

Мошкова Д. М.

ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СФЕРЫ ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ

Аннотация. Объект исследования представляет собой общественные отношения, складывающиеся по поводу особенностей исчисления и уплаты налогов в сфере образования и науки, применения налоговых льгот образовательными и научными учреждениями по соответствующим налогам, в частности по таким налогам, как налог на прибыль организаций и налог на добавленную стоимость. Предметом исследования являются нормы налогового законодательства, регулирующие порядок обложения налогами образовательных и научных организаций, а также устанавливающие механизм их налогового стимулирования. Целью исследования является выявление механизма налогообложения образовательной и научной сфер с учетом способов их налогового стимулирования. Достоверность и обоснованность результатов, полученных в ходе исследования, достигается за счет комплексного применения методов системно-структурного, сравнительно-правового, формально-юридического, логико-теоретического методов, а также методов анализа, объяснения, индукции, дедукции, толкования и классификации. Новизна исследования заключается в том, что в ходе анализа налогового законодательства РФ были проанализированы особенности налогообложения сферы образования и науки в результате перехода России к инновационной экономике, указан порядок исчисления и уплаты налогов образовательными и научными организациями на примере налога на прибыль организаций и НДС, рассмотрена специфика налогового стимулирования данной социальной сферы, а также выявлены пробелы в действующем налоговом законодательстве и предложены пути его совершенствования.

Ключевые слова: образовательные организации, налоговые льготы, Налоговое стимулирование, НДС, налог на прибыль, сфера образования науки, налогообложение, образовательная деятельность, инновационная деятельность, НИОКР.

Review. The object of the research is the social relations arising in the process of calculating and paying taxes in the sphere of education and science and application of tax benefits by educational or research institutions in case of certain taxes, in particular, corporate profit tax and value added tax. The subject of the research is the provisions of tax legislation regulating the procedure for imposing taxes on educational or research institutions as well as establishing the mechanism of their tax stimulation. The purpose of the research is to define the mechanism of taxation of educational and scientific spheres taking into account the means of their tax stimulation. Consistent and valid results of the study are obtained by using the combination of system-structure, comparative law, legal technical and logical theoretical methods as well as methods of analysis, explanation, induction, deduction, interpretation and classification. The novelty of the article is caused by the fact that in the course of analyzing tax legislation of the Russian Federation, Moshkova has examined peculiarities of taxation of the sphere of education and science as a result of Russia transferring to innovation-based economy, describes the procedure for calculating and paying taxes by educational or research institutions based on the example of the corporate profit tax and value added tax, views special features of tax stimulation of this social sphere and defines the gaps in the existing tax legislation as well as gives recommendations on how to improve it.

Keywords: taxation, sphere of education and science, VAT (value added tax), profit tax, tax stimulation, educational activity, tax benefits, educational institutions, innovation, scientific research.

На данный момент налоговое стимулирование становится востребованным инструментом отечественной образовательной и научной политики Российской Федерации. Налоговое стимулирование признается одним из направлений правовой модели государственной и муниципальной поддержки научной и образовательной деятельности, поскольку налоговые льготы относятся к косвенным источникам финансирования [1].

Налогово-правовая поддержка сферы образования и науки осуществляется специальными инструментами налогового стимулирования, которые, с одной стороны, направлены на поддержку субъектов, осуществляющих данные виды деятельности, а, с другой – на стимулирование спроса на результаты образовательной и научной деятельности. Традиционными инструментами налоговой поддержки признаются налоговые каникулы, образовательные налоговые кредиты, инвестиционный налоговый кредит, специальные налоговые режимы, специальные системы налогового учета, налоговые вычеты, учет расходов на НИО-КР и др.

Безусловно, некоторые из вышеперечисленных инструментов используются отечественной правовой системой, однако для их эффективного применения необходима система идентификации налогоплательщиков и осуществляемых ими расходов.

Более 90% выпадающих доходов бюджета, возникающих в результате применения налоговых льгот, составляют потери, вызванные налоговыми освобождениями, обусловленными структурой налогов и принципами налогообложения отдельных операций. Подобные «механизмы являются по своей сути не льготами, а базовыми элементами действующей налоговой системы, соответствующей принципам налогообложения аналогичных операций в налоговых системах стран ОЭСР» [2].

