.

<sup>3</sup> Колесников С. Науке дайте бюджетный шанс // Парламент. газ. 2006. 18 мая.

<sup>4</sup> Зенькович О. Идеи требуют рывка // Парламент. газ. 2006. 13 апр.

<sup>5</sup> Купцова Е. Некоторые проблемы инвестиционного развития // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2005. № 2. С. 19.

сирование науки на 2010 г. было сокращено, сравнении с 2009 г. на 11 %<sup>1</sup>. Примерно такую же долю ассигнований государство расходует и на финансирование НИОКТР<sup>2</sup>. При этом, как отмечено в Послании Президента РФ Федеральному собранию России от 12.12.2013 г., эффективность деятельности научных организаций, выполняющих НИОКТРы, является недопустимо низкой<sup>3</sup>.

На основе анализа внесенных в последние 5–7 лет поправок и дополнений в НК РФ, а также тематики и содержания Постановлений высших судебных инстанций в отношении оборота интеллектуальной собственности, можно сделать вывод, что совершенствование налогового законодательства применительно к обороту инновационных продуктов не может быть признано системным, а правовое регулирование носит скорее фрагментарный характер. Реальность такова, что, едва ли ни единственной положительной тенденцией последних лет (своего рода *плодов «точечного»* правового регулирования) является лишь незначительный рост длительности правовой охраны используемых запатентованных изобретений (с 3–5 до 7–9 лет), что можно считать свидетельством некоторого повышения интереса товаропроизводителей и правообладателей к объектам промышленной собственности<sup>4</sup>. Еще одним позитивным показателем должен быть признан и отмечаемый некоторыми авторами кратковременный рост патентной активности: в последнее время число заявок на получение патентов в России увеличивается, по их мнению, примерно на 15 % ежегодно<sup>5</sup>. Эти сведения, однако, представляются сомнительными, так как другие исследователи отмечают отсутствие такого роста и даже ежегодное снижение количества заявок на регистрацию объектов промышленной собственности<sup>6</sup>.

Тем не менее даже российские лидеры в сфере создания высокотехнологичной наукоемкой продукции имеют пока что крайне непривлекательную для потенциальных инвесторов структуру своих активов. Так, например, по итогам инвентаризации РИД, проведенной в 2008 г. на предприятиях госкорпорации «Российские технологии», сделан вывод о практически полном отсутствии в них охраняемых производственных технологий (НМА)<sup>7</sup>. Следует отметить, что этот недостаток относится не только к технологиям военного назначения: как отмечает один из авторов, в технологиях конкурентоспособных российских предприятий (в

---

<sup>1</sup> Лозовская Е. Наука в рамках рационального бюджета // Наука и жизнь. 2009. № 12. С. 48.

<sup>2</sup> Рубанов В. Политика технологической модернизации России // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2005. № 8. С. 4.

<sup>3</sup> Рузакова О. А., Пирогова А. И. Развитие законодательства РФ о залоге исключительных прав // Патенты и лицензии. 2014. № 4. С. 5.

<sup>4</sup> Симонов Б. Основные задачи Роспатента в условиях вступления в силу части 4 ГК РФ // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2008. № 11. С. 8.

<sup>5</sup> Бутенко В., Джошуа В. Стратегия управления интеллектуальной собственностью // Патенты и лицензии. 2010. № 12. С. 43.

<sup>6</sup> Ред. ст. Отчитывается московский ВОИР // Патенты и лицензии. 2012. № 7. С. 61.

<sup>7</sup> Лопатин В. Н. Тенденции развития законодательства в инновационной сфере // Право интеллектуальной собственности. 2009. № 1. С. 10.

том числе, активно осваивающих инновации) сегодня используется менее 1,5 % от общего количества охраняемых в России способов производства<sup>1</sup>.

В России сегодня есть практически только одно крупное промышленное предприятие, в структуре активов которого содержится значительное количество интеллектуальной собственности. Имеется в виду НПК ОАО «Уралвагонзавод», на балансе которого находятся НМА стоимостью около 5,7 млрд р., что характеризует высокий уровень применяемых на предприятии технологий<sup>2</sup>. Кроме того, предприятие активно продвигает на рынок принадлежащую ему интеллектуальную собственность, получая значительную прибыль от реализации прав пользования ОИС.

Отмечая существующее несовершенство сферы правового регулирования в области инноваций, ряд специалистов высказывают многочисленные предложения по внесению изменений и дополнений в налоговое законодательство и в первую очередь, в нормы Особенной части Налогового кодекса РФ. При этом отдельные предложения не отличаются глубиной проработки, и, зачастую, представляются наивными. В частности, есть предложение полностью освободить от всех видов налогообложения «товары, работы и услуги, в которых использована интеллектуальная собственность»<sup>3</sup>.

По нашему мнению, при наличии в нормах законодательства многочисленных пробелов и противоречий системного характера, а также неоднозначной терминологии, введение такой нормы абсолютно ничего не даст. Скорее всего, такого рода изолированная поправка, направленная на стимулирование создания и оборота **инноваций первичного уровня**, еще больше запутает порядок налогообложения инновационных продуктов и правоприменительную практику.

Достаточно объемный перечень нововведений, направленных на активизацию инновационных процессов предлагает С.В. Васильев. К перечню основных мероприятий, направленных на налоговое стимулирование инноваций, следует, по его мнению, отнести<sup>4</sup>:

- уменьшение или обнуление налоговых ставок по основным видам налогов, в отношении интеллектуальных продуктов;
- налоговые каникулы в отношении создаваемых инновационных компаний;
- перенос убытков инновационных компаний на будущее;
- ускоренную амортизацию приобретенных организацией инноваций;
- представление инноваторам инвестиционного налогового кредита;
- полное выведение из-под налогообложения отдельных объектов;

---

<sup>1</sup> Куликов М. Интеллектуальная собственность и инновационное развитие экономики // Проблемы теории и практики управления. 2009. № 5. С. 69.

<sup>2</sup> Левин А. Б. Механизм управления интеллектуальной собственностью и экономические факторы, влияющие на ценообразование // Право интеллектуальной собственности. 2014. № 5. С. 27.

<sup>3</sup> Шкроб Ю. Какой кризис страшнее? // Изобретатель и рационализатор. 2009. № 7. С. 14.

<sup>4</sup> Васильев С. В. Правовые средства налогового стимулирования инновационной деятельности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 8.

- введение моратория на изменение условий налогообложения;
- широкое применение налоговых вычетов из налогооблагаемой базы по определенным видам затрат налогоплательщика;
- введение специальных налоговых режимов, предусматривающих льготное или упрощенное налогообложение.

Из данного перечня, притом, что содержание его недостаточно конкретно, предложение о введении специального налогового режима в отношении инновационных продуктов, представляется, по нашему мнению, наиболее эффективной мерой. Дело в том, что в действующей редакции НК РФ предусмотрено только четыре специальных налоговых режима<sup>1</sup>: Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (гл. 26.1); Упрощенная система налогообложения (гл. 26.2); Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (гл. 26.3); Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (гл. 26.4).

Кроме того, заслуживает внимания предложение ввести ускоренную амортизацию принадлежащих организациям нематериальных активов и имущественных прав на ОИС и другие виды интеллектуальных продуктов. Вне всякого сомнения, эта мера может создать для правообладателей дополнительные стимулы для использования инновационных продуктов, тем более, что сегодня процедура амортизации предусмотрена только для нематериальных активов.

С. В. Васильев также аргументирует необходимость введения дополнительного специального налогового режима<sup>2</sup> для стимулирования инноваций, полностью освободив научные и научно-производственные организации от НПО, НДС и выплат во внебюджетные страховые фонды, а также от налога на имущество организаций и земельного налога. А вместо пяти перечисленных видов налогов достаточно, по его мнению, ввести только **единый налог** с получаемых организацией доходов по ставке около 6 % (по той же ставке, что используется сейчас для упрощенного режима налогообложения в гл. 26.2 НК РФ).

По нашему мнению, кроме введения в раздел VIII НК РФ специального режима налогообложения для инноваций, наверное, есть необходимость дополнить гл. 21 («Налог на добавленную стоимость») и специальной статьей, устанавливающей методику определения **налоговой базы** при передаче иным лицам неохраняемых РИД, ОИС (имущественных прав на них) и НМА. Так как именно налоговая база является итоговым основанием для начисления налога<sup>3</sup>. Тем более, что такая практика для сложных случаев оборота различных видов имущественных благ, уже существует, но применительно к иным правоотношениям (имеются в виду ст. 151–162-прим. НК РФ). То же самое, т. е. введение в НК РФ дополни-

---

<sup>1</sup> Васильев С. В. Специальный налоговый режим как инструмент налогового стимулирования инновационной деятельности // Фин. право. 2008. № 9. С. 17.

<sup>2</sup> То же самое предлагает и Ю. А. Крохина (Крохина Ю. А. Проблемы налогового регулирования государственно частного партнерства в инновационной сфере // Фин. право. 2012. № 2. С. 26).

<sup>3</sup> Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты). М.: ЮрИнфоР, 2009. С. 311.

тельной статьи, устанавливающей особенности расчета налоговой базы в отношении оборота инноваций, необходимо осуществить и в отношении гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». А быть может, такая норма должна быть включена и в гл. 23 «Налог на доходы физических лиц».

Следует согласиться с мнением Д. Панина<sup>1</sup>, что реализованная в нормах действующего Налогового кодекса РФ система *«универсального»* налогообложения не является сегодня достаточно эффективной, так как она весьма слабо учитывает существующую разницу между различными видами деятельности, между различными объектами, находящимися в обороте, и практически не учитывает особенности производственных циклов и другой специфики промышленного производства. С данной точкой зрения в какой-то мере соглашался и Председатель Высшего Арбитражного Суда РФ А. А. Иванов, отмечая, что действующий Налоговый кодекс РФ представляет собой скорее набор инструкций для правоприменителя, чем кодифицированный закон<sup>2</sup>. Поэтому, представляется обоснованным внести в НК РФ ряд дополнений, направленных на повышение определенности в отношении налогообложения инновационных продуктов. Эти изменения должны касаться уточнения налоговых обязанностей для инновационных предприятий и обеспечивать существенное снижение их налогового бремени.

В аспектах снижения налогового бремени для промышленных предприятий, нельзя забывать и о фактически отвергнутой, но заслуживающей самого пристального внимания **системе льгот** для организаций, использующих инновации. Перечень таких льгот был формализован в ст. 28 одного из последних законов СССР: Закона от 31.05.1991 г. № 2213-1 «Об изобретениях в СССР»<sup>3</sup>. В этом Законе (в частности, в разделе «Государственное стимулирование использования изобретения»), предусматривалось, что прибыль, полученная организацией за счет использования изобретения в производстве, а равно, от продажи лицензий, должна быть освобождена от налогообложения в течение 5 лет с начала использования разработки (продажи лицензии). Кроме того, предполагалось на 5 лет освободить от налогообложения прибыль, получаемую предприятием за счет приобретенного по лицензии изобретения. А также было предусмотрено, что экономия госбюджетного предприятия, полученная за счет использования внедренного изобретения (и доходы за счет продажи на него лицензий) – должна оставаться в полном объеме в течение 5 лет в распоряжении организаций-инноваторов.

К сожалению, взамен не вступивших в силу норм закона № 2213-1, инноваторы получили в качестве «стимула», лишь пустую декларацию в виде ст. 1355 ГК РФ «Государственное стимулирование создания и использования изобретений, полезных моделей и промышленных образцов»<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Панин Д. Налогообложение производства // Эксперт. 2008. № 29. С. 16.

<sup>2</sup> Иванов А. А. Интервью // Закон. 2008. № 5. С. 29.

<sup>3</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>4</sup> Именно так определяет содержание этой статьи В. И. Еременко (Еременко В. И. О налоговом законодательстве России в сфере инновационной деятельности // Законодательство и экономика. 2011. № 10. С. 16).

Немалый потенциал поддержки инноваций, создаваемых малыми предприятиями (а равно, изобретателями-одиночками) связан и с деятельностью **патентных поверенных**, то есть частных предпринимателей и фирм, оказывающих, кроме всего прочего, услуги изобретателям по составлению заявок при оформлении прав на объекты промышленной собственности. Высокое качество заявок, составляемых профессионалами патентно-лицензионной деятельности, позволяет обеспечить более быстрое прохождение документов через Патентное ведомство РФ, а также более высокий уровень качества подготовленных проектов правоустанавливающих документов. Но реальность такова, что сегодня лишь 15–20 % таких заявок оформляются с помощью патентных поверенных<sup>1</sup>. Услуги патентных поверенных остаются недостаточно востребованными инноваторами из-за их дороговизны, а также из-за уверенности большинства изобретателей (как правило, необоснованной) в своих возможностях самостоятельно оформить качественную заявку на получение патента. При этом сложившаяся на рынке высокая стоимость услуг патентных поверенных связана главным образом с высоким уровнем налогов, которые они должны платить, имея статус коммерческих организаций или частных предпринимателей. Отношение государственных институтов к деятельности патентных поверенных можно определить, как безразличное, что является, наверное, ошибкой. Во всяком случае, существенным образом отличается от такой активно развивающейся страны, как Китай. В Китае не так давно принята государственная программа по повышению активизации деятельности патентных поверенных. В 2012 г. их насчитывалось около 7 тыс. человек, но через 2–3 года спланировано их увеличение до 10 тыс., причем 1 / 10 из них должна быть подготовлена к сопровождению международной патентно-лицензионной деятельности<sup>2</sup> (со знанием языков и норм патентного права зарубежных стран). Кроме амбициозных планов на будущее, КНР уже добилась и серьезных успехов в производстве инновационных продуктов: по итогам 2012 г. китайские инноваторы вышли на первое место в мире по количеству поданных за год заявок на получение патентов<sup>3</sup>.

К вышеперечисленному остается добавить, что постоянный рост общих расходов, связанных с оформлением прав на объекты промышленной собственности, может свести на нет один из немногих показателей эффективности инновационной деятельности, по которому Россия по-прежнему удерживает одно из первых мест в мире. Имеется в виду количество патентов, создаваемых на один затраченный миллион долларов США. Первое место по этому показателю занимает сегодня Южная Корея (4,6), на втором месте Япония (2,48), далее идет

---

<sup>1</sup> Туренко В. В. За законодателем последнее слово // Патентный поверенный. 2008. № 6. С. 5.

<sup>2</sup> Шлойдо Г. Формирование корпуса патентных работников – насущная задача инновационной экономики // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2012. № 11. С. 47.

<sup>3</sup> Еременко В. И. Законодательство Китая об интеллектуальной собственности // Адвокат. 2012. № 10. С. 18.

**Россия (1,41)**, затем – Германия (0,74), США (0,72) и т. д.<sup>1</sup>. Что касается патентной активности российских научных организаций, то она должна быть признана недостаточной: за год один оформленный российский патент приходится сегодня на 70 сотрудников, участвующих в НИОКТР (в США этот показатель в 9 раз меньше)<sup>2</sup>.

Рассматривая существующие проблемы развития инноваций в России приходится констатировать, что несмотря на целый ряд мер, принимаемых органами законодательной и исполнительной власти, коренным образом изменить сложившуюся ситуацию не удастся.

Принято считать, что на первом месте в этой системе показателей должен находиться **объем экспорта** наукоемкой промышленной продукции. Именно эта часть экспорта объективно характеризует степень использования инновационного продукта. Так, например, экономика Китая в последние 15 лет показывает среднегодовой общий прирост экспорта около 10 %. Причем 1/3 товарного экспорта приходится на высококонкурентную наукоемкую продукцию, что вполне обосновано может быть признано индикатором высокого уровня реального использования инноваций<sup>3</sup>.

Несмотря на существенные усилия, предпринимаемые руководством российского государства, инновационная составляющая российской промышленности по-прежнему не вполне соответствует высокому потенциалу российских научных организаций и объему расходов бюджета (как прямых, так и косвенных, за счет введения налоговых льгот и преференций). Имеются в виду затраты на обновление производственных технологий предприятий и повышение конкурентоспособности выпускаемой продукции. К сожалению, сегодня даже передовые российские предприятия ориентированы в основном не на разработку собственных технологий, а на их заимствование из-за рубежа<sup>4</sup>. При этом, большинство освоенных российских инноваций представляют собой скорее имитации высокоэффективных технологий<sup>5</sup>. Определенный «вклад» в сложившееся неблагоприятное положение в сфере инноваций, вносит и правоприменительная практика: как отмечают эксперты российской Торгово-Промышленной палаты, Федеральная налоговая служба практически не признает даже те немногие, существующие в нормах Налогового кодекса РФ налоговые льготы по обороту инноваций<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> Соколов Д. Пример выуживаем из океана // Изобретатель и рационализатор. 2012. № 1. С. 18; Ред. ст. // Наука и жизнь. 2009. № 12. С. 49.

<sup>2</sup> Григорьев Ю. В. Право изобретателя на вознаграждение и патентное законодательство // Патенты и лицензии. 2010. № 1. С. 32.

<sup>3</sup> Дынкин А., Иванова Н. Инновационная динамика: глобальные тенденции и Россия // Проблемы теории и практики управления. 2008. № 5. С. 17.

<sup>4</sup> Шамрай Ю. Инновации и повышение конкурентоспособности национальной экономики: современный подход // Проблемы теории и практики управления. 2009. № 2. С. 11.

<sup>5</sup> Полтерович В. Принципы формирования национальной инновационной системы // Проблемы теории и практики управления. 2008. № 11. С. 17.

<sup>6</sup> Березкин Ю. М. Методологический взгляд на проблему инновационного развития // Россия: модернизация. Инновации, развитие. 2010. № 1. С. 29.

Устранение достаточно очевидных пробелов и противоречий в соответствующих статьях Налогового кодекса РФ, необходимость которой обосновывается в данной работе, может, по мнению автора проведенного исследования, существенно повысить уровень правовой охраны инновационных продуктов и упорядочить правоприменительную практику в этой сфере правового регулирования. Кроме того, упорядочение законодательного регулирования правовых режимов инноваций и оснований их налогообложения, окажет, вне всякого сомнения, стимулирующее воздействие на процессы создания и последующего использования инноваций.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Построение в России сбалансированной и независимой от мировой конъюнктуры закупочных цен на сырьевые ресурсы экономики, немыслимо сегодня без опережающего развития рынка наукоемких товаров и передовых технологий. Необходимость инновационного курса во всех отраслях производства безоговорочно признается на всех уровнях государственной власти, однако, как это отмечают большинство специалистов, практически не реализуется. Удельный вес России в мировом производстве наукоемких товаров и использовании эффективных технологий на протяжении длительного времени продолжает оставаться недопустимо низким.

Одним из значимых признаков внимания государства к проблемам инновационного развития является и постоянное совершенствование налогового регулирования процессов создания и оборота инновационных продуктов, а также создание для инноваторов определенного уровня мотивации, через установление налоговых льгот и преференций. Однако, как отмечают специалисты по коммерциализации интеллектуальной собственности, принимаемые законодателями многочисленные поправки и дополнения к НК РФ, по-прежнему не содержат ощутимых налоговых стимулов для оборота имущественных прав на различные виды РИД<sup>1</sup>. Кроме того, содержание норм НК РФ в части, касающейся оборота имущественных прав на ОИС и иных создаваемых РИД, является в настоящее время неоправданно сложным и противоречивым. Такой вывод, как представляется, основывается на недостаточной определенности в приоритетах налогового регулирования и низком качестве норм Налогового и Гражданского кодексов РФ, регулирующих налоговые и гражданско-правовые отношения в сфере инноваций.

Нет сомнений, что в его нынешнем виде, Налоговый кодекс РФ в целом «заточен» под сложившуюся в последние 20–25 лет экономическую модель экспортно-сырьевой экономики и объективно способен обеспечить лишь консервацию технологической отсталости нашей производственной сферы. Как показывают результаты проведенного исследования, правовые механизмы, реализованные в нормах НК РФ, порождающие налоговые обязанности для владельцев различных видов имущественных прав на инновационные разработки, а также создаваемых на их базе наукоемких продуктов и передовых технологий, требуют хорошо продуманных и сбалансированных изменений. Попутно следует заметить, что по количеству изменений и дополнений, вносимых в регулирование налогообложения, наше налоговое законодательство бьет сегодня все мыслимые «рекорды». Так, подсчитано, что законодатели вносят в НК РФ разного рода поправки каждые 18 дней (в среднем)<sup>2</sup>. Такое запредельное количество изменений и дополнений порождает нестабильность правоприменительной практики и негативно отражается на финансовой устойчивости промыш-

---

<sup>1</sup> Ред. ст. Налоговую базу ждет сокращение // Коммерсант-Деньги. 2006. № 24. С. 10–12; Ред. ст. Налоговый кодекс – на капремонт // ЭЖ-Юрист. 2008. № 45. С. 3.

<sup>2</sup> Ред. ст. 18 дней // Коммерсант-Деньги. 2011. № 33. С. 6.

ленных предприятий<sup>1</sup>. Немалые затруднения возникают и при составлении налоговой отчетности: по результатам анализа Торгово-промышленной палаты России, годовые трудозатраты на оформление налоговой отчетности, составляют, для осредненной российской фирмы, примерно 450 чел.-час (на порядок больше, чем, к примеру, в странах Африки)<sup>2</sup>.

Коренная смена приоритетов в налоговом нормотворчестве и устранение существующих пробелов и противоречий в его формулировках, представляется неотложной и весьма трудной для реализации задачей. Однако решение ее в максимально короткое время диктуется стратегическими интересами государства, так как готовность законодательства к созданию и развитию экономики нового типа немислимо в рамках существующей системы налогообложения.

При этом именно фактор времени имеет решающее значение, так как, несмотря на явно выраженный интерес государства к развитию инновационной сферы и к совершенствованию системы государственного регулирования в области научных исследований, есть основания говорить о нарастающих негативных тенденциях в развитии инноваций, которые проявляются, в частности, в недопустимо низкой эффективности финансовых затрат на эти цели.

Огромную работу по изменению структуры производственной сферы, предстоит осуществлять в трудных условиях **«догоняющей модернизации»**, когда конечный результат не только труднодостижим, но и отдален по времени, так как при самом благоприятном исходе выйти на уровень передовых стран удастся не ранее, чем через 20 лет<sup>3</sup> (этот прогноз, однако, выглядит неоправданно оптимистичным<sup>4</sup>).

