

1. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

1.1. НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЕ РАБОТЫ, ВЫПОЛНЯЕМЫЕ РОССИЙСКИМИ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫМИ УЧРЕЖДЕНИЯМИ: ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Кисилевич Т.И., д.э.н., профессор, кафедра бухгалтерского учета, аудита и налогообложения;
Сивкова С.В., к.э.н., доцент, кафедра бухгалтерского учета, аудита и налогообложения
Сочинский государственный университет

Вовлечение ученых образовательных учреждений высшего профессионального образования в научно-исследовательскую деятельность по договорам гражданско-правового характера с различными организациями и учреждениями породило широкую арбитражную практику по вопросу правомерности применения льготы по налогу на добавленную стоимость. Проанализированы и иные аспекты законодательства, применение которых поможет исполнителю при необходимости отстоять льготу по налогу на добавленную стоимость в суде.

Для образовательного учреждения высшего профессионального образования важнейшим показателем оценки эффективности его деятельности являются критерии тематики и объемов выполняемой научно-исследовательской работы (НИР). В НИР принимают участие, как правило, как ученые вуза, сотрудники, так и аспиранты и студенты. Усиление роли инноваций в социально-экономических преобразованиях является важнейшей составляющей стратегии развития Российской Федерации и ее регионов [12, с. 69].

В соответствии со ст. 2 Федерального закона «О науке и государственной научно-технической политике» от 23 августа 1996 г. №127-ФЗ (ред. от 2 ноября 2013 г.; с изменениями и дополнениями, вступившими в силу с 1 января 2014 г.) научная (научно-исследовательская) деятельность – деятельность, направленная на получение и применение новых знаний. В указанном законе даны определения фундаментальным, прикладным и поисковым научным исследованиям [3].

В современных условиях сокращения бюджетного финансирования, с одной стороны, и успешного развития научной деятельности, с другой стороны, высшие учебные заведения расширяют сотрудничество с различными организациями, учреждениями, индивидуальными предпринимателями по хозяйственным договорам, предметом которых является выполнение НИР.

Показатели сложности уровня выполняемых ученым (или коллективом ученых) НИР, их эффективность, количество привлеченных сотрудников и аспирантов и другие критерии являются основанием для различного рода стимулирования профессорско-

преподавательского состава. Инновация – это своего рода процесс, в котором используются результаты интеллектуальной деятельности [12, с. 70].

Необходимо отметить, что лицензирование НИР законодательством не предусмотрено. В этой связи авторами рассмотрен вопрос правомерности отнесения работ, выполняемых вузами, к НИР с целью подтверждения освобождения их от налога на добавленную стоимость (НДС). Актуальность этой проблемы заключается в расширении научных связей «ВУЗ – заказчик» с одновременно неоднозначной сложившейся арбитражной практикой по данному вопросу.

В соответствии с пп. 16 п. 3 ст. 149 «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)» гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса РФ (НК РФ), не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории РФ следующие операции: «16) выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ, средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности, созданных для этих целей в соответствии с Федеральным законом от 23 августа 1996 г. №127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике»; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров» [2].

Необходимо обратить внимание на обстоятельство, закрепленное в НК РФ, о том, что выполнение НИР подлежит освобождению от НДС независимо от наличия свидетельства о государственной аккредитации.

В российском законодательстве по бухгалтерскому учету в Положении по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/2008, п. 6. р. II) «Учетная политика организации» закреплено требование приоритета содержания перед формой, т.е. факты хозяйственной жизни организации должны отражаться в бухгалтерском учете, исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания и условий хозяйствования [5].

Экономическое содержание научной работы, выполняемой учеными образовательного учреждения высшего профессионального образования, степень научности исследования или ее отсутствие, признание выполненной работы практическим исследованием, а не научным, для применения льготы по НДС определяется налоговым органом, что и приводит налогоплательщиков к необходимости обращаться в суд.

НК РФ освобождает НИР от НДС, но налоговые органы при камеральных и выездных проверках часто ставят под сомнение научность выполняемых работ, а значит, и необоснованное применение льготы по НДС в размере 18%. Имеются факты непризнания налоговыми органами экономической обоснованности научных работ, их неправомерное включение в состав затрат, что влечет за собой до-

начисление налога на прибыль организации, восстановление НДС к уплате в бюджет.