Соответствующие механизмы государственной поддержки резидентов предусмотрены законодательством о налогах и сборах Российской Федерации. Однако, анализ налогового законодательства научной и образовательной деятельности не определяет специальным обра-

зом понятия «научная» и «образовательная» деятельность, в связи с чем, руководствуясь положениями п. 1 ст. 11 НК РФ указанные термины могут применяться в НК РФ в том значении, в котором они используются в отраслевом законодательстве.

Представляется возможным рассмотреть особенности налогообложения системы образования и науки через призму отдельных видов налогов. В настоящее время налоговым законодательством предусмотрен общий и специальный налоговые режимы.

Применяя общую систему налогообложения, образовательные организации являются плательщиками следующих налогов:

- налога на добавленную стоимость;
- налога на прибыль организаций;
- транспортного налога;
- налога на имущество организаций;
- земельного налога.

Кроме того, образовательные организации являются плательщиками государственной пошлины.

Важно отметить, что как на федеральном, так и на региональном уровне налоговые стимулы научной и образовательной сферы могут устанавливаться в рамках стимулирования более широкой группы субъектов, например инвесторов [3].

В силу существенных отличий муниципальных образований, расположенных на территории различных субъектов РФ не представляется возможным отладить единую систему налоговых стимулирования. В этой связи необходимо проведение мониторинга и обобщения регионального и муниципального опыта поддержки образования и науки с учетом положений, предусматривающих свободное движение рабочей силы и образовательных услуг.

При этом важной чертой налогового стимулирования субъектами Российской Федерации научной и образовательной деятельности является закрепление не только налоговых стимулов, но и обязанности контроля за соблюдением лицами, применяющими налоговые преференции, условий их применения.

Рассмотрим особенности исчисления и уплаты некоторых из указанных выше налогов.

Налог на прибыль организаций

Говоря об особенностях уплаты налога на прибыль организаций, следует отметить, что в настоящее время в соответствии с п. 1.1 ст. 284 НК РФ к налоговой базе, определяемой организациями, осуществляющими образовательную и (или) медицинскую деятельность (за исключением налоговой базы, налоговые ставки по которой установлены пп.3 и 4 ст. 284 НК РФ), применяется налоговая ставка 0 процентов. На основании п. 6 ст. 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 28.12.2010 г. № 395-ФЗ [4] указанная льгота применяется с 01.01.2011 г. до 01.01.2020 г.

Налоговая ставка в 0% не применяется к налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов (п. 3 ст. 284 НК РФ) и к налоговой базе, определяемой по операциям с отдельными видами долговых обязательств (п. 4 ст. 284 НК РФ). Ставка в 0 процентов применяется налогоплательщиками – образовательными организациями в течение всего налогового периода (п. 2 ст. 284.1 НК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 284.1 НК РФ организации, осуществляющие образовательную и (или) медицинскую деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации, вправе применять налоговую ставку 0% при соблюдении условий, установленных указанной статьей.

Основным условием предоставления такой льготы является осуществление образовательной деятельности входящей в перечень видов образовательной и медицинской деятельности, осуществляемой организациями, для применения налоговой ставки 0% по налогу на прибыль организаций, утвержденный постановлением Правительства Российской Федерации от 10.11.2011 г. № 917 [5]. Так в соответствии с указанным перечнем к образовательной деятельности относятся:

- реализация основной образовательной программы дошкольного образования;
- реализация аккредитованной основной образовательной программы начального общего образования;

- реализация аккредитованной основной образовательной программы основного общего образования;
- реализация аккредитованной основной образовательной программы среднего (полного) общего образования;
- реализация аккредитованных основных образовательных программ начального профессионального образования;
- реализация аккредитованных основных образовательных программ среднего профессионального образования;
- реализация аккредитованных основных образовательных программ высшего профессионального образования (программы бакалавриата, программы подготовки специалиста, программы магистратуры);
- реализация основных образовательных программ послевузовского профессионального образования;
- реализация дополнительных образовательных программ;
- реализация программ профессиональной подготовки, осуществляемая образовательными учреждениями.