Так, например, по данным Счетной палаты РФ, в 2007 г. на инновационные проекты из российского бюджета было выделено более трлн р., но в результате не было получено ни одной перспективной технологии и ни одной интересной рынку опытно-конструкторской разработки<sup>5</sup>. Не возросла эффективность научных исследований и в 2012 г., по итогам которого также не было получено ощутимых результатов в сфере инноваций<sup>6</sup>. При этом структура государственных расходов на обновление технологий и освоение производства новых товаров, по-прежнему не вполне прозрачна и не исключено, что затраты

---

<sup>1</sup> Чупров С. В. Финансовый хаос, самоорганизация и режимы обострения производственной системы // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2013. № 6. С. 76.

<sup>2</sup> Интервью с заместителем директора Департамента по законодательству Торгово-промышленной палаты России // Налог. вестн. 2010. № 2. С. 14.

<sup>3</sup> Смирнов Ю. Россия: изобретательская и инновационная активность на фоне мировой статистики // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2010. № 4. С. 26.

<sup>4</sup> По опыту ряда стран, уже прошедших этап модернизации экономики, ощутимые результаты реформ проявляются не ранее, чем через 30–50 лет (Цветков В., Елисеев Д. Модернизация экономики России: стратегические цели и задачи // Проблемы теории и практики управления. 2011. № 12. С. 9).

<sup>5</sup> Ускова О. Инновации: засыпая на ходу // Ведомости. 2008. 22 мая.

<sup>6</sup> Леонтьев Б. Б. Лебедь, рак и щука в российской инновационной политике // Патенты и лицензии. 2012. № 7. С. 41.

бюджета, в большей степени связаны сегодня с разработкой продукции преимущественно военного назначения. Как отмечают российские парламентарии, по удельному весу бюджетных ассигнований на инновационные разработки в гражданской сфере, Россия занимает лишь 312-е место в мире<sup>1</sup>. В то же время наши военные расходы в последние годы ощутимо растут, занимая по объему ведущие позиции среди прочих стран мира (в 2011 г. 3-е место<sup>2</sup>, а с 2012 г. – уже 2-е<sup>3</sup>). Как ожидается, в 2013 г. военные расходы России превысят 2 трлн р. (что составит 15–20 % от объема федерального бюджета)<sup>4</sup>.

В этих условиях, несмотря на предпринимаемые государством меры по изменению структуры экономики и наращиванию инвестиций в передовые технологии, расходы частного бизнеса на научные исследования, в том числе, на НИОКР, продолжают снижаться. В частности, по сравнению с 2005 г. отмечается снижение таких расходов в полтора раза (что объективно характеризует инвестиционный климат в России, как неблагоприятный)<sup>5</sup>. Такого рода факторы отражаются не только на снижении инновационной активности, но и на росте объема миграции российских ученых и молодых специалистов в другие страны мира. Так, в 2009 г., отнюдь не пиковом по количеству иммигрантов, он составил около 70 тыс. человек, большинство из которых (порядка 48 тыс.) – уехали в США<sup>6</sup>. А в целом, по разным причинам, количество ученых в России падает за год примерно на 2 %<sup>7</sup>.

Следует учитывать и неблагоприятные факторы происшедшего вступления России в члены Всемирной торговой организации (ВТО). На протяжении нескольких последних лет неоднократно было отмечено, что вступление в ВТО неизбежно приведет, в ряду прочих последствий, и к повышению конкуренции в сфере интеллектуальной собственности<sup>8</sup>. А также к росту числа патентных споров<sup>9</sup> и к кратному повышению пошлин на оформление правоустанавливающих документов, подтверждающих права на ОИС (патентов, договоров и свидетельств)<sup>10</sup>. Попутно следует отметить, что такого рода изменения негативно сказываются и на обороте инновационных продуктов. Уже после принятия в 2011 г. постановления Правительства № 781, пошлины на поддержание россий-

---

<sup>1</sup> Заседание комитета Совета Федерации РФ по образованию и науке. 26.11.2009. [Электронный ресурс]: [http://council.gov.ru/iut\\_PS/chronicle/2009/11/imet11148.html/](http://council.gov.ru/iut_PS/chronicle/2009/11/imet11148.html/).

<sup>2</sup> Ред. ст. // Эксперт. 2012. № 16. С. 4.

<sup>3</sup> Ред. ст. Цифры и факты // Наука и жизнь. 2012. № 11. С. 48.

<sup>4</sup> Полонский Д. Цифры // Коммерсант-Деньги. 2010. № 34. С. 8.

<sup>5</sup> Дежина И. Г. Большие проекты как стимул инновационного развития рынка // Инновации. 2010. № 6. С. 6.

<sup>6</sup> Ускова О. Утечка мозгов: брейк-хантеры // Ведомости. 2010. 15 дек.

<sup>7</sup> Ковчуго Е. А. О реализации стратегии научно-инновационного потенциала в системе профессионального образования // Биржа интеллектуальной собственности. 2010. № 9. С. 35.

<sup>8</sup> Ситникова И., Романова М. Выставочный приоритет изобретений // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2012. № 11. С. 47.

<sup>9</sup> Залесов А. О правовой природе спора о недействительности патента // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2012. № 11. С. 7.

<sup>10</sup> Мануков С. Патентные войны // Эксперт. 2010. № 42. С. 50.

ских патентов одновременно возросли на 30 %<sup>1</sup>. Поэтому расходы на судебные разбирательства при спорах в связи с созданием и использованием интеллектуальной собственности неизбежно достигнут средневропейского уровня (в среднем, на проведение одного процесса – до 5–10 млн дол.<sup>2</sup>). Такой рост «стоимости» судебных издержек, окажет дополнительное крайне негативное влияние на инновационную активность предприятий мелкого бизнеса и изобретателей-одиночек.

В аспектах проведенного исследования следует отметить, что сформированная в российском налоговом законодательстве система финансово-правовых механизмов и сложившаяся правоприменительная практика, допускает недопустимо высокий уровень усмортения в сфере налогообложения оборота инновационных продуктов. На основе проведенного анализа автором исследования был сделан ряд выводов. В частности, предлагаются некоторые новые подходы, обосновывающие внесение необходимых изменений и дополнений в содержание субьинститутов и институтов налогового законодательства, которые, как представляется, следует реализовать в нормах Налогового кодекса РФ. А также предлагается внести ряд изменений в грамматические конструкции, формирующие правовые механизмы налогообложения оборота различных видов **инновационных продуктов**, применительно к налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль предприятий.

В ходе проведенных исследований **было установлено:**

1. Реализованные в нормах Общей и Особенной частей Налогового кодекса РФ правовые механизмы, устанавливающие налоговые обязанности владельцев инновационных продуктов, характеризуются нечеткостью своей структуры, а также неоправданно высоким уровнем сложности грамматических конструкций и неоднозначностью использованных правовых понятий, институтов и терминов.

2. Несовершенство действующих в отношении оборота инноваций правовых норм, на основе которых происходит установление налоговых обязанностей при создании и передаче инновационных продуктов, существенно затрудняют осуществление правовой квалификации по конкретным ситуациям правоприменительной практики, что неизбежно порождает для производственной сферы, недопустимо высокий уровень налоговых рисков. По этой причине реально сложившаяся практика налогового администрирования в отношении оборота и использования инноваций в большей степени ориентирована сегодня не на содержание норм Налогового кодекса РФ (норм материального права), а на толкования правоприменителями этих норм на основе содержания Писем Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы. Причем Письма перечисленных ведомств не являются нормативными актами.

3. В условиях, когда для создания, поиска и внедрения инновационных продуктов необходимы серьезные затраты, а уровень налоговых рисков инноваторов неоправданно высок, российские предприятия и научно-

---

<sup>1</sup> Лялякина А. Роспатент повысил пошлины для изобретений // Известия. 2012. 13 авг.

<sup>2</sup> Зиновьев И. Похитители патентов // Коммерсант-Деньги. 2010. № 6. С. 46.

производственные объединения не имеют достаточной мотивации на выпуск новых товаров и услуг, а также на обновление своей технологической базы. Имеется ряд признаков, что система формализованных в НК РФ правовых норм в отношении создания и использования инновационных продуктов, не в полной мере соответствует конституционным принципам налогового регулирования и не создает необходимых условий для опережающего развития промышленного производства.

4. Особое внимание в ходе проведенного исследования, было обращено на реализованные в нормах НК РФ возможности точного и однозначного определения объекта налогообложения в отношении налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, применительно к налогообложению оборота инноваций различных видов. Установлено, что идентификация объекта налогообложения в отношении оборота различных по своей правовой природе инновационных продуктов затруднена из-за наличия целого ряда умолчаний, пробелов и противоречий в нормах материального права. Это особо значимо в связи с содержанием ст. 11 Общей части НК РФ «Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе», в п. 3 которой указано, что установление некоторых основных понятий, в том числе, таких, как «Объект налогообложения» и «Налоговая база», должно происходить исключительно на основе содержания норм Налогового кодекса РФ.

В отношении данных, важнейших для налогового регулирования правовых категорий (понятий, по терминологии Налогового кодекса РФ) следует признать недостаточность и противоречивость содержащегося в Кодексе правового материала. Так, в отношении налога на добавленную стоимость в нормах Особенной части НК РФ (в ст. 146, 148), крайне неудачно, с точки зрения юридической техники, сформулирована правовая сущность объекта налогообложения. Кроме того, не вполне корректно определена сущность значимого для налогообложения оборота инновационных продуктов (имущественных прав на них). Применительно к налогу на прибыль организаций основные затруднения, как представляется, обусловлены недостатками заложенной в нормах Налогового кодекса РФ методики определения значимых для данного вида налогообложения прибыли (разницы между полученными доходами и понесенными расходами) при создании, приобретении и использовании налогоплательщиком инновационных продуктов.

5. Недостаточно конкретно в нормах Налогового кодекса РФ сформулированы и основания возникновения прав налогоплательщиков на применение налоговых льгот в отношении инноваций, по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль организаций, в связи с созданием, оборотом и использованием инновационных продуктов различных видов. Объем существующих налоговых льгот, по нашему мнению, должен быть признан недостаточным, а правовые механизмы их реализации представляются не вполне понятными и требующими серьезной корректировки.

По итогам выполненных исследований был проведен анализ изученного правового материала и сложившейся на его основе правоприменительной практи-

ки. С учетом сделанных выводов, автор исследования попытался определить некоторые основные подходы к налогообложению инновационных продуктов. Как представляется, их сущность может быть сформулирована следующим образом.

I. Правовой режим инновационных продуктов различных видов должен определяться преимущественно на основе положений части 4 Гражданского кодекса РФ (далее – ГК РФ). В соответствии с нормами ГК РФ инновации представляют собой объекты гражданских прав, перечень которых дан в ст. 128 «Объекты гражданских прав» данного Кодекса. Именно в этой норме инновационные права они определены как «Охраняемые **результаты интеллектуальной деятельности** ... (интеллектуальная собственность)». В соответствии с положениями Общей части Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), значимый для налогообложения **оборот инновационных продуктов** различных видов, в большинстве случаев представляет собой переход имущественных прав на эти продукты во владение иных лиц. Применительно к налоговым правоотношениям, охраняемые результаты интеллектуальной деятельности (далее – РИД) должны быть, по нашему мнению, определены как **предмет налогообложения**, который, применительно к налоговым отношениям, представляет собой дополнительный элемент налогообложения. Такого рода результаты (РИД), представляющие собой самостоятельную правовую категорию сферы налогового права следует определить, как субьинституты налогового права.

В соответствии с п. 4 ст. 129 ГК РФ «Оборотоспособность объектов гражданских прав», РИД не могут передаваться иным лицам, однако могут быть отчуждены права на них. Можно сделать вывод, что установление правовой сущности такого ключевого **элемента налогообложения**, как **объект налогообложения** в отношении инновационных продуктов, возможно только при допущении, что правовое значение при установлении объекта налогообложения, имеет не только собственно РИД определенного вида, но и **исключительные (имущественные) права** на него (а также и права пользования РИД). Данные виды прав могут быть переданы иным лицам.

Есть основания полагать, что применительно к налоговым отношениям идентификация инноваций, как оборотоспособных имущественных объектов, представляет собой установление **предмета налогообложения** и установление наличия исключительных имущественных прав на него. К сожалению, такая категория налогового права, как **исключительное право на ОИС** не идентифицировано должным образом в нормах НК РФ.

Как представляется, **объект налогообложения** в отношении различных видов интеллектуальной собственности формируется на основе сочетания трех субьинститутов налогового права: **(1)** охраняемого РИД; **(2)** имущественных прав на него (исключительных или прав пользования); **(3)** значимого для налогообложения оборота имущественных прав на различные виды РИД.

II. Обосновывается, что первоочередной задачей для установления налоговых обязанностей субъекта налогообложения является определение **объекта налогообложения** в отношении оборота конкретного вида инновационного продукта. По нашему мнению, содержание ст. 38 НК РФ «Объект налогообло-

жения» вполне определенно указывает на неразрывную связь объекта налогообложения с объектами гражданских прав (ст. 128 ГК РФ). Идентификация данного элемента налогообложения при создании или при передаче инноваций предполагает использование и норм ст. 39 НК РФ «Реализация товаров, работ или услуг». Таким образом, значимый для налогообложения юридический факт **передачи** инновационного продукта (имущественных прав на него), напрямую связан с возникновением **объекта налогообложения**. Дальнейшая детализация содержания данного понятия в отношении конкретных видов налогов предполагает использование норм Особенной части НК РФ.

Объект налогообложения, как элемент налогообложения в сочетании с субъектом налоговых обязанностей обеспечивает образование налогообобразующей связи между предметом налогообложения и субъектом налоговых отношений. Именно этот элемент (объект налогообложения), правовой режим которого определен в ст. 38 НК РФ «Объект налогообложения», и образует сущностную основу для любого вида налогообложения. К сожалению, по содержанию данной статьи Общей части НК РФ объект налогообложения определен в ст. 38 НК РФ в самом общем виде, без детализации его особенностей в отношении разных видов налогов и различных предметов налогообложения.

В ходе исследования было определено, что для уяснения правовой сущности объекта налогообложения, применительно к налогообложению оборота инноваций, наиболее значимы такие **субьинституты налогового права**, как исключительные права на конкретные виды охраняемых РИД и права пользования ими. А также и определение наличия такого значимого для налогообложения данного вида РИД **правового института**, как оборот имущественных прав на эти РИД. Применительно к таким видам налогообложения, как налог на добавленную стоимость и налог на прибыль организаций, под **оборотом** следует понимать **передачу** имущественных прав на охраняемые РИД на возмездной и / или безвозмездной основе.

Содержание ст. 146, 148 НК РФ, определяющих понятие «Объект налогообложения» применительно **налогу на добавленную стоимость**, представляется несовершенным по причине недостаточно точных формулировок, определяющих сущность оборота инноваций. Кроме того, данные статьи не содержат формулировок, устанавливающих дополнительные признаки объекта налогообложения в отношении инновационных продуктов. В частности, ст. 146 НК РФ «Объект налогообложения» (специальная норма в отношении налога на добавленную стоимость) дан перечень операций, не признаваемых объектами налогообложения. А в пункте первом данной статьи НК РФ основанием начисления НДС связываются (в том числе) **с передачей** имущественных прав (следующих из разных правовых оснований), и, быть может, в отношении реализации результатов выполненных работ (возможно, имеются в виду результаты научных исследований и опытно-конструкторских работ). Что касается оборота инновационных продуктов, правовой режим которых не связан с институтом исключительных прав, то в отношении них содержание формулировок ст. 146 НК РФ не предполагает возникновения налоговых последствий. Связанные с процедурой

установления объекта налогообложения формулировки подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ, также фактически содержащие признаки объекта налогообложения применительно к инновационным продуктам, следует считать неприемлемыми для использования их при формировании правовых механизмов налогообложения.

Как представляется, для упорядочения процедуры **определения объекта налогообложения** в отношении оборота инновационных продуктов, есть необходимость убрать из ст. 38 Общей части НК РФ заключенные в скобки слова «за исключением имущественных прав» и словосочетание «иное имущество». Следует также признать не имеющими правового значения для налоговых отношений такие словосочетания, как «неимущественные права» и «неимущественные права, имеющие денежную оценку». Кроме того, обосновывается как недопустимое, использование в нормах Налогового кодекса РФ противопоставлений таких понятий, как «имущественные права» и «нематериальные активы». Корректировка норм Налогового кодекса РФ посредством исключения из них некоторых, достаточно спорных по своей сути понятий и терминов, никак не отразится, по нашему мнению, на возможности установления объекта налогообложения в отношении оборота инноваций, а также в том числе, и на механизмах правового регулирования оборота иных видов объектов гражданских прав, указанных в п. 1 ст. 38 НК РФ (речь идет, в первую очередь, об обороте имущества). В то же время внесение такого рода поправок сможет облегчить для налогоплательщиков понимание возможных налоговых последствий своих действий в отношении создания, использования или передачи инноваций различных видов.

Идентификация объекта налогообложения в отношении **налога на прибыль** в большей степени связана с определением доли прибыли, образующейся за счет передачи инноваций иным владельцам, а также с объемом затрат организации на приобретение, создание и использование инновационных продуктов. Поэтому в тексте ст. 247 НК РФ «Объект налогообложения» законодатель, как представляется, вполне обоснованно не устанавливает каких-либо специальных признаков в отношении прибыли, полученной за счет реализации и использования инновационных продуктов. По нашему мнению, проблемы налогообложения прибыли организаций, использующих инновации, в большей степени связаны с особенностями формирования налоговой базы.

**III.** Реализованные в нормах Налогового кодекса РФ правила формирования **налоговой базы** имеют для налогоплательщика не меньшее значение, чем установление объекта налогообложения. Применительно к **налогу на добавленную стоимость** нормы НК РФ не предусматривают дифференциации налоговых ставок в отношении оборота инновационных продуктов. Поэтому реальные возможности налогоплательщика оптимизировать объем налоговой базы связаны сегодня, исключительно с наличием соответствующих налоговых льгот. Правовые основания, обеспечивающие возможность снижения налоговой нагрузки потенциальных налогоплательщиков, определяются содержанием ст. 149 НК РФ «Операции, не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения)». Практическое значение для формирования налоговой базы имеет только передача некоторых видов, охраняемых РИД (имущественных прав на них) и выполнение

организацией научных исследований, опытно-конструкторских и технологических работ (что следует из содержания подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ). При этом нормы ст. 154 НК РФ «Порядок определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг)» и ст. 155 НК РФ «Особенности определения налоговой базы при передаче имущественных прав» никакого правового значения на формирование налоговой базы применительно к **обороту инноваций**, не имеют. Каких-либо значимых для налогоплательщика льгот в отношении налога на добавленную стоимость в отношении оборота инноваций, зафиксированных в иных правовых режимах, закон также не предусматривает.

Еще более сложную проблему представляет определение **налоговой базы в отношении налога на прибыль организаций**. При этом затруднения процедуры исчисления налоговой базы обусловлены наличием в гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» ряда некорректных формулировок, определяющих порядок учета значимых для налогообложения доходов и расходов организации в связи с созданием, использованием и передачей инноваций. Наиболее значимыми для формирования налоговой базы по данному виду налогообложения являются доходы от реализации имущественных прав, в том числе, и прав на охраняемые РИД. Оптимизация налоговой базы по налогу на прибыль организаций возможна только за счет некоторых видов доходов, связанных с реализацией инновационных продуктов (имущественных прав на них), указанных в ст. 251 НК РФ «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы». Причем формулировки данной статьи НК РФ, обеспечивающие исключение доходов организации в связи реализацией инноваций или приобретением их на безвозмездной основе, представляются не вполне конкретными. Правовое значение для снижения налоговой базы в отношении оборота инноваций имеют и некоторые виды расходов, указанных в ст. 252, 253, 256, 264, 265, 268 и 270 НК РФ.

Снижение налоговой базы по налогу на прибыль возможно также за счет учета расходов организации на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (по содержанию подп. 4 п. 1 ст. 253 НК РФ «Расходы, связанные с производством и реализацией»). Кроме того, существенное снижение налоговой базы по налогу на прибыль возможно за счет амортизации амортизируемого имущества, в том числе, **нематериальных активов** организации, основой формирования которых являются принадлежащие организации исключительные права на объекты интеллектуальной собственности. Однако в целом возможности снижения налоговой базы по налогу на прибыль, для организации, приобретающей и внедряющей инновации, представляются весьма ограниченными.

**IV.** В проведенном анализе содержания норм гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» и гл. 25 «Налог на прибыль организаций» в исследовании обосновывается, что в процессе создания и совершенствования норм материального права, приоритетом в деятельности российских законодателей было решение вопросов фискального характера. То есть первоочередной задачей нормотворчества было обеспечение наполнения государственного бюджета за счет сбора налогов. В то же время применительно к обороту и использованию

инновационных продуктов недостаточно внимания было уделено стимулирующей функции налогообложения, в частности, созданию благоприятных условий и мотиваций для динамичного развития инновационной экономики. Эти две задачи, однако, не являются взаимоисключающими, что подтверждается целым рядом примеров удачного решения этих задач в налоговом законодательстве ряда зарубежных государств.

Следует признать, что содержание двух подробно рассмотренных в исследовании глав Особенной части и отдельных норм Общей части НК РФ, позволяет сделать вывод о недостаточном качестве грамматических конструкций, на основе которых формируются соответствующие правовые механизмы, устанавливающие налоговые обязанности владельцев различных видов инновационных продуктов. Очевидно, что сосредоточенные в Налоговом кодексе РФ нормы материального права не обеспечивают сегодня преодоления существующего разрыва между потенциалом достижений российской науки и возможностями использования их результатов для успешной модернизации российских промышленных предприятий, т. е. внедрения передовых технологий и обеспечения производства наукоемких, конкурентоспособных товаров, работ и услуг. Можно сделать вывод, что нормы Налогового кодекса РФ не оказывают пока влияния на установление взаимосвязи между процессами опережающего развития инноваций и ростом российской экономики.

Как представляется, первоочередной задачей совершенствования российского налогового законодательства в сегменте правового регулирования процессов создания, использования и передачи инноваций, должно быть совершенствование понятийного аппарата и правовых механизмов закона, устанавливающих налоговые обязанности в отношении владельцев различных видов инновационных продуктов. При этом вносимые в нормы Кодекса дополнения и изменения должны быть всесторонне сбалансированы и продуманы, что позволит обеспечить благоприятные условия для инноваторов и правоприменителей, так как ставшая в последние годы нормой нестабильность норм Налогового кодекса РФ, крайне негативно влияет на ценность его правового материала.