Проанализируем сложившуюся арбитражную практику по вопросу льготирования НИР от НДС, сложившуюся в результате неурегулирования данного положения налоговым законодательством.

Следует отметить, что сотрудники налоговой службы, не являющиеся экспертами в научных областях, по которым проводились исследования налогоплательщиками, не могут, по нашему мнению, объективно оценить научность выполненного исследования. Особенно много спорных вопросов появляется, если речь идет о теоретико-методологических научных работах, в частности, по вопросам бухгалтерского учета, контроля, аудита и анализа, относящихся к шифру научной специальности паспорта Высшей аттестационной комиссии РФ 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика».

В соответствии со ст. 95 «Экспертиза» и ст. 96 «Привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля» НК РФ, налоговые органы могут привлекать эксперта или любого специалиста, обладающего знаниями и навыками в конкретной области, по предмету спора [1].

Письмом Федеральной налоговой службы РФ (ФНС РФ) «О применении освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость в отношении научно-исследовательских работ, выполняемых учреждениями науки» от 15 марта 2006 г. №ММ-6-03/274@ объяснено, что в связи с тем, что термин «учреждения науки» и «научная организация» не предусмотрены НК РФ, то следует руководствоваться положениями Федерального закона «О науке и государственной научно-технической политике» от 23 августа 1996 г. №127-ФЗ при рассмотрении вопросов о порядке применения освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР), выполняемых на основе хозяйственных договоров научными организациями (учреждениями науки) [7].

Следует иметь в виду тот факт, что ст. 31 НК РФ «Права налоговых органов» не предусматривает наличие у налогового органа права классифицировать выполненные налогоплательщиком работы.

Также при отстаивании своих интересов налогоплательщик должен знать, что НК РФ не ставит в зависимость наличие у налогоплательщика свидетельства о государственной аккредитации научной организации и предоставление льготы по НДС по НИР.

Важным аргументом налоговых органов для отказа в предоставлении льготы по НДС налогоплательщику является неправомерное их требование о регистрации договора на выполнение НИОКР во Всероссийском научно-техническом информационном центре (ВНТИЦ).

Как показывает анализ арбитражной практики и опыт авторов в качестве консультантов по налоговому законодательству, сотрудники налогового ведомства считают, что регистрация в ВНТИЦ является важным условием применения льготы по НДС. Они неправомерно руководствуются Положением о государственной регистрации и учете открытых НИОКР, утвержденным приказом Министерства

науки и технологии РФ (Миннауки РФ) от 17 ноября 1997 г. №125.

Позиция судов, противоположная выводам налоговых органов, заключается в следующем.

Во-первых, Федеральный закон «Об обязательном экземпляре документов» от 29 декабря 1994 г. №77-ФЗ, на основе которого действует указанное выше Положение, не распространяется на документы, которые могут содержать тайну – государственную, служебную и (или) коммерческую [4]. Можно сделать вывод о том, что договоры на НИОКР и техническое задание могут содержать государственную или коммерческую тайну, вследствие чего под действие указанного закона они не попадают.

Во-вторых, анализируемая нами ст. 149 НК РФ не содержит необходимого требования для освобождения от налогообложения НДС по соблюдению Положения о государственной регистрации и учете открытых НИОКР, утвержденного приказом Миннауки РФ 17 ноября 1997 г. №125, об обязательной регистрации договоров на выполнение НИОКР во ВНТИЦ [6].

Налоговые органы могут при проверке обоснованности применения льготы потребовать предоставления выписки из единого реестра результатов открытых НИОКР. Имеется арбитражная практика, подтверждающая позицию налогоплательщика, например, в постановлении Федерального арбитражного суда (ФАС) Московского округа от 8 мая 2007 г. №КА-А40/3755-07 по делу №А40-77359/06-75-463 указано, что регистрация не является основанием для отнесения работ к НИОКР. Судом сделан вывод о том, что факт отсутствия регистрации не является основанием для квалификации работ как не относящихся к научно-исследовательским. Кроме того, приказ Миннауки РФ от 17 ноября 1997 г. №125, которым утверждено Положение о государственной регистрации и учете открытых НИОКР, не является актом законодательства о налогах и сборах. Поэтому можно сделать вывод о том, что нарушение порядка регистрации НИР, утвержденное этим приказом, не является основанием для отказа в признании льготы по НДС.

