

По результатам обсуждения на интернет-конференции в текст доклада в состав **раздела 1.6** были разработаны дополнения относительно состава и перечня механизмов налогового стимулирования, построенных на основе налогов федерального, регионального и местного уровней следующего содержания:

Налоговые механизмы

Для выполнения этих задач, формирование предлагаемого инвестиционного механизма должно базироваться, в том числе на введении комплекса налоговых механизмов, стимулирующих частные инвестиции в образование по НДФЛ, освобождение от налогообложения благотворительных пожертвований, предоставление права организациям при исчислении налога на прибыль учитывать расходы на подготовку и переподготовку кадров;

Механизмы льготного налогообложения

Выявленные с применением конструкции механизма налогообложения и установленных закономерностей предоставления налоговых льгот в практике применения налогового законодательства на территории РФ механизмы льготного налогообложения представлены в составе следующих групп:

1. Механизмы, построенные на снижении налоговой ставки;
2. Механизмы, построенные на налоговом изъятии;
3. Механизмы по порядку представления налогового кредита;
4. Механизмы по применению ускоренной амортизации.

Ниже приводится описание выявленных механизмов. В описание включается схема представляемого механизма в составе его элементов, а также комментарии к ним.

Для целей классификации механизмов и учета постоянного или переменного характера составляющих механизмов. Такой элемент налогового механизма, как направление влияния (социальный, стимулирующий) был перенесен в название механизма, как его неотъемлемая характеристика, определяющая особенности остальных элементов.

(1) Механизмы, построенные на снижении налоговой ставки

1. Стимулирующие механизмы льготного налогообложения организаций-инвесторов на основе снижения ставки по налогу на имущество организаций

Налоговая льгота. По регионам нет единства в размере снижения налоговой ставки (от 0% вплоть до максимальной возможной величины ставки). Размер налоговой ставки может варьироваться во времени (в форме установления различных размеров налоговой ставки для определенных периодов).

Субъект налоговой льготы.

В качестве субъектов льготы рассматриваются организации-инвесторы, осуществляющие направление средств в образовательную деятельность.

Условия предоставления. Предоставление льготы не содержит специальных условий по составу имущественного комплекса. Статья 380 «Налоговые ставки» предусматривает в п.1, что налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2 процента. В соответствии с п.2. допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения. Установить льготную ставку в размере 1% налогоплательщикам, осуществляющим инвестирование в сферу высшего профессионального образования».

Распространенность. В настоящее время слабая степень распространенности.

2. Социальные механизмы льготного налогообложения организаций-инвесторов на основе снижения ставки по налогу на имущество организаций

Налоговая льгота. По регионам нет единства в размере снижения налоговой ставки (от 0% вплоть до максимальной возможной величины ставки). Размер налоговой ставки может варьироваться во времени (в форме установления различных размеров налоговой ставки для определенных периодов).

Субъект налоговой льготы.

В качестве субъектов льготы рассматриваются организации-инвесторы, осуществляющие направление средств в образовательную деятельность.

Условия предоставления. Предоставление льготы не содержит специальных

условий по составу имущественного комплекса. Статья 380 «Налоговые ставки» предусматривает в п.1, что налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2 процента. В соответствии с п.2. допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения. Установить льготную ставку в размере 1% налогоплательщикам, осуществляющим инвестирование в сферу высшего профессионального образования».

Распространенность. В настоящее время слабая степень распространенности.

3. Стимулирующие механизмы льготного налогообложения организаций инвесторов на основе снижения ставки по транспортному налогу

Налоговая льгота. Снижение налоговой ставки транспортного налога для организаций-инвесторов осуществляется как минимум на 50%, при этом иногда размер снижения ставки варьируется в зависимости от категории транспортного средства организации.

Субъект налоговой льготы.

Во всех выявленных случаях субъектом налоговых льгот являются организация-инвестор.