Кроме того, в сложившейся ситуации представляется совершенно неоправданным наличие пробелов и противоречий в налоговом законодательстве. Как это было показано в предыдущих разделах данного исследования, большое количество недостатков, требующих незамедлительного устранения, содержит именно **Особенная часть Налогового кодекса РФ**. По нашему мнению, есть неотложная необходимость корректировки формулировок в большей степени Особенной части НК РФ, устанавливающих налоговые обязанности владельцев инновационных продуктов, в связи с их созданием, использованием для производства или управления, а также налоговых последствий при их передаче иным владельцам на возмездной и безвозмездной основе. Как представляется, наиболее эффективной и первоочередной мерой для стимулирования инновационной деятельности является внесение изменений и дополнений в содержание норм гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» и гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». По нашему мнению, должны быть незамедлительно

устранены некоторые совершенно очевидные ошибки и внесены необходимые дополнения в отдельные нормы материального права. Кроме того, требуется некоторая коррекция и в нормах Общей части НК РФ, а также выработка новых подходов к системе налоговых льгот, действующих в отношении оборота инновационных продуктов различных видов.

Анализ содержания гл. 21 НК РФ («НДС») в аспектах правового регулирования развития инновационного производства, применительно к такому понятию, как **оборот имущественных прав**, следующих из различных оснований, в подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ «Объект налогообложения», позволяет выделить три разновидности значимых для обложения НДС видов оборота (операций, по тексту норм гл. 21 НК РФ):

- 1) передача имущественных прав;
- 2) реализация услуг (на возмездной и безвозмездной основе);
- 3) передача результатов работ (НИОКТР).

Кроме того, в тексте действующей редакции ст. 146 НК РФ «Объект налогообложения», по не вполне понятной причине сегодня отсутствует упоминание об обороте нематериальных активов (НМА), как самостоятельном виде сделок с инновационными продуктами, хотя дальнейшее содержание гл. 21 НК РФ вполне определено, хотя и недостаточно системно, разделяет **оборот НМА** и оборот других видов инновационных продуктов (что подтверждается, к примеру, содержанием п. 1 ст. 172 НК РФ).

Далее, в подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ «Место реализации работ (услуг)» данное понятие («Объект налогообложения») не вполне корректным способом (по нашему мнению), как бы «вдогонку», дополняется новым правовым материалом. Причем одни и те же виды объектов гражданских прав (охраняемых РИД) законодатель характеризует по-разному, бессистемно называя основанием **возникновения объекта налогообложения** в отношении оборота ОИС, их передачу, оказание услуг по их созданию, проведение работ и обработку информации.

Как представляется, в целях уточнения содержания понятия «Объект налогообложения», а также установления большей определенности в процедуру реализации заложенных в Налоговом кодексе РФ налоговых льгот применительно к обороту некоторых видов интеллектуальных продуктов, в **гл. 7 и 21 НК РФ** следует внести некоторые изменения и дополнения.

Так, например, для установления единства представлений о сущности понятия «оборот имущества» в целях налогообложения, в **п. 2 ст. 38 НК РФ** «Объект налогообложения», необходимо исключить слова, указанные в скобках: «за исключением имущественных прав».

Кроме того, в целях расширения возможностей участия инвесторов вносить в уставные (складочные) капиталы создаваемых организации различные виды интеллектуальных продуктов, в **подп. 1 п. 1 ст. 39 НК РФ** «Реализация товаров, работ или услуг», после слов, «права собственности на товары», следует добавить слова: «исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности». А также в **подп. 4 п. 3** данной статьи, после

слов «передача имущества», целесообразно добавить слова «передача нематериальных активов, передача (отчуждение) исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, передача имущественных прав пользования объектами интеллектуальной собственности, передача имущественных прав на единые технологии».

В **подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ**, после слов «...передача имущественных прав», следует добавить слова: «и нематериальных активов».

Далее, после слов «...передача имущественных прав и нематериальных активов.», добавить: «Объектом налогообложения также признаются:

– передача (отчуждение) исключительных прав и передача имущественных прав пользования объектами интеллектуальной собственности;

– оказание консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, в том числе, по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. К инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги). К услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации;».

В **подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ** «Место реализации работ (услуг)» следует исключить не имеющие отношения к данной статье НК РФ абз. 2, 3, и 4.

В **подп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ** «Операции, не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения)», после слов «... секреты производства (ноу-хау)», следует добавить: «селекционные достижения; передача нематериальных активов и имущественных прав на единые технологии».

В **п. 2 ст. 149 НК РФ** «Операции, не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения)» добавить **подп. 28** следующего содержания: «имущественных прав на единые технологии».

Немало вопросов применительно к обороту имущественных прав, следующих из различных оснований, вызывает и содержание гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». Как и в иных нормах НК РФ, в тексте гл. 25 НК РФ такое понятие как **имущественные права**, отождествляется в основном с правами требования, следующими из договора займа<sup>1</sup>. Такие понятия как

---

<sup>1</sup> Применительно к гл. 21 НК РФ на это прямо указывают содержание Письма УФНС по г. Москве № 16-15/079709 от 04.08.2009 г. и Письмо Минфина РФ № 03-07-11/227 от 15.09.2009 г.

имущественные права на ОИС, права пользования ОИС, нематериальные активы, упоминаются в гл 25 НК РФ неоправданно редко и практически вне связи с оборотом различных видов инноваций, и вне связи с налоговыми льготами в отношении их использования.

В отношении имеющих применительно к обороту инновационных продуктов **налоговых льгот**, наверное, следует согласиться с мнением Г. Тускаева, что по содержанию действующей редакции, в гл. 25 НК РФ есть практически только одна реально ощутимая инновационная льгота – это предоставление налогоплательщику возможности уменьшить налогооблагаемую прибыль на сумму средств, направленных на НИОКР. Кроме того, льготой следует считать и возможность организации одновременно списывать в расходы до 10% от стоимости технического перевооружения, реконструкции, расширения или обновления производства (на основе Закона РФ от 06.06.2007 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую НК РФ и некоторые другие законодательные акты РФ о налогах и сборах»)<sup>1</sup>. А также возможность включения в значимые для налогообложения расходы на списание используемых организацией НМА (подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ). В то же время оборот имущественных прав на ОИС и оборот НМА, какими-либо налоговыми льготами никак не стимулирован. То же самое следует отметить и в отношении оборота единых технологий (правовой режим которых определяется п. 1 ст. 1240 ГК РФ).

Как представляется, содержание **гл. 25 НК РФ** должно обеспечивать существенно большую заинтересованность организаций в создании, приобретении и использовании различных видов инновационных продуктов. Для решения этой, достаточно сложной задачи в ряд статей данной главы должны быть незамедлительно внесены ряд дополнений и изменений.

В тексте **ст. 251 НК РФ** «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы», необходимо изменить содержание **подп. 3 п. 1**, изложив его в следующем виде: В виде имущества, имущественных прав, исключительных имущественных прав и прав пользования объектами интеллектуальной собственности, имущественных прав на единые технологии, нематериальные активы, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером).

Следует и изменить содержание **подп. 3<sup>1</sup> п. 1**, изложив его в следующем виде: В виде сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих налоговому учету у принимающей стороны в соответствии с гл. 21 настоящего Кодекса при передаче имущества, имущественных прав, нематериальных активов, исключительных имущественных прав и прав пользования на объекты интеллектуальной собственности, единые технологии в качестве вклада в уставной (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов;

---

<sup>1</sup> Тускаев Г. Г. Правовые аспекты стимулирования инновационной деятельности в России // Черные дыры в российском законодательстве. 2010. № 3. С. 65.

Изменить содержание **подп. 5 п. 1**, изложив его в следующем виде: В виде имущества, имущественных прав, нематериальных активов, исключительных имущественных прав и прав пользования на объекты интеллектуальной собственности, имущественных прав на единые технологии, которые получены в пределах вклада участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником, в случае выделения его доли имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества.

В **ст. 253 НК РФ** «Расходы, связанные с производством и реализацией» необходимо в **п. 1** добавить **подп. 4<sup>1</sup>** следующего содержания: Расходы на оплату услуг патентных поверенных, а также расходы на оплату пошлин при оформлении исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности (в том числе, расходы на уплату пошлин для поддержания патентов).

В **ст. 256 НК РФ** «Амортизируемое имущество» необходимо изменить содержание **первого абзаца п. 1**, изложив его в следующем виде: Амортизируемым имуществом в целях настоящей главы признается имущество, которое находится у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено настоящей главой), а также принадлежащие налогоплательщику исключительные права на охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, имущественные права на единые технологии, используемые им для извлечения дохода, а равно, деятельности, обеспечивающей получение дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признаются объекты гражданских прав со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 тыс. р.

Кроме того, из текста **ст. 256 НК РФ** должен быть исключен **подп. 8 п. 2**.

В **ст. 257 НК РФ** «Порядок определения стоимости амортизируемого имущества» необходимо внести изменение в третий абзац **п. 3**, исключив из текста подп. 1–6, вместо которых должен быть изложен текст следующего содержания: «К нематериальным активам, в частности, относятся принадлежащие правообладателю исключительные права на объекты интеллектуальной собственности, в том числе, приобретенные по договору отчуждения имущественных прав или по иным основаниям установленным законом. А также информация, сохраняемая правообладателем в режиме коммерческой тайны в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта».

В **ст. 259<sup>3</sup> НК РФ** «Применение повышающих (понижающих) коэффициентов к норме амортизации» необходимо внести изменение в **подп. 2 п. 2**, изложив его в следующем виде: В отношении амортизируемых основных средств, в том числе, исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, имущественных прав на единые технологии, используемых для инновационной и иной научно-технической деятельности.

В **ст. 268 НК РФ** «Особенности определения расходов при реализации товаров и (или) имущественных прав» в **подп. 2<sup>1</sup> п. 1** необходимо добавить

четвертый абзац следующего содержания: При передаче нематериальных активов, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности и имущественных прав на единые технологии, налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу на цену приобретения этих объектов и на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией.

В **ст. 277 НК РФ** «Особенности определения налоговой базы по доходам, получаемым при передаче имущества в уставный (складочный) капитал (фонд, имущество фонда)» в **подп. 1 п. 1** необходимо внести следующее дополнение: после слов в скобках «... имущественных прав» добавить слова «нематериальных активов, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности и имущественных прав на единые технологии».

В **подп. 2 п. 1** ст. 277 НК РФ необходимо внести следующее дополнение: после слов в скобках «... имущественных прав» добавить слова «нематериальных активов, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности и имущественных прав на единые технологии».

Во второй абзац **подп. 2 п. 1** ст. 277 НК РФ необходимо внести следующее изменение: После слов в скобках «имущественных прав» внести слова «имущественных прав, нематериальных активов, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности и имущественных прав на единые технологии». А также вместо слов «... указанное имущество (имущественные права)» внести словосочетание «эти объекты».

В **ст. 278 НК РФ** «Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками договора простого товарищества», в **п. 1** необходимо внести следующее дополнение: после слов «... имущественных прав» добавить слова «нематериальных активов, исключительных прав и прав пользования объектами интеллектуальной собственности, и имущественных прав на единые технологии».

По нашему мнению, внесение перечисленных выше изменений и дополнений в несколько статей НК РФ представляется минимально необходимой на данный момент мерой оптимизации правоприменения в сфере налогообложения оборота инноваций. Как представляется, такого рода коррекция действующих правовых механизмов налогообложения позволит не только создать некоторые налоговые стимулы для создания и последующего использования различных видов инновационных продуктов. Кроме того, предлагаемые изменения и дополнения позволят сблизить смысловое и терминологическое содержание норм Налогового кодекса РФ с нормами части 4 Гражданского кодекса РФ и внести большую определенность в отношения между субъектами инновационной деятельности. Притом, что невозможно отрицать растущее понимание всеми субъектами экономической деятельности роли интеллектуальной собственности в процессах разработки, производства и использования новых технологий и наукоемких товаров. При этом следует учитывать, что принятая российскими органами власти Стратегия инновационного развития РФ на период до 2020 г. не предусматривает дополнительных налоговых стимулов для развития экономики знаний. Более того, из анализа текста Стратегии можно сделать вы-

вод, что уже существующие в НК РФ налоговые льготы в отношении оборота инноваций, могут быть подвергнуты ревизии<sup>1</sup>.

Уместно заметить, что намерения наших законодателей диаметрально отличаются от реализуемых подходов в промышленной политике такой страны, к примеру, как США, объем государственных расходов на создание наукоемких продуктов в которой, увеличился в 2010 г. втрое<sup>2</sup>. При этом, стоимость для госбюджета новых налоговых льгот оценивалась равной примерно 86 млрд дол. в год<sup>3</sup>. Кроме того, с 2011 г. в США были введены дополнительные налоговые льготы для компаний, занимающихся научными исследованиями и опытно-конструкторскими разработками, и полностью отменено налогообложение на приобретаемое компаниями новое промышленное оборудование<sup>4</sup>.

Что касается **цены вопроса** по предлагаемым новациям российского налогового законодательства, то она, по нашему мнению, невелика. В настоящее время, как это неоднократно отмечалось в предыдущих разделах, годовой оборот охраняемых РИД (ОИС) должен быть признан несопоставимо малым в сравнении с достигнутым уровнем российского ВВП (внутреннего валового продукта), что характеризует уровень развития институтов инновационного права, как недостаточный. Притом что в России патентуется в год около 25 тыс. изобретений<sup>5</sup>, но до практического использования доходит лишь одно изобретение из 500<sup>6</sup> (по другим данным – востребованы около 2 % созданных ОИС<sup>7</sup>). Как это уже отмечалось ранее, **рынка НМА** в России тоже пока что нет. Прямым следствием этого, по мнению некоторых специалистов, является и отсутствие рынка промышленных технологий<sup>8</sup>.

При реализации предлагаемых изменений российского законодательства, едва ли есть основания говорить о возможном снижении доходов бюджета в связи с введением предлагаемых новаций. Что касается налоговых льгот, то,

---

<sup>1</sup> Алексеев А. Стратегия инновационного развития РФ до 2020 года // Инвестиции в России. 2012. № 5. С. 10.

<sup>2</sup> Амосов Ю. США готовятся к научному рывку // Эксперт. 2006. № 5. С. 57.

<sup>3</sup> Притом что И. В. Осипова называет величину общего объема инновационных налоговых льгот, предусмотренных в налоговом законодательстве США: около 200 млрд дол. (Осипова И. В. Проблемы и пути повышения восприимчивости к инновациям в России // Биржа интеллектуальной собственности. 2012. № 8. С. 34)

<sup>4</sup> Примаков Е. Россия на распутье // Аргументы недели. 2011. 11 февр.

<sup>5</sup> Зезюлин Д., Шлойдо Г. Концепция создания московского фонда поддержки изобретательства // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2011. № 2. С. 19.

<sup>6</sup> Юсуфов А. Правовое обеспечение становления инновационной экономики и совершенствование законодательства об интеллектуальной собственности в России // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2004. № 4. С. 22.

<sup>7</sup> Степнов О. П. Что мешает обеспечению правовой охраны и использованию результатов НИОКР? // Патенты и лицензии. 2012. № 2. С. 41.

<sup>8</sup> Федоров Е. Российскую промышленность ждет полное обновление класса собственников // Коммерсант-Деньги. 2011. № 42. С. 37.

как отмечает Н. И. Малис<sup>1</sup>, ни Министерство финансов, ни Федеральная налоговая служба РФ, не владеют сегодня информацией об их эффективности, что не позволяет осуществить минимально достоверный анализ в отношении целесообразности существования и перспектив дальнейшего развития данного института налогового права. Кроме того, ни один источник не дает сегодня информации о налоговых доходах российского бюджета в связи с созданием, использованием и оборотом инновационных продуктов. Поэтому сейчас можно вести речь лишь о создании минимально необходимых благоприятных правил игры в данном сегменте правового поля, что в значительной мере обеспечит практическую реализацию планируемого государством создания инновационной экономики России почти с нуля.

По мнению автора проведенного исследования, предлагаемые изменения в Налоговый кодекс РФ могут в какой-то мере решить сложную проблему установления связи между процессами развития инноваций и темпами экономического роста. Кроме того, внесенные изменения позволят обеспечить единообразие правоприменительной практики в сфере налогообложения инноваций и решить задачу научного обоснования и создания системы налоговых стимулов, обеспечивающих заинтересованность хозяйствующих субъектов в использовании инновационных продуктов. Притом что неопределенность признаков идентификации правовых режимов некоторых видов инновационных продуктов является едва ли не главной причиной нарушений прав авторов и правообладателей, высокого уровня налоговых рисков для предпринимателей, а также случаев массовой «утечки» российской интеллектуальной собственности за рубеж.

---

<sup>1</sup> Малис Н. И. Совершенствование элементов налогового механизма // Финансы. 2012. № 12. С. 32.

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

## Нормативные акты

1. Арбитражный процессуальный Кодекс Российской Федерации (АПК РФ) : федер. закон от 24.07.2002 г. № 95-ФЗ // Российская газета. – 2002. – 27 июля.
2. О правовой охране программ для ЭВМ и баз данных : федер. закон РФ от 23.09.1992 г. № 3523-1 // Российская газета. – 1992. – 30 сент.
3. О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров : федер. закон РФ от 23.09.1992 г. № 3520-1 // Российская газета. – 1992. – 12 окт.
4. Патентный закон Российской Федерации : федер. закон РФ от 23.09.1992 г. № 22-ФЗ // Российская газета. – 1992. – 14 окт.
5. Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности : федер. закон РФ от 08.12.2003 г. № 164-ФЗ // Российская газета. – 2003. – 24 дек.
6. Об архитектурной деятельности в Российской Федерации : федер. закон РФ от 17.11.1995 г. № 169-ФЗ // Российская газета. – 1995. – 29 нояб.
7. Об акционерных обществах : федер. закон РФ от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ // Российская газета. – 1995. – 29 дек.
8. Об обществах ограниченной ответственности : федер. закон РФ от 08.02.1996 г. № 14-ФЗ // Российская газета. – 1996. – 17 февр.
9. О науке и государственной научно-технической политике : федер. закон РФ от 23.08.1996 г. № 127-ФЗ // Российская газета. – 1996. – 2 сент.
10. Об оценочной деятельности в Российской Федерации : федер. закон от 29.07.1998 г. № 135-ФЗ // Российская газета. – 1998. – 6 авг.
11. О коммерческой тайне : федер. закон РФ от 29.07.2004 г. № 98-ФЗ // Российская газета. – 2004. – 12 авг.
12. Об информации, информационных технологиях и о защите информации : федер. закон РФ от 27.07.2006 г. № 149-ФЗ // Российская газета. – 2006. – 9 авг.
13. О введении в действие части 4-й Гражданского кодекса Российской Федерации : федер. закон от 18.12.2006 г. № 231-ФЗ // Российская газета. – 2007. – 6 янв.
14. О передаче прав на единые технологии : федер. закон РФ от 25.12.2008 г. № 284-ФЗ // Российская газета. – 2009. – 7 янв.
15. О таможенном регулировании в Российской Федерации : федер. закон от 27.11.2010 г. № 311-ФЗ // Российская газета. – 2010. – 11 дек.
16. О внесении изменений в статью 95 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для инновационной деятельности : федер. закон от 07.06.2011 г. № 132-ФЗ // Российская газета. – 2011. – 20 июня.

17. О внесении изменений и дополнений в Гражданский кодекс Российской Федерации : федер. закон от 12.03.2014 г. № 35-ФЗ // Российская газета. – 2014. – 11 апр.

18. Законопроект части 4-й Гражданского Кодекса РФ № 323423-4 (ред., принятая ГД ФС РФ в 1 чтении 20.09.2006 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

19. Об авторском праве и смежных правах : федер. закон РФ от 09.07.1993 г. № 5351-1 (утратил силу) // Российская газета. – 1993. – 3 авг.

20. О государственном регулировании внешнеторговых сделок : указ Президента РФ от 18.08.1996 г. № 1209 // Российская газета. – 1996. – 28 авг.

21. О порядке применения на территории Российской Федерации некоторых положений законодательства бывшего СССР об изобретениях и промышленных образцах : постановление Совмина и Правительства РФ от 14.08.1993 г. № 822 // Российская газета. – 1993. – 31 авг.

22. О Концепции инновационной политики России на 1998–2020 годы : постановление Правительства РФ от 24 июля 1998 г. № 832 // Российская газета. – 1998. – 19 авг.

23. Об утверждении перечня технологического оборудования (в том числе, комплектующих и запасных частей к нему), аналоги которого не производятся в РФ, ввоз которого на таможенную территорию РФ не подлежит обложению НДС : постановление Правительства РФ от 30.04.2009 г. № 372 // Российская газета. – 2009. – 12 мая.

24. О внесении изменений в Положение о патентных и иных пошлинах за совершение юридически значимых действий, связанных с патентами на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, с государственной регистрацией и предоставлением исключительного права на наименование места происхождения товара, а также с государственной регистрацией перехода исключительных прав к другим лицам и договоров о распоряжении этими правами : постановление Правительства РФ от 15.09.2011 г. № 781 // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 39. – Ст. 5487.

25. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.10.1994 г. № 14-П [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

26. Постановление Конституционного Суда РФ от 20.02.2001 г. № 3-П // [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

27. О некоторых вопросах, связанных с применением части 1-й Гражданского кодекса Российской Федерации : постановление Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 01.07.1996 г. № 6/8 // Российская газета. – 1996. – 13 авг.

28. Постановление Президиума ВАС РФ от 30.12.1997 г. № 438/97 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

29. О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Пленума Верховного Суда РФ № 41 и Пленума Высшего арбитражного Суда от 11.09.1999 г. № 9 // Российская газета. – 1999. – 6 июля.

