

2.5 Подготовка отраслевого доклада по механизмам налогового стимулирования привлечения инвестиций в систему высшего профессионального образования

Введение

Стратегической задачей развития Российской Федерации является формирование инновационной национальной экономики. В новых условиях особенно возрастает значение второй составляющей системы высшего профессионального образования, а именно, роль ВУЗов как плацдарма генерирования научных идей и их практической реализации. Успешное решение задач, стоящих перед современной системой высшего профессионального образования, возможно лишь при наличии крепкой материальной базы. Однако материальная основа российской системы высшего профессионального образования весьма далека от тех критериев, которые предъявляются требованиями сегодняшнего дня.

Коренному изменению сложившейся ситуации будет способствовать повышение инвестиционной привлекательности российских ВУЗов для российских и зарубежных организаций и физических лиц. Однако последнее маловероятно без достижения оптимального сочетания экономической самостоятельности вузов и их государственной поддержки, в т.ч. через формирование соответствующих налоговых механизмов.

Недостаточность налоговых стимулов при инвестировании в сферу высшего профессионального образования в сравнении с международной практикой, а также ряд нерешенных вопросов и пробелов в нормативно-правовом и методическом обеспечении реализации механизмов налогового стимулирования в сфере профессионального образования существенно ограничивают экономический интерес частных инвесторов к участию в развитии и вузов.

Раздел 1. Итоги развития механизмов налогового стимулирования привлечения инвестиций в систему высшего профессионального образования.

1.1 Эволюция развития налоговых механизмов

Первый этап построения современной налоговой системы можно характеризовать высоким уровнем налоговой нагрузки (в том числе из-за большого числа налогов) и широким распространением различного рода налоговых льгот, носящих как экономический, так и социальный характер. Однако последовательное внедрение рыночных отношений, а также многочисленность нарушений, которые выявлялись при проверках применения налоговых льгот привели к тому, в разработку 2 (специальной) части НК РФ была заложена концепция отказа от налоговых льгот. Однако реально это означало существенное сокращение налоговых преференций и применение новых их форм.

Процесс реформирования действующего налогового законодательства в Российской Федерации затронул и систему налогообложения государственных образовательных учреждений высшего профессионального образования (ГОУ ВПО). Так, с 1 января 2005 г. утратила силу ст. 40 Закона РФ от 10.07.1992 N 3266-1 "Об образовании", гарантирующая образовательным учреждениям государственное финансирование и льготное налогообложение. В частности, образовательные учреждения независимо от их организационно-правовых форм в части непредпринимательской деятельности, предусмотренной уставом этих образовательных учреждений, освобождались от уплаты всех видов налогов.

Теперь образовательные организации, наряду с другими организациями, для целей налогообложения руководствуются положениями части второй НК РФ, которыми непосредственно для них определяются особенности исчисления налогов и возможности применения льгот.

Тем не менее потребность в развитии инновационного типа

экономики, новые аспекты в социально-экономических процессах (демографический спад, затем рост, преобразования в системе образования, медицины и т.п.), повышение качества контрольной деятельности налоговых органов заставили пересмотреть негативную оценку налоговых льгот на более взвешенную. Налоговые преференции необходимы, но их введение должно приводить с учетом временного лага к росту налоговой базы, а условия их применения должны обезопасить от злоупотребления льготами со стороны недобросовестных налогоплательщиков.

1.2. Характеристика современной системы налоговых льгот на федеральном, региональном и муниципальном уровнях для высших учебных заведений

Образовательные организации принципиально выступают плательщиками целого ряда федеральных, региональных и местных налогов в случае, если имеет место объект налогообложения.

Налоговые льготы на федеральном уровне для вузов

1) Налог на добавленную стоимость (вузы)

Вузы являются плательщиками налога на добавленную стоимость. Но данному налогу они имеют право на ряд льгот и освобождений от налогообложения. Так:

- освобождается от налогообложения НДС реализация услуг по проведению учебно-производственного или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений (пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ);

- не подлежат налогообложению НДС научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, осуществляемые за счет средств бюджетов, 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 на основе хозяйственных договоров (пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ);

- налогообложение по ставке 10% производится при реализации периодических печатных изданий, а именно газет, журналов, альманахов, бюллетеней, иных изданий, имеющих постоянное название, текущий номер и выходящих в свет не реже одного раза в год, а также книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой (пп. 3 п. 2 ст. 164 НК РФ).

Как и все налогоплательщики, образовательные организации согласно ст. 145 НК РФ могут воспользоваться правом на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила в совокупности 2 млн. руб.

2) Единый социальный налог (вузы)

Единый социальный налог также относится к системе налогообложения образовательных организаций. Налоговые льготы по ЕСН для них не предусмотрены, но существует ряд освобождений от налогообложения. Так:

- не подлежат налогообложению ЕСН расходы на повышение профессионального уровня работников; расходы на командировки (суточные в пределах норм, фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи); суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам за счет бюджетных источников, не превышающие 3000 руб. на одно физическое лицо за налоговый период.

3) Налог на прибыль (вузы)

Законодательство о налогах и сборах разделяет деятельность образовательных организации на предпринимательскую (коммерческую) и непредпринимательскую деятельность. Последней признается деятельность, осуществляемая в рамках выполнения государственного заказа и

финансируемая из бюджета соответствующего уровня (полностью или частично). В части своей предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, предусмотренной уставом, образовательные организации обязаны уплачивать налог на прибыль организаций, например, при торговле покупными товарами, оборудованием; оказание посреднических услуг; долевое участие в деятельности других учреждений и некоторые др.