В табл. 1 приведены примеры выводов ФАС по рассматриваемой ситуации освобождения от НДС НИР, выполняемых научными учреждениями [13].

Таким образом, при выполнении образовательными учреждениями высшего профессионального образования НИР по хозяйственным договорам следует быть готовыми к возможному спору с налоговыми органами. Следует заметить, что в НК РФ понятие «недобросовестность налогоплательщика» не рассматривается [9, с. 126]. Однако при исчислении НДС заказчик имеет право на возмещение всей суммы НДС из бюджета. Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету в отношении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих оказанных услуг [11, с. 64]. Исполнитель также должен рассчитать долю НДС, приходующуюся на расходы, относящиеся к НИР, и предъявить рассчитанную сумму налога к возмещению из бюджета.

Правильное документальное оформление выполняемых работ позволит отстаивать исполнителю свои интересы при разногласиях с налоговыми органами по вопросу обоснованности применения льготы по

НДС. Целесообразно иметь следующий пакет документов по выполняемому заказу:

- договор;
- техническое задание, согласованное заказчиком и исполнителем;
- календарный план выполнения работ;

- отчет в письменной форме и количество экземпляров по согласованию сторон;
- доверенность на получение отчета;
- акт о выполнении работ, подписанный сторонами.

Таблица 1

ВЫВОДЫ ФАС РФ ПО НЕКОТОРЫМ СИТУАЦИЯМ ОСВОБОЖДЕНИЯ ОТ НДС НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИХ РАБОТ, ВЫПОЛНЯЕМЫХ НАУЧНЫМИ УЧРЕЖДЕНИЯМИ