30. Постановление Президиума ВАС РФ от 08.08.2000 г. № 1248/00 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
31. Постановление Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 г. № 14616/07 по делу № А56-20721/2006-А14 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
32. О некоторых вопросах, возникших в связи с введением в действие части 4-й Гражданского кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : постановление Пленума Верховного суда РФ, Пленума ВАС РФ № 5/29 от 26.03.2009 г. // СПС «КонсультантПлюс».
33. Постановление Президиума ВАС РФ от 14.06.2011 г № 15093/10 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
34. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 6.05.2002 г. № А19-9515/01-10-Ф02-1110/02-С2 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
35. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 31.03.2003 г. № Ф56-7970/02 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
36. Постановления ФАС Московского округа от 31.03.2003 г. по делу № КГ-А40/1480-03 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
37. Постановления ФАС Московского округа от 19.12.2003 г. по делу № КГ-А40/9784-03-П [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
38. Постановление ФАС Московского округа от 27.02.2004 г. по делу № Ф09-505/04-АК [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
39. Постановление ФАС Московского округа от 16.08.2004 г. № КА-Ф40/6981-04-П [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
40. Постановление ФАС Уральского округа от 14.12.2004 г. № Ф09-5274/04-АК [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
41. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 04.04.2005 г. № А56-21739/2004 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
42. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18.06.2005 г. по делу № А56-11749/04 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
43. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 29.06.2005 г. по делу № А56-31286/04 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
44. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22.01.2007 г. № Ф56-10555/2006 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
45. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 17.09.2007 г. № Ф08-5998 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
46. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н // СПС «КонсультантПлюс».
47. Об утверждении порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей : совместный приказ Минфина РФ и МНС РФ от 13.08.2002 г. № 86н/БГ-3-04/430 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

48. Об утверждении Положения о защите прав интеллектуальной собственности таможенными органами [Электронный ресурс]: приказ ГТК РФ от 27.10.2003 г. № 1199 // СПС «КонсультантПлюс».

49. Об утверждении Административного регламента ФТС по исполнению государственной функции по рассмотрению заявлений о принятии таможенными органами мер, связанных с приостановлением выпуска товаров, и ведению Таможенного реестра ОИС [Электронный ресурс]: приказ ФТС России от 08.06.2007 г. № 714 // СПС «КонсультантПлюс».

50. Об утверждении федерального стандарта оценки: приказ МЭРТ РФ от 20.07.2007 г. № 256 // Патенты и лицензии. – 2007. – № 10.

51. Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94 [Электронный ресурс]: утв. постановлением Госстандарта РФ от 26.12.1994 г. № 359 // СПС «КонсультантПлюс».

52. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы [Электронный ресурс]: положение по бухгалтерскому учету ПБУ 17/02 (утв. приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н) // СПС «КонсультантПлюс».

53. Учет нематериальных активов (ПБУ-14/2007) [Электронный ресурс]: положение по бухгалтерскому учету (утв. приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153Н) // СПС «КонсультантПлюс».

54. Инструкция по бюджетному учету [Электронный ресурс], утв. приказом Минфина РФ от 10.01.2006 г. № 25н // СПС «КонсультантПлюс».

55. Письмо Инновационного Совета при Председателе Совете Министров РСФСР от 19.04.1991 г № 14-448 и Минфина России от 14.05.1991 г № 16/135В [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

56. Письмо Минфина РФ от 11.04.2001 г. № 04-02-05/1/79 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

57. Письмо Минфина РФ от 03.01.2002 г. № 04-03-11/01 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

58. Письмо Минфина РФ от 09.04.2003 г. № 04-02-05/3/26 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

59. Письмо Минфина РФ от 11.03.2004 г. № 04-02-05/3/20 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

60. Письмо Минфина РФ от 09.06.2004 г. № 03-02-05/3/48 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

61. Письмо Минфина РФ от 22.06.2004 г. № 03-02-04/5 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

62. Письмо Минфина РФ от 29.07.2004 г. № 07-05-14/199 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

63. Письмо Минфина РФ от 1.12.2004 г. № 03-03-01-04/1/166 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

64. Письмо Минфина РФ от 22.03.2005 г. № 03-04-08/60 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

65. Письмо Минфина РФ от 28.03.2005 г. № 03-03-01-04/1/132 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
66. Письмо Минфина РФ от 29.03.2005 г. № 07-05-06/91 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
67. Письмо Минфина РФ от 14.04.2005 г. № 03-05-01-04/101 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
68. Письмо Минфина РФ от 19.04.2005 г. № 03-05-01-05/45 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
69. Письмо Минфина РФ от 4.05.2005 г. № 03-03-01-04/1/210 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
70. Письмо Минфина РФ от 11.05.2005г №03-05-01-04/120 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
71. Письмо Минфина РФ от 25.05.2005 г. № 03-03-01-04/2/97 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
72. Письмо Минфина РФ от 6.06.2005 г. № 03-05-01-04/177 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
73. Письмо Минфина РФ от 20.06.2005 г. № 03-03-04/1/7 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
74. Письмо Минфина РФ от 24.06.2005 г. № 03-05-01-04/203 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
75. Письмо Минфина РФ от 11.07.2005 г. № 03-05-01-03/63 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
76. Письмо Минфина РФ от 09.08.2005 г. № 03-03-04/1/156 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
77. Письмо Минфина РФ от 11.10.2005 г. № 03-05–01-04/304 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
78. 102.Письмо Минфина РФ от 01.12.2005 г. № 03-03-04/1/402 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
79. Письмо Минфина РФ от 18.01.2006 г. № 03-04-08/12 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
80. Письмо Минфина РФ от 19.01.2006 г. № 03-03-04/1/40 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
81. Письмо Минфина РФ от 7.03.2006 г. № 03-03-04/1/188 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
82. Письмо Минфина РФ от 14.04.2006 г. № 03-03-04/1/337 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
83. Письмо Минфина РФ от 25.05.2006 г. № 03-03-04/1/478 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
84. Письмо Минфина РФ от 20.06.2006 г. № 03-03-04/1/527 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
85. Письмо Минфина РФ от 22.06.2006 г. № 07-05-06/155 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
86. Письмо Минфина РФ от 26.07.2006 г. № 03-05-01-05/121 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

87. Письмо Минфина РФ от 21.02.2007 г. № 03-03-06/4/17 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
88. Письмо Минфина РФ от 19.03.2007 г. № 03-04-05-01/85 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
89. Письмо Минфина РФ от 30.03.2007 г. № 07-05-10/25 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
90. Письмо Минфина РФ от 02.04.2007 г. № 03-04-07-01/46 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
91. Письмо Минфина РФ от 18.04.2007 г. № 03-03-06/1/249 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
92. Письмо Минфина РФ от 23.04.2007 г. № ГИ-6-04/342@ [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
93. Письмо Минфина РФ от 31.08.2007 г. № 03-03-06/1/626 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
94. Письмо Минфина РФ от 25.10.2007 г. № 03-04-06-01/360 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
95. Письмо Минфина РФ от 26.11.2007 г. № 03-05-06-01/136 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
96. Письмо Минфина РФ от 25.12.2007 г. № 03-07-11/640 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
97. Письмо Минфина РФ от 04.01.2008 г. № 19-11/9666 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
98. Письмо Минфина РФ от 11.01.2008 г. № 03-05-05-01/3 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
99. Письмо Минфина РФ от 13.02.2008 г. № 03-03-06/1/91 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
100. Письмо Минфина РФ от 14.02.2008 г. № 03-03-08/32 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
101. Письмо Минфина РФ от 19.02.2008 г. № 03-07-11/68 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
102. Письмо Минфина РФ от 01.04.2008 г. № 03-07-15/44 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
103. Письмо Минфина РФ от 16.04.2008 г. № 03-04-05-01/116 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
104. Письмо Минфина РФ от 17.04.2008 г. № 03-07-07/43 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
105. Письмо Минфина РФ от 12.05.2008 г. № 03-07-08/110 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
106. Письмо Минфина РФ от 25.06.2008 г. № 03-07-07/70 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
107. Письмо Минфина РФ от 18.08.2008 г. № 03-07-07/79 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
108. Письмо Минфина РФ от 30.03.2009 г. № 03-07-07/25 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

109. Письмо Минфина РФ от 15.09.2009 г. № 03-07-11/227 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
110. Письмо Минфина РФ от 14.01.2010 г. № 03-03-06/1/6 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
111. Письмо Минфина РФ от 14.01.2010 г. № 03-02-07/1-13 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
112. Письмо МНС РФ от 06.05.2002 г. № 04-1-07/21-Р758 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
113. Письмо МНС РФ от 07.07.2003 г. № 26-12/36817 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
114. Письмо МНС РФ от 17.05.2004 г. № 03-1-08/1222/17 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
115. Письмо МНС РФ от 12.07.2004 г. № 03-2-06/1/1543/22 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
116. Письмо ФНС РФ от 31.03.2005 г. № 03-1-03/474/13 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
117. Письмо ФНС от 27.04.2005 г. № 04-1-04/276 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
118. Письмо ФНС РФ от 23.05.2005 г. № 03-4-03/844/28@ [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
119. Письмо ФНС РФ от 30.05.2005 г. № 04-1-02/347 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
120. Письмо ФНС РФ от 13.10.2005 г. № 04-1-04/798 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
121. Письмо ФНС РФ от 03.11.2005 г. № ММ-6-02/934 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
122. Письмо ФНС РФ от 31.03.2005 г. № 03-1-03/474/13 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
123. Письмо ФНС РФ от 15.03.2006 г. № ММ-6-03/274@ [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
124. Письмо ФНС РФ от 15.07.2009 г. 3-1-10/501 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
125. Письмо ФНС РФ от 29.09.2009 г. № 16-15/100971 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
126. Письмо ФНС РФ от 04.02.2010 г. № 3-2-13/14@ [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
127. Письмо УМНС по г. Москве от 07.07.2003 г. № 26-12/36817 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
128. Письмо УМНС по г. Москве от 10.11.2003 г. № 26-12/63423 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
129. Письмо УМНС по г. Москве от 11.08.2004 г. № 24-11/52502 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
130. Письмо УФНС по г. Москве от 7.04.2005 г. № 20-12/23565 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».

131. Письмо УФНС по г. Москве от 28.06.2005 г. № 20-12/46408 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
132. Письмо УФНС по г. Москве от 14.12.2005 г. № 20-12/92756 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
133. Письмо УФНС по г. Москве от 11.10.2006 г. № 20-12/90583 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
134. Письмо УФНС по г. Москве от 21.03.2007 г. № 19-11/16478 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
135. Письмо УФНС по г. Москве от 20.04.2007 г. № 19-11/036487 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
136. Письмо УФНС по г. Москве от 20.04.2007 г. № 21-11/036777 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
137. Письмо УФНС по г. Москве от 20.02.2008 г. № 20-12/015948 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
138. Письмо УФНС по г. Москве от 25.02.2008 г. № 19-11/19194 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
139. Письмо УФНС по г. Москве от 4.08.2009 г. № 16-15/079709 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
140. О направлении разъяснений (по организации таможенного контроля после выпуска в отношении товаров, содержащих ОИС) [Электронный ресурс] : письмо ФТС от 28.04.2009 г № 17-18/18830 // СПС «КонсультантПлюс».

### **Комментарии законодательства**

141. 18 дней // Коммерсант-Деньги. – 2011. – № 33.
142. Аблезгова О. В. Коммерческое использование интеллектуальной собственности в России и зарубежных странах / О. В. Аблезгова. – М. : Дашков и К°, 2005. – 300 с.
143. Абрамова Е. Н. Гражданское право : учебник / Е. Н. Абрамова, Н. М. Аверченко, К. М. Арсланов ; под ред. А. П. Сергеева. – М. : Велби : РГ-Пресс, 2007. – Т. 2. – 878 с.
144. Агапцов С. А. Материалы парламентских слушаний в Совете Федерации Федерального собрания РФ на тему: «Проблемы правового регулирования отношений в сфере правовой охраны и использования РИД, созданных за счет средств федерального бюджета» / С. А. Агапцов // Биржа интеллектуальной собственности. – 2012. – № 1.
145. Адамов А. Имущественные вычеты при продаже ценных бумаг / А. Адамов, В. Сарибекян // Финансовая газета. Регион. вып. – 2006. – № 2.
146. Азгальдов Г. Г. Оценка интеллектуальной собственности в системе имущественных отношений: важность, сложность, проблематика / Г. Г. Азгальдов, А. А. Карпова // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2002. – № 7. – С. 7–90.

147. Айгинин А. Патентная активность: Россия и США / А. Айгинин, А. Номоконов // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2013. – № 10. – С. 30–36.
148. Акопян А. Правовая природа договора о передаче ноу-хау и его соотношение с другими гражданско-правовыми договорами / А. Акопян // Право и экономика. – 2006. – № 12. – С. 69–70.
149. Аладышева К. Н. Активы нематериальные, ошибки – реальные / К. Н. Аладышева // Упрощенка. – 2006. – № 9.
150. Александрова Е. Р. Правовое регулирование налогообложения интеллектуальной собственности : дис. ... канд. юрид. наук. / Е. Р. Александрова. – М., 2003. – 155 с.
151. Алексеев А. Стратегия инновационного развития РФ на период до 2020 года – «жарко обнимала ты, да только не любила» / А. Алексеев // Инвестиции в России. – 2012. – № 5. – С. 3–10.
152. Алексеев С. С. Право. Опыт комплексного исследования / С. С. Алексеев. – М. : Статут, 1999. – 712 с.
153. Алексеев С. С. Проблемы теории права / С. С. Алексеев. – Свердловск, 1973. – Т. 2. – 401 с.
154. Амелина К. Е. Ноу-хау и патентная форма охраны : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / К. Е. Амелина. – М., 2007. – 24 с.
155. Амосов Ю. США готовятся к научному рывку / Ю. Амосов // Эксперт. – 2006. – № 5 (499).
156. Аналитическая справка и предложения Торгово-промышленной палаты РФ по вопросам развития инновационного сектора экономики // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2009. – № 5. – С. 14–24.
157. Андреев Ю. Н. Услуги как объект гражданских прав / Ю. Н. Андреев // Современное право. – 2006. – № 2. – С. 77–83.
158. Андрианова Н. В. Практическое применение ПБУ 17/02: ищем решение / Н. В. Андрианова, А. А. Бабух // Консультант. – 2004. – № 13. – С. 22–27.
159. Анищенко А. В. Программное обеспечение и налогообложение / А. В. Анищенко // Налоговый вестник. – 2010. – № 4. – С. 71–76.
160. Арутюнова О. Л. Применение ПБУ 18/02 в учете нематериальных активов / О. Л. Арутюнова // Российский налоговый курьер. – 2004. – № 21. – С. 7–13.
161. Астахова М. А. Оборот прав на результаты интеллектуальной деятельности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М. А. Астахова. – Тюмень, 2007. – 23 с.
162. Афанасьев А. В. Интеллектуальная собственность и бизнес / А. В. Афанасьев // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2005. – № 12. – С. 19–20.
163. Ашмарина Е. М. Взаимообусловленность системы финансового права и финансовой системы в Российской Федерации / Е. М. Ашмарина // Финансовое право. – 2008. – № 7. – С. 4–11.

164. Ашмарина Е. М. Некоторые особенности предмета, метода правового регулирования и отдельных норм современного финансового права / Е. М. Ашмарина // Государство и право. – 2011. – № 3. – С. 6–23.
165. Ашмарина Е. М. Современная финансовая система Российской Федерации / Е. М. Ашмарина // Государство и право. – 2004. – № 6. – С. 95–98.
166. Базанова Л. В. Правовое регулирование налогообложения оборота ценных бумаг : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Л. В. Базанова. – М., 2007. – 28 с.
167. Базарова А. С. Нематериальные активы / А. С. Базарова // Налоговый вестник. – 2005. – № 8. – С. 137–149.
168. Байкова Е. Правовая охрана товарных знаков / Е. Байкова // Финансовая газета. Регион. вып. – 2008. – № 36.
169. Бакина С. НИОКР: Особенности учета и налогообложения / С. Бакина // Финансовая газета. Регион. вып. – 2004. – № 32.
170. Балашова М. А. О содержании понятия «информация» и о природе информационного взаимодействия / М. А. Балашова // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2013 – № 4. – С. 16–22.
171. Балдин К. В. Инвестиции в инновации / К. В. Балдин, И. И. Передеряев, Р. С. Голов. – М. : Дашков и Ко. – 238 с.
172. Балишина И. Н. Правовое регулирование отношений, связанных с научными открытиями в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / И. Н. Балишина. – М., 2007. – 31 с.
173. Баринова В. НДС по операциям купли-продажи ценных бумаг / В. Баринова // Аудит и налогообложение. – 2004. – № 10.
174. Барканов А. Переход права на участие в уставном капитале хозяйственного общества / А. Барканов // Законность. – 2002. – № 6. – С. 35–37.
175. Барон Л. И. Оценка национального достояния: фундаментальные вопросы, на которые стоит ответить в начале пути / Л. И. Барон // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2004. – № 1. – С. 3–15.
176. Басалаева Е. В. Как посчитать налоговую нагрузку / Е. В. Басалаева // Налоги. – 2006. – № 21.
177. Батуров В. А. «Янь» и «Инь» патентного дела Китая / В. А. Батуров // Патенты и лицензии. – 2009. – № 2. – С. 36–44.
178. Башатарьян М. К. Информация как объект права и содержание права на информацию / М. К. Башатарьян // Современное право. – 2006. – № 12. – С. 36–43.
179. Беликова К. Стратегия инновационного развития России: правовая основа / К. Беликова, М. Ахмадова // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2013. – № 4. – С. 13–20.
180. Белов В. А. Гражданское право / В. А. Белов. – М. : ЦентрЮрИнфор, 2003. – 960 с.
181. Белов В. А. Сингулярное правоприменение в обязательстве / В. А. Белов. – М. : ЦентрЮрИнфор : ЮрИнфоР-Пресс, 2002. – 960 с.

182. Белов В. Анализ системы охраны интеллектуальной собственности в России и США / В. Белов, Г. Виталиев, Г. Денисов // Интеллектуальная собственность. – 1999. – № 2. – С. 16–22.
183. Белозерова Т. Г. НМА в российской учетной практике: анализ основных тенденций / Т. Г. Белозерова // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 3. – С. 58–60.
184. Белоконова О. Переход от сырья к готовой продукции – требование времени / О. Белоконова // Наука и жизнь. – 2009 – № 3. – С. 56–60.
185. Беляева Н. А. Создание Интернет-сайта / Н. А. Беляева // Все для бухгалтера. – 2007. – № 6. – С. 37–43.
186. Беляева О. А. Выделение долей в уставном капитале: возможны варианты / О. А. Беляева // Бизнес-адвокат. – 2003. – № 1. – С. 32.
187. Березин М. Ю. Категория «имущество» в сфере налогообложения / М. Ю. Березин // Финансы. – 2004. – № 8. – С. 43–46.
188. Березин М. Ю. Особенности понятия имущество для целей налогообложения / М. Ю. Березин // Хозяйство и право. – 2013. – № 7. – С. 74–82.
189. Березкин Ю. М. Методологический взгляд на проблему инновационного развития / Ю. М. Березкин // Россия: модернизация, инновации, развитие. – 2010. – № 1. – С. 28–31.
190. Береснева М. В. НДС при переуступке права требования / М. В. Береснева // Главбух. – 2004. – № 3. – (Прил. «Учет в строительстве»).
191. Бирбраер Р. А. Основы инженерного консалтинга / Р. А. Бирбраер, И. Г. Альтшулер. – М. : Дело, 2005. – 109 с.
192. Благополучная К. В. Единая патентно-правовая охрана изобретений на территории Таможенного союза России, Белорусии и Казахстана, как средство его инновационного развития : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / К. В. Благополучная. – М., 2013. – 29 с.
193. Блинова Л. О проекте внесения изменений в главу 75 ГК РФ и закон «О коммерческой тайне», касающихся ноу-хау / Л. Блинова // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2011. – № 5. – С. 4–11.
194. Блохин К. Формирование финансовой отчетности по операциям с НМА / К. Блохин // Финансовая газета. – 2006. – № 11.
195. Бобрышев В. А. Права государства на объекты интеллектуальной деятельности / В. А. Бобрышев // Право интеллектуальной деятельности. – 2008. – № 1. – С. 66–72.
196. Бодрягина О. НДС на распутье / О. Бодрягина // ЭЖ-Юрист. – 2008. – № 26.
197. Большой юридический экономический словарь / под ред. А. Б. Барихина. – М. : Кн. мир, 2004. – 720 с.
198. Бондарь Е. Порядок формирования в учете первоначальной стоимости НМА / Е. Бондарь // Экономика и жизнь. – 2005. – № 13. – (Бухгалтерское приложение).
199. Борисов В. Правовой статус ноу-хау / В. Борисов // Интеллектуальная собственность. – 2000. – № 4. – С. 47–52.

200. Борисова А. Особенности налогообложения инновационной деятельности / А. Борисова // Финансовая газета. – 2007. – № 49.
201. Бородкин С. Наука попала в катастрофу / С. Бородкин // Аргументы недели. – 2011. – 24 февр.
202. Брагинский М. И. Договорное право / М. И. Брагинский, В. В. Витрянский. – М. : Статут, 1997. – Кн. I : Общие положения. – 847 с.
203. Брагинский М. И. Договорное право / М. И. Брагинский, В. В. Витрянский. – М. . Статут, 2000. – Кн. 2 : Договоры о передаче имущества. – 632 с.
204. Брагинский М. И. Договорное право / М. И. Брагинский, В. В. Витрянский. – М. : Статут , 2002. – Кн. 3 : Договоры о выполнении работ и оказании услуг. – 1055 с.
205. Брагинский М. И. Договорное право. Общие положения / М. И. Брагинский, В. В. Витрянский. – М. : Статут, 1997. – 848 с.
206. Братко Т. Д. Конституционные основы института налоговых льгот в правовых системах России и зарубежных стран / Т. Д. Братко // Закон. – 2013. – № 10. – С. 41.
207. Брисков В. В. Соотношение патентного права и права преждепользования / В. В. Брисков // Вестник арбитражного суда РФ. – 2005. – № 7. – С. 119–136.
208. Бромберг Г. Передел интеллектуальной собственности / Г. Бромберг, В. Марышев // Интеллектуальная собственность. – 1999. – № 1. – С. 86–92.
209. Будылин С. Л. Налогообложение при уступке права требования / С. Л. Будылин // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 10. – С. 40.
210. Букина О. Договор коммерческой концессии / О. Букина, Т. Грибоедова // Финансовая газета. – 2005. – № 22.
211. Бунина А. Ю. Нематериальные активы: новый Кодекс, новые понятия / А. Ю. Бунина // Бюджетный учет. – 2008. – № 1. – С. 66–71.
212. Бурова Т. Место реализации для НДС не важно / Т. Бурова // Расчет. – 2006. – № 1.
213. Бутенко В. Стратегия управления интеллектуальной собственностью / В. Бутенко, Р. Джошуа // Патенты и лицензии. – 2010. – № 12. – С. 45.
214. Буянова О. IQ в денежном выражении / О. Буянова // Коммерсант-Деньги. – 2003. – № 47.
215. Быков С. С. Классификация налоговых льгот, как условие и этап оценки их эффективности / С. С. Быков // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2013. – № 5. – С. 20–26.
216. Ваганов А. Нужна ли наука для популяризации науки [Электронный ресурс] / А. Ваганов // Наука и жизнь. – 2007. – № 7. – Режим доступа: <http://www.nkj.ru/archive/articles/11016/>.
217. Варфаломеева Ю. А. Мирохозяйственные аспекты управления интеллектуальной собственностью / Ю. А. Варфаломеева // Внешнеторговое право. – 2005. – № 2. – С. 16–20.
218. Васильев С. В. Правовые средства налогового стимулирования инновационной деятельности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / С. В. Васильев. – М., 2009. – 26 с.