Вместе с тем в части определения доходов и расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций имеются особенности, обусловленные статусом государственной образовательной организации как бюджетных учреждений. Так:

- к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы, относится имущество: полученное в рамках целевого финансирования (условие: ведение отдельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования) и безвозмездно полученное (условие: наличие у образовательного учреждения лицензии на право ведения образовательной и уставной деятельности) (пп. 14 и 22 п. 1 ст. 251 НК РФ);

- при формировании налоговой базы согласно п. 2 ст. 251 НК РФ (в ред. от 29.11.2007) также не учитываются целевые поступления, например, целевые поступления на содержание образовательных учреждений и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению;

- в соответствии с п. 2 ст. 321.1 НК РФ в составе доходов и расходов, включаемых в налоговую базу, не учитываются доходы, полученные в виде средств целевого финансирования и целевых поступлений на содержание образовательной организации и ведение уставной деятельности, финансируемой за счет указанных источников, и расходы, производимые за счет этих средств.

Следует отметить, что согласно ст. 284 НК РФ для отдельных категорий налогоплательщиков ставка налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Федерации, законами субъектов Федерации может быть понижена (но не ниже 13,5%).

Налоговые льготы на региональном уровне для вузов

Помимо рассмотренных выше федеральных налогов, в систему налогообложения образовательных организаций входят региональные налоги, такие как транспортный налог и налог на имущество организаций. Льготы по ним для образовательных учреждений на федеральном уровне не предусмотрены.

1) Налог на имущество

Льготы по налогу на имущество устанавливаются на региональном уровне. Размер процентной ставки, порядок и сроки уплаты налога определяются на уровне субъектов Российской Федерации.

НК РФ закрепляет максимально допустимую величину ставки налога на имущества – 2,2%, а также устанавливает возможность применения дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков¹. В случае, если имущество закреплено в собственности государства, и передано образовательным учреждениям на праве оперативного управления, последним могут компенсироваться расходы на уплату налога на имущества в части, приходящейся на государственное (муниципальное имущество).

Перечень транспортных средств, не являющихся объектом налогообложения, определен в НК РФ как исчерпывающий и включает в себя малолитражные и механические средства водного транспорта, транспортные средства передвижения для инвалидов, сельхозтехнику, самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы, суда и транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где

¹ ст. 380 НК РФ.

законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба².

2) Транспортный налог

В НК РФ установлены фиксированные базовые ставки по транспортному налогу, которые дифференцируются по типу транспортных средств и мощности двигателя.

Установленные НК РФ налоговые ставки могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в пять раз. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования транспортных средств³. Льготы по налогу устанавливаются на региональном уровне.

Налоговые льготы на местном уровне для вузов

1) Земельный налог

С момента вступления в силу 1 января 2005 г. гл. 31 НК РФ образовательные организации являются плательщиками земельного налога (местный налог). Ранее земельные участки закреплялись за ними в бессрочное бесплатное пользование (п. 1 ст. 39 Закона об образовании). Льготы для образовательных учреждений на федеральном уровне также не предусмотрены.

НК РФ закрепляет максимально допустимую величину ставки налога на земельные участки, отнесенные к землям сельскохозяйственного назначения и на земельные участки, на занятые жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса – не более 0,3%, для прочих участков – 1,5%⁴.

В случае, если земельные участки закреплены в собственности государства, и переданы образовательным учреждениям на праве бессрочного пользования, последним могут компенсироваться расходы на

² ст. 358, п. 2 НК РФ.

³ ст. 361 НК РФ.

⁴ ст. 394 НК РФ.

уплату земельного налога в части, приходящейся на государственные (муниципальные) земельные участки.⁵

Таким образом, налоговые условия в некоторой мере можно рассматривать в пользу бюджетных организаций, в том числе по принципу их поддержки для решения социальных задач.

Большинство налоговых инструментов регулирования (причем как на федеральном, так и на региональном уровне) нацелены на стимулирование инвестиций.

Специальные режимы налогообложения для вузов

1) Упрощенная система налогообложения

Образовательные организации (кроме бюджетных учреждений) вправе перейти на упрощенную систему налогообложения при условии, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доходы, определяемые в соответствии со статьей 248 НК РФ, не превысили 15 млн. рублей⁶. Указанная величина предельного размера доходов организации подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги).

Единый налог, который платят образовательные организации вместо перечисленных выше видов налогов начисляются, по выбору налогоплательщиков с доходов, либо с доходов, уменьшенных на величину расходов. В первом случае уплачивается ставка 6%, во втором – 15%.

Если налог платится с доходов, уменьшенных на величину расходов, перечень которых изложен в статье 346.16 НК РФ. Данный перечень является закрытым и включает, в том числе, расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, признаваемые таковыми в соответствии

⁵ См., например, Федеральный закон от 24.07.2007 № 198-ФЗ (ред. от 27.08.2007) «О федеральном бюджете на 2008 год и плановый период 2009 и 2010 гг.»

⁶ ст. 346.20 НК РФ.

с пунктом 1 статьи 262 НК РФ. При этом способе уплаты налога на полученные убытки в налоговом периоде (год) можно уменьшить доходы в следующем году в пределах 30% налоговой базы⁷. Оставшаяся часть убытка переносится на следующие налоговые периоды, но не более, чем на 10 лет.

В случае создания ситуации, при которой доходы, уменьшенные на величину расходов будут сопоставимы с величиной дохода применяется минимальная величина единого налога – 1% от полученных доходов⁸.

Сумма налога (авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается указанными налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности.

При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50 процентов. Квартальный авансовый платеж может быть уменьшен на страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, но не более, чем на 50%⁹.

2) Единый налог на вмененный доход

Льготы по налогу для образовательных учреждений (организаций) могут устанавливаться на уровне регионов и муниципальных образований.

В отношении образовательных организаций данный режим налогообложения может применяться при выполнении ими следующих видов деятельности на коммерческой основе:

1) оказание бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению;

2) оказание ветеринарных услуг;

7 ст. 346.18, п. 7 НК РФ.

8 ст. 346.18, п. 6 НК РФ.

9 ст. 346.21, п. 3.

3) оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;

4) оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок);

5) оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;

6) розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, а также через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов и объекты нестационарной торговой сети;

7) распространения наружной рекламы с использованием рекламных конструкций и размещение рекламы на транспортных средствах;

8) оказания услуг по временному размещению и проживанию организациями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений для временного размещения и проживания не более 500 квадратных метров;

9) оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей;

10) оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного

питания.

Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации при выплате налогоплательщиками вознаграждений своим работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог, и на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50 процентов (п.2 ст. 346.32 НК РФ).

При этом с 1 января 2009 г ЕНВД **не применяется** в отношении учреждений образования в части предпринимательской деятельности по оказанию услуг общественного питания, если оказание услуг общественного питания является неотъемлемой частью процесса функционирования указанных учреждений и эти услуги оказываются непосредственно этими учреждениями.

1.3. Предприятия, участвующие в деятельности образовательных организаций

Налоговые льготы на федеральном уровне для предприятий, участвующих в деятельности вузов

1) Налог на прибыль (для предприятий, участвующих в деятельности вузов)

Не учитываются при определении налоговой базы:

—денежные средства, полученные некоммерческими организациями на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

—денежные средства, полученные некоммерческими организациями - собственниками целевого капитала от управляющих компаний,

осуществляющих доверительное управление имуществом, составляющим целевой капитал, в соответствии с Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

—денежные средства, полученные некоммерческими организациями от специализированных организаций управления целевым капиталом в соответствии с Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»¹⁰.

При определении налогооблагаемой базы в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу, включаются:

—расходы на подготовку и переподготовку штатных сотрудников (в т.ч. с повышением квалификации) на договорной основе, за исключением оплаты обучения вузах и ССУЗах при получении сотрудниками высшего и среднего специального образования¹¹..

На региональном уровне снижение ставки налога на прибыль субъектами Российской Федерации в части налога, зачисляемого в субъект Российской Федерации, но не ниже чем до 13,5%¹².

2) Налог на добавленную стоимость (для предприятий, участвующих в деятельности вузов)

Не подлежит обложению НДС:

1. Передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала¹³;

2. Передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью, так как данный вид деятельности не признается реализацией и не подлежит

10 пп. 13-14 п. 2 ст. 251 НК РФ

11 ст. 264 НК РФ

12 п. 1 ст. 284 НК РФ

13 пп. 8 п. 2 ст. 146 НК РФ

налогообложению¹⁴;

3. Передача на безвозмездной основе объектов основных средств государственным и муниципальным учреждениям¹⁵;

4. «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 Российской Федерации внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров»¹⁶.

5. «Выполнение организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новой продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются следующие виды деятельности¹⁷: 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».

6. Не подлежит налогообложению реализация (передача) продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими столовыми,

¹⁴ Пп. 3 п. 3 ст. 39 НК РФ

¹⁵ Пп. 5 п. 2 ст. 146 НК РФ

¹⁶ ст. 149. пп. 16 п. 2 НК РФ

¹⁷ ст. 149. пп. 16.1 п. 2 НК РФ.

столовыми других учебных заведений, и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям¹⁸.

Издательская деятельность: в отношении реализации периодических печатных изданий, выходящие в свет не реже 1 раза в год, и книжной продукции, связанной с образованием, **устанавливается льготная налоговая ставка, составляющая 10%**¹⁹

3) Единый социальный налог (для предприятий, участвующих в деятельности вузов)

Размер процентной ставки, порядок и сроки уплаты налога определяются на федеральном уровне. НК РФ устанавливает обратную зависимость налоговых ставок от размера заработной платы на каждого физическое лицо нарастающим итогом (3 уровня). Кроме того, отдельные шкалы налоговых ставок устанавливаются для налогоплательщиков-товаропроизводителей, отвечающих определенным НК РФ критериям; для налогоплательщиков - организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны; для индивидуальных предпринимателей, нотариусов и адвокатов, занимающихся частной практикой.

НК РФ устанавливает 4 вида составляющих налоговой ставки по данному налогу: часть налоговой ставки, направляемой в федеральный бюджет, часть налоговой ставки, направляемой в фонд социального страхования Российской Федерации, часть налоговой ставки, направляемой в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и часть налоговой ставки, направляемой в территориальный фонд обязательного

18 ст. 149 НК РФ пп. 5 п.2.

19 ст. 164, пп. 2, п.3.

медицинского страхования.

Налоговые льготы на региональном уровне для предприятий, участвующих в деятельности вузов

1) Налог на имущество (для предприятий, участвующих в деятельности вузов)

Размер процентной ставки, порядок и сроки уплаты налога определяются на уровне субъектов Российской Федерации. НК РФ закрепляет лишь максимально допустимую величину ставки налога на имущества – 2,2%, а также устанавливает возможность применения дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков²⁰.

Льготы для предприятий, участвующих в деятельности образовательных учреждений, существуют только на региональном уровне.

3) Транспортный налог (для предприятий, участвующих в деятельности вузов)

Перечень транспортных средств, не являющихся объектом налогообложения, определен в НК РФ как исчерпывающий и включает в себя малолитражные и механические средства водного транспорта, транспортные средства передвижения для инвалидов, сельхозтехнику, самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы, суда и транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба²¹.

Размер процентной ставки, порядок и сроки уплаты налога определяются на уровне субъектов Российской Федерации. При этом в НК РФ установлены фиксированные базовые ставки по транспортному налогу, которые дифференцируются по типу транспортных средств и мощности двигателя.

20 ст. 380 НК РФ.

21 ст. 358, п. 2 НК РФ.

Указанные налоговые ставки могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в пять раз. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования транспортных средств²². Льготы по налогу устанавливаются на региональном уровне.

Налоговые льготы на местном уровне для предприятий, участвующих в деятельности вузов

1) Земельный налог (для предприятий, участвующих в деятельности вузов)

Размер процентной ставки, порядок и сроки уплаты налога определяются на уровне муниципальных образований. НК РФ закрепляет лишь максимально допустимую величину ставки налога на земельные участки, отнесенные к землям сельскохозяйственного назначения и на земельные участки, на занятые жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса – не более 0,3%, для прочих участков – 1,5%²³.

Льготы для предприятий, участвующих в деятельности образовательных учреждений, существуют только на региональном и местном уровне

Специальные режимы налогообложения

- 1) упрощенная система налогообложения (по аналогии с порядком, определенном для образовательных организаций – см. выше).
- 2) единый налог на вмененный доход (по аналогии с порядком, определенном для образовательных организаций – см. выше).