Помимо этого, организации, осуществляющие образовательную деятельность, входящую в данный перечень, должны удовлетворять следующим условиям:

- иметь соответствующую лицензию на осуществление образовательной деятельности;
- доходы данной организации от осуществления образовательной деятельности, а также от выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, учитываемые при определении налоговой базы в соответствии с настоящей главой, составляют не менее 90% ее доходов, учитываемых при определении налоговой базы в соответствии с настоящей главой, либо если организация за налоговый период не имеет доходов, учитываемых при определении налоговой базы в соответствии с настоящей главой;
- в штате организации непрерывно в течение налогового периода числятся не менее 15 работников. В письме Минфина России от 21.09.2011 г. № 03-03-06/1/580, а также письме ФНС от 12.12.2011 г. № ЕД-4-3/21021@ отме-

чается, что соблюдение условия о численности работников должно выполняться непрерывно в течение налогового периода по состоянию на любую дату. Для расчета численности следует использовать порядок расчета этого показателя для заполнения форм федерального статистического наблюдения, установленный федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по формированию официальной статистической информации.

Отдельные разъяснения содержатся в письме Министерства финансов Российской Федерации от 06.02.2012 г. № 03-03-10/9 [6] в отношении организаций, осуществляющих одновременно как образовательную, так и медицинскую деятельность. Как отмечается в данном письме, условием применения налоговой ставки 0% для организаций, осуществляющих медицинскую деятельность, является также наличие в штате данной организации медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в общей численности работников непрерывно в течение налогового периода не менее 50% (пп. 3 п. 3 ст. 284.1 НК РФ). При этом, каких-либо исключений в отношении организаций, осуществляющих одновременно как медицинскую, так и образовательную деятельность, положениями пп. 3 п. 3 ст. 284.1 НК РФ не установлено.

Исходя из этого Минфин РФ делает вывод, что если организация осуществляет и образовательную, и медицинскую деятельность, входящую в Перечень видов образовательной и медицинской деятельности, утвержденный постановлением Правительства Российской Федерации от 10.11.2011 г. № 917 [7], и при этом доходы от образовательной или медицинской деятельности по отдельности составляют менее 90% доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, условие о наличии в штате данной организации медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в общей численности работников непрерывно в течение налогового периода не менее 50%, для применения налоговой ставки 0% должно быть выполнено.

Однако, если при осуществлении организацией как образовательной, так и медицинской деятельности, доходы от образовательной дея-

тельности составляют не менее 90% ее доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, выполнение условия, установленного пп. 3 п. 3 ст. 284.1 НК РФ, по нашему мнению, не является обязательным для применения налоговой ставки 0%.

В случае несоблюдения хотя бы одного из вышеперечисленных условий в отношении образовательной организации применяется общая ставка 20%. В таком случае ставка налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с уплатой соответствующих пеней, начисляемых со дня, следующего за днем уплаты налога (авансового платежа по налогу) (п. 4 ст. 284.1 НК РФ).

Следует отметить, что по общему правилу налогоплательщики, понесшие убыток (убытки), исчисленный в соответствии с гл. 25 НК РФ, в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее) (п. 1 ст. 283 НК РФ). Данное положение, однако, не распространяется на убытки, полученные налогоплательщиком в период налогообложения его доходов по ставке 0%. Таким образом, образовательные организации, применяющие ставку 0%, не вправе переносить убыток на будущее, за исключением случаев определения налоговой базы по дивидендам и операциям с отдельными видами долговых обязательств.

Итак, исходя из анализа отечественной налоговой системы, можно прийти к выводу о том, что налог на прибыль организаций является ключевым для научных организаций. В то же время, стимулирование использующее налог на прибыль организаций в условиях кризиса, может быть эффективным только для тех экономических субъектов, которые являются его налогоплательщиками и не применяющими специальные налоговые режимы.

Налог на добавленную стоимость

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ к объектам налогообложения НДС относится реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов

татов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. Для образовательных организаций основным объектом обложения НДС будет являться реализация образовательных услуг. В то же время НК РФ не предусматривает какого бы то ни было перечня данных услуг. В связи с этим на практике возникают проблемы с квалификацией оказываемых услуг именно как образовательных. По своей сути они близки к консультационным и информационным услугам. Однако для них действует разный принцип места реализации. Так, пп. 3 п. 1 ст. 148 НК РФ признает Российской Федерацию местом реализации услуг по образованию и обучению, только если эти услуги фактически оказываются на территории России. В отношении же консультационных услуг действует принцип местонахождения покупателя. Кроме того, на оказание консультационных услуг не распространяется налоговая льгота, предусмотренная пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Официальная позиция, выраженная ФНС России по г. Москве, заключается в том, что определяющее значение при отнесении мероприятия к образовательным является наименование этого мероприятия [8]. Так, в Письме УФНС по г. Москве от 21.07.2005 г. № 19-11/51893 [9] отмечается, что услуги по повышению квалификации персонала российского предприятия, предоставляемые инофирмой, не относятся к услугам, перечисленным в пп. 1–4 п. 1 ст. 148 НК РФ. Таким образом, указанные услуги к образовательным не относятся. Исходя из этого можно сделать вывод, что определяющее значение для налоговых органов при отнесении мероприятия к образовательным является наименование этого мероприятия. В то же время следует признать более обоснованной точку зрения, согласно которой при решении вопроса об отнесении той или иной услуги к числу образовательных следует внимательно анализировать положения договора [10].