219. Васильев С. В. Специальный налоговый режим как инструмент налогового стимулирования инновационной деятельности / С. В. Васильев // Финансовое право. – 2008. – № 9. – С. 16–19.

220. Васильева Н. М. Налоговые и таможенные аспекты правового регулирования сделок с информационными продуктами осуществляемые посредством сети Интернет, в России / Н. М. Васильева // Налоги. – 2007. – № 1.

221. Велихов Е. П. Россия должна научиться «выращивать» новых людей / Е. П. Велихов // Проблемы теории и практики управления. – 2013. – № 2. – С. 8–13.

222. Виговский Е. Защита прав интеллектуальной собственности / Е. Виговский // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2010. – № 1. – С. 12–14.

223. Винокуров М. А. Новая экономическая реальность и экономическая политика современной России / М. А. Винокуров // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2014. – № 1. – С. 5–14.

224. Вихляева Е. Н. Передавая права, не забывайте свои обязанности / Е. Н. Вихляева, Т. Л. Крутякова, М. А. Извольская // Налоговые споры. – 2009. – № 10.

225. Войко А. Интеллектуальная собственность организации: бухгалтерский учет и налогообложение / А. Войко // Финансовая газета. – 2006. – № 28.

226. Волкова Н. Н. Рецепция гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Н. Н. Волкова. – М., 2008. – 24 с.

227. Волошин Д. А. Нематериальные активы в формировании капитализации компании / Д. А. Волошин // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 3. – С. 57–62.

228. Волынец-Руссет Э. Я. Коммерческая реализация изобретений и ноу-хау / Э. Я. Волынец-Руссет. – М. : Юрист, 1999. – 326 с.

229. Волынкина М. В. Право и инновации / М. В. Волынкина // Право интеллектуальной собственности. – 2010. – № 2. – С. 22–24.

230. Ворожевич А. Проблемы инновационного развития в свете модернизации гражданского законодательства / А. Ворожевич // Хозяйство и право. – 2014. – № 1. – С. 19–35.

231. Воронов А. Авторское наступление / А. Воронов // Коммерсант-Власть. – 2004. – № 20. – С. 24.

232. Гаврилов М. Изобретения. Товар или точка опоры? / М. Гаврилов // Изобретатель и рационализатор. – 2004. – № 3. – С. 34–36.

233. Гаврилов Э. П. Вещные права в части 4-й Гражданского кодекса РФ после 30 сентября 2014 года / Э. П. Гаврилов // Патенты и лицензии. – 2014. – № 7. – С. 29.

234. Гаврилов Э. П. Комментарий к ГК РФ (часть 4-я) [Электронный ресурс] / Э. П. Гаврилов, В. И. Еременко // СПС «КонсультантПлюс».

235. Гаврилов Э. П. Комментарий к нормам главы 38 ГК РФ / Э. П. Гаврилов // Патенты и лицензии. – 2005. – № 9. – С. 10–16.

236. Гаврилов Э. П. О кодификации законодательства, относящегося к интеллектуальной собственности / Э. П. Гаврилов // Вестник Высшего арбитражного Суда РФ. – 2002. – № 10. – С. 95–101.
237. Гаврилов Э. П. О правовом регулировании использования ноу-хау / Э. П. Гаврилов // Патенты и лицензии. – 2012. – № 6. – С. 11–21 ; № 7. – С. 4–8.
238. Гаврилов Э. П. Обновленный Патентный закон РФ: гражданско-правовые аспекты / Э. П. Гаврилов // Патенты и лицензии. – 2004. – № 1. – С. 3–11.
239. Гаврилов Э. П. Общие положения права интеллектуальной собственности: краткий комментарий к главе 69 ГК РФ / Э. П. Гаврилов // Хозяйство и право. – 2007. – № 9. – С. 24–35.
240. Гаврилов Э. П. Патентные договоры: правовое регулирование / Э. П. Гаврилов // Патенты и лицензии. – 2003. – № 10. – С. 47–55.
241. Гаврилов Э. П. Что нужно знать патентному поверенному о коммерческой тайне / Э. П. Гаврилов // Патентный поверенный. – 2005. – № 6. – С. 33.
242. Гаврилова Э. П. Комментарий к нормам главы 38 Гражданского Кодекса РФ (постатейный) / Э. П. Гаврилова // Патенты и лицензии. – 2005. – № 9. – С. 4–12.
243. Гайворонская О. В. НДС при уступке права требования / О. В. Гайворонская // Российский налоговый курьер. – 2005. – № 16.
244. Галиакберова Л. Бухгалтерский и налоговый учет расходов на проведение научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок / Л. Галиакберова // Финансовая газета. – 2007. – № 35.
245. Гантчев Д. Экономическая значимость авторского права, перспективы его использования в некоторых отраслях промышленности / Д. Гантчев // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2004. – № 2. – С. 6–12.
246. Гармаева М. А. Соотношение налоговых вычетов и налоговых льгот / М. А. Гармаева // Право и экономика. – 2008. – № 7. – С. 62–66.
247. Гин К. Внешнеэкономическая сделка по передаче имущественных прав / К. Гин // Налоги. – 2004. – № 16.
248. Глазьев С. Жребий брошен / С. Глазьев // Эксперт. – 2013. – № 17–18 (849).
249. Глазьев С. Как построить новую экономику / С. Глазьев // Эксперт. – 2012. – № 7.
250. Глебова Н. Как учесть расходы на НИОКР / Н. Глебова // Новая бухгалтерия. – 2006. – № 11.
251. Гоз А. М. Учет авторских прав на литературное произведение / А. М. Гоз // Российский налоговый курьер. – 2004. – № 15.
252. Голикова Е. Налоговые льготы для организаций, осуществляющих научно-техническую и внедренческую деятельность / Е. Голикова // Финансовая газета. – 2008. – № 17.
253. Голикова Е. Совершенствование технологии: бухгалтерский и налоговый учет / Е. Голикова // Финансовая газета. – 2008. – № 9.

254. Головацкий Р. Коммерческая тайна: новеллы правового регулирования / Р. Головацкий. Я. Карнаков // Корпоративный юрист. – 2007. – № 6. – С. 18–29.

255. Гордеева И. Соотношение информации и интеллектуальной собственности / И. Гордеева // Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права. – 2009. – № 6. – С. 15–20.

256. Горина Е. НДСЛ при реализации долей в уставном капитале (акций) / Е. Горина // Финансовая газета. – 2006. – № 2.

257. Городов О. А. Информационное право : учебник / О. А. Городов. – М. : ТК ВЕЛБИ : Проспект, 2007. – 248 с.

258. Городов О. А. К теории интеллектуальных прав и ее применению в законодательстве РФ об интеллектуальной собственности / О. А. Городов // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2009. – № 10. – С. 31–39.

259. Городов О. А. О проекте части 4 ГК РФ / О. А. Городов // Правоведение. – 2006. – № 6. – С. 36–51.

260. Городов О. О соотношении режимов исключительного права и коммерческой тайны в новом законодательстве об интеллектуальной собственности / О. А. Городов // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2007. – № 4. – С. 20–26.

261. Горячев С. Реализация имущественных прав / С. Горячев // Практическая бухгалтерия. – 2008. – № 3.

262. Гохштанд А. Д. Проблемы стоимостной оценки и учета интеллектуальной собственности / А. Д. Гохштанд // Вопросы оценки. – 2001. – № 3. – С. 23–28.

263. Гражданское право / под ред. В. П. Мозолина. – М. : Юрист, 2007. – Ч. 2. – 927 с.

264. Гражданское право / под ред. Е. А. Суханова. – М. : БЕК, 2000. – Т. 2, полутом 1. – 518 с.

265. Гражданское право / под ред. О. М. Козырь, А. Л. Маковского, С. А. Хохлова. – М. : Статут, 1996. – Ч. 2. – 253 с.

266. Гражданское право : учебник / под ред. В. П. Камышанского, Н. М. Коршунова, В. И. Иванова. – М. : ЭКСМО, 2009. – 702 с.

267. Гражданское право : учебник / под ред. О. Н. Садикова. – М. : Инфра-М : Констракт, 2007. – Т. 2. – 595 с.

268. Гражданское право : учебник / под ред. Ю. К. Толстого, А. П. Сергеева. – СПб. : ИНФРА-М : Кодекс, 1996. – 672 с.

269. Гражданское право : учебник / под ред. Ю. К. Толстого, А. П. Сергеева. – М. : Проспект, 2008. – Т. 2. – 846 с.

270. Гражданское право : учебник / под ред. А. П. Сергеева. – М. : Велби, 2009. – Т. 3. – 1006 с.

271. Гражданское право в вопросах и ответах : учеб. пособие / под общ. ред. С. С. Алексеева. – 2-е изд. – М. : Проспект : Велби, 2009. – 320 с.

272. Грибанов Д. В. Совершенствование законодательства об инновационном развитии в свете принятия Федерального закона от 21.06.2011 г/ «О науке и государственной научно-технической политике» / Д. В. Грибанов // Имущественные отношения. – 2011. – № 12. – С. 18–28.

273. Григорьев Ю. В. Право изобретателя на вознаграждение и патентное законодательство / Ю. В. Григорьев // Патенты и лицензии. – 2010. – № 1. – С. 26–32.

274. Гриценко В. В. Теория российского налогового права: современные проблемы : дис. ... д-ра юрид. наук / В. В. Гриценко. – Саратов, 2005. – 564 с.

275. Гришаев С. П. Комментарий к Гражданскому Кодексу РФ. Ч. 2 / С. П. Гришаев, А. М. Эрделевский. – М. : Юристь, 2007. – 939 с.

276. Грязев А. П. Предложения для внесения в проект рекомендаций парламентских слушаний «Законодательное обеспечение реализации положений «Концепции долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020 года» / А. П. Грязев // Биржа интеллектуальной собственности. – 2009. – № 9. – С. 20–32.

277. Гудков И. Н. Налоговые льготы как институты налогового права РФ / И. Н. Гудков // Финансовое право. – 2009. – № 4. – С. 19–20.

278. Гуляева И. А. Проблемы правового регулирования налога на прибыль организаций в РФ : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / И. А. Гуляева. – М., 2004. – 22 с.

279. Гумаров И. Понятие вещи в современном гражданском праве России / И. Гумаров // Хозяйство и право. – 2000. – № 3. – С. 78–84.

280. Гуриев С. Шесть мифов Академии наук / С. Гуриев, Д. Ливанов, К. Северинов // Эксперт. – 2009. – № 48 (685).

281. Дежина И. Г. Большие проекты как стимул инновационного развития рынка / И. Г. Дежина // Инновации. – 2010. – № 6. – С. 6–12.

282. Демин А. В. Налоговое право России : учеб. пособие / А. В. Демин. – М. : РИОР, 2008. – 382 с.

283. Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / А. В. Демин. – М., 2014. – 48 с.

284. Джермакян В. А. Возможна ли частичная уступка патента? / В. А. Джермакян // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2008. – № 8. – С. 24–29.

285. Джермакян В. А. Еще раз о частичной уступке патента / В. А. Джермакян // Патенты и лицензии. – 2010. – № 2. – С. 13–21.

286. Джермакян В. А. Изобретение на применение: вопрос решен / В. А. Джермакян // Патенты и лицензии. – 2011. – № 11. – С. 11–21.

287. Джермакян В. А. Право преждепользования и ввоз продукции из-за рубежа / В. А. Джермакян // Патентный поверенный. – 2009. – № 5. – С. 39–44.

288. Джермакян В. А. Товарные знаки и право преждепользования / В. А. Джермакян // Патентный поверенный. – 2007. – № 4. – С. 18–20.

289. Дмитриев А. Ю. Комментарий к части 4-й Гражданскому Кодексу Российской Федерации (постатейный) [Электронный ресурс] / Ю. А. Дмитриев // СПС «КонсультантПлюс».

290. Дмитриев Ю. А. Научно-практический (постатейный) комментарий к части 4-й Гражданскому Кодексу Российской Федерации [Электронный ресурс] / Ю. А. Дмитриев // СПС «Гарант».

291. Дмитриева Н. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации / Н. Г. Дмитриева, Д. Б. Дмитриев. – Ростов н/Д. : Феникс, 2004. – 512 с.

292. Дозорцев В. А. Интеллектуальные права. Понятие. Система. Задачи кодификации : сб. ст. / В. А. Дозорцев. – М. : Статут, 2005. – 416 с.

293. Дозорцев В. А. Информация как объект исключительного права / В. А. Дозорцев // Дело и право. – 1996. – № 4. – С. 36–37.

294. Дозорцев В. А. Понятие исключительного права / В. А. Дозорцев // Юридический мир. – 2000. – № 4. – С. 4–9.

295. Доля А. Д. Уцелеют ли российские патенты в огне финансово-экономического кризиса / А. Д. Доля // Патенты и лицензии. – 2009. – № 11. – С. 47–48.

296. Древаль Л. Н. К вопросу о рассмотрении арбитражными судами налоговых споров / Л. Н. Древаль // Налоги (газета). – 2006. – № 6.

297. Дрецинский В. А. Формирование национальной инновационной системы на основе интеграции бизнеса, науки и образования / В. А. Дрецинский //

298. Дрозденко Е. Б. Государство и бизнес в инновационной экономике: зарубежный опыт партнерства / Е. Б. Дрозденко // Биржа интеллектуальной собственности. – 2009. – № 3. – С. 21–26.

299. Дынкин А. Инновационная динамика: глобальные тенденции и Россия / А. Дынкин, Н. Иванова // Проблемы теории и практики управления. – 2008. – № 5. – С. 8–20.

300. Евдокимова В. Состояние и развитие рынка лицензий в РФ / В. Евдокимова // Адвокат. – 1997. – № 8. – С. 31–36.

301. Евстигнеев Е. Н. Основы налогового планирования / Е. Н. Евстигнеев. – СПб. : Питер, 2004. – 288 с.

302. Егоров В. Неясности в актах о налогах и сборах – веский аргумент в споре / В. Егоров // Новая бухгалтерия. – 2005. – № 12.

303. Ежек Д. Ю. Налоговый учет расходов на НИОКР: правила меняются / Д. Ю. Ежек // Российский налоговый курьер. – 2005. – № 20. – С. 45–50.

304. Емельянов Ю. Национальные инновационные системы в Китае и Индии / Ю. Емельянов // Проблемы теории и практики управления. – 2011. – № 12. – С. 127–38.

305. Еременко В. И. Единая технология и принадлежность прав на нее в соответствии с частью 4-й Гражданского Кодекса Российской Федерации / В. И. Еременко // Адвокат. – 2008. – № 8. – С. 32–46.

306. Еременко В. И. О налоговом законодательстве России в сфере инновационной деятельности / В. И. Еременко // Законодательство и экономика. – 2011. – № 10. – С. 26–35.
307. Еременко В. И. Понятие и содержание прав на единую технологию в части 4-й Гражданского Кодекса Российской Федерации / В. И. Еременко // Биржа интеллектуальной собственности. – 2008. – № 7. – С. 9–16.
308. Ефимова Г. Л. О соотношении вещных и обязательственных прав / Г. Л. Ефимова // Государство и право. – 1998. – № 10. – С. 35–44.
309. Жгарев О. С. Налоговая база: понятие, виды и значение в системе элементов налогообложения : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / О. С. Жгарев. – Екатеринбург, 2009. – 25 с.
310. Желудова Н. В. Вопрос-ответ / Н. В. Желудова // Московский налоговый курьер. – 2004. – № 24.
311. Жигачев А. НДС при уступке денежного требования / А. Жигачев // Финансовая газета. – 2007. – № 52.
312. Жуков Н. В. Учет НДС при перемене лиц в обязательстве / Н. В. Жуков // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 6.
313. Журавлева О. О. Объект налога (сбора), как категория налогового права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / О. О. Журавлева. – М., 2003. – 18 с.
314. Журавлева О. О. Проблемы гармонизации принципов налогового стимулирования в условиях кризиса / О. О. Журавлева // Финансовое право. – 2009. – № 6. – С. 23–27.
315. Журавлева С. Бухгалтерская стратегия / С. Журавлева, А. Ивантер, М. Рубченко // Эксперт. – 2010. – № 41. – С. 52–56.
316. Завадников В. Г. Законодательное обеспечение создания и развития высокотехнологических производств / В. Г. Завадников // Промышленная политика в Российской Федерации. – 2010. – № 7/9. – С. 3–10.
317. Заикина О. Налог для новой экономики / О. Заикина // Эксперт. – 2008. – № 28. – С. 46–47.
318. Зайцева С. Н. Операции с ценными бумагами: особенности налогообложения физических лиц / С. Н. Зайцева // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2005. – № 8.
319. Заключение РНИИС на проект Концепции совершенствования раздела VIII ГК РФ «Права на результат интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации» // Право интеллектуальной собственности. – 2009. – № 3.
320. Залесов А. Исключительные права автора изобретения – «изобретение» авторов части 4-й Гражданского Кодекса Российской Федерации / А. Залесов // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2007. – № 9. – С. 38–49.
321. Залесов А. О правовой природе спора о недействительности патента / А. Залесов // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2012. – № 11. – С. 17–23.

322. Заседание комитета Совета Федерации РФ по образованию и науке 26.11.2009. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://council.gov.ru/iut\\_PS/chronicle/2009/11/imet11148.html/](http://council.gov.ru/iut_PS/chronicle/2009/11/imet11148.html/).

323. Захаров А. Пути реализации проекта разработки государственной стратегии интеллектуальной собственности / А. Захаров, Б. Леонтьев // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2012. – № 10. – С. 7–16.

324. Захарьин В. Р. Особенности учета НМА в 2007 году / В. Р. Захарьин // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2007. – № 6. – С. 33–41.

325. Зверева Е. А. Информация как объект неимущественных гражданских прав / Е. А. Зверева // Право и экономика. – 2003. – № 9. – С. 28–33.

326. Зверева Е. А. Правовое регулирование информационного обеспечения предпринимательской деятельности в РФ : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Е. А. Зверева. – М., 2007. – 48 с.

327. Зверева Е. А. Правовой режим информации в отношениях с участием субъектов предпринимательской деятельности / Е. А. Зверева. – М. : Истининформ, 2008. – 249 с.

328. Здоровенко А. О. Нематериальные активы: вопросы бухгалтерского учета / А. О. Здоровенко // Налоговый вестник. – 2010. – № 1. – С. 75–83.

329. Зезюлин Д. Концепция создания московского фонда поддержки изобретательства / Д. Зезюлин, Г. Шлойдо // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2011. – № 2. – С. 57–60.

330. Зенин И. А. Гражданское и торговое право капиталистических стран / И. А. Зенин. – М. : Изд-во МГУ, 1992. – 192 с.

331. Зенин И. А. Интеллектуальная собственность и ноу-хау : учеб.-практ. пособие / И. А. Зенин. – М. : МЭСИ, 2006. – 333 с.

332. Зенин И. А. Коммерческая тайна и ноу-хау / И. А. Зенин // Законодательство. – 2005. – № 12. – С. 7–14.

333. Зенин И. А. Основы гражданского права России : конспект лекций для специалистов по праву интеллектуальной собственности / И. А. Зенин. – М., 1993. – 288 с.

334. Зенин И. А. Право интеллектуальной собственности : учебник / И. А. Зенин. – М. : ЮРАЙТ, 2011. – 942 с.

335. Зенин И. А. Право интеллектуальной собственности в Российской Федерации / И. А. Зенин // Право интеллектуальной собственности. – 2013. – № 3. – С. 3–13.

336. Зенькович О. Идеи требуют рывка / О. Зенькович // Парламентская газета. – 2006. – 13 апр.

337. Зиновьев И. Похитители патентов / И. Зиновьев // Коммерсант-Деньги. – 2010. – № 6.

338. Злыгостев Н. Н. Проблемы налогового учета объектов интеллектуальной собственности и исключительных прав на них / Н. Н. Злыгостев // Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2008. – № 2. – С. 58–60.

339. Иванов А. А. Интервью [председателя Высшего Арбитражного Суда] / А. А. Иванов // Закон. – 2008. – № 5. – С. 9–21.
340. Иванов А. А. Справедливое и законное решение – всегда в интересах государства / А. А. Иванов // Закон. – 2008. – № 12. – С. 6–15.
341. Иванов А. Государство рискует лишиться крупных активов / А. Иванов // Коммерсант. – 2012. – 1 авг.
342. Иванов М. В. Использование ноу-хау при формировании уставного капитала акционерных обществ / М. В. Иванов // Юридический мир. – 2006. – № 2. – С. 44–47.
343. Иванов М. Д. У имущественных прав урезали вычет / М. В. Иванов, Е. В. Луничкина // Учет. Налоги. Право. – 2004. – № 46.
344. Иванова В. Н. Юридическая конструкция налога как фактор совершенствования налогового законодательства : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / В. Н. Иванова. – Воронеж, 2010. – 49 с.
345. Иващенко А. Фармацевтическая отрасль, как показатель «социальной инновационности государства» / А. Иващенко // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2008. – № 8. – С. 33–41.
346. Инновационный менеджмент : учебник / под ред. О. П. Молчановой. – М. : Вита-Пресс, 2001. – 271 с.
347. Иноземцев В. Богатые не платят / В. Иноземцев // Аргументы и факты. – 2011. – № 48.
348. Интеллектуальная собственность – 21 век // Биржа интеллектуальной собственности. – 2009. – № 6.
349. Интеллектуальная собственность : словарь-справочник / под общ. ред. А. Д. Корчагина. – М. : ИНФРА-М, 1995. – 111 с.-
350. Интервью с заместителем директора Департамента по законодательству Торгово-промышленной палаты России // Налоговый вестник. – 2010. – № 2. – С. 14.
351. Информационное Письмо ВАС РФ от 28.09.1999 г № 47 : обзор практики рассмотрения споров, связанных с применением Закона РФ «Об авторских и смежных правах» // Право и экономика. – 2000. – № 2. – С. 75–81.
352. Информация Федеральной налоговой службы // Налоги (журнал). – 2012. – № 3.
353. Исанова А. Нюансы учета товарного знака / А. Исанова // Новая бухгалтерия. – 2007 – № 9.
354. Истратова М. В. Налог на прибыль организаций. Комментарий (постатейный) к главе 25 Налогового Кодекса Российской Федерации / М. В. Истратова, И. В. Педченко, С. В. Шарова. – М. : Статус-Кво-97, 2005. – 704 с.
355. Итоговый документ – рекомендации участников международного форума «Антикризисное развитие через рынок интеллектуальной собственности» (Москва, 23.04.2009 г) // Право интеллектуальной собственности. – 2009. – № 2. – С. 46–47.
356. Каблов Е. Век умных материалов / Евгений Каблов ; беседовал А. Механик // Эксперт. – 2012. – № 36. – С. 82–85.