Налогоплательщиками по данному налогу не могут являться предприятия в организационно-правовой форме простого товарищества или действующие на условиях договора доверительного управления имуществом, а также в случае, если предприятия отнесены к категории крупнейших в

22 ст. 361 НК РФ.

23 ст. 394 НК РФ.

соответствии со статьей 83 НК РФ²⁴. Льготы по налогу для предприятий, участвующих в деятельности образовательных учреждений (организаций), могут устанавливаться на уровне регионов и муниципальных образований

3) единый сельскохозяйственный налог

При определении налогооблагаемой базы в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу, включаются расходы на подготовку в образовательных учреждениях среднего профессионального и высшего профессионального образования специалистов для налогоплательщиков. Указанные расходы учитываются для целей налогообложения при условии, что с обучающимися в указанных образовательных учреждениях физическими лицами заключены договоры (контракты) на обучение, предусматривающие их работу у налогоплательщика в течение не менее трех лет по специальности после окончания соответствующего образовательного учреждения²⁵

В целом, специфика налогообложения образовательных учреждений (организаций) определяется условиями расчета и уплаты каждого конкретного вида налога. При этом существенными факторами, влияющими на порядок налогообложения, являются:

— принадлежность образовательного учреждения (организации) к государственной или частной форме собственности (в части налогового учета: необходимость ведения отдельного учета хозяйственной деятельности, финансируемой за счет бюджетных и внебюджетных источников (коммерческой и некоммерческой деятельности));

— необходимость введения отдельного учета сумм «входного» НДС как по оказанным льготным образовательным услугам, так и по полученным доходам от ведения предпринимательской деятельности;

— регион (муниципалитет) месторасположения образовательного учреждения (по налогу на имущество организаций, земельному налогу,

24 ст. 346.26, п. 2.1 НК РФ.

25 пп. 29 п. 2 ст. 346.5 НК РФ

налогу на прибыль организаций в части, зачисляемой в региональный бюджет);

—направления использования полученного результата от хозяйственной деятельности.

1.4. Практика предоставления налоговых льгот

В российской практике предусмотрены следующие виды льгот:

- инвестиционный налоговый кредит как наиболее прогрессивный вид льгот с позиций сочетания государственных и частных интересов и возможности устранения тех барьеров (организационных, прежде всего), которые имеют место в настоящее время;
- введение дифференцированных ставок по одному и тому же налогу для различных категорий налогоплательщиков;
- освобождение от уплаты налогов (полное и частичное, например для отдельных видов деятельности, или полученных доходов, инвестиций);
- особый порядок расчета налоговой базы для льготных категорий налогоплательщиков (увеличение размера и видов допустимых вычетов из налоговой базы, отнесение на затраты, применение понижающего коэффициента);
- снижение непосредственно налоговой ставки налога для юридических и физических лиц – инвестиционных партнеров вуза;
- применение ускоренной амортизации по основным средствам и нематериальным активам;
- реализация для ВУЗов товароматериальных ценностей без учета ограничительных положений ст. 40 НК РФ (документальное подтверждение приобретенных ТМЦ в учебном процессе).

Исходя из сложившихся условий применения механизмов льготного налогообложения образовательных учреждений с позиций российского законодательства о налогах и сборах регионы **имеют достаточно широкий перечень возможностей для построения и внедрения в практику работы**

образовательных учреждений механизмов льготного налогообложения, имеющих стимулирующую направленность.

Особенности предоставления налоговых льгот на региональном уровне

Установление льгот по налогу на прибыль (в части зачисляемый в бюджет субъекта Российской Федерации) не является достаточно распространенной практикой. Активно используются возможности уточнения состава субъектов налоговой льготы путем установления определенных условий, выполнение которых необходимо для ее получения

По сравнению с налогом на прибыль (в части зачисляемой в бюджет субъектов Российской Федерации). Налоговые льготы по данному виду налога применяются большим количеством регионов.

Распространенным видом налоговых льгот по налогу на имущество, уплачиваемого образовательными учреждениями, (в отличие от налога на прибыль) выступает не уменьшение налоговой ставки, а **налоговые изъятия** (11 регионов из представленной группы).

Почти во всех регионах не уплачивают налог на имущество организаций бюджетные в целом или образовательные учреждения в частности, деятельность которых финансируется из регионального и/или местного бюджетов.

По сравнению с налогом на имущество, налоговые льготы по данному виду налога применяются еще большим количеством регионов. Распространенным видом налоговых льгот по транспортному налогу, уплачиваемому образовательными учреждениями, (также как и в случае налога на имущество) выступает не уменьшение налоговой ставки, а налоговые изъятия

Налоговые льготы по земельному налогу представлены самым большим количеством документов. Такая ситуация во многом объясняется многочисленностью входящих в состав регионов муниципальных

образований и большей дифференциацией условий применения налоговой льготы по муниципальным образованиям.

Барьеры, препятствующие эффективному применению налоговых льгот (законодательные, организационные, экономические, технические):

- неточность налогового законодательства, приводящие к вероятности двойной трактовки норм, особенно в отношении применения налоговых льгот, в т.ч. регионального уровня; экономическая непривлекательность вузов вследствие низкой материальной, научно-исследовательской, учебно-методической базы, что приводит к низкому качеству подготовки выпускников, не востребуемых работодателями-потенциальными инвесторами;
- необходимость ведения отдельного учета доходов и расходов в случае применения тех или иных механизмов налогового стимулирования привлечения инвестиций в вузы, причем как у образовательных организаций, так и у организаций-инвесторов;
- ограниченность бюджетных средств, «заложенных» в бюджетах, для реализации права регионов предоставлять инвестиционный налоговый кредит;
- барьеры, связанные с реализацией «человеческого фактора» - технических ошибок, обусловленных необходимостью переработки, проверки и анализа большого объема данных (отчетности, форм, заявлений и пр.) для принятия решений о предоставлении налоговых льгот инвесторам в сфере высшего профессионального образования.