Условия предоставления. Предоставление льготы всегда отличается наличием дополнительных условий для субъекта налогообложения, которые различаются по регионам, например, исключение из списка объектов, подлежащих льготному налогообложению, определенных объектов (автомобилей легковых, водных и воздушных транспортных средств).

Согласно статьи 361 п.3 НК РФ «Налоговые ставки» «допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования транспортных средств». Установить понижающий коэффициент к ставкам транспортного налога для организаций-налогоплательщиков, осуществляющих инвестирование в сферу высшего профессионального образования».

Распространенность. Слабая степень распространенности.

4. Стимулирующие механизмы льготного налогообложения образовательных учреждений на основе снижения ставки по земельному налогу

Налоговая льгота. Снижение налоговой ставки земельного налога осуществляется в весьма широких размерах (от снижения на 1/3 до снижения вплоть до 99%). Чаще всего льгота предоставляется в форме установления специальных ставок налога, но в некоторых случаях устанавливается процентное снижение в отношении базовой ставки налога, установленной на территории муниципального образования. Именно, в соответствии с п. 2 ст. 394 «Налоговая ставка», «допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка». Установить понижающий коэффициент к налоговой ставке для налогоплательщиков, осуществляющих инвестирование в сферу высшего профессионального образования.

Субъект налоговой льготы.

Чаще всего субъектом налоговой льготы выступает образовательное учреждение, иногда определенного уровня профессионального образования, но были также выявлены случаи установления льготы для автономных некоммерческих образовательных организаций.

Условия предоставления. Предоставление льготы отличается наличием дополнительных условий для субъекта налогообложения, которые различаются по регионам:

— требование финансирования из регионального и/или местного бюджета либо организационно-правовой статус муниципального или государственного образовательного учреждения;

— направления использования земельных участков, на которые распространяется льгота (расположение на них объектов социально-культурной сферы, используемых для нужд образования).

Распространенность. Средняя степень распространенности.

(2) Механизмы, построенные на налоговом изъятии

5. Стимулирующие механизмы льготного налогообложения организаций-инвесторов на основе налогового изъятия по налогу на прибыль.

Налоговые изъятия. Статья 265 НК РФ «Внереализационные расходы» предусматривает в соответствии с п. 1, в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включать обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности: (в 20 пунктах перечислены обоснованные затраты на осуществление деятельности не связанной с производством и (или) реализацией).

Списание в расходы затрат, произведенных организациями-инвесторами на строительство или реконструкцию объектов недвижимого имущества образовательных учреждений. А именно, «признавать целях формирования налоговой базы расходы, направляемые организациями-инвесторами на строительство новых, а также реконструкцию, расширение, техническое перевооружение и (или) ремонт существующих объектов недвижимого имущества (зданий, сооружений) организаций и учреждений в сфере высшего образования».

Субъект налогового изъятия. Субъектом льготы является организация-инвестор, осуществляющая расходы в виде затрат на строительство новых, а также реконструкцию, расширение, техническое перевооружение и (или) ремонт существующих объектов недвижимого имущества (зданий, сооружений) организаций и учреждений в сфере высшего образования.

Условия предоставления. Распространенным условием предоставления налогового изъятия является:

— предоставление налогового изъятия при условии направления средств на укрепление материально-технической базы для осуществления данного вида деятельности.

Распространенность. Данный механизм имеет значительный потенциал для развития, так как отличается выраженной стимулирующей направленностью с включением элементов регулирования.

Уменьшение налоговой базы снижает налоговую нагрузку в части налогообложения прибыли для организации-инвестора и выступает действенным

фактором, влияющим на размер остающихся в распоряжении организации-инвестора средств.

6. Социальные механизмы льготного налогообложения организаций-инвесторов на основе налогового изъятия по налогу на прибыль.

Налоговые изъятия. Статья 265 НК РФ «Внереализационные расходы» предусматривает в соответствии с п. 1, в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включать обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности: (в 20 пунктах перечислены обоснованные затраты на осуществление деятельности не связанной с производством и (или) реализацией).