357. Каблов Е. Что такое инновации / Е. Каблов // Наука и жизнь – 2011. – № 5. – С. 3–6.
358. Кабулова М. В. Лицензионные договоры на программы для ЭВМ / М. В. Кабулова // Налоговый учет для бухгалтера. – 2008. – № 8.
359. Калушев К. А. Продажа доли в ООО: налогообложение и бухучет / К. А. Калушев // Российский налоговый курьер. – 2005. – № 19. – С. 7–10.
360. Калятин О. В. Интеллектуальная собственность (Исключительные права) : учебник / О. В. Калятин. – М. : Норма : Инфра-М, 2000. – 450 с.
361. Каменецкий В. А. Собственность в 21 веке / В. А. Каменецкий, В. П. Патрикеев. – М. : Экономика, 2004. – 315 с.
362. Каневский В. М. Гражданско-правовая охрана информации в режиме коммерческой тайны в России и США : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В. М. Каневский. – М., 2008. – 30 с.
363. Каневский С. Секрет производства (ноу-хау) в проекте части четвертой ГК РФ и коммерческая тайна: проблема соотношения понятий / С. Каневский // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2006. – № 12. – С. 4–10.
364. Карабанов И. Операции по передаче имущественных прав в связи с новой редакцией ст.155 НК РФ / И. Карабанов // Хозяйство и право. – 2006. – № 1. – С. 102–104.
365. Караваев Е. М. Сбой программы / Е. М. Караваев // Учет. Налоги. Право. – 2005. – № 34.
366. Карагодин Н. А. Использование метода «Выделение доли в прибыли» при оценке товарных знаков / Н. А. Карагодин, Ю. Ю. Самсоненко // Вопросы оценки. – 2004. – № 3. – С. 15–16.
367. Карасева (Сенцова) М. В. Термины гражданского права в налоговом законодательстве и правоприменении / М. В. Карасева (Сенцова) // Финансовое право. – 2013. – № 6. – С. 24–30.
368. Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России: политический аспект / М. В. Карасева. – М. : Юрист, 2005. – 172 с.
369. Касьянов А. С. Участие исключительных прав в обороте / А. С. Касьянов // Адвокат. – 2010. – № 4. – С. 37–42.
370. Кизимов А. С. Восток – дело тонкое, или о налогообложении в Китае / А. С. Кизимов // Российский налоговый курьер. – 2009. – № 15. – С. 3–7.
371. Кизимов А. С. Налогообложение лицензионных выплат иностранным партнерам / А. С. Кизимов // Российский налоговый курьер. – 2007. – № 20.
372. Киреева Н. В. Правовая охрана изобретений в виде применения / Н. В. Киреева // Патентный поверенный. – 2010. – № 4. – С. 18–22.
373. Кириенко А. П. Использование налоговых льгот в регулировании состояния окружающей среды: зарубежный опыт и перспективы в России / А. П. Кириенко, О. В. Батурина, С. А. Головань // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2014. – № 1. – С. 25–34.

374. Кирий Л. Л. Отвечаем читателям / Л. Л. Кирий // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2006. – № 12.

375. Кисурина К. Налоговые риски применения льготы по НДС при приобретении программных продуктов / К. Кисурина // Финансовая газета. – 2008. – № 31.

376. Климова Н. А. Комментарий к приказу Минфина России от 27.12.2007 г. № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ-14/2007)» / Н. А. Климова // Нормативные акты для бухгалтера. – 2008. – № 3.

377. Кнухова М. З. Оценка нематериальных активов / М. З. Кнухова // Бухгалтерия в вопросах и ответах. – 2007. – № 2.

378. Ковчуго Е. А. О реализации стратегии научно-инновационного потенциала в системе профессионального образования / Е. А. Ковчуго // Биржа интеллектуальной собственности. – 2010. – № 9. – С. 29–38.

379. Козин С. А. Необходимость ускорения научно-технического процесса, как условия бескризисного развития общества / С. А. Козин, Е. А. Тюкавкин, А. С. Воронин // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2013. – № 2. – С. 90–94.

380. Козлова Н. В. Правосубъектность юридических лиц / Н. В. Козлова. – М. : Статус, 2005. – 220 с.

381. Козырев А. Реальные опционы в инновационных проектах и коммерциализации технологий / А. Козырев // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2005. – № 12. – С. 43–53.

382. Колесников С. Без права на открытие / С. Колесников // Парламентская газета. – 2006. – 26 янв.

383. Колесников С. Науке дайте бюджетный шанс / С. Колесников // Парламентская газета. – 2006. – 18 мая.

384. Комаров С. Владелец нематериального актива. Влияние нововведений гражданского законодательства на вторую часть НК РФ / С. Комаров // Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права. – 2007. – № 11. – С. 39–41.

385. Комментарий к второй части Гражданского кодекса Российской Федерации / под ред. С. П. Гришаева, А. М. Эрделевского. – М. : Юрист, 2005. – 894 с.

386. Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации (учебно-практический). Части первая, вторая, третья, четвертая. / под ред. С. А. Степанова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2009. – 1504 с.

387. Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации части 4-й (постатейный) / отв. ред. Л. А. Трахтенгерц. – М. : ИНФРА-М : Контракт, 2009. – 812 с.

388. Комментарий к Конституции Российской Федерации / Л. А. Окуньков [и др.]. – 2 изд., перераб. и доп. – М. : БЭК, 1996. – 635 с.

389. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой / под ред. Г. В. Петровой. – М. : Норма : ИНФРА-М, 1999. – 194 с.

390. Комментарий к Налоговому Кодексу Российской Федерации, частям 1 и 2 / под общ. ред. Ю. Ф. Кваши. – М. : ЮРАЙТ, 2012. – 1072 с.
391. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, частям первой и второй : с послед. изм. и доп. / А. А. Абросимов [и др.]. – М. : Эксмо-Пресс, 2005. – 1120 с.
392. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / под ред. А. Н. Козырина. – М. : ТК Велби : Проспект, 2005. – 648 с.
393. Комментарий к части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации (поглавный) / под ред. А. Л. Маковского. – М. : Статут, 2008. – 714 с.
394. Комраков К. И. Налогообложение владельцев инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов при совершении операции обмена / К. И. Комраков // *Налоги*. – 2006. – № 22.
395. Концепции развития российского законодательства / под ред. Л. А. Окунькова, Ю. П. Орловского, Ю. А. Тихомирова. – М. : Олита, 1998. – 948 с.
396. Копылов В. А. О модели гражданского оборота информации / В. А. Копылов // *Журнал российского права*. – 1999. – № 9. – С. 35–45.
397. Корнилов Д. Операции по приобретению прав на использование программных продуктов: особенности учета и налогообложения / Д. Корнилов // *Финансовая газета*. – 2008. – № 16.
398. Корнихин С. В. Преемство в исключительных правах по российскому гражданскому законодательству : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / С. В. Корнихин. – М., 2007. – 29 с.
399. Корчагин А. Д. Нужен ли России специальный орган в области интеллектуальной собственности? / А. Д. Корчагин // *Патенты и лицензии*. – 1998. – № 5. – С. 2–8.
400. Корчагина Н. Отнесение объектов интеллектуальной собственности к НМА / А. Корчагина // *Финансовая газета*. – 2006. – № 28.
401. Коршунов Н. М. Интеллектуальная собственность (Права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации) : учеб. пособие / С. В. Корнихин. – М. : Норма, 2011. – 400 с.
402. Косоуров В. С. Диалог с сенатором / В. С. Косоуров // *Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность*. – 2012. – № 7. – С. 5–13.
403. Костанян Р. К. Правовое регулирование налоговых льгот в РФ : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Р. К. Костанян. – М., 2008. – 22 с.
404. Костиков И. Современный кризис: особенности и основные пути преодоления / И. Костиков // *Проблемы теории и практики управления*. – 2009. – № 4. – С. 8–16.
405. Костин А. Актуальные вопросы оценки и управления нематериальными активами / А. Костин // *Имущественные отношения в Российской Федерации*. – 2004. – № 9. – С. 53–59.

406. Красноперова О. А. Налоговый механизм как комплексный институт налогового права / О. А. Красноперова // Финансовое право. – 2012. – № 5. – С. 22–26.
407. Красоткина А. Е. Комментарий к Письму Минфина РФ от 25.05.2006 г № 03-03-04/1/478 / А. Е. Красоткина // Акты и комментарии для бухгалтера. – 2006. – № 13.
408. Кричевский Н. Инноватор, выходи! / Н. Кричевский // Новая газета. – 2010. – 1 окт.
409. Крохина Ю. А. Налоговое право / Ю. А. Крохина. – М. : ЮРАЙТ, 2013. – 495 с.
410. Крохина Ю. А. Ответственность за нарушение налогового законодательства: понятие, стадии и механизм реализации / Ю. А. Крохина // Хозяйство и право. – 2003. – № 5. – С. 102–111.
411. Крохина Ю. А. Проблемы налогового регулирования частного государственного партнерства в инновационной сфере / Ю. А. Крохина // Финансовое право. – 2012. – № 2. – С. 21–26.
412. Крутякова Т. Новые льготы – новые требования / Т. Крутякова // Новая бухгалтерия. – 2008. – № 3.
413. Кувшинов Ю. Г. Предоставление в пользование прав на результаты интеллектуальной собственности / Ю. Г. Кувшинов // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2005. – № 15.
414. Кудakov А. Д. Совладение товарным знаком: три года спустя / А. Д. Кудakov // Патенты и лицензии. – 2012. – № 1. – С. 60–64.
415. Кузнецов О. Уступка права (цессия) / О. Кузнецов // Финансовая газета. Регион. вып. – 2002. – № 43.
416. Кузьмин Г. Расходы на НИОКР / Г. Кузьмин // Экономика и жизнь. – 2005. – № 21. – (Бухгалтерское приложение).
417. Кузьминский О. Патентная приватизация / О. Кузьминский // Коммерсант. – 2001. – 20 дек.
418. Куликов М. Интеллектуальная собственность и инновационное развитие экономики / М. Куликов // Проблемы теории и практики управления. – 2009. – № 5. – С. 65–73.
419. Купцова Е. Некоторые проблемы инвестиционного развития / Е. Купцова // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2005. – № 2. – С. 17–23.
420. Курбангалеева О. А. НДС при передаче программ для ЭВМ и баз данных: что сказал Минфин России / О. А. Курбангалеева // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2008. – № 4.
421. Курбатов А. Соотношение понятий «имущество» и «активы» в российском праве / А. Курбатов // Хозяйство и право. – 2005. – № 4. – С. 117–120.
422. Курилюк Ю. Е. Налоговая база как элемент юридической конструкции налога : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Ю. Е. Курилюк. – М., 2012. – 22 с.

423. Кучеров И. И. Значение предмета и источника налогообложения для юридической конструкции налога / И. И. Кучеров // Финансовое право. – 2009. – № 5. – С. 2–4.
424. Кучеров И. И. К вопросу об юридических конструкциях налогов и сборов / И. И. Кучеров // Финансовое право. – 2010. – № 1. – С. 22–27.
425. Кучеров И. И. Налоговое право : Курс лекций / И. И. Кучеров. – М. : ЮрИнфоР, 2001. – 360 с.
426. Кучеров И. И. Объект налога как правовое обоснование налогообложения / И. И. Кучеров // Финансовое право. – 2009. – № 1. – С. 22–26.
427. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты) : монография / И. И. Кучеров. – М. : ЮрИнфоР, 2009. – 191 с.
428. Кучерявенко Н. П. Содержание и особенности правового регулирования объекта налогообложения / Н. П. Кучерявенко // Финансовое право. – 2006. – № 7. – С. 19–22.
429. Лабзин М. В. Принадлежность исключительного права на один и тот же объект разным лицам / М. В. Лабзин // Патенты и лицензии. – 2008. – № 1. – С. 15–25.
430. Ландин А. В. Правовое регулирование научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ и охрана их результатов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. В. Ландин. – М., 2008. – 24 с.
431. Лапач В. А. Гражданско-правовые и налоговые проблемы обращения долей в уставном капитале хозяйственных обществ / В. А. Лапач // Хозяйство и право. – 2005. – № 10. – С. 60–65.
432. Лапач В. А. Развитие представлений об имуществе / В. А. Лапач // ЭЖ-Юрист. – 2006. – № 7.
433. Лапач Л. Как продать право / Л. Лапач // ЭЖ-Юрист. – 2002. – № 17.
434. Лапач Л. Понятие «имущество» в российском праве и в Конвенции о защите прав человека и основных свобод / Л. Лапач // Российская юстиция. – 2003. – № 1. – С. 18–20.
435. Ларина С. Н. Комментарий к постановлению Президиума ВАС РФ от 2.08.2005г №2617/05 «О возмещении НДС по операциям по реализации компьютерных программ» / С. Н. Ларина // Нормативные акты для бухгалтера. – 2005. – № 8.
436. Левадная Т. Новые положения главы 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ / Т. Ю. Левадная // Финансовая газета. – 2008. – № 4.
437. Левадная Т. Ю. Доходы авторов и патентообладателей: вопросы налогообложения / Т. Ю. Левадная // Финансовая газета. – 2004. – № 26.
438. Левин А. Б. Механизм управления интеллектуальной собственностью и экономические факторы, влияющие на ценообразование / А. Б. Левин // Право интеллектуальной собственности. – 2014. – № 5. – С. 25–27.
439. Леонтьев Б. Б. Инновации в России и в США: в чем разница? / Б. Б. Леонтьев // Патенты и лицензии. – 2011. – № 12. – С. 60–65.

440. Леонтьев Б. Б. Интеллектуальная собственность как средство защиты от техногенных катастроф / Б. Б. Леонтьев // Патенты и лицензии. – 2012. – № 4. – С. 54–58.
441. Леонтьев Б. Б. Как управлять интеллектуальной собственностью в России / Б. Б. Леонтьев // Патенты и лицензии. – 2006. – № 3. – С. 5–11.
442. Леонтьев Б. Б. Лебедь, рак и щука в российской инновационной политике / Б. Б. Леонтьев // Патенты и лицензии. – 2012. – № 7. – С. 41–46.
443. Леонтьев Б. Б. Оценщик интеллектуальной собственности – профессия не массовая / Б. Б. Леонтьев // Патенты и лицензии. – 2007. – № 7. – С. 32–37.
444. Леонтьев Б. Б. Приватизация без интеллекта / Б. Б. Леонтьев, Х. А. Мамаджанов // Имущественные отношения в РФ. – 2002. – № 10. – С. 57–61.
445. Леонтьев Б. Базовая модель национальной инновационной системы / Б. Б. Леонтьев // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2009. – № 9. – С. 4–14.
446. Леонтьев Б. Интеллект в тени / Б. Б. Леонтьев // Российская газета. – 2004. – 4 авг.
447. Леонтьев Б. Интеллект в тени / Б. Леонтьев // Российская газета. – 2004. – 4 авг.
448. Леонтьев Б. Миражи экономики знаний / Б. Б. Леонтьев // Экономика и жизнь. – 2006. – № 19.
449. Леонтьев Б. Неоцененный капитал интеллектуальной собственности / Б. Б. Леонтьев // Экономика и жизнь. – 2004. – № 39.
450. Леонтьев Ю. Б. Практика оценки товарных знаков [Электронный ресурс] / Б. Б. Леонтьев. – Режим доступа: <http://www.Appraiser.ru/info/meet/10let/is/leontiev.htm>.
451. Ливадный Е. Интеллектуальная собственность в сфере военно-технического сотрудничества / Е. Ливадный // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2004. – № 1. – С. 35–47.
452. Лиговская Д. П. Правовое регулирование преобразования интеллектуальной собственности в нематериальные активы и использование их в качестве активного инструмента в залоговых и международных инвестиционных кредитно-расчетных обязательствах / Д. П. Лиговская // Международное публичное и частное право. – 2009. – № 4. – С. 2–7.
453. Линник Л. Н. Специализированные патенты на изобретения / Л. Н. Линник // Патенты и лицензии. – 2000. – № 2. – С. 20.
454. Лисица В. Н. Юридические признаки инвестиционной деятельности / В. Н. Лисица // Предпринимательское право. – 2013. – № 1. – С. 13–17.
455. Лисицын-Светланов А. Г. Интеллектуальная собственность и инновационные процессы в современной России / А. Г. Лисицын-Светланов // Вестник РАН. – 2010. – № 1. – С. 80.
456. Литовкин В. В одном самолете – три / В. Литовкин // Известия. – 1993. – 4 авг.

457. Лифсон М. И. Роль изобретений в инвестиционных процессах и мотивация их использования / М. И. Лифсон // Патенты и лицензии. – 2008. – № 11. – С. 55–59.
458. Лозовская Е. Наука в рамках рационального бюджета / Е. Лозовская // Наука и жизнь. – 2009. – № 12. – С. 48–49.
459. Лопатин В. Н. Новости РНИИИС / В. Н. Лопатин // Право интеллектуальной собственности. – 2009. – № 1.
460. Лопатин В. Н. Ноу-хау вместо коммерческой тайны / В. Н. Лопатин // Информационное право. – 2007. – № 1 (8). – С. 12–15.
461. Лопатин В. Н. Проблемы управления при реализации инновационной стратегии в РФ / В. Н. Лопатин // Право интеллектуальной собственности. – 2008. – № 2. – С. 3–7.
462. Лопатин В. Н. Тенденции развития законодательства в инновационной сфере / В. Н. Лопатин // Право интеллектуальной собственности. – 2009. – № 1. – С. 3–16.
463. Лужанский Б. Е. Оценка стоимости научно-технической продукции – согласование экономических интересов государства и инвесторов / Б. Е. Лужанский // Имущественные отношения. – 2003. – № 8. – С. 52–60.
464. Лукичева Л. Управление интеллектуальными активами (научно-технический аспект) / Л. Лукичева, Д. Егорычев, Е. Егорычева // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2004. – № 6. – С. 2–14.
465. Лынник Н. В. России необходима государственная политика в области промышленной собственности / Н. В. Лынник // Интеллектуальная собственность. – 1999. – № 2. – С. 2–7.
466. Лялякина А. Роспатент повысил пошлины для изобретателей / А. Лялякина // Известия – 2011. – 13 авг.
467. Мазуркин П. Сравнительная динамика патентования в России и в США / П. Мазуркин // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2014. – № 8. – С. 52–61.
468. Малис Н. И. Совершенствование налогового механизма – путь к повышению доходов бюджет / Н. И. Малис // Финансы. – 2014. – № 4. – С. 14.
469. Малис Н. И. Совершенствование элементов налогового механизма / Н. И. Малис // Финансы. – 2012. – № 12. – С. 31–34.
470. Мальцев А. Актуальность построения стратегии антиконтрафактной деятельности / А. Мальцев // Корпоративный юрист. – 2008. – № 7. – С. 34–36.
471. Мальцева О. А. По-новому о нематериальных активах. ПБУ-14/2007 / О. А. Мальцева // Бухгалтерский бюллетень. – 2008. – № 2.
472. Мамаджанов Х. Инвентаризация, сертификация и оценка НМА – составная часть оценки стоимости бизнеса // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2008. – № 6. – С. 44–56.
473. Мамаджанов Х. Особенности признания и учета НМА / Х. Мамаджанов // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2008. – № 10. – С. 30–43.

474. Мануков С. Патентные войны / С. Мануков // Эксперт. – 2010. – № 42. – С. 48–50.

475. Мартынова Т. А. Поступление и передача имущественных прав по лицензионному договору: бухгалтерский учет и налогообложение / Т. А. Мартынова // Современный бухгалтер. – 2004. – № 9. – С. 7–10.

476. Мастепанова Д. А. К вопросу об оценке веб-сайта компании в качестве нематериального актива / Д. А. Мастепанова // Имущественные отношения в РФ. – 2007. – № 12. – С. 18–22.

477. Материалы парламентских слушаний в Совете Федерации Федерального собрания РФ на тему: «Проблемы правового регулирования отношений в сфере правовой охраны и использования РИД, созданных за счет средств федерального бюджета» // Биржа интеллектуальной собственности. – 2012. – № 1. – С. 1–37.

Маттейс О. Налоговый учет доходов от продажи ценных бумаг / О. Маттейс // Финансовая газета. – 2008. – № 5.

478. Медведев Д. А. Выступление на 5-м Красноярском экономическом форуме «Россия 2008-2020. Управление ростом» / Д. А. Медведев // Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права. – 2008. – № 4. – С. 27.

479. Медведев создает «экономический спецназ» [Электронный ресурс] // ДНИ.РУ. – 2009. – 15 мая. – Режим доступа: <http://www.dni.ru/economy/2009/5/15/166330.html>.

480. Межникова Ю. Вознаграждения авторам изобретений, права на которые принадлежат организации / Ю. Межникова // Финансовая газета. – 2003. – № 43.

481. Мейер Д. И. Русское гражданское право / Д. И. Мейер. – М. : Статут, 1997. – Ч. 2. – 455 с.

482. Мерзликина С. А. Юридическая экспертиза нематериальных активов в трансграничных частнопровых отношениях : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / С. А. Мерзликина. – М. : МГЮА, 2011. – 20 с.

483. Механик А. Все-таки она вертится / А. Механик // Эксперт. – 2013. – № 27. – С. 12–19.