Особо подчеркнем, что в случае, если образовательные услуги фактически оказывались на территории Российской Федерации, то независимо от того оказывались ли они российской или иностранной организацией, их реализацию

следует признавать объектом налогообложения НДС.

На основании пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ от налогообложения освобождается реализация услуг в сфере образования, оказываемых некоммерческими образовательными организациями по реализации общеобразовательных и (или) профессиональных образовательных программ (основных и (или) дополнительных), программ профессиональной подготовки, указанных в лицензии, или воспитательного процесса, а также дополнительных образовательных услуг, соответствующих уровню и направленности образовательных программ, указанных в лицензии, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений. В свою очередь в силу п. 5 ст. 38 НК РФ под услугой для целей налогообложения следует понимать деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Таким образом, для целей налогообложения не имеет значения, является ли образовательная организация государственной, муниципальной или частной.

Как было разъяснено в Письме УМНС России по г. Москве от 30.06.2003 г. № 24-11/29025 под некоммерческой образовательной организацией понимается государственная (или муниципальная), а также негосударственная образовательная организация, созданная в организационно-правовых формах, предусмотренных гражданским законодательством Российской Федерации для некоммерческих организаций, и осуществляющая образовательную деятельность при наличии лицензии на право ведения образовательной деятельности. При этом льгота по пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ распространяется и на некоммерческие организации, имеющие обособленные или структурные подразделения, созданные для целей проведения образовательного процесса.

В то же время «образовательные учреждения, являющиеся некоммерческими структурными подразделениями коммерческих организаций, например, закрытого акционерного общества, воспользоваться этой льготой

по НДС не могут» [11]. Аналогичным образом ФАС Волго-Вятского округа в своем Постановлении от 27.11.2009 г. № А11-2189/2009 [12] указал на то, что открытое акционерное общество не вправе воспользоваться льготой по НДС, предусмотренной пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ, поскольку в силу ч. 2 ст. 50 ГК РФ является коммерческой организацией. Само по себе осуществление образовательного процесса как одного из видов уставной деятельности, а также получение лицензии на право осуществлять образовательную деятельность и не распределение прибыли между акционерами в проверяемом периоде не меняют правового статуса общества.

В соответствии с абз. 2 пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ реализация некоммерческими образовательными организациями товаров (работ, услуг) как собственного производства (произведенных учебными предприятиями, в том числе учебно-производственными мастерскими, в рамках основного и дополнительного учебного процесса), так и приобретенных на стороне подлежит налогообложению вне зависимости от того, направляется ли доход от этой реализации в данную образовательную организацию или на непосредственные нужды обеспечения развития, совершенствования образовательного процесса, если иное не предусмотрено НК РФ. Так, например, предоставление учащимся музыкальной школы во временное пользование (прокат) за плату находящихся в оперативном управлении образовательного учреждения (музыкальной школы) музыкальных инструментов (фортепиано, гитар, баянов, аккордеонов, домбр, балалаек, скрипок, виолончелей, духовых инструментов), необходимых для музыкального образования учащихся, подлежит обложению НДС на основании абз. 2 пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ [13].

Обязательным условием предоставления данной льготы является наличие соответствующей лицензии на ведение образовательной деятельности, порядок получения которой, определяется Постановлением Правительства РФ от 16.03.2011 г. № 174 «Об утверждении Положения о лицензировании образовательной деятельности» [14]. На основании п. 4 названного Положения образовательная деятельность,

осуществляемая путем проведения разовых занятий различных видов (в том числе лекций, стажировок, семинаров) и не сопровождающаяся итоговой аттестацией и выдачей документов об образовании, деятельность по содержанию и воспитанию обучающихся и воспитанников, осуществляемая без реализации образовательных программ, а также индивидуальная трудовая педагогическая деятельность не подлежат лицензированию.