Система факторов, способствующих эффективной работе комплекса механизмов налогового стимулирования привлечения инвестиций в систему высшего профессионального образования, в настоящее время включает в себя: увеличение бюджетных ассигнований, внедрение прогрессивных форм бюджетного финансирования, нацеленных на эффективность использования

средств из бюджета, разработка новых кредитных продуктов, целью которых является поддержка всех участников образовательного процесса.

1.5. Зарубежная практика стимулирования инвестиций в высшее профессиональное образование.

Практический опыт применения механизмов налогового стимулирования привлечения инвестиций в систему высшего профессионального образования ведущих стран мира, таких как Германия, Франция, Англия и США, имеет целый ряд положительных моментов, которые целесообразно иметь в виду и по возможности внедрять в российскую действительность.

В промышленно развитых странах давно осознали, что обучение персонала является одним из главных факторов, позволяющих победить в жесткой конкурентной борьбе. Ежегодно крупные западные корпорации тратят 2-5% своего бюджета на обучение и развитие работников. В США значительную часть финансирования высшего образования составляют инвестиции корпораций – примерно 20%. Общий бюджет сферы образования в США превышает 200 млрд. долл. в год (корпорация IBM еще в 1990 году тратила на обучение сотрудников более 1,5 млрд. долл.).

Базовая сфера размещения средств корпораций – финансирование научных исследований вузов, так как относительно небольшие затраты в этой области приносят огромные прибыли. Основными получателями инвестиций крупных корпораций являются Гарвардский, Калифорнийский, Стенфордский и Йельский университеты. В вузах созданы кафедры теории и практики свободного предпринимательства, а также научные подразделения, работающие на правах филиала корпорации, в которых преподавателям и студентам выплачивается дополнительная заработная плата. 12 ведущих корпораций США создали совместно с 15 университетами, объединенными с Ассоциацией непрерывного инженерного обучения, новый тип учебного заведения – Национальный технологический

университет.

Изученный опыт показывает, что стимулирование должно распространяться, прежде всего, на инвестора или на комплекс инвестор - НИИ. Налоговые льготы должны быть дифференцированы в зависимости от приоритетности прикладных НИР, ОКР и технологических разработок. Все льготы на инновационную деятельность должны предоставляться "условно", в случае нереализации инновационного проекта налоги должны быть уплачены с начислением пеней за несвоевременную уплату налога, а льготные кредиты - возвращены с уплатой повышенных процентов.

В ряде стран существуют особые льготы, которые позволяют фирмам вычитать из налогооблагаемой базы более 100% средств, израсходованных на научные исследования и разработки.

Анализ зарубежной практики взаимодействия образовательных организаций и организаций, населения в части инвестиций, позволили обобщить наиболее перспективные формы инвестиций.

1.6. Потребности системы образования в механизмах налогового стимулирования привлечения инвестиций в систему высшего профессионального образования

Кардинальные изменения в отечественной системе высшего профессионального образования связаны как с фундаментальными факторами эволюции мировой образовательной среды, так и с текущими процессами социально-экономического, политического и демографического развития в России. Глобализация экономики, унификация стандартов качества высшего образования, вступление России в ВТО и приход на отечественный рынок крупнейших транснациональных компаний, банков, страховых организаций - все это внешние причины необходимости модернизации российских вузов. К внутренним факторам можно отнести изменившуюся экономическую ситуацию в РФ, увеличение бюджетного

финансирования, в том числе и за счет реализации национального проекта "Образование", тенденции к объединению вузов, дискуссии о статусе автономных некоммерческих организаций и приемлемости этой организационно-правовой формы для крупных учреждений высшего образования.

С конца 1990-х гг. в России началась интеграция вузовского образования с крупнейшими российскими компаниями, представляющими наиболее конкурентные отрасли национальной экономики. Это связано в основном с двумя причинами: крупный и средний бизнес почувствовал кадровый дефицит²⁶ и появление неудовлетворенности качеством вузовского обучения. Соответственно возникла объективная потребность в осуществлении стратегически выверенных частных (негосударственных) инвестиций в систему высшего образования для новой генерации специалистов, удовлетворяющих всем требованиям бизнес-сообщества.

Изучение мирового опыта указывает на наличие общей тенденции развития совместного инвестирования в образование со стороны населения, бизнеса и государства. Формируются новые инструменты частного инвестирования, внедряются косвенные методы государственного финансирования, идущие в поддержку прямого бюджетного финансирования – предоставление налоговых льгот.

В настоящее время имеется достаточно обоснованная теоретически и успешно реализуемая практика разработки и исполнения проектов, связанных с инвестициями в капитальное строительство²⁷. Однако специфика системы высшего образования предусматривает возможности инвестирования ресурсов не только в объекты строительства, но и в основную деятельность, т.е. образовательный процесс, включая развитие

²⁶ Ограничения происходят вследствие демографических проблем; активного расширения масштабов деятельности крупного и среднего бизнеса; неэффективной кадровой политики российских компаний на этапах выхода из кризисного состояния в 1990-е гг.; качественно новых изменений в бизнес-процессах и менеджменте.

²⁷ Беренс В., Хавранек П.М. Руководство по оценке эффективности инвестиций. М.:ИНФРА-М, 1995.

интеллектуального потенциала²⁸. Для таких вложений необходима разработка инвестиционных проектов, которые предусматривали бы комплексное вложение ресурсов во все составляющие образовательной деятельности с учетом их особенностей и были бы направлены на достижение специфических образовательных целей и получение результатов, полезных для отдельных вузов и всей системы высшего образования.

Под инвестициями в данном случае понимается совокупность затрат, реализуемых в форме долгосрочных вложений собственного или заемного капитала. Каждый вид инвестиций характеризуется последовательностью платежей (выплат или поступлений) в течение срока эксплуатации объекта инвестирования. С инвестициями, направляемыми в высшие учебные заведения, связаны инвестиционные проекты в высшие учебные заведения.