484. Механик А. Это будут русские глаза / А. Механик // Эксперт. – 2009. – № 45. – С. 76.

485. Мещеряков В. А. Отдельные результаты или единая технология? / В. А. Мещеряков // Патенты и лицензии. – 2012. – № 4. – С. 7–18.

486. Мижинский М. Ю. Правовое регулирование налогового стимулирования инновационной деятельности в городах-членах Европейского Союза : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М. Ю. Мижинский. – М., 2006. – 26 с.

487. Мильнер Б. «Экономика знаний» и новые требования к управлению / Б. Мильнер // Проблемы теории и практики управления. – 2008. – № 1. – С. 100–109.

488. Миляков Н. В. Налоги и налогообложение / Н. В. Миляков. – М. : Инфра-М, 2003. – 509 с.

489. Миляков Н. В. Налоговое право / Н. В. Миляков. – М. : Инфра-М, 2008. – 383 с.
490. Минасова Д. Правообразующие факты в делах о защите авторских прав / Д. Минасова // Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права. – 2008. – № 10. – С. 46–51.
491. Митин Б. Н. Исчисление НДФЛ по операциям с ценными бумагами / Б. Н. Митин // Российский налоговый курьер. – 2004. – № 17.
492. Митрохина А. А. Проблемы разработки и перспективы внедрения национального стандарта учета нематериальных активов государственного управления на основе МСФО(СЗ)1 / А. А. Митрохина // Биржа интеллектуальной собственности. – 2013. – № 11. – С. 9–12.
493. Михайлов Н. И. Правовой механизм использования инноваций в качестве инструмента использования инвестирования корпоративных субъектов предпринимательства / Н. И. Михайлов // Предпринимательское право. – 2012. – № 4. – (Прил. Бизнес и право в России и за рубежом. – С. 21–24).
494. Мишустин М. О налогах – по-домашнему / М. Мишустин // Российская газета. – 2010. – 18 нояб.
495. Мозолин В. П. Гражданский кодекс как «Экономическая конституция страны»? / В. П. Мозолин, П. Д. Баренбойм // Законодательство и экономика. – 2009. – № 4. – С. 5–8.
496. Мозолин В. П. О концепции интеллектуальных прав / В. П. Мозолин // Журнал российского права. – 2007. – № 12. – С. 100–109.
497. Мозолин В. Право использования РИД в составе единой технологии / В. П. Мозолин, Д. Белова // Право и экономика. – 2008. – № 9. – С. 4–12.
498. Моисеев М. В. На повестке дня – учет нематериальных активов по новому / М. В. Моисеев // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2008. – № 3. – С. 1–17.
499. Моисеев М. В. Товарный знак: Бухгалтерский учет и налогообложение / М. В. Моисеев // Актуальные вопросы бухучета и налогообложения. – 2006. – № 14. – С. 38–45.
500. Мокрышев В. Суть нематериальных активов / В. Мокрышев // Интеллектуальная собственность. – 1999. – № 3. – С. 7–16.
501. Морукова Е. Некоторые аспекты совместного обладания исключительным правом / Е. Морукова // Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права. – 2011. – № 9. – С. 18–27.
502. Мошкович М. Налоги за бумаги / М. Мошкович // ЭЖ-Юрист. – 2007. – № 42.
503. Муравьев В. В. Налоговое право : курс лекций / В. В. Муравьев. – Н. Новгород : Нижегород. правовая акад., 2010. – 110 с.
504. Мурадов Д. А. Финансовые инструменты создания высокотехнологичными предприятиями интеллектуальных активов / Д. А. Мурадов, В. В. Баранов // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2011. – № 11. – С. 16–20.

505. Мухамедшин И. С. Правовое регулирование ноу-хау, как закрытой информации / И. С. Мухамедшин // Патенты и лицензии. – 2012. – № 3. – С. 2–11.
506. Мухопад В. И. Определение стоимости лицензионных соглашений и участие государства в регулировании лицензионного обмена / В. И. Мухопад // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2011. – № 12. – С. 32–42.
507. Мясников О. А. Комментарий к ГК РФ, часть 4-я (Федеральный закон от 18.12.2006 г. № 231-ФЗ) / О. А. Мясников // Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров. – 2007. – № 4.
508. Налоги и налоговое право : учеб. пособие / под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с.
509. Налоги и налогообложение / под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – СПб. : Питер, 2003. – 576 с.
510. Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Норма, 2004. – 592 с.
511. Налоговую базу ждет сокращение // Коммерсант-Деньги. – 2006. – № 24.
512. Налоговый кодекс – на капремонт // ЭЖ-Юрист. – 2008. – № 45.
513. Насонова Е. Н. Информация как объект гражданского права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е. Н. Насонова. – М., 2002. – 23 с.
514. Наумов А. Охрана исключительных прав на секрет производства (ноу-хау): рекомендации малому бизнесу / А. Наумов, Ю. Фомичев // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2010. – № 12. – С. 4–15.
515. Негуляев Г. Нанотехнологии: некоторые проблемы охраны, экспертизы и коммерциализации / Г. Негуляев, Г. Ненахов // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2008. – № 12. – С. 7–11.
516. Непесов К. А. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в российском и зарубежном праве : дис. ... канд. юрид. наук / К. А. Непесов. – М., 2005. – 24 с.
517. Нестеров А. В. О теории услуг / А. В. Нестеров // Современное право. – 2006. – № 2. – С. 59–61.
518. Нетбай Е. М. Договор об отчуждении исключительного права по законодательству Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е. М. Нетбай. – М., 2010. – 34 с.
519. Нефтяники добыли новые льготы // Коммерсант-Деньги. – 2008. – № 36.
520. Нечитайло И. Имущественные права как объекты обложения НДС / И. Нечитайло // Финансовая газета. Регион. вып. – 2009. – № 3.
521. Никольский С. В. Гражданско-правовая защита имущественных прав : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / С. В. Никольский. – Саратов, 2003, – 25 с.
522. Новая экономическая энциклопедия / под ред. Е. Е. Румянцевой. – М. : Инфра-М, 2005. – 896 с.

523. Новоселова Л. А. Комментарий к обзору практики рассмотрения споров, связанных с уступкой права требования / Л. А. Новоселова // Вестник ВАС РФ. – 2008. – № 1. – С. 4–37.

524. Нырова Н. Монополия на объекты интеллектуальных прав и «виртуальная экономика» / Н. Нырова // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2008. – № 6. – С. 5–15.

525. Оганесян Т. Собака пока на сене / Т. Оганесян, Д. Медовников // Эксперт. – 2011. – № 8.

526. Огнев В. Н. Понятие, сущность и виды субдоговоров в сфере оборота исключительных прав / В. Н. Огнев // Цивилист. – 2012. – № 3. – С. 56–66.

527. Ожегов С. И. Словарь русского языка / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – Изд. 22-е. – М.: Азъ, 1996. – 446 с.

528. Оноприенко О. Ф. Исключительные права в регистрационных системах части 4-й Гражданского кодекса РФ: проблемы сущности и объема / О. Ф. Оноприенко // Патенты и лицензии. – 2014. – № 3. – С. 2–10.

529. Орлова Е. Д. Понятие и осуществление распоряжения исключительными правами на средства индивидуализации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е. Д. Орлова. – М., 2010. – 30 с.

530. Орлюк Е. П. Интеллектуальная собственность в Украине: законодательство, проблемы и перспективы / Е. П. Орлюк // Право интеллектуальной собственности. – 2012. – № 5. – С. 6–16.

531. Осипова И. В. Проблемы и пути повышения восприимчивости к инновациям в России / И. В. Осипова // Биржа интеллектуальной собственности. – 2012. – № 8. – С. 31–34.

532. Отрицательный структурный сдвиг // Эксперт. – 2010. – № 41.

533. Отчитывается Московский ВОИР // Патенты и лицензии. – 2012. – № 7. – С. 61–62.

534. Павленко Ю. Наука и научный потенциал как источник знаний / Ю. Павленко // Проблемы теории и практики управления. – 2008. – № 11. – С. 107–120.

535. Павлюкова Е. Какое оно, налоговое счастье? / Е. Павлюкова // Экономика и жизнь. – 2005. – № 45.

536. Панин Д. Налогообложение производства / Д. Панин // Эксперт. – 2008. – № 29. – С. 34–36.

537. Панова Е. Н. Объекты интеллектуальной собственности: основные понятия, классификация, роль таможенных органов в обороте через таможенную границу РФ товаров, содержащих объекты интеллектуальной собственности / Е. Н. Панова // Право и экономика. – 2009. – № 12. – С. 39–46.

538. Пансков В. Г. Налоговые льготы: целесообразность и эффективность / В. Г. Пансков // Финансы. – № 10. – С. 34–36.

539. Пансков В. Г. О возможных направлениях налоговой политики / В. Г. Пансков // Финансы. – 2012. – № 5. – С. 34–36.

540. Пансков В. Г. Проблемы налогов и налогообложения на современном этапе / В. Г. Пансков // Финансы. – 2014. – № 7. – С. 20–22.

541. Пантелеев М. В. Размышляя о техническом характере изобретения / М. В. Пантелеев // Патенты и лицензии. – 2000. – № 3. – С. 5–8.
542. Панченко Т. М. Передача и поступление неисключительных прав на нематериальные активы / Т. М. Панченко // Аудиторские ведомости. – 2001. – № 10. – С. 25–28.
543. Панченко Т. Передача в уставной (складочный) капитал права на использование товарного знака / Т. Панченко // Финансовая газета. – 2007. – № 12.
544. Парасоцкая Н. Н. Учет нематериальных активов: Российская система бухучета и МСФО, в чем различие? / Н. Н. Парасоцкая, А. Г. Матронова // Биржа интеллектуальной собственности. – 2011. – № 4. – С. 15–22.
545. Парасоцкая Н. Н. Финансовый учет деловой репутации / Н. Н. Парасоцкая, Е. Н. Николаева // Биржа интеллектуальной собственности. – 2013. – № 5. – С. 13–18.
546. Парушина Н. В. Аудит внеоборотных активов / Н. В. Парушина // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 9. – С. 37–51.
547. Парыгина В. А. Налоговое право : учебник / В. А. Парыгина, А. А. Тедеев. –
548. Патентная экспертиза за рубежом / И. В. Полонская, М. А. Серова, В. Н. Фетина, Б. М. Кабалкина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНИЦ «Патент», 2012. – 310 с.
549. Пахоменко О. В. Математические модели оценки ОИС в информационной системе (ИСО ОИС) / О. В. Пахоменко // Вопросы оценки. – 2001. – № 2. – С. 8–15.
550. Пашков К. Ю. Реализация товаров, работ и услуг / К. Ю. Пашков // Все о налогах. – 2005. – № 6. – С. 45–49.
551. Першин А. НДС при выходе из ООО / А. Першин // Экономика и жизнь. – 2004. – № 36. – (Бухгалтерское приложение).
552. Пестунов М. А. Воспроизводство нематериальных активов как инструмент управления формированием интеллектуального капитала / М. А. Пестунов // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 6. – С. 51–55.
553. Пестунов М. А. Управление конкурентоспособностью на основе разработки моделей амортизационного финансирования НМА / М. А. Пестунов // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 7. – С. 50–54.
554. Петров Е. Н. Правовые особенности защиты интеллектуальной собственности на единой таможенной территории применительно к нормам международного права / Е. Н. Петров // Таможенное дело. – 2009. – № 4. – С. 18–27.
555. Петрова Г. В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования : дис. ... д-ра юрид. наук / Г. В. Петрова. – М., 2003. – 57 с.
556. Петрова Н. Наука отставать / Н. Петрова // Коммерсант-Деньги. – 2013. – № 18.
557. Петровичев Ю. В. Научно-практический комментарий к Гражданскому Кодексу РФ, часть 1-я [Электронный ресурс] / Ю. В. Петровичев ; под ред. В. П. Мозолина, М. Н. Малеиной // СПС «КонсультантПлюс».

558. Пиляева В. В. Гражданское право вопросах и ответах : учеб. Пособие / В. В. Пиляева. – М. : КноРус, 2004. – 304 с.
559. Плотникова А. В. Комментарий к Письму Минфина РФ от 21.02.2007 г. № 03-03-06/4/17 [Электронный ресурс] / А. В. Плотникова // СПС «КонсультантПлюс».
560. Погуляев В. В. Базы данных и их правовая защита / В. В. Погуляев // Регламентация банковских операций. Документы и комментарии. – 2007. – № 3.
561. Погуляев В. В. Часть четвертая Гражданского Кодекса РФ – пробелы и новеллы / В. В. Погуляев // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2007. – № 9. – С. 30–33.
562. Полежарова Л. В. Изменение механизма налогообложения прибыли в свете поставленных задач инновационного развития экономики / Л. В. Полежарова // Финансы. – 2011. – № 2. – С. 36–39.
563. Полиева О. Договор уступки прав требования / О. Полиева // Финансовая газета. – 2005. – № 35.
564. Полонский Д. Цифры / Д. Полонский // Коммерсант-Деньги. – 2010. – № 34.
565. Полтерович В. М. Стратегия модернизации, институты и коалиции / В. Полтерович // Вопросы экономики. – 2008. – № 4. – С. 4–24.
566. Полтерович В. Принципы формирования национальной инновационной системы / В. Полтерович // Проблемы теории и практики управления. – 2008. – № 11. – С. 8–19.
567. Полуяхтов И. А. Гражданский оборот имущественных прав / И. А. Полуяхтов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Екатеринбург, 2003. – 21 с.
568. Поляков Д. А. Правовое регулирование договоров на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Д. А. Поляков. – М., 2004. – 26 с.
569. Пониматкин Я. В. Учет и налогообложение цессии / Я. В. Пониматкин // Налоговый вестник. – 2002. – № 8. – С. 189–195.
570. Пономарев М. Формирование концепции открытых инноваций / М. Пономарев // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2013. – № 1. – С. 55–61.
571. Попандопуло В. Ф. Коммерческое (предпринимательское) право : учебник / В. Ф. Попандопуло. – М. : Юристъ, 2005. – 668 с.
572. Порошков В. Специфика имущественных прав / В. Порошков // Российская юстиция. – 2000. – № 5. – С. 15–16.
573. Посашков П. А. Безвозмездное пользование теперь облагается налогом на прибыль / П. А. Посашков // Главбух. – 2006. – № 5. – С. 37–41.
574. Постатейный комментарий к главам 6, 7, 8 Гражданского Кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] / под ред. П. В. Крашененникова. – М., 2008 // СПС «КонсультантПлюс».

575. Постатейный комментарий к главе 21 Налогового кодекса Российской Федерации. Налог на добавленную стоимость [Электронный ресурс] / под ред. А. Н. Борисова // СПС «КонсультантПлюс».

576. Постатейный комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации, части четвертой / под ред. П. В. Крашенинникова. – М. : Статут, 2011. – 926 с.

577. Право собственности: актуальные проблемы / отв. ред. В. Н. Литовкин, Е. А. Суханов, В. В. Чубаров. – М. : Статут. – 731 с.

578. Пресняков М. В. Комментарий Федерального закона «О коммерческой тайне» [Электронный ресурс] / М. В. Пресняков, С. Е., Чаннов // СПС «КонсультантПлюс».

579. Преснякова Е. В. Веб-сайт как средство продаж / Е. В. Преснякова // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2006. – № 9.

580. Преснякова Е. В. Коммерческое обозначение / Е. В. Преснякова // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2008. – № 4.

581. Примаков Е. М. Интеллектуальная собственность в экономике предприятия / Е. М. Примаков // Патенты и лицензии. – 2002. – № 11. – С. 76–77.

582. Примаков Е. Россия на распутье / Е. Примаков // Аргументы недели. – 2011. – 11 февр.

583. Примаков Е. Стимул к переменам / Е. Примаков // Российская газета. – 2010. – 8 апр.

584. Пронин К. В. Защита коммерческой тайны [Электронный ресурс] / К. В. Пронин // СПС «КонсультантПлюс».

585. Птичкин С. Интеллектуальная собственность: проблемы, суждения, предложения / С. Птичкин, Е. Климович, В. Тищенко // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2001. – № 8. – С. 5–13.

586. Пузанова Е. П. Международная экономика и международные экономические отношения / Е. П. Пузанова. – Ростов н/Д. : Феникс, 2004. – 448 с.

587. Пузыня Н. Ю. Оценка интеллектуальной собственности и нематериальных активов / Н. Ю. Пузыня. – СПб. : Питер, 2004. – 352 с.

588. Пыльнев Ю. А. Лицензионно-договорные отношения при передаче патентных прав / Ю. А. Пыльнев, И. В. Павлюченко // Патенты и лицензии. – 2007. – № 11. – С. 28–33.

589. Рабинович А. Статья 149 Налогового Кодекса РФ – льготы или нет? / А. Рабинович // Хозяйство и право. – 2014. – № 5. – С. 93–101.

590. Разумовская Е. А. Изменения в налогообложении прибыли в 2006 году / Е. А. Разумовская // Налоговые споры: теория и практика. – 2006. – № 4. – С. 40–43.

591. Рак В. В. Понятие информации в гражданском праве: теоретический аспект / В. В. Рак // Гражданское право. – 2005. – № 3. – С. 62–68.

592. Рекомендации парламентских слушаний «Проблемы становления национальной инновационной системы: нормативно-правовые аспекты» // Биржа интеллектуальной собственности. – 2009. – № 9. – С. 14–24.

593. Ржаницина В. С. Об учете расходов на создание веб-сайта (Комментарий к Письму Минфина РФ от 12.03.2006 г. № 03-03-04/2/54 ) / В. С. Ржаницина // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2006. – № 5.

594. Ржаницина В. С. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»: от проекта до принятия / В. С. Ржаницина // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2008. – № 3. – С. 15–22.

595. Рожкова М. А. Новеллы Гражданского Кодекса РФ: расширен ли круг объектов гражданских прав? / М. А. Рожкова // Хозяйство и право. – 2014. – № 3. – С. 3–12.

596. Рожкова М. А. Оборотоспособность объектов гражданских прав / М. А. Рожкова // Закон. – 2009. – № 3. – С. 212–218.

597. Романова М. В. Налог на прибыль по ценным бумагам / М. В. Романова // Учет. Налоги. Право. – 2005. – № 42.

598. Российский инновационный сектор – подведение итогов 2008 года // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2009. – № 1. – С. 86–87.

599. Россол С. Секрет производства и коммерческая тайна / С. Россол // Корпоративный юрист. – 2007. – № 12. – С. 12–14.

600. Рубанов В. Политика технологической модернизации России / В. Рубанов // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2005. – № 8. – С. 2– 11.

601. Рузакова О. А. Правовой режим и особенности передачи ноу-хау / О. А. Рузакова // Интеллектуальная собственность. – 2002. – № 5. – С. 26–34.

602. Рузакова О. А. Развитие законодательства РФ о залоге исключительных прав / О. А. Рузакова, А. И. Пирогова // Патенты и лицензии. – 2014. – № 4. – С. 4–16.

603. Рузакова О. Юридическая природа прав на результаты интеллектуальной деятельности с учетом нового законодательства / О. Рузакова // Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права. – 2007. – № 12. – С. 8–22.

604. Рыбаков В. В. Обязательственное имущественное право как объект гражданского оборота / В. В. Рыбаков // Гражданское право. – 2008. – № 2. – С. 40–43.

605. Рябов В. В. Возможные налоговые решения в поддержку государственной инновационной политики / В. В. Рябов // Финансы. – 2011. – № 10. – С. 77–78.

606. Савина О. Н. Барьеры в нормативном правовом обеспечении механизма предоставления и применения налоговых льгот в России / О. Н. Савина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 19. – С. 44–60.

607. Сальникова Ю. Н. О правовом режиме прибыли коммерческих организаций / Ю. Н. Сальникова // Предпринимательское право. – 2009. – № 1. – С. 22–26.

608. Самаруха В. И. Совершенствование налоговой политики в Монголии / В. И. Самаруха, Д. Бондбаатар // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2013. – № 4. – С. 23–27.
609. Санникова Л. В. Услуги в гражданском праве России [Электронный ресурс] / Л. В. Санникова // СПС «КонсультантПлюс».
610. Северин В. А. Проблемы конфиденциальности при передаче информации и оказании услуг / В. А. Северин // Законодательство. – 2007. – № 4. – С. 46–55.
611. Семенов А. В. Исчерпание великой мистификации 21 века / А. В. Семенов // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2011. – № 12. – С. 21–55.
612. Семериков В. Кто ответит за единую технологию? / В. Семериков, Н. Семериков // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2011. – № 7. – С. 16–25.
613. Семилетов С. И. Информация как особый нематериальный объект права / С. И. Семилетов // Государство и право. – 2000. – № 5. – С. 67–74.
614. Сенников Н. Л. Проблемы правового регулирования отношений в сфере промышленной собственности : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Н. Л. Сенников. – М., 2008. – 57 с.
615. Сергеев А. П. Право интеллектуальной собственности в РФ : учебник / А. П. Сергеев. – М. : Проспект, 2001. – 752 с.
616. Сергеев А. П. Правовая охрана товарных знаков / А. П. Сергеев // Корпоративный юрист. – 2007. – № 2. – С. 21.
617. Сергеева С. Уступка права требования / С. Сергеева // Финансовая газета. Регион. вып. – 2005. – № 28.
618. Серебровский В. И. Вопросы советского авторского права / В. И. Серебровский. – М., 1956. – 328 с.
619. Симонов Б. Ориентируясь на новые знания и технологии / Б. Симонов // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2007. – № 1. – С. 6–12.
620. Симонов Б. Основные задачи Роспатента в условиях вступления в силу части 4-й Гражданского Кодекса РФ / Б. Симонов // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2008. – № 11. – С. 45–48.
621. Симонов Б. П. О состоянии правовой защиты интеллектуальной собственности в России / Б. П. Симонов // Право интеллектуальной собственности. – 2009. – № 2. – С. 12–16.
622. Симонов Б. П. Что мешает развитию инновационного бизнеса в Москве / Б. П. Симонов // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2005. – № 8. – С. 88.
623. Сироткина А. А. Договор оказания медицинских услуг: особенности правового регулирования / А. А. Сироткина. – М. : Статут, 2004. – 174 с.
624. Ситникова И. Выставочный приоритет изобретений / И. Ситникова, М. Романова // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2012. – № 11. – С. 36–41.