В связи с этим Минфин России в своем Письме от 27.08.2008 г. № 03-07-07/81 разъяснил, что операции по реализации не подлежащих лицензированию услуг по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного процесса в форме разовых лекций, стажировок, семинаров и других видов обучения, не сопровождающихся итоговой аттестацией и выдачей документов об образовании и (или) квалификации, не освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость [15]. Необходимо также отметить, что в соответствии с п. 3 ст. 60 Закона об образовании лицам, успешно прошедшим итоговую аттестацию, выдаются документы об образовании и (или) о квалификации, образцы которых самостоятельно устанавливаются организациями, осуществляющими образовательную деятельность.

Учитывая все вышеперечисленное, налоговые органы зачастую отказывают налогоплательщикам в применении рассматриваемой льготы, в связи с тем, что после оказания образовательных услуг организация не выдавала соответствующие документы. Между тем имеются судебные решения, в которых суд становился на сторону налогоплательщиков, отмечая, что право на освобождение от налогообложения не ставится в зависимость от выдачи образовательным учреждением лицам, прошедшим итоговую аттестацию, документов о соответствующем образовании и (или) квалификации в соответствии с лицензией [16].

Отсутствие лицензии на осуществление образовательной деятельности также не всегда будет служить основанием для отказа в применении льготы по НДС. Так, в случае, если налогоплательщик, будучи образовательным учреждением,

в период отсутствия лицензии осуществлял непрерывный образовательный процесс и принимал предусмотренные законодательством меры по получению (продлению срока действия) лицензии, он вправе воспользоваться льготой, предусмотренной пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ [17]. Кроме того, образовательное учреждение вправе воспользоваться льготой по НДС, предусмотренной пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ, если в период осуществления налоговой проверки по не зависящим от него причинам не имело реальной возможности получить лицензию [18].

Не является безусловным основанием для отказа в предоставлении рассматриваемой льготы и нарушение условий предоставления лицензии. Как отметил в своем Постановлении от 17.05.2007 г. № Ф08-2781/2007-1133А ФАС Северо-Кавказского округа образовательное учреждение в силу пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ не обязано облагать НДС реализацию образовательных услуг, даже если им допущено превышение установленного в лицензии предельного контингента обучающихся, так как нарушение лицензионных условий не свидетельствует об отсутствии лицензии, а налоговые органы не наделены правом аннулирования лицензий при выявлении в ходе налоговых проверок нарушений условий лицензии [19].

Помимо реализации образовательных услуг, многие образовательные учреждения получают доход также и от иных источников, например от выполнения научно-исследовательской и опытно-конструкторской работы. Здесь необходимо отметить, что в соответствии с пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ выполнение указанных видов работ освобождается от обложения НДС, но только в случае, если выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ происходит за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством Российской Федерации внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций, а также в том случае, если выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и научными организациями происходит на основе

хозяйственных договоров. Если же деньги поступают от других организаций, то они облагаются НДС в общеустановленном порядке [20].

На основании пп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению выполнение организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новых продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются следующие виды деятельности:

- разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;
- разработка новых технологий, то есть способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);
- создание опытных, то есть 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.

Образовательные учреждения также могут являться получателями безвозмездной помощи. В соответствии с пп. 19 п. 2 ст. 149 НК РФ освобождается от налогообложения реализация товаров (работ, услуг), за исключением подакцизных товаров, реализуемых (выполненных, оказанных) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации». В соответствии с разъяснениями ФНС РФ, данными в письме от 04.04.2007 г. № ММ-

20-03/271@[21], заключение контракта с донором (уполномоченной донором организацией) или с получателем безвозмездной помощи (уполномоченной получателем – федеральным органом исполнительной власти Российской Федерации – организацией) является обязательным условием, при выполнении которого работа (услуга) может быть освобождена от налогообложения налогом на добавленную стоимость. В случае заключения контракта с лицом, не поименованным в пп. 19 п. 2 ст. 149 НК РФ, освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость не производится, налогообложение осуществляется в общеустановленном порядке.