Инвестиционные проекты в высшие учебные заведения можно классифицировать по следующим признакам:

1. Тип инвестиций
2. Область инвестиций
3. Степень связности инвестиций
4. Надежность инвестиций

По типу инвестиций в высшие учебные заведения различают:

— инвестиции в финансовые активы (доли в фондах недвижимости, депозитные банковские вклады, ценные бумаги и др.);

— инвестиции в реальные активы: материальные (здания, транспортные, оборудование, оргтехника, земля и др.) и нематериальные (лицензии, патенты, ноу-хау и др.).

К области инвестирования высших учебных заведений можно отнести:

— развитие и модернизацию учебного и научного процессов, осуществляемые высшими учебными заведениями;

— организацию подготовки специалистов по новым направлениям, специальностям, специализациям и создание соответствующего учебно-

²⁸ Дятлов С.А. Анализ образовательных проектов // Известия СПбУЭФ. 1997. № 2. С. 36-49.

методического обеспечения;

— разработку и внедрение современных образовательных технологий и их информационное обеспечение;

— осуществление мероприятий, направленных на улучшение социально-экономических условий для работников высших учебных заведений и обучаемых;

— развитие материально-технической базы высших учебных заведений, проведение организационно-структурных преобразований и повышение инвестиционной привлекательности высших учебных заведений;

— развитие материально-технической базы медицинских, лечебно-оздоровительных и спортивных подразделений высших учебных заведений.

По связности инвестиций различают изолированные (например, инвестиции в развитие материально-технической базы медицинских, спортивных подразделений высших учебных заведений) и связанные инвестиции, предусматривающие координацию действий (мероприятий) по сопряженным областям вложений в образование и научные исследования, информатизацию и образование и др.

Принципиальное значение для классификации инвестиций имеет надежность инвестиционных вложений. С этой точки зрения различают инвестиции, осуществляемые в условиях определенности и в условиях риска. Примерами рискованных инвестиций являются вложения в проведение различных организационно-структурных преобразований. Эти преобразования требуют обычно серьезных экономических и социальных обоснований.

Под инвестиционным проектом высшего учебного заведения понимается документ, содержащий комплекс мероприятий, в том числе инновационного характера, направленных на достижение социально значимых для данного вуза и всей системы образования в целом. Структура и содержание проекта должны обосновывать средства, сроки и конкретные результаты, получаемые вузом при решении требующих инвестиционного

подхода проблем и значимые для него и всей системы. Главное требование к инвестиционному проекту — определение всех необходимых действий и используемых при их осуществлении ресурсов для достижения поставленных целей.

С учетом специфики системы высшего образования можно сформулировать следующие основные требования, предъявляемые к инвестиционным проектам высших учебных заведений:

— соответствие инвестиционных проектов целям и задачам развития вуза и системы высшего образования в целом;

— направленность проекта на реализацию масштабной задачи, связанной с решением первоочередных проблем развития высшего учебного заведения;

— достаточно значимый объем заявленных в проекте инвестиций — например, объем не менее 10 млн. руб. (по решению конкурсной комиссии в зависимости от вида инвестиционного проекта может устанавливаться большее значение минимального объема заявленных в проекте инвестиций);

— достаточно быстрый срок реализации проекта — например, не более 3 лет;

— наличие в составе инвестиций средств, привлекаемых из бюджетов других уровней, внебюджетных средств и/или собственных средств высшего учебного заведения-заявителя проекта (доля привлекаемых средств в зависимости от вида проектов и государственной инвестиционной политики в сфере высшего профессионального образования определяется ежегодно объявляемыми условиями конкурса, но не может составлять, например, менее 30% стоимости инвестиционного проекта);

— соответствие структуры и содержания инвестиционного проекта требованиям к порядку оформления инвестиционного проекта.

Современная система образования, ее связи с работодателями, новые подходы к финансированию образовательной деятельности, «рыночные» тенденции в налогообложении (все налогоплательщики должны находиться

в равных условиях) определяют необходимость поиска адекватных механизмов налогового стимулирования. С одной стороны, обоснование целесообразности дополнительных льгот, с другой стороны, устранение барьеров на пути применения уже имеющихся форм налоговых преференций.

Опыт применения специальных глав Налогового Кодекса РФ в отношении целого ряда видов деятельности, операций показал, что отсутствие (или минимальное количество) налоговых льгот нередко негативно отражается на реализации их функций или перспективах развития. В системе образования это сказывается на материально-техническом обеспечении учебного процесса, научно-исследовательской и издательской деятельности; на масштабах научных исследований, заинтересованности и финансовой возможности доведения полученных научных результатов до стадии внедрения; наконец, возникают вопросы с развитием социальной инфраструктуры.

1.7 Предлагаемый комплекс налоговых механизмов стимулирования привлечения инвестиций

Эффективное применение комплекса налоговых механизмов стимулирования привлечения инвестиций позволит и дальше развивать частное инвестирование образования и создавать здоровую конкурентную основу деятельности образовательных учреждений, что будет являться толчком для начала обновления всей системы образования (его содержания, методов обучения, набора предлагаемых специальностей) (таблица).

Таблица. Перечень перспективных налоговых механизмов стимулирования привлечения инвестиций²⁹

Наименование механизма	Характеристика механизма
ДЛЯ ВУЗОВ	
Механизмы налогового стимулирования, построенные на налоговом изъятии	
Механизм налогового стимулирования № 2 - Налоговое	Предоставление налоговой льготы организациям высшего профессионального

²⁹ Данный перечень льгот предполагается распространить на образовательные организации всех уровней образования