№	Постановления ФАС	Участник дела и краткое описание аргументации позиции суда
1	ФАС Восточно-Сибирского округа от 10 октября 2006 г. № А19-251/05-40-Ф02-5302/06-С1 по делу №А19-251/05-40	Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Братский государственный университет». Частично судом удовлетворены требования о признании недействительным решения налогового органа о доначислении недоимки по НДС, пени и санкций, так как выполнение НИОКР учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) НДС. Установив, что спорные работы имеют характер научных исследований, суд обоснованно признал, что учреждение, подпадая при этом под понятие научной организации, правомерно относит себя к субъектам научно-исследовательской деятельности, которым пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ предоставлена налоговая льгота
2	ФАС Восточно-Сибирского округа от 14 октября 2005 г. №А19-26035/04-43-Ф02-5003/05-С1	Открытое акционерное общество (ОАО) «Иркутский научно-исследовательский и конструкторский институт химического и нефтяного машиностроения». Судом признано незаконным решение налогового органа о взыскании НДС, пеней и штрафа за неуплату налога. Спорные работы имеют характер научных исследований и налогоплательщик, подпадая под понятие научной организации, обоснованно пользовался льготой
3	ФАС Дальневосточного округа от 12 декабря 2005 г. №Ф03-А59/05-1/4002	Федеральное государственное унитарное предприятие (ФГУП) «Центральный научно-исследовательский институт технологии судостроения». В случае, если НИОКР выполняются учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров, они не облагаются НДС независимо от того, является ли выполняющая их организация научной или нет
4	ФАС Западно-Сибирского округа от 24 августа 2009 г. №Ф04-3852/2009(9731-А81-41), Ф04-3852/2009(12616-А81-41), Ф04-3852/2009(12617-А81-41) по делу №А81-4234/2008	ОАО «Авиационная транспортная компания «Ямал». Заявление налогоплательщика о признании частично недействительным решения налоговых органов, которыми начислены ряд налогов, пени и штрафы, удовлетворено в части, в которой начисление НДС по договорам на проведение НИР и выводы о получении необоснованной налоговой выгоды не соответствуют правовым нормам и обстоятельствам дела. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно быть известно о нарушениях контрагента [10, с. 7]
5	ФАС Западно-Сибирского округа от 30 августа 2004 г. №Ф04-6031/2004(А27-4053-23)	ОАО «Кузбасский научно-исследовательский институт шахтного строительства». Выполнение НИОКР за счет средств бюджетов не облагается НДС. Отсутствие у научной организации свидетельства о государственной аккредитации не является основанием для отказа в применении этой льготы
6	ФАС Московского округа от 18 июля 2013 г. по делу №А40-117291/12-91-600	Общество с ограниченной ответственностью (ООО) «Газпром добыча Уренгой». Не может быть принято во внимание мнение налогового органа о характере проведенных НИР, не подкрепленное конкретными документами
7	ФАС Московского округа от 6 июля 2011 г. №КА-А40/6921-11 по делу №А40-98225/10-4-449	ОАО «Российская корпорация ракетно-космического приборостроения и информационных систем». Налогоплательщиком доказаны реальность выполнения работ привлеченными соискателями и обоснованность их отнесения к расходам. Отклонены доводы налогового органа об экономической неоправданности привлечения заявителем к выполнению работ организацией-соискателя, и завышении в связи с этим стоимости работ
8	ФАС Московского округа от 14 октября 2009 г. №КА-А40/10616-09 по делу №А40-83610/08-14-390	ОАО «Авиационный комплекс им. С.В. Ильюшина». Подп. 16 п. 3 ст. 146 НК РФ не обуславливает право на применение льготы по НДС получением каких-либо результатов от НИОКР. Суды пришли к обоснованному выводу о том, что работы по заключенным обществом договорам относятся к научно-исследовательским по смыслу, придаваемому ст. 769 Гражданского кодекса РФ
9	ФАС Московского округа от 14 июля 2009 г. №КА-А40/6488-08-П по делу №А40-58803/07-141-333	ОАО «Авиационный комплекс им. С.В. Ильюшина». Заявление о признании недействительным решения налогового органа о доначислении НДС, начислении пени и штрафа удовлетворено правомерно, так как заявитель является научной организацией, выполненные им работы отвечают требованиям НИОКР, в связи с чем налогоплательщик правомерно применил льготу по НДС
10	ФАС Московского округа от 15 марта 2007 г., 22 марта 2007 г. № КА-А40/651-07 по делу №А40-52417/06-118-373	Автомная некоммерческая организация (АНО) «Инновационный центр Института теоретической и экспериментальной физики». Довод инспекции о том, что Инновационный центр не имел права использовать льготу, так как не был аккредитован как научная организация, является необоснованной, поскольку такого ограничения ст. 149 НК РФ не содержит
11	ФАС Московского округа от 14 марта 2005 г. №КА-А40/1566-05	ФГУП «Акустический институт им. Н.Н. Андреева». Судом установлено, что заявитель, являясь учреждением науки, выполнил работы, которые подпадают под признаки определения прикладных научных исследований и экспериментальных разработок, содержащихся в ст. 2 ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике»
12	ФАС Поволжского округа от 31 мая 2011 г. по делу	ОАО «Металлист-Самара». Не подлежит обложению НДС выполнение НИОКР за счет средств бюджетов учреждениями образования и научными организациями на основе

№	Постановления ФАС	Участник дела и краткое описание аргументации позиции суда
	№А55-13057/2010	хозяйственных договоров
13	ФАС Северо-Западного округа от 31 августа 2009 г. по делу №А56-44048/2008	ОАО «Балтийский завод». Довод налогового органа об отсутствии у общества права на применение льготы по НДС в отношении одного из этапов опытно-конструкторских работ по изготовлению опытных образцов необоснован, поскольку общество документально подтвердило факт выполнения части НИОКР за счет бюджетных средств, что свидетельствует о выполнении условий для применения льготы
14	ФАС Северо-Кавказского округа от 6 июня 2007 г. №Ф08-3179/2007-1304А по делу №А53-12638/2006-С6-27	ООО Научно-производственное объединение (НПО) «Диатех». Суд пришел к выводу о том, что общество подтвердило обоснованность применения льготы по НДС, предусмотренной подп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ, и обоснованно удовлетворил требования общества, так как указанная норма не предусматривает обязательной государственной регистрации НИОКР
15	ФАС Уральского округа от 18 октября 2006 г. №Ф09-9297/06-С2 по делу №А60-9327/06	Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования (ГОУ ВПО) «Уральский государственный технический университет – УПИ». Не подлежит налогообложению НДС на территории РФ выполнение НИОКР учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров
16	ФАС Центрального округа от 4 мая 2006 г. по делу №А14-8206/2005/267/26	ОАО «Автоматика». В соответствии с НК РФ не подлежит обложению НДС выполнение НИОКР за счет средств бюджетов
17	ФАС Центрального округа от 25 февраля 2005 г. №А54-3155/03-С21	ОАО «Рязанское научно-техническое предприятие «Нефтехиммашсистемы». Не подлежат налогообложению НДС операции по выполнению НИОКР учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров

Отчет необходимо утвердить научным советом и оформлять в соответствии с ГОСТ 7.32-2001, утвержденным постановлением Государственного комитета РФ по статистике (Госкомстата РФ) от 4 сентября 2001 г. №367-ст. [8]. В случае невыполнения хотя бы одного из вышеуказанных условий расходы организации, связанные с выполнением НИР, признаются прочими расходами отчетного периода [12, с. 73].

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 науке и государственной научно-технической политике [Электронный ресурс] : федер. закон от 23 авг. 1996 г. №127-ФЗ (ред. от 2 нояб. 2013 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об обязательном экземпляре документов [Электронный ресурс] : федер. закон от 29 дек. 1994 г. №77-ФЗ (ред. от 5 мая 2014 г.) (ред. от 29 дек. 1994 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации») [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. №106н (ред. от 6 апр. 2015 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Приказ Министерства науки и технологии РФ от 17 нояб. 1997 г. №125 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. О применении освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость в отношении научно-исследовательских работ, выполняемых учреждениями науки [Электронный ресурс] : письмо Федер. налоговой службы РФ от 15 марта 2006 г. №ММ-6-03/274@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. ГОСТ 7.32-2001 [Электронный ресурс] : утв. постановлением Госуд. комитета РФ по статистике 4 сент. 2001 г. №367-ст. Режим доступа: www.standart.ru.
8. Кисилевич Т.И. К вопросу проверки добросовестности контрагента [Текст] / Т.И. Кисилевич // Стратегия социально-экономического развития общества: управленческие, правовые, хозяйственные аспекты : мат-лы 2-й Междунар. науч.-практ. конф. – Курск, 2012. – С. 125-128.

9. Кисилевич Т.И. Счет-фактура как инструмент налогового контроля [Текст] / Т.И. Кисилевич // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №2. – С. 1-7.
10. Прудникова И.В. и др. Аудит расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость: теория и практика [Текст] : учеб. пособие / И.В. Прудникова, М.В. Попов, Д.В. Хачатурова, Т.И. Кисилевич // Междунар. ж-л прикладных и фундаментальных исследований. – 2010. – №6. – С. 122-124.
11. Сивкова С.В. Вложения в инновации: дискуссионные аспекты учета и налогообложения [Текст] / С.В. Сивкова // Изв. Сочинского госуд. ун-та. – 2010. – №3. – С. 69-77.
12. Федеральные арбитражные суды РФ [Электронный ресурс] : официальный сайт. Режим доступа: http://www.arbitr.ru.

Ключевые слова

Налог на добавленную стоимость; освобождение от НДС; льгота; научно-исследовательская работа; хозяйственный договор; арбитражная практика; экономическое содержание; научно-исследовательская работа; Налоговый кодекс РФ; аудит.

Кисилевич Татьяна Ивановна

Сивкова Светлана Вячеславовна

РЕЦЕНЗИЯ

Статья авторов посвящена изучению и анализу порядка освобождения от налога на добавленную стоимость (НДС) выполнения научно-исследовательских работ российскими образовательными учреждениями.

Тема статьи на сегодняшний день весьма актуальна, так как на практике часто встречаются ситуации, когда заказчиков и исполнителей касается вопрос об освобождении от НДС при выполнении научно-исследовательских работ.

В статье раскрыта и проанализирована указанная тематика, сделаны конкретные выводы, даны соответствующие рекомендации. Выводы Федеральных арбитражных судов РФ по некоторым ситуациям освобождения от НДС научно-исследовательских работ, выполняемых научными учреждениями, представлены в таблице.

Научная статья Кисилевич Т.И., Сивковой С.В. «Научно-исследовательские работы, выполняемые российскими образовательными учреждениями: освобождение от налога на добавленную стоимость» соответствует всем требованиям, предъявляемым к подобным работам. Данная статья может быть рекомендована к публикации. Стиль изложения статьи не требует правки.

Левченко Т.П., д.э.н., профессор кафедры гостиничного и ре-

сторанного бизнеса ФГБОУ ВПО «Сочинский государственный университет»