Для получения указанной льготы налогоплательщику необходимо представить в налоговый орган нижеследующие документы:

- контракт (копию контракта) налогоплательщика с донором (уполномоченной донором организацией) безвозмездной помощи (содействия) или с получателем безвозмездной помощи (содействия) на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации;

- удостоверение (нотариально заверенной копия удостоверения), выданного в установленном порядке и подтверждающего принадлежность поставляемых товаров (выполняемых работ, оказываемых услуг) к гуманитарной или технической помощи (содействию).

Ранее налогоплательщику также необходимо было предоставлять выписки банка, подтверждающей фактическое поступление выручки на счет налогоплательщика в российском банке за реализованные донору безвозмездной помощи (содействия) (уполномоченной донором организации) или получателю безвозмездной помощи (содействия) (уполномоченной федеральным органом исполнительной власти организации) товары (работы, услуги). В настоящее время предоставление выписки из банка не требуется.

Кроме того, в образовательных учреждениях могут открываться столовые и библиотеки, налогообложение деятельности которых также имеет ряд особенностей.

Так, на основании пп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ освобождается от налогообложения реализация продуктов питания, непосредственно произведенных столовыми образовательных и медицинских организаций и реализуемых ими в указанных организациях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или организациям;

Следует отметить, что до 01.10.2011 г. указанная льгота предоставлялась только в том случае, если студенческие и школьные столовые, столовые других учебных заведений, столовые медицинских организаций полностью или частично финансировались из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования. В настоящее время такое ограничение снято, то есть воспользоваться льготой могут также негосударственные образовательные организации, не получающие бюджетного финансирования.

Относительно деятельности библиотек следует пояснить следующее.

Пп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ освобождает от обложения НДС ряда услуг, оказываемых организациями, осуществляющими деятельность в сфере культуры и искусства, к которым относятся. Среди прочих услуг указываются:

- услуги по предоставлению напрокат аудио-, видеоносителей из фондов организаций, осуществляющих деятельность в сфере культуры и искусства, звукотехнического оборудования, музыкальных инструментов, сценических постановочных средств, костюмов, обуви, театрального реквизита, бутафории, постижерских принадлежностей, культинвентаря, животных, экспонатов и книг;

- услуги по изготовлению копий в учебных целях и учебных пособий, фотокопированию, репродуцированию, ксерокопированию, микрокопированию с печатной продукции, музейных экспонатов и документов из фондов организаций, осуществляющих деятельность в сфере культуры и искусства;

- услуги по звукозаписи театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, по изготовлению копий звукозаписей из фонотек

организаций, осуществляющих деятельность в сфере культуры и искусства;

- услуги по доставке читателям и приему у читателей печатной продукции из фондов библиотек.

Говоря об особенностях уплаты НДС образовательными организациями, следует также сказать, что они вправе воспользоваться общей льготой, предусмотренной ст. 145 НК РФ. В таком случае организации имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей.

Как было отмечено в постановлении Президиума ВАС РФ от 08.06.2010 г. № 1650/10 [22] обоснование права на применение льготы по налогу на добавленную стоимость в силу пп. 3 п. 1 ст. 23 и п. 4 ст. 149 НК РФ лежит на налогоплательщике: налогоплательщик обязан вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов), объектов налогообложения, а также раздельный учет операций, подлежащих налогообложению и освобождаемых от налогообложения. В случае если организация не ведет такой раздельный учет, то тогда суммы «входного» НДС, во-первых, не подлежат вычету, а во-вторых, они не включаются в расходы, принимаемые при исчислении налога на прибыль организаций.

Следовательно, набор налогово-правовых методов поддержки субъектов образовательных и научных организаций ограничен:

- льготами установлены в рамках НК РФ;
- льготами по снижению налоговой ставки по налогу на прибыль организаций в части, поступающей в региональные бюджеты;
- льготами по специальным налоговым режимам, изменение сроков уплаты налогов в пределах, установленных НК РФ.

Как на федеральном, так и на региональном уровне налоговые стимулы научной и образовательной сферы могут устанавливаться в рамках стимулирования более широкой группы субъектов, например инвесторов [23].

В силу существенных отличий муниципальных образований, расположенных на территории различных субъектов РФ не представляется возможным отладить единую систему налоговых стимулирований. В этой связи необходимо проведение мониторинга и обобщения регионального и муниципального опыта поддержки образования и науки с учетом положений, предусматривающих свободное движение рабочей силы и образовательных услуг.

