

### 1.3. ПРИОРИТЕТНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ РАЗВИТИЯ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЙ СФЕРЫ

Греньков В.В., соискатель

*Всероссийская государственная  
налоговая академия Министерства финансов РФ*

В статье рассматриваются вопросы государственных мер воздействия, в первую очередь налоговых, на повышение эффективности деятельности образовательных учреждений в связи с необходимостью перехода экономики Российской Федерации к инновационному способу развития

Важнейшим фактором проводимой налоговой политики Российской Федерации была и остается необходимость поддержания сбалансированности бюджетной системы государства. В ближайшей перспективе 2013-2015 гг. приоритеты Правительства РФ в области налоговой политики остаются неизменными – создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Основными целями налоговой политики продолжают оставаться поддержка инвестиций, а также стимулирование инновационной деятельности. Особое внимание при формировании налоговой политики уделяется вопросам налогового стимулирования развития человеческого капитала, как главной производительной силы в РФ, от которой зависит будущее страны.

Человек – главная производительная сила общества. Именно человек оживляет вещественные факторы производства: капитал и землю. Именно его предпринимательские усилия создают передовые технологии производства, он же производит все необходимое для самого себя и общества. Главным содержанием, основой теории человеческого капитала является обоснование и признание человека как объекта капитальных вложений, как объекта экономической деятельности. Общепризнанно, что капитальные вложения в человека прибыльны, как и инвестиции в любой другой фактор производства. Все возрастающие вложения в развитие человека, человеческий капитал и социальную сферу в целом – это важнейший императив любого современного общества.

Однако следует отметить, что реализация социальной политики государством – это совокупность затратных мероприятий. Каждое направление социальной политики требует больших финансовых вложений, поэтому, чем больше направлений охватывает социальная политика, тем больше средств требуется государству для ее проведения. Но, в конечном счете, инвестиции в социальную политику являются наиболее эффективным вложением капитала.

Приоритетное развитие социальной сферы является объективной закономерностью развития современной мировой цивилизации. С одной стороны, уровень развития этой сферы является показателем качества экономического развития любой страны, уровня производительности труда и эффективности функционирования хозяйственной системы в целом. С другой стороны, развитие социальной сферы выражает пер-

спективную всемирную тенденцию гуманизации общественных отношений, а также переход к сохранению и приумножению человеческого капитала.

Проблемы уровня и качества жизни населения напрямую зависят от правильной социальной политики государства, которая в свою очередь зависит от возможности финансирования государственных расходов, включая социальные статьи. От решения проблем уровня и качества жизни во многом зависит направленность и темпы дальнейших преобразований в РФ и в конечном счете политическая, а следовательно, и экономическая стабильность в обществе. Решение этих проблем требует определенной финансовой (в т.ч. налоговой) стратегии в социально-ориентированных отраслях политики, обслуживающих человека и его потребности.

Реализация социальной функции государства имеет непосредственное отношение к общественному благосостоянию людей, к удовлетворению их материальных, социальных и интеллектуальных потребностей, к формированию уважения и человеческого достоинству и к установлению социальной стабильности, социального мира в обществе. При этом исполнение социальной функции государства предполагает развитие следующих социально-ориентированных видов деятельности:

- регулирование доходов, занятости, социального обеспечения населения;
- организация здравоохранения, первичной медицинской помощи, а также развитие фармацевтической промышленности, что позволяет добиться организации более качественного медицинского обслуживания граждан;
- развитие сферы образования и его доступности;
- жилищное строительство и организация жилищно-коммунального хозяйства, что позволяет улучшить обеспеченность жильем населения, разрешив одновременно множество возникающих проблем с обеспечением электро-, водо-, тепло- и газоснабжением, урегулированием тарифов в жилищно-коммунальной сфере, а также содержанием жилищного фонда в целом;
- обеспечение продовольствием населения РФ и разрешение проблем продовольственной безопасности страны на базе развития собственного агропромышленного комплекса;
- обеспечение потребностей человека в культуре, искусстве.