625. Скворцов А. А. Договоры о передаче прав на результаты интеллектуальной деятельности : дис. ... канд. юрид. наук / А. А. Скворцов. – М, 2008. – 25 с.
626. Скловский К. И. Механизм перехода права и последствия цессии / К. И. Скловский // Хозяйство и право. – 2002. – № 2. – С. 60–67.
627. Скоблякова М. Интеллектуальная рента: методология расчета / М. Скоблякова, Л. Титов // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2010. – № 4. – С. 11–17.
628. Скрыпникова Ю. А. Нематериальные активы / Ю. А. Скрыпникова // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2005. – № 4.
629. Смирнов В. В. Проблемы оценки и учета нематериальных активов / В. В. Смирнов, К. М. Трофимова // Биржа интеллектуальной собственности. – 2011. – № 1. – С. 19–26.
630. Смирнов В. В. Управление инновационными изменениями в экономике / / В. В. Смирнов // Биржа интеллектуальной собственности. – 2012. – № 5. – С. 17–30.
631. Смирнов В. И. Инновационная экономика и часть 4-я ГК РФ / В. И. Смирнов // Патенты и лицензии. – 2008. – № 2. – С. 2–8.
632. Смирнов В. И. Кому должны принадлежать права на научно-техническую продукцию / В. И. Смирнов // Интеллектуальная собственность. – 1999. – № 3. – С. 51–56.
633. Смирнов В. И. Поможет ли контроль Роспатента переходу на инновационную экономику? / В. И. Смирнов // Патенты и лицензии. – 2009. – № 1. – С. 34–41.
634. Смирнов В. И. Что требует Гражданский Кодекс РФ от исполнителя НИОКР? / В. И. Смирнов // Патенты и лицензии. – 1999. – № 10. – С. 23–26.
635. Смирнов В. Какую выгоду имеют разработчики от создаваемой ими интеллектуальной собственности? / В. Смирнов // Интеллектуальная собственность. – 2001. – № 5. – С. 41–49.
636. Смирнов В. Ноу-хау или коммерческая тайна как фантом российской цивилистики / В. Смирнов // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2005. – № 6. – С. 2–10.
637. Смирнов В. Пойдет ли Россия по инновационному пути развития экономики? / В. Смирнов, С. Смирнов // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2004. – № 8. – С. 2–10.
638. Смирнов Ю. Инновационное развитие России: настоящее и будущее / Ю. Смирнов // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2011. – № 3. – С. 4–13.
639. Смирнов Ю. Россия: изобретательская и инновационная активность на фоне мировой статистики / Ю. Смирнов // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2010. – № 4. – С. 25–29.
640. Смирнова Е. Е. Особенности исчисления НДС по гражданско-правовым договорам / Е. Е. Смирнов // Налоговый вестник. – 2005. – № 9. – С. 34.

641. Снегирев А. Г. Приобретаем право на использование программ для ЭВМ / А. Г. Снегирев // Автономные организации: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2008. – № 9.

642. Соколов Д. Пример выуживаем из океана / Д. Соколов // Изобретатель и рационализатор. – 2012. – № 1.

643. Соколов С. А. Из чего складывается стоимость лицензии? / С. А. Соколов // Патенты и лицензии. – 2008. – № 1. – С. 42–48.

644. Соколов С. А. Пора вводить лицензирование торговли интеллектуальным продуктом / С. А. Соколов // Патенты и лицензии. – 2008. – № 11. – С. 46.

645. Соловьев И. Правовой режим доступа к коммерческой тайне / И. Соловьев // Налоговый вестник. – 2012. – № 4. – С. 10–16.

646. Соловьева Т. М. Каким должен быть отчет об оценке интеллектуальной собственности? / Т. М. Соловьева // Патенты и лицензии. – 2000. – № 5. – С. 30–33.

647. Спиридонов А. А. Новое в отражении нематериальных активов / А. А. Спиридонов, П. А. Спиридонов // Бухгалтерский учет в издательствах и полиграфии. – 2008. – № 1. – С. 1–18.

648. Статистика науки и инноваций: Краткий терминологический словарь / под ред. Л. М. Лохберга. – М. : ЦИСН, 1998. – 238 с.

649. Степанов Д. И. Услуга как объект гражданских прав / Д. И. Степанов. – М. : Статут, 2005. – 348 с.

650. Степанов Д. И. Услуги как объект гражданских прав / Д. И. Степанов. // Российская юстиция. – 2000. – № 2. – С. 16–18.

651. Степанова А. С. Комментарий к Письму Минфина РФ от 26.07.2007 г. № 03-07-07/25 «НДС-льготы для соисполнителей НИОКР» [Электронный ресурс] / А. С. Степанова // СПС «КонсультантПлюс».

652. Степнов О. П. Что мешает обеспечению правовой охраны и использованию результатов НИОКР? / О. П. Степнов // Патенты и лицензии. – 2012. – № 2. – С. 40–47.

653. Стогний Е. С. Патентный протекционизм, как способ защиты внутреннего рынка / Е. С. Стогний, Е. А. Зыбцев // Патенты и лицензии. Интеллектуальные права. – 2014. – № 1. – С. 49–54.

654. Структура и динамика доходов [Электронный ресурс] // Минфин Российской Федерации : офиц. сайт. – Режим доступа: <http://info.minfin.ru/fbdohod.php>.

655. Стулов С. А. Правовой режим охраны и защиты авторских прав на программное обеспечение для ЭВМ / С. А. Стулов // Информационное право. – 2010. – № 3. – С. 20–23.

656. Сулейманов Н. Т. Проблемы методологии оценки объектов интеллектуальной промышленной собственности в современных условиях / Н. Т. Сулейманов, И. Н. Ибрагимов // Вопросы оценки. – 2004. – № 3. – С. 51–58.

657. Сулейманов Н. Т. Современные затратные методы оценки ОИС / Н. Т. Сулейманов, И. Н. Ибрагимов // Вопросы оценки. – 2003. – № 2. – С. 16–27.

658. Сумин А. В. Международная торговля объектами интеллектуальной собственности : учеб. пособие / А. В. Сумин, В. Н. Харламова, А. Б. Абрамова. – М. : Проспект, 2010. – 237 с.

659. Сучкова И. Налоговый учет расходов на НИОКР / И. Сучкова // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2004. – № 1. – С. 32–34.

660. Сучкова И. Нематериальные активы в свете положений гл. 25 Налогового кодекса РФ / И. Сучкова // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2002. – № 12. – С. 10–13.

661. Тарасов Д. Недействительность сделок: правовая основа и налоговые последствия / Д. Тарасов // Финансовая газета. – 2005. – № 5.

662. Тарасова В. Ф. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / В. Ф. Тарасова, Т. В. Савченко, Л. Н. Семькина. – М. : Кнорус. – 2005. – 288 с.

663. Тарибо Е. В. Судебно-конституционная доктрина «факультативности налоговых льгот»: пределы применения / Е. В. Тарибо // Журнал конституционного правосудия. – 2013. – № 2. – С. 10–17.

664. Тедеев А. А. Налоговое право : учебник / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. – М. : ЭКСМО, 2004. – 864 с.

665. Терещенко А. М. Налоговые последствия передачи в уставной капитал права на использование товарного знака / А. М. Терещенко, А. М. Ролетр // Налоговый вестник. – 2006. – № 7. – С. 156–158.

666. Терещенко Л. К. Информация в обществе: правовой аспект / Л. К. Терещенко // Журнал российского права. – 1998. – № 5. – С. 128–132.

667. Терещенко Л. К. Правовой режим информации : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Л. К. Терещенко. – М., 2011. – 54 с.

668. Тимофеева А. В качестве вклада – право / А. Тимофеева // Финансовая газета. Регион. вып. – 2006. – № 31.

669. Титов А. А. Проблемы определения объекта налогообложения при исчислении налога на прибыль организаций / А. А. Титов // Налоги. – 2006. – № 25. – С. 22–25.

670. Титова И. М. Интеллектуальная собственность: право, учет, налогообложение / И. М. Титова // Налоговый учет для бухгалтера. – 2006. – № 10.

671. Титова М. В. Налоговые льготы : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / И. М. Титова. – СПб., 2004. – 33 с.

672. Тихомиров М. Ю. Юридическая энциклопедия / М. Ю. Тихомиров, Л. В. Тихомирова ; под ред. М. Ю. Тихомирова. – 5-е изд., доп. и переработ. – М. : Юринформцентр, 2001. – 927 с.

673. Тихонов И. А. Осуществление Российской Федерацией прав на результаты интеллектуальной деятельности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / И. А. Тихонов. – М., 2008. – 24 с.

674. Ткаченко Р. В. Налоги как источник доходов бюджетной системы РФ: на примере налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Р. В. Ткаченко. – М., 2004. – 24 с.

675. Тодосийчук А. В. Организационно-правовое обеспечение инновационного развития экономики России / А. В. Тодосийчук // Биржа интеллектуальной собственности. – 2009. – № 10. – С. 11–24.
676. Толстой Ю. К. О части четвертой Гражданского кодекса РФ / Ю. К. Толстой // Вестник Высшего Арбитражного суда РФ. – 2009. – № 3. – С. 6–17.
677. Тордия И. В. Уступка права требования в гражданском праве / И. В. Тордия // Налоги. – 2006. – № 17. – С. 11–12.
678. Тосунян Г. А. Банковское право Российской Федерации. Общая часть : учебник / Г. А. Тосунян, А. Ю. Вакулин, А. М. Экмалян ; под общ. ред. Б. Н. Топорнина. – М. : Юрист, 1999. – 448 с.
679. Трохова М. В. Семинар по IT-технологиям в Санкт-Петербурге / М. В. Трохова // Патенты и лицензии. Интеллектуальные права. – 2011. – № 1. – С. 41–44.
680. Трошин Е. В. Автоматизация патентной экспертизы: реальность и перспективы / Е. В. Трошин // Патенты и лицензии. – 2002. – № 8. – С. 45–48.
681. Труженникова Н. А. Кому принадлежат нематериальные активы? / Н. А. Труженникова // Патенты и лицензии. – 1999. – № 10. – С. 4–8.
682. Тулубьева И. Россию ждет новая беда – извлекаторы... / И. Тулубьева // Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права. – 2008. – № 2. – С. 24–28.
683. Тумасова В. Н. Судебная практика по применению ст. 262 НК РФ / В. Н. Тумасова // СПС «Гарант».
684. Туренко В. В. За законодателем последнее слово / В. В. Туренко // Патентный поверенный. – 2008. – № 6. – С. 2–6.
685. Тускаев Г. Г. Правовые аспекты стимулирования инновационной деятельности в России / Г. Г. Тускаев // Черные дыры в российском законодательстве. – 2010. – № 3. – С. 64–66.
686. Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций [Электронный ресурс] / Д. В. Тютин // СПС «КонсультантПлюс».
687. Угрозы, которые мы ожидаем / С. Алабян, Л. Краснов, В. Рогов, В. Шуйский // Экономика и жизнь. – 2006. – № 21. – С. 4.
688. Ускова О. Инновации: засыпая на ходу / О. Ускова // Ведомости. – 2008. – 22 мая.
689. Ускова О. Утечка мозгов: брейк-хантеры / О. Ускова // Ведомости. – 2010. – 15 дек.
690. Усольцева С. В. Результаты интеллектуальной деятельности как правовая категория : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / С. В. Усольцева. – Томск, 1997. – 21 с.
691. Ухина Т. М. «Простые» вопросы / Т. М. Ухина // Московский бухгалтер. – 2005. – № 4.
692. Фадеева А. А. Подходы к оценке нематериальных активов в бухгалтерском учете / А. А. Фадеева // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2009. – № 3. – С. 26–29.

693. Фадеева Н. Н. Налоговая консультация / А. А. Фадеева // *Налоги*. – 2006. – № 27.
694. Фалалеев А. Исключительное право в проекте концепции совершенствования гражданского законодательства / А. Фалалеев // *Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права*. – 2009. – № 9. – С. 13–18.
695. Федоренко Н. Особенности оборота имущественных прав / Н. Федоренко, Л. Лапач // *Хозяйство и право*. – 2001. – № 11. – С. 12–17.
696. Федоренко Н. Особенности правового режима нематериальных активов / Н. Федоренко, Л. Лапач // *Хозяйство и право*. – 2002. – № 4. – С. 100–110.
697. Федоров А. Имущественные и неимущественные права / Е. Федоров // *Финансовая газета*. – 2005. – №№ 38–39.
698. Федоров В.Е. Американский опыт налогового стимулирования операций инновационной экономики / В. Е. Федоров // *Финансы*. – 2007. – № 4.
699. Федоров Е. Депутаты Госдумы о приоритетных направлениях социально-экономического развития / Е. Федоров // *Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность*. – 2008. – № 8.
700. Федоров Е. Интеллектуальная собственность – XXI век / Е. Федоров // *Имущественные отношения в Российской Федерации*. – 2009. – № 5. – С. 7–14.
701. Федотова М. А. Проблемы профессиональной оценки интеллектуальных прав в условиях перехода к инновационной экономике / М. А. Федотова // *Право интеллектуальной собственности*. – 2008. – № 1. – С. 6–8.
702. Филин М. В. Правовое регулирование налоговых льгот и меры государства по борьбе с уклонениями от уплаты налога / М. В. Филин, М. А. Цешковский // *Налоги (журнал)*. – 2009. – № 6. – С. 68–77.
703. Филина Ф. Н. Исследуем рынок – экономим на налогах / Ф. Н. Филина // *Налоговый учет для бухгалтера*. – 2007. – № 10.
704. Фиш Н. А. Иностраный товарный знак / Н. А. Фиш // *Ваш налоговый адвокат*. – 2008. – № 3. – С. 29–37.
705. Фиш Н. А. НДС при передаче прав на использование программных продуктов / Н. А. Фиш // *Новое в бухгалтерском учете и отчетности*. – 2008. – № 5.
706. Фойгельсон В. М. Интеллектуальная собственность и внешнеэкономическая деятельность / В. М. Фойгельсон. – М. : ВНИИПЭ, 1997. – 115 с.
707. Фомичев Ю. Вовлечение в хозяйственный оборот ОИС: проблемы и пути их решения / Ю. Фомичев, А. Наумов // *Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность*. – 2004. – № 3. – С. 2–10.
708. Хазбиев А. Китай замахнулся на святое / А. Хазбиев // *Эксперт*. – 2004. – № 19.
709. Хазбиев А. Сначала надо защитить страну / А. Хазбиев // *Эксперт*. – 2001. – № 45.
710. Ханферен В. Уцененный навар / В. Ханферен // *Эксперт*. – 2014. – № 28. –
711. Химичева Н. И. Налоговое право : учебник / Н. И. Химичева. – М. : БЕК, 1997. – 336 с.

712. Химичук Е. В. Понятие договора о передаче ноу-хау / Е. В. Химичук // Право и экономика. – 2006. – № 3. – С. 23–28.
713. Хохлов Е. Комментарий к закону об информации / Е. Хохлов // Корпоративный юрист. – 2007. – № 1. – С. 3–6.
714. Хохлов О. Инженер на кремлевском пайке / О. Хохлов // Коммерсант-Деньги. – 2011. – № 47.
715. Худокормова О. И. Правовое регулирование инновационной деятельности в РФ : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / О. И. Худокормова. – М., 2010. – 33 с.
716. Царгуш Р. В. Налог на прибыль в РФ: финансово-правовые аспекты : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Р. В. Царгуш. – М., 2005. – 21 с.
717. Цзинь Шу Правовое регулирование передачи технологий в отношениях между российскими и китайскими организациями : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Цзинь Шу. – М., 2014. – 29 с.
718. Цинделиани И. А. Система налогового права / И. А. Цинделиани // Государство и право. – 2013. – № 1. – С. 48–56.
719. Цыб А. В. Неисключительные права на объекты интеллектуальной собственности: налогообложение лицензионных платежей / А. В. Цыб // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2008. – № 1.
720. Цыганков С. О принципах определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения / С. Цыганков // Хозяйство и право. – 2001. – № 8. – С. 48–54.
721. Цыганков Э. М. Проблемы применения и системного развития налогового законодательства в аспекте соотношения публичного и частного права / Э. М. Цыганков. – М. : ИД «Экономическая газета», 2005. – 159 с.
722. Чая В. Т. Сравнительная оценка нематериальных активов в соответствии с основными положениями нового ПБУ-14/2007 / В.Т. Чая, Н. Г. Архипова // Все для бухгалтера. – 2008. – № 5.
723. Чеботарева Е. Правовые особенности аудита нематериальных активов / Е. Чеботарева // Хозяйство и право. – 2008. – № 4. – С. 28–33.
724. Чеговадзе Л. Основания и способы приобретения гражданских прав / Л. Чеговадзе // Хозяйство и право. – 2006. – № 7. – С. 59–64.
725. Чельшев М. Ю. Взаимодействие гражданского и налогового права в регулировании отношений с участием предпринимателей : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М. Ю. Чельшев. – Саратов, 1998. – 22 с.
726. Чельшев М. Ю. Система межотраслевых связей гражданского права: цивилистическое исследование : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / М. Ю. Чельшев. – Казань, 2009. – 40 с.
727. Червова Л. В. Изобретение и его объект / Л. В. Червова // Вопросы изобретательства. – 1987. – № 3. – С. 22–25.
728. Черкашина О. А. Налоговые льготы как правовой институт : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / О. А. Черкашина. – М., 2007. – 18 с.
729. Черник Д. Г. Применение налоговых льгот по НДС / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев // Финансы. – 2007. – № 1. – С. 33–37.

730. Чеховская С. А. Правовые проблемы применения информационных технологий в предпринимательской деятельности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / С. А. Чеховская. – М., 2000. – 23 с.

731. Чупров С. В. Финансовый хаос, самоорганизация и режимы обострения производственной системы / С. В. Чупров // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2014. – № 6. – С. 72–78.

732. Чуркин А. В. Понятие объект налогообложения и проблемы его определения в законодательстве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. В. Чуркин. – М., 2008. – 26 с.

733. Чуркин А. В. Юридическая квалификация понятия «реализация товара (работы, услуги)» как объект налогообложения и его применение на практике / А. В. Чуркин // Современное право. – 2002. – № 4. – С. 10–15.

734. Шаблова Е. Г. Перспективы развития правового института возмездного оказания услуг / Е. Г. Шаблова // Журнал российского права. – 2002. – № 1. – С. 60–65.

735. Шамрай Ю. Инновации и повышение конкурентоспособности национальной экономики: современный подход / Ю. Шамрай // Проблемы теории и практики управления. – 2009. – № 2. – С. 67–74.

736. Шаповалова Е. В. Гражданско-правовые формы оборота информации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е. В. Шаповалова. – М., 2008. – 26 с.

737. Шаталов С. Д. Развитие российской налоговой системы / С. Д. Шаталов // Финансы. – 2011. – № 2. – С. 3–8.

738. Шахназаров Б. А. Правовое регулирование отношений по трансграничной передаче прав на объекты промышленной собственности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Б. А. Шахназаров. – М., 2010. – 21 с.

739. Шишкин Р. Н. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Р. Н. Шишкин. – М., 2012. – 25 с.

740. Шкроб Ю. Какой кризис страшнее? / Ю. Шкроб // Изобретатель и рационализатор. – 2009. – № 7. – С. 28–29.

741. Шлойдо Г. Формирование корпуса патентных работников – насущная задача инновационной экономики / Г. Шлойдо // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2012. – № 11. – С. 14–23.

742. Шпак Е. Передача исключительного права на товарный знак / Е. Шпак // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2005. – № 3. – С. 38–57.

743. Штенников В. Н. О терминологии части 4-й Гражданского Кодекса РФ / В. Н. Штенников // Биржа интеллектуальной собственности. – 2009. – № 9. – С. 9–11.

744. Штумпф Г. Договор о передаче ноу-хау / Г. Штумпф. – М. : Наука, 1976. – 375 с.

745. Шулус А. Интенсификация формирования и развитие на инновационной основе научно-технического, технологического и интеллектуального потенциалов России / А. Шулус // Инвестиции в России. – 2012. – № 5. – С. 3–12.

746. Шундиков К. В. Правовые механизмы: основы теории / К. В. Шундиков // Государство и право. – 2006. – № 12. – С. 12–21.
747. Щенникова Л. В. Значение категории «объект гражданских прав» для практического гражданского законодательства / Л. В. Щенникова // Законодательство. – 2004. – № 11. – С. 9–13.
748. Щербинина В. А. Изобретение и технология / В. А. Щербинина // Патенты и лицензии. – 2008. – № 9. – С. 15–21.
749. Эрделевский А. М. О продаже имущественных прав / А. М. Эрделевский // Закон. – 2004. – № 11. – С. 87–92.
750. Эриашвили Н. Д. Финансовое право / Н. Д. Эриашвили. – М. : МГУ, 2008. – 431 с.
751. Югай О. Д. Некоторые проблемы уступки права требования (цессии): понятие уступки права требования (цессии) и проблема определения вида договора, на основании которого совершается переход права требования / О. Д. Югай // Гражданское право. – 2006. – № 1. – С. 15–20.
752. Юртаева Е. А. Закон о нормативных правовых актах и практика российского законодательства / Е. А. Юртаева // Журнал российского права. – 2006. – № 5. – С. 12–22.
753. Юсуфов А. Правовое обеспечение становления инновационной экономики и совершенствование законодательства об интеллектуальной собственности в России / А. Юсуфов // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2004. – № 4. – С. 2–16.
754. Яковлева О. А. Программы для ЭВМ: новеллы законодательства / О. А. Яковлева // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2008. – № 3. –
755. Якушев А. О. Особенности юридической техники налогового права / А. О. Якушев // Финансовое право. – 2009. – № 6. – С. 27–30.
756. Ямбаева Р. Хитросплетения изобретений / Р. Ямбаева // Коммерсант-Деньги. – 2003. – № 8. – С. 25–27.

Научное издание

Трофимов Сергей Валерьевич

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ  
ОБОРОТА ИННОВАЦИОННЫХ ПРОДУКТОВ**

Издается в авторской редакции

Технический редактор  
*А. С. Ларионова*

Дизайн обложки  
*А. А. Мартыновой*

ИД № 06318 от 26.11.01.

Подписано в печать 15.06.15. Формат 60×90 1/16. Бумага офсетная. Печать трафаретная. Усл. печ. л. 17,0. Тираж 100 экз. Заказ .

Издательство Байкальского государственного университета  
экономики и права.

664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

Отпечатано в ИПО БГУЭП.