При этом важной чертой налогового стимулирования субъектами Российской Федерации научной и образовательной деятельности является закрепление не только налоговых стимулов, но и обязанности контроля за соблюдением лицами, применяющими налоговые преференции, условий их применения.

С учетом указанного, важными факторами, оказывающими воздействие на выбор направлений налогового стимулирования научной и образовательной сферы, признаются:

- налоговые потенциалы соответствующих территорий (муниципальных образований, субъектов Федерации);
- определение приоритетных направлений науки и образования, требующих соответствующего финансирования;
- соотношение доли участия государственных и негосударственных организаций, осуществляющих образовательную и научную деятельность.

Более того, следует оказывать поддержку значимых образовательных проектов путем закрепления федеральных льгот, в том числе по региональным и местным налогам.

Таким образом, необходимо выстроить эффективную систему налогового стимулирования научной и образовательной деятельности как одного из направлений правовой модели государственной и муниципальной поддержки в целях привлечения денежных средств за счет частного сектора.

Очевидно, что к числу действенных способов налогового стимулирования инновационной деятельности можно отнести:

- освобождение от НДС при реализации НИОКР и инновационных проектов;

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

– освобождение от налога на прибыль средств целевого финансирования, полученных из фондов поддержки инновационной деятельности;

– особый порядок учёта расходов на инновационную деятельность;

– применение повышающих коэффициентов для расходов на НИОКР и инновационные проекты и при амортизации основных средств;

– предоставление инвестиционного налогового кредита.

В настоящее время НК РФ не содержит четкого льготного режима в отношении субъектов, осуществляющих образовательные услуги и участвующие в научной деятельности, тем самым, делает образовательную и научную сферу мало привлекательной для финанси-

рования, в особенности, со стороны бизнес-общества. Кроме того, отсутствие единообразия и ясности в применении норм налогового законодательства порождает налоговые злоупотребления со стороны субъектов инновационной деятельности. В связи с чем, необходимо привести в соответствие законодательство об инновационной деятельности с точки зрения норм НК РФ с тем, чтобы сфера образования и науки стала интересной для частных инвесторов.

Исходя из всего вышесказанного, можно сделать вывод о необходимости закрепления на законодательном уровне федеральных льгот, в том числе по региональным и местным налогам с целью оказания поддержки общероссийских научных и образовательных проектов и программ.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Журавлева О. О. Финансирование деятельности негосударственных образовательных организаций // Негосударственные образовательные организации: правовые аспекты деятельности: научно-практическое пособие / отв. ред. Н. В. Путило. М., 2010. С. 142.
2. Такие зоны созданы в Республике Беларусь, Республике Корея, США, Япония и др.
3. П. 3 ст. 5 Закона Рязанской области «О налоговых льготах» от 29.04.1998 г. // Рязанские ведомости. 1998. № 116-117.
4. СЗ РФ. 2011. № 1. Ст. 7.
5. СЗ РФ. 2011. № 47. Ст. 6648.
6. Российская газета. 2010. № 5097.
7. СЗ РФ. 2011 г. № 47. Ст. 6648.
8. Путеводитель по налогам. Энциклопедия спорных ситуаций по НДС // СПС «КонсультантПлюс».
9. Московский налоговый курьер. 2005. № 22.
10. Колпаков Я. Налоговые лазейки для иностранцев // Консультант. 2005. № 5.
11. Коротких Ю. Л. Налогообложение образовательных учреждений // Сибирская финансовая школа. 2005. № 3.
12. СПС «КонсультантПлюс».
13. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 10.10.2007 N Ф03-А73/07-2/3943 // СПС «КонсультантПлюс».
14. СЗ РФ. 2011. № 12. Ст. 1651.
15. Отметим, что п. 2 Положения об образовательной деятельности, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 18.10.2000 г. № 796 по которому давалось разъяснение содержало норму аналогичную закрепленной в п. 4 Положения о лицензировании образовательной деятельности, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 16.03.2011 г. № 174. Таким образом, можно считать, что позиция финансового ведомства не утратила своей актуальности.
16. Постановление ФАС Уральского округа от 27.07.2009 г. № Ф09-5327/09-СЗ // СПС «КонсультантПлюс».
17. К такому выводу пришел ФАС Поволжского округа в Постановлении от 07.07.2011 г. № А55-20211/2010 // СПС «КонсультантПлюс».