Остановимся подробнее на отдельных аспектах вышеуказанных видов деятельности.

Развитие человека и процесс формирования его как личности происходит с самого рождения на протяжении всей жизни и неразрывно связано с обучением, просвещением, получением систематизированных знаний и навыков, то есть с образованием.

В современных условиях образование играет важную роль, как в развитии самого общества, так и в развитии инновационной экономики, основанной на знаниях и наукоемких технологиях.

В Послании Федеральному Собранию РФ В.В. Путин отмечал, что «России нужна конкурентоспособная образовательная система. В противном случае мы столкнемся с реальной угрозой отрыва качества образования от современных требований» [5].

Процесс реформирования отечественной системы высшего образования, направленный на повышение ее конкурентоспособности, продолжается более 20 лет. В последние годы проводится динамичная работа по совершенствованию и развитию законодательства в области образования, в т.ч. финансового, в целом, и налогового, в частности.

В сложившейся ситуации законодательство о налогах и сборах РФ не всегда уделяет должное внимание правилам налогообложения образовательных учреждений всех форм собственности, что, возможно, объясняется первоочередной необходимостью пополнения бюджета в целях ликвидации последствий мирового финансового кризиса.

Однако отдельные меры налогового стимулирования деятельности образовательных учреждений предусмотрены законодательством о налогах и сборах уже в настоящее время. Так, ст. 284.1 Налогового кодекса РФ с 1 января 2011 г. до 1 января 2020 г. для организаций, осуществляющих образовательную деятельность в соответствии с законодательством РФ установлено право применять налоговую ставку 0% по налогу на прибыль организаций. Для целей законодательства о налогах и сборах образовательной признается деятельность по:

- реализации основной образовательной программы дошкольного образования;
- реализации аккредитованной основной образовательной программы начального общего образования;
- реализации аккредитованной основной образовательной программы основного общего образования;
- реализации аккредитованной основной образовательной программы среднего (полного) общего образования;
- реализации аккредитованных основных образовательных программ начального профессионального образования;
- реализации аккредитованных основных образовательных программ среднего профессионального образования;
- реализации аккредитованных основных образовательных программ высшего профессионального образования (программы бакалавриата, программы подготовки специалиста, программы магистратуры);
- реализации основных образовательных программ послевузовского профессионального образования;
- реализации дополнительных образовательных программ;
- реализации программ профессиональной подготовки, осуществляемой образовательными учреждениями<sup>1</sup>.

Кроме того, возможность применения нулевой ставки по налогу на прибыль организаций обусловлена определенными обстоятельствами, а именно:

- организация имеет право применять указанную пониженную ставку, если она обладает соответствующей лицензией на осуществление образовательной деятельности;
- организация имеет право применять ставку 0 процентов, если ее доходы за налоговый период от осуществления образовательной деятельности, а также от выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, учитываемые при определении налоговой базы, составляют не менее 90% ее доходов, учитываемых при налогообложении, либо если она за налоговый период не имеет доходов, учитываемых при определении налоговой базы;
- кроме того, в штате организации непрерывно в течение налогового периода должно числиться не менее 15 работников;
- организация не должна совершать в налоговом периоде операций с векселями и финансовыми инструментами срочных сделок.

В случае несоблюдения организациями хотя бы одного из указанных условий они обязаны будут применить общеустановленную налоговую ставку, пересчитав при этом свои налоговые обязательства за весь соответствующий налоговый период.

Кроме того, в случае обратного перехода с нулевой ставки на общеустановленную организации не смогут

повторно перейти на применение налоговой ставки 0 процентов в течение пяти лет.

Также образовательные учреждения имеют определенные льготы по налогу на добавленную стоимость

В соответствии со ст. 149 Налогового кодекса РФ не подлежит налогообложению на территории РФ реализация:

- услуг по содержанию детей в образовательных организациях, осуществляющих основную общеобразовательную программу дошкольного образования, услуг по проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;
- 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 указанными столовым или организациям;
- услуг в сфере образования, оказываемых некоммерческими образовательными организациями по реализации общеобразовательных и профессиональных образовательных программ, 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. Реализация некоммерческими образовательными организациями товаров (работ, услуг) как собственного производства, 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.