<p>изъятие по налогу на добавленную стоимость в виде освобождения от налогообложения операций образовательной организации по предоставлению в аренду имущества.</p>	<p>образования (по виду образовательной деятельности), в случае осуществления ими операций по предоставлению в аренду на территории Российской Федерации помещений, транспортных средств, оборудования, являющихся как собственностью образовательной организации, так и переданного в оперативное управление, хозяйственное ведение и доверительное управление.</p>
<p>Механизм налогового стимулирования №6: Налоговое изъятие для организаций образовательной сферы по единому социальному налогу в виде сумм материальной помощи, выплачиваемой физическим лицам за счет бюджетных источников.</p>	<p>Предоставление налоговой льготы организациям высшего профессионального образования (по виду образовательной деятельности), в случае оказания ими материальной помощи своим сотрудникам.</p>
<p>Механизм налогового стимулирования № 10 - Налоговое изъятие в виде освобождения от уплаты налога на имущество организаций высшего профессионального образования.</p>	<p>Освобождение от налогообложения: организаций сферы высшего профессионального образования.</p>
<p>Механизм налогового стимулирования № 11: Налоговое изъятие в виде освобождения от уплаты земельного налога организаций высшего профессионального образования:</p>	<p>Освобождение от налогообложения земельным налогом: организаций и учреждений в сфере высшего профессионального образования.</p>
<p>Механизм налогового стимулирования № 3 - Налоговое изъятие по налогу на добавленную стоимость в виде освобождения от налогообложения операций по реализации некоммерческими образовательными организациями товаров (работ, услуг), в случае направления дохода от этой реализации на обеспечение развития и совершенствования образовательного процесса.</p>	<p>Предоставление налоговой льготы организациям высшего профессионального образования (по виду образовательной деятельности), в случае оказания ими услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса.</p>
<p>Механизм налогового стимулирования № 12: Налоговое изъятие в виде освобождения от уплаты транспортного налога организаций высшего профессионального образования.</p>	<p>Исключение из перечня налогоплательщиков транспортного налога, организаций сферы высшего профессионального образования</p>
<p>Механизмы налогового стимулирования, построенные на налоговой скидке</p>	
<p>Механизм налогового стимулирования №5 - Налоговая скидка в виде включения в состав расходов при формировании налоговой базы по налогу на прибыль части первоначальной</p>	<p>Предоставление амортизационной премии организациям образовательной сферы, через совершенствование порядка ее применения по основным средствам, учитываемым на балансе в качестве основных средств, а также</p>

стоимости приобретенных основных средств.	включение расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения в формирование налоговой базы по налогу на прибыль.
Механизмы налогового стимулирования, построенные на налоговой ставке	
Механизм налогового стимулирования №9 - Снижение ставки по налогу на прибыль, зачисляемую в бюджет субъекта Российской Федерации для организаций высшего профессионального образования до 10%.	Предоставление налогового изъятия организациям и учреждениям высшего профессионального образования в форме применения пониженной налоговой ставки налога на прибыль в бюджет субъекта до 10%.
ПРЕДПРИЯТИЯ, УЧАСТВУЮЩИЕ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ВУЗОВ	
Механизмы налогового стимулирования, построенные на налоговом изъятии	
Механизм налогового стимулирования № 4 - Налоговое изъятие при формировании налоговой базы по налогу на прибыль в части сумм денежных средств и имущества, переданных налогоплательщиками на благотворительные цели в сферу высшего профессионального образования, а также доходы, полученные благотворительными фондами, иными благотворительными организациями и в качестве взноса в целевой капитал в виде безвозмездно перечисляемых сумм денежных средств	Предоставление налогового изъятия организациям высшего профессионального образования (по виду образовательной деятельности), в случае получения ими доходов в виде сумм денежных средств и имущества, переданных налогоплательщиками на благотворительные цели в сферу высшего профессионального образования, а также доходы, полученные в виде сумм денежных средств, перечисляемых благотворительным фондам, иным благотворительным организациям и в качестве взноса в целевой капитал, используемый для образовательного процесса и материального обеспечения вуза.
Механизм налогового стимулирования № 7: Налоговое изъятие при формировании налоговой базы по налогу на добавленную стоимость у организаций инвесторов по передаче на безвозмездной основе товаров, работ, услуг, имущества, имущественных прав образовательным организациям, финансируемым из бюджета, для нужд образовательного процесса.	Предоставление налогового изъятия организациям-инвесторам по операции, связанной с передачей на безвозмездной основе товаров, работ, услуг, основных средств и нематериальных активов, имущественных прав и иного имущества для нужд образовательного процесса образовательным организациям, финансируемым из федерального бюджета, бюджета субъектов РФ, бюджета муниципальных образований.
Механизм налогового стимулирования № 13: Налоговое изъятие по транспортному налогу для организаций, осуществляющих инвестирование в организации высшего профессионального образования.	Предоставление налогового изъятия организациям и учреждениям высшего профессионального образования в виде применения понижающего коэффициента в размере 0,2-0,5 к налоговым ставкам транспортного налога.
Механизмы налогового стимулирования, построенные на изменении сроков уплаты налога	
Механизма налогового стимулирования № 8 – Инвестиционный налоговый кредит	Предоставление инвестиционного налогового кредита организациям – инвесторам в случае оформления «договоров об инвестировании» с

	образовательными организациями высшего профессионального образования.
ВУЗЫ И ПРЕДПРИЯТИЙ, УЧАСТВУЮЩИХ В ИХ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	
Механизм налогового стимулирования № 1 – Изъятие при формировании налоговой базы по налогу на имущество организаций имущества, образовательной организации и организации-инвестора, переданного в совместное использование в интересах осуществления образовательной и научно-исследовательской деятельности.	Предоставление налогового изъятия организациям высшего профессионального образования (по виду образовательной деятельности, с учетом создания и функционирования структурных подразделений, например, научных лабораторий, центров и т.п.) и организациям-инвесторам, в случае оформления договорных отношений в рамках договора простого товарищества или договора о совместной деятельности, в результате чего, приобретается и (или) создается общее имущество, учитываемое на отдельном балансе, в случае использования объектов имущества для нужд образовательного процесса.
Механизм налогового стимулирования № 14: Налоговое изъятие по налогу на имущество в виде применения нулевой ставки по объектам имущества в рамках договора о совместной деятельности между организациями-инвесторами и ВУЗами.	Снижение налоговой ставки по отдельным видам имущества организациям-инвесторам в случае оформления договорных отношений с организациями высшего профессионального образования.