Списание в расходы затрат, произведенных организациями-инвесторами на строительство или реконструкцию объектов недвижимого имущества образовательных учреждений. А именно, «признавать целях формирования налоговой базы расходы, направляемые организациями-инвесторами на строительство новых, а также реконструкцию, расширение, техническое перевооружение и (или) ремонт существующих объектов недвижимого имущества (зданий, сооружений) организаций и учреждений в сфере высшего образования».

Субъект налогового изъятия. Субъектом льготы является организация-инвестор, осуществляющая расходы в виде затрат на строительство новых, а также реконструкцию, расширение, техническое перевооружение и (или) ремонт существующих объектов недвижимого имущества (зданий, сооружений) организаций и учреждений в сфере высшего образования.

Условия предоставления. Распространенным условием предоставления налогового изъятия является:

— предоставление налогового изъятия при условии направления средств на укрепление материально-технической базы для осуществления данного вида деятельности.

Распространенность. Данный механизм имеет значительный потенциал для развития, так как отличается выраженной стимулирующей направленностью с включением элементов регулирования.

Уменьшение налоговой базы снижает налоговую нагрузку в части налогообложения прибыли для организации-инвестора и выступает действенным фактором, влияющим на размер остающихся в распоряжении организации-инвестора средств.

7. Стимулирующие механизмы льготного налогообложения организаций-инвесторов на основе налогового изъятия в отношении налога на имущество организаций

Налоговая льгота. Исключение из состава налогоплательщиков. Полное освобождение от уплаты налога.

Субъект налоговой льготы.

Ст. 381 «Налоговые льготы». Освобождаются от налогообложения: (в статье в 18 пунктах указан перечень организаций, освобождаемых от налогообложения). Установить льготу для организаций-инвесторов. Статью 381 дополнить п. 19 следующего содержания: «организации, осуществляющие инвестирование сферы образования учреждения. Данная льгота предоставляется при наличии соглашения на соответствующий вид инвестирования и реинвестировании льготной суммы в сферу высшего профессионального образования».

Условия предоставления. Предоставление льготы отличается наличием дополнительных условий для субъекта налогообложения, которые различаются по регионам:

— действие льготы распространяется не на все имущество, а на определенную его часть, используемую в образовательной деятельности, формулировка обычно осуществляется в следующих формах:

- Объекты используемые для нужд образования;
- Объекты социально-культурной сферы.

Распространенность. Средняя степень распространенности.

8. Социальные механизмы льготного налогообложения организаций-инвесторов на основе налогового изъятия в отношении налога на имущество организаций

Налоговая льгота. Полное освобождение от уплаты налога.

Субъект налоговой льготы.

Организации-инвесторы не являются единственными субъектами налоговой льготы, в общий круг субъектов налоговых льгот включаются образовательные организации, выступающие получателями инвестиций.

Условия предоставления. Предоставление льготы отличается наличием дополнительных условий выраженной социальной направленности. Этот элемент является отличительным в рамках данной модели и предназначен для предоставления налоговой льготы только по тому перечню имущества, которое включено в режим его использования в рамках соглашения по взаимодействию об инвестировании.

С одной стороны, почти во всех регионах действует требование предоставления льготы при условии финансирования деятельности организации из бюджета. При этом, как правило, действие льготы распространяется не на все имущество, а на определенную его часть:

- имущество, не используемое в предпринимательской деятельности организации;
- объекты, используемые (предназначенные) исключительно для нужд высшего профессионального образования и созданные (приобретенные) за счет средств регионального бюджета, внебюджетных источников и иных (за исключением средств федерального бюджета) средств.

Распространенность. Средняя степень распространенности.

9. Социальные механизмы льготного налогообложения образовательных учреждений на основе налогового изъятия в отношении транспортного налога

Налоговое изъятие. Полное освобождение от уплаты налога.