Применение данной льготы сопряжено с целым рядом вопросов и проблем.

- Во-первых, в Налоговом кодексе РФ не уточняется, какие именно организации относятся к «некоммерческим образовательным организациям». По этому поводу существует позиция, выраженная еще в письме Управления Министерства по налогам и сборам РФ по г. Москве от 30 июня 2003 г. №24-11/29025, констатирующая, что под некоммерческой образовательной организацией понимаются не только государственные (или муниципальные), но также и негосударственные образовательные организации, созданные в организационно-правовых формах, предусмотренных Гражданским кодексом РФ для некоммерческих организаций, и осуществляющие образовательную деятельность при наличии лицензии на право ведения образовательной деятельности. А также данная льгота распространяется и на некоммерческие организации, имеющие обособленные или структурные подразделения, созданные для целей проведения образовательного процесса.
- Во-вторых, имеют ли освобождение от налога на добавленную стоимость (НДС) сопутствующие услуги, связанные с учебным процессом: оплата практики студентов, типографские услуги, прокат музыкальных инструментов и т.д.?
- Официальной позиции по данному вопросу нет. Выводы многих экспертов и судов относят подобные услуги к услугам облагаемым НДС в общем порядке, поскольку напрямую льгота для таких услуг в Налоговом кодексе РФ не предусмотрена, и в лицензии на образовательную деятельность эти услуги также не названы.
- В-третьих, можно ли применить освобождение от НДС в отношении образовательных услуг, не подлежащих лицензированию. Например, разовые лекции, семинары, стажировки?

Официальная позиция заключается в том, что от НДС освобождаются только те услуги, оказываемые образовательными некоммерческими организациями, которые

<sup>1</sup> См. [4].

поименованы в лицензиях на образовательную деятельность, полученных этими организациями. А при оказании услуг, не названных в лицензии, а также не подлежащих лицензированию, льгота не предоставляется. Такую позицию Министерство финансов РФ обозначило в своих письмах от 27 августа 2008 г. №03-07-07/81, от 3 июня 2008 г. №03-07-11/212 и других.

Кроме того, особо необходимо отметить, что вышеперечисленные льготы обязательны для применения, то есть отказаться от них налогоплательщик не вправе.

В то же время от освобождается от налогообложения налогом на добавленную стоимость выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством РФ внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров. Данное освобождение является добровольным.

Таким образом, очевидно, что использование предусмотренных законодательством о налогах и сборах преимуществ для образовательных учреждений, не так однозначно и применимо на практике. Льготная ставка по налогу на прибыль организаций действует ограниченный период времени, освобождение от налогообложения НДС отдельных операций не предполагает свободного выбора со стороны налогоплательщика.

Кроме того, представляется, что значительно ухудшили положения налогоплательщиков – государственных образовательных учреждений высшего профессионального образования изменения законодательства о налогах и сборах, вступившие в силу с 1 января 2006 г., согласно которым данные организации стали признаваться плательщиками налога на имущество организаций и земельного налога. В результате сложившейся ситуации вузы столкнулись с такой проблемой, как многочисленные судебные разбирательства с налоговыми органами о взыскании с них как основной задолженности, образовавшейся в результате недофинансирования, так и пени.

Также были отменены существовавшие ранее налоговые льготы, стимулы и гарантии, предусмотренные для высших учебных заведений законодательством Российской Федерации об образовании, в частности п. 3 ст. 40, ст. 45, п. 3 ст. 47 Закона «Об образовании» от 10 июля 1992 г. №3266-1, а также п. 5 ст. 33 Федерального закона «О высшем и послевузовском профессиональном образовании» от 22 августа 1996 г. №125-ФЗ, были прямо отменены с принятием Федерального закона от 7 августа 2000 г. №122-ФЗ.