18. Постановление ФАС Поволжского округа от 07.07.2011 г. № А55-20211/2010 // СПС «КонсультантПлюс».
19. СПС «КонсультантПлюс».
20. Коротких Ю.Л. Налогообложение образовательных учреждений // Сибирская финансовая школа. 2005. № 3.
21. СПС «КонсультантПлюс».
22. Вестник ВАС РФ. 2010. № 9.
23. П. 3 ст. 5 Закона Рязанской области «О налоговых льготах» от 29.04.1998 г. // Рязанские ведомости. 1998. № 116–117.
24. Д. М. Мошкова О налоговом регулировании инновационной деятельности в РФ // Финансовое право и управление. – 2013. – 1. – С. 105–110. DOI: 10.7256/.2013.1.9520.

REFERENCES

1. Zhuravleva O. O. Finansirovanie deyatel'nosti negosudarstvennykh obrazovatel'nykh organizatsii // Negosudarstvennye obrazovatel'nye organizatsii: pravovye aspekty deyatel'nosti: nauchno-prakticheskoe posobie / otv. red. N.V. Putilo. M., 2010. S. 142.
2. Takie zony sozdany v Respublike Belarus', Respublike Koreya, SShA, Yaponiya i dr.
3. P. 3 st. 5 Zakona Ryazanskoi oblasti «O nalogovykh l'gotakh» ot 29.04.1998 g. // Ryazanskie vedomosti. 1998. № 116-117.
4. SZ RF. 2011. № 1. St. 7.
5. SZ RF. 2011. № 47. St. 6648.
6. Rossiiskaya gazeta. 2010. № 5097.
7. SZ RF. 2011 g. № 47. St. 6648.
8. Putevoditel' po nalogam. Entsiklopediya spornykh situatsii po NDS // SPS «KonsultantPlyus».
9. Moskovskii nalogovi kur'er. 2005. № 22.
10. Kolpakov Ya. Nalogovye lazeiki dlya inostrantsev // Konsul'tant. 2005. № 5.
11. Korotkikh Yu.L. Nalogooblozhenie obrazovatel'nykh uchrezhdenii // Sibirskaya finansovaya shkola. 2005. № 3.
12. SPS «Konsul'tantPlyus».
13. Postanovlenie FAS Dal'nevostochnogo okruga ot 10.10.2007 N F03-A73/07-2/3943 // SPS «Konsul'tant Plyus».
14. SZ RF. 2011. № 12. St. 1651.
15. Otmetim, chto p. 2 Polozheniya ob obrazovatel'noi deyatel'nosti, utverzhdennogo Postanovleniem Pravitel'stva Rossiiskoi Federatsii ot 18.10.2000 g. № 796 po kotoromu davalos' raz'yasnenie sodержalo normu analogichnuyu zakreplenoj v p. 4 Polozheniya o litsenzirovanii obrazovatel'noi deyatel'nosti, utverzhdennomu Postanovleniem Pravitel'stva RF ot 16.03.2011 g. № 174. Takim obrazom, mozhno schitat', chto pozitsiya finansovogo vedomstva ne utratila svoei aktual'nosti.
16. Postanovlenie FAS Ural'skogo okruga ot 27.07.2009 g. № F09-5327/09-SZ // SPS «Konsul'tantPlyus».
17. K takomu vyvodu prishel FAS Povolzhskogo okruga v Postanovlenii ot 07.07.2011 g. № А55-20211/2010 // SPS «Konsul'tantPlyus».
18. Postanovlenie FAS Povolzhskogo okruga ot 07.07.2011 g. № А55-20211/2010 // SPS «Konsul'tantPlyus».
19. SPS «Konsul'tantPlyus».
20. Korotkikh Yu.L. Nalogooblozhenie obrazovatel'nykh uchrezhdenii // Sibirskaya finansovaya shkola. 2005. № 3.
21. SPS «Konsul'tantPlyus».
22. Vestnik VAS RF. 2010. № 9.
23. P. 3 st. 5 Zakona Ryazanskoi oblasti «O nalogovykh l'gotakh» ot 29.04.1998 g. // Ryazanskie vedomosti. 1998. № 116-117.
24. D. M. Moshkova O nalogovom regulirovanii innovatsionnoi deyatel'nosti v RF // Finansovoe pravo i upravlenie. – 2013. – 1. – С. 105–110. DOI: 10.7256/.2013.1.9520.