Субъект налогового изъятия. Перечень субъектов, имеющих право использования данного механизма, в отличие от других социально ориентированных механизмов не ограничивается кругом налогоплательщиков. Среди субъектов-получателей льготы выступают российские организации. Социальная направленность механизма проявляется на уровне условий

предоставления налоговой льготы.

Условия предоставления. Предоставление льготы отличается наличием дополнительных условий для субъекта налогообложения, которые различаются по регионам:

— установление льготы только в отношении определенных объектов (видов транспортных средств), требование использования освобождаемых от налога транспортных средств в рамках инвестиционного процесса. **Распространенность.** Сильная степень распространенности.

10. Социальные механизмы льготного налогообложения организаций-инвесторов на основе налогового изъятия в отношении земельного налога

Налоговое изъятие. Полное освобождение от уплаты налога.

Субъект налогового изъятия. В качестве субъекта налоговой льготы чаще всего называется российские организации.

Условия предоставления. Статья 394 «Налоговая ставка» п. 2 содержит норму «допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка». Установить понижающий коэффициент к налоговой ставке для налогоплательщиков, осуществляющих инвестирование в сферу высшего профессионального образования.

Предоставление льготы отличается наличием дополнительных условий для субъекта налогообложения, которые различаются по регионам и в некоторой степени определяют специфику механизма:

— требование финансирования организаций образования из федерального бюджета, федерального и регионального бюджетов; федерального, регионального и местного бюджетов; регионального; регионального и местного, местного (может быть установлен минимальный уровень финансирования деятельности организации образования из бюджета для предоставления налоговой льготы организации-инвестору).

— освобождение может распространяться только на земельные участки, предназначенные для оказания услуг в области образования;

— как правило, налоговая льгота не распространяется на участки, сдаваемые в аренду.

Распространенность. Сильная степень распространенности.

(3) Механизмы по порядку представления налогового кредита

11. Стимулирующие механизмы в порядке представления налогового кредита организациям-инвесторам.

Субъект. Налогоплательщик организация-инвестор.

Условия предоставления. Одной из эффективных форм привлечения инвестиций для организации-налогоплательщика может выступить система налогового кредита. Если сумма налогового кредита, предоставляемого квалифицированному предприятию, определена, то она перечисляется на специальный налоговый счет. Компания, получившая такую льготу, будет считаться обычным налогоплательщиком, отличие такой компании состоит в том, что ответственность за налогообложение доходов будет оплачиваться за счет кредитов, возвращаемых с налогового счета, пока сальдо баланса доводится до нуля. После этого налоговый счет закрывается на определенный период, и неиспользованные суммы налогового кредита разрешается использовать налогоплательщику.

(4) Механизмы по применению ускоренной амортизации

12. Стимулирующие механизмы по применению ускоренной амортизации у организации-инвестора.

Субъект. Налогоплательщик организация-инвестор.

Условия предоставления. Статья 256 «Амортизируемое имущество» пункт 1.1. налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со статьей 257 настоящего Кодекса. Таким образом, налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового)

периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов, в случае инвестирования средств и (или) имущества в сферу высшего профессионального образования не более 30 процентов первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно, данное исключение не распространяется на образовательные организации и учреждения) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со статьей 257 настоящего Кодекса.

Кроме того, осуществление научно-исследовательских и опытно-конструкторских проектов, в том числе проектов по созданию производственных объектов, технологий и оборудования: в качестве налогового стимула могут быть использованы предложения по отнесению данных результатов совместного взаимодействия налогоплательщиков (организация и ВУЗ), а именно объекты интеллектуальной собственности, результаты интеллектуальной деятельности к амортизируемому имуществу, по которому можно использовать нелинейным метод начисления амортизации и порядок применения амортизационной премии (изменения в ст.256 НК РФ).