В частности, из Федерального закона «Об образовании» были исключены положения о государственных гарантиях приоритетности образования, предусматривающие предоставление ряда налоговых льгот образовательным учреждениям. Помимо этого исключена норма, на основании которой внебюджетная деятельность образовательного учреждения, осуществляемая в соответствии с его уставом, не относилась к предпринимательской в той части, в которой доход, полученный от указанной деятельности, реинвестировался непосредственно в данное образовательное учреждение и (или) на непосредственные нужды обеспечения,

развития и совершенствования образовательного процесса (в том числе на заработную плату) в данном образовательном учреждении.

Очевидно, что отмена ранее имевшихся преимуществ не самым благоприятным образом сказывается на развитии сферы образования. В связи с чем, представляется необходимым вернуться к использованию ранее действовавших льгот для образовательных учреждений, в том числе и налоговых.

Однако в перспективе государство все же предполагает введение определенных налоговых стимулов в целях повышения инвестиционной привлекательности инновационной и образовательной сферы. Так, в соответствии с Основными направлениями налоговой политики РФ на 2013 г. и на плановый период 2014 и 2015 гг. предполагается предусмотреть освобождение от налогообложения социально значимых выплат, в частности, в виде грантов Президента РФ, выделяемых молодым российским ученым – кандидатам и докторам наук для проведения научных исследований; а также в виде материальной помощи, выплачиваемой из стипендиального фонда обучающимся в образовательных учреждениях начального профессионального, среднего профессионального и высшего профессионального образования, аспирантам и докторантам в связи со смертью близкого родственника, с возмещением ущерба в результате чрезвычайного обстоятельства, лечением, рождением ребенка, а также материальной помощи в виде оплаты стоимости приобретенных медикаментов, назначенных лечащим врачом, выплачиваемой из стипендиального фонда указанным лицам [6]. Полагаем, что указанная мера будет способствовать формированию благоприятного климата для привлечения кадрового состава на работу в учреждения высшего профессионального образования.

Представляется, что кроме данных мер необходимо применить, как было отмечено ранее, ряд дополнительных инструментов налогового стимулирования деятельности образовательных учреждений.

- Предусмотреть уменьшение величины налоговой базы по налогу на прибыль организаций на суммы, направляемые образовательными учреждениями на нужды обеспечения и развития образовательного процесса в образовательных организациях, а также на суммы, направляемые образовательными учреждениями на ремонт зданий и сооружений и развитие материальной базы данных учреждений. Данную льготу можно предусмотреть в отношении образовательных учреждений, не применяющих ставку 0% по налогу на прибыль организаций.
- Освободить от налогообложения налогом на имущество организаций образовательные учреждения в части объектов, используемых для нужд образования и проведения научных исследований.
- Ввести в законодательство о налогах и сборах возможность освобождения образовательных учреждений от уплаты земельного налога с земельных участков, используемых для предоставления образовательных услуг и проведения научно-исследовательских работ (например, земельные участки под объектами недвижимости, а также опытные поля, сельскохозяйственные угодья и т.п.).
- Ввести в законодательство о налогах и сборах ряд мер, стимулирующих инвестиционную активность в отношении образовательной деятельности организаций и физических лиц, в частности, предусмотреть освобождение от налогообложения средств, направляемых коммерческими и некоммерческими организациями независимо от их организационно-правовых форм, а также физическими лицами, в том числе иностранными гражданами, в развитие системы образования РФ.

Кроме того, для стимулирования инновационной деятельности и привлечения внебюджетных инвестиций организациям образования целесообразно разрешить, осуществляющим научные исследования, сдавать землю в аренду в целях создания инновационных комплексов на долевой основе. Обоснование целесообразности такого подхода, в частности, вытекает из рассмотрения следующей ситуации. Инвестор готов вложить средства в реализацию научно-технической разработки путем создания на долевой основе производства на земле, находящейся в бессрочном пользовании у вуза. Вместе с тем, в соответствии с Земельным кодексом РФ земля, здания, должны передаваться в собственность владельцу части здания, т.е. федеральная земля может перейти в частные руки. Чтобы этого не происходило, целесообразно допустить сдачу соответствующего участка земли в долгосрочную аренду. Кроме того, доходы от сдачи в аренду земли по аналогии с доходами от разрешенной законом сдачи в аренду имущества были бы существенным дополнением к бюджету научных организаций для поддержания и развития их материальной базы, а может быть, и инновационной деятельности.

Также представляется необходимым рассмотреть возможность применения в сфере образования практики изменения сроков уплаты налогов, причем как в отношении организаций-инвесторов, так и образовательных организаций. В настоящее время изменение сроков уплаты налогов может осуществляться по трем направлениям: отсрочка, рассрочка, инвестиционный налоговый кредит (п. 3 ст. 61 Налогового кодекса РФ). Их детальное сравнение позволяет считать, что в целях налогового стимулирования привлечения инвестиций в указанную сферу наиболее эффективно применение инвестиционного налогового кредита (ИНК). Однако в настоящее время ст. 67 Налогового кодекса РФ содержит исчерпывающий и достаточно жесткий перечень оснований для получения ИНК, не содержащий каких-либо исключений для вузов, Российской Академии наук и их инвесторов.

Вполне перспективным видится упрощение процедуры получения и расширение сферы применения инвестиционного налогового кредита, который следует выдавать организациям на реализацию любых инвестиционных проектов, в том числе при совместных проектах с организациями образования и науки, а не только связанных с собственным производством. При этом основным условием предоставления данного кредита должно быть наличие у инвестора собственных финансовых средств и (или) банковских ресурсов.

В целом же предлагаемые меры по совершенствованию налогового законодательства в отношении такой социально значимой и перспективной сферы деятельности как образование представляется не только одним из важнейших способов стимулирования совершенствования и развития человеческого капитала государства, но и улучшения перспектив его инновационного социально-экономического развития.

## Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О высшем и послевузовском профессиональном образовании [Электронный ресурс] : федер. закон от 22 авг.

1996 г. №125-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Об образовании : [Электронный ресурс] : федер. закон от 10 июля 1992 г. №3266-1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Об утверждении перечня видов образовательной и медицинской деятельности, осуществляемой организациями, для применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организаций [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 10 нояб. 2011 г. №917. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Послание Президента РФ Федеральному Собранию РФ [Текст] // Российская газета. – 2006. – №97.
6. Основные направления налоговой политики РФ на 2013 г. и на плановый период 2014 и 2015 гг. [Текст] : проект доклада М-ва финансов РФ. – М., 2012.

## Ключевые слова

Инновационное развитие; человеческий капитал; инвестиции; налоговые инструменты; налоговые льготы; образовательные учреждения.

*Греньков Владимир Валерьевич*

## РЕЦЕНЗИЯ

Тема исследования, представленная в статье соискателя ВГНА Минфина России В.В. Гренькова «Приоритетные направления налогового стимулирования развития образовательной сферы», представляется чрезвычайно актуальной.

Проблемы повышения уровня и качества жизни населения в настоящее время является одним из приоритетных направлений экономической политики государства. От решения указанных проблем во многом зависит направленность и темпы дальнейших инновационных преобразований и, в конечном итоге, экономическая стабильность в обществе. Решение этих проблем требует определенной налоговой стратегии в социально-ориентированных отраслях политики, направленных на развитие человеческого капитала.

Данная тематика недостаточно широко представлена в современной научной литературе, и, несомненно, требует дальнейшего всестороннего исследования. Автором предложены пути совершенствования методов налогового администрирования в одной из основных социально значимых отраслей экономики – образовании. Предложения автора по совершенствованию налогообложения в образовательной сфере представляют значительный научный интерес, и при их реализации будут способствовать привлечению инвестиций, как юридических, так и физических лиц в указанную отрасль, что в свою очередь может стать катализатором инвестиционного развития экономики страны в целом.

Представленная работа рекомендуется к опубликованию.

*Ордынская Е.В., к.э.н., зам. зав. кафедрой налогов и налогообложения ВГНА Минфина России*