Основные выводы

В настоящее время в Российской Федерации распространены механизмы льготного налогообложения преимущественно социального характера. Несмотря на паритетное соотношение механизмов социального и стимулирующего характера (6 к 6), стимулирующие механизмы не используются в пределах их потенциальных возможностей. Повсеместной практикой является предоставление льгот только тем образовательным организациям, которые в качестве основного источника финансирования своей деятельности имеют бюджетные средства. Наблюдается приверженность органов государственной власти и представительных органов власти муниципальных образований поддерживать в основном подведомственные им образовательные учреждения в интересах возможного сокращению бюджетных расходов на их развитие в будущем.

Также отмечается ограниченное количество направлений, закрепляемых для направления высвободившихся в результате предоставления налоговой льготы ресурсов на цели действительного многостороннего развития образования (образовательный процесс, наука, инновации, укрепление материально-технической базы, повышение качества образовательного процесса).

Такие механизмы не в полной мере поддерживают рост инвестиционной привлекательности образовательных организаций, но, в то же время, обладают выраженным стимулирующим эффектом и не исчерпали потенциал своих возможностей.

Стимулирующие механизмы льготного налогообложения ориентируются, прежде всего, на группы организаций-инвесторов. В отношении непосредственно организаций-инвесторов предусматривается небольшое число льгот. Как правило, в центре рассмотрения нормативных правовых актов находится общая категория «российские организации». Тем не менее, в ходе анализа доказана необходимость применения механизмов налогового стимулирования для организаций-налогоплательщиков, осуществляющих инвестирование организаций сферы образования.

В общем случае конкретизация субъектов налоговой льготы, налогового кредита, ускоренной амортизации, налогового изъятия на уровне организации-инвестора является признаком стимулирующего характера налогового механизма. Однако механизмы льготного налогообложения в части транспортного и земельного налога содержали конкретизацию объектов налоговой льготы даже в составе механизмов с выраженной социальной направленностью. Определяющей характеристикой социальной направленности льгот в данном случае были условия ее предоставления, полностью исключавшие их состава стимулируемых направлений предпринимательскую деятельность.

Б. . По результатам обсуждения на конференции в текст доклада в состав **раздела 1.1** были разработаны дополнения относительно различий в режимах налогообложения для бюджетных и автономных учреждений следующего

содержания:

Налогообложение автономных и бюджетных учреждений имеет следующие различия.

Автономные учреждения вправе уплачивать квартальные платежи по налогу на прибыль организаций лишь на общих основаниях: если размер выручки в предыдущих четырех кварталах не превышал в среднем 3 000 000 руб. за каждый квартал. Бюджетные учреждения вправе пользоваться этой возможностью независимо от размера дохода (п. 3 ст. 286 НК РФ).

На автономные учреждения не будут распространяться положения, предусмотренные ст. 321.1 Налогового кодекса РФ, так как они касаются только бюджетных учреждений.

Автономные учреждения могут переходить на упрощенную систему налогообложения, так как ограничения для перехода установлены только для "бюджетников" (пп. 17 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

Для автономных учреждений сохранены следующие особенности налогообложения бюджетных учреждений.

Не облагается НДС передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам самоуправления, а также государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям (пп. 5 п. 2 ст. 146 НК РФ). Значит, ввиду того, что автономные учреждения являются государственными, при осуществлении вышеуказанных операций они также освобождаются от уплаты НДС.

Имущество, полученное автономным учреждением по решению органов исполнительной власти всех уровней, не относится к доходам при исчислении налога на прибыль организаций (пп. 8 п. 1 ст. 251 НК РФ). Средства, выделяемые автономным учреждениям в форме субсидий и субвенций, признаются средствами целевого финансирования и не относятся к доходам, облагаемым налогом на прибыль (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Бюджетное учреждение не имеет права участвовать в уставном (складочном) капитале, быть учредителем другого юридического лица (п. 1 ст. 298 ГК РФ), привлекать заемные средства (п. 8 ст. 161 БК РФ).

Автономное учреждение имеет право на участие в уставном (складочном)

капитале других юридических лиц, на передачу имущества другим юридическим лицам в качестве их учредителя или участника (п. 6 ст. 3 Закона), может привлекать заемные средства (ст. 14 Закона).