Прежде всего, инвестиционная привлекательность вузов, как уже отмечалось, связана с реальным научным потенциалом образовательных организаций, привлечением в научные исследования молодого поколения. Поэтому становление экономической самостоятельности вузов будет существенно затруднено, если не стимулировать привлечение инвестиций через механизм налогового льготирования научных исследований и опытно-конструкторских работ (НИОКР) и внедрения полученных результатов в производство результатов интеллектуальной деятельности. В настоящее время в соответствии со ст. 256, 260, 262, 264 НК РФ в себестоимость продукции включается ряд инновационных затрат или «затрат развития». К их числу, в частности, относятся: амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств, в т.ч. по нелинейному методу; износ нематериальных активов; расходы на НИОКР. Расходы налогоплательщика на НИОКР, осуществленные в целях создания новых или совершенствования

применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов, которые не дали положительного результата, также подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение одного года. Однако представляется необходимым дополнительные меры по распространению налоговых преференций и на некоторые другие виды расходов или расширение имеющихся возможностей (см. 2 раздел и итоговую таблицу).

Например, для стимулирования инновационной деятельности и привлечения внебюджетных инвестиций целесообразно разрешить организациям образования, 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 НИИ; в соответствии с Земельным кодексом РФ земля, пропорциональная площади здания, должна передаваться в собственность владельцу части здания, т.е. федеральная земля переходит 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.

Еще одной, возможно более распространенной, причем как в отношении организаций-инвесторов, так и образовательных организаций, формой предложенных механизмов налогового стимулирования инвестиций, как показывает практика и подтверждает проведенный анализ с учетом зарубежной практики, является изменение сроков уплаты налогов. В соответствии с российским законодательством изменение сроков уплаты налогов может осуществляться по трем направлениям: отсрочка, рассрочка,

инвестиционный налоговый кредит (п. 3 ст. 61 НК). Их детальное сравнение исходя из современных тенденций позволяет считать, что в целях налогового стимулирования привлечения инвестиций в деятельности российских вузов наиболее эффективно применение ИНК. При этом важно и то, что организацией может быть заключено несколько договоров об инвестиционном налоговом кредите по разным основаниям.

Однако в настоящее время на получение ИНК может претендовать организация, являющаяся налогоплательщиком соответствующего налога, только при наличии хотя бы одного из следующих условий (перечень исчерпывающий):

- проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения **собственного** производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами (в данном случае инвестиционный налоговый кредит предоставляется на сумму, составляющую 30% стоимости приобретенного организацией оборудования, используемого исключительно для указанных целей);

- выполнение особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление особо важных услуг населению.

Таким образом, использование ИНК в целях стимулирования инвестиций организаций в вузы, возможно, будет только при расширении сферы применения инвестиционного налогового кредита, который должен выдаваться организациям на реализацию любых инвестиционных проектов, в том числе при совместных проектах с организациями образования, а не только связанных с собственным производством. При этом основным условием предоставления данного кредита должно быть наличие у инвестора собственных финансовых средств, а также участие в проекте банковских ресурсов.

Кроме узкого круга оснований представления ИНК, причинами, по которым использование ИНК на практике затруднено, как показало

исследование, являются излишне сложная административная процедура его применения; недостаточность доходов многих региональных и местных бюджетов и определенная пассивность либо нерасторопность исполнительных органов власти субъекта РФ и органов власти местного самоуправления в части установления порядка предоставления ИНК в пределах их компетенции. В результате позитивная в целом идея стимулирования инвестиционной деятельности с помощью налоговых инструментов в виде ИНК не нашла широкого применения (на 1 января 2007 г. - 219,5 млн. руб.) и осталась по сути декларативной.

Наконец, перспективным направлением совершенствования механизма налогового стимулирования выступает встраивание налоговых льгот в концепцию государственных возвратных субсидий в сферу высшего образования. В работе предложены схемы по организации системы государственных образовательных субсидий и движения бюджетных средств при предоставлении субсидий через уполномоченный банк (вариант с участием работодателя).

Для эффективной реализации изложенных (но возможно и иных схем) механизмов возвратного субсидирования важным дополнением станут налоговые льготы в отношении физических лиц-студентов (абитуриентов) и организаций-работодателей, в виде частичного, при установленных жестких ограничениях освобождения от возврата долга физического лица.

Таким образом, совершенствование налогового законодательства в целях расширения возможностей участия физических и юридических лиц по реализации совместных с вузом проектов, вложение инвестиций в систему высшего профессионального образования будут способствовать качественному развитию российского высшего профессионального образования, обогащению взаимодействия и заинтересованности коммерческих структур в инвестициях и качестве кадров. Для осуществления данной задачи необходимо внедрение новых правовых конструкции, способствующие повышению экономической

самостоятельности образовательных учреждений и стимулирующие вложения частных инвесторов в сферу образования. Как уже рассматривалось выше, это и внедрение формы автономного учреждения, предусматривающее повышение экономической самостоятельности вузов, применение инвестиционного налогового кредита для коммерческих структур, как наиболее эффективной форм стимулирования инвестиций. Кроме того, создание правового и налогового механизма для формирования фондов целевого капитала, позволяющего осуществлять благотворительную деятельность в сфере образования в более удобной, прозрачной и эффективной форме. Инвестиции в образование являются не только важным способом наращивания человеческого капитала страны, но улучшения перспектив ее экономического роста. Так же увеличение доли частного инвестирования в высшее образование способствует ликвидации проблем его неэффективного финансирования и структурных перекосов развития образовательного процесса.

Раздел 2. Среднесрочная программа развития механизмов налогового стимулирования привлечения инвестиций в систему высшего профессионального образования.

Статьей 5 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных указанной статьей.

Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования, за исключением случаев, предусмотренных настоящей статьей.

Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о

налогах и сборах субъектов Российской Федерации и нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований, вводящие налоги, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Таким образом, **первым этапом внедрения** предлагаемых нами поправок в НК РФ в части исчисления и уплаты налогов для привлечения инвестиций в систему высшего профессионального образования, представленных в таблице является внесение изменений в 1 часть НК РФ главу 9 «Изменение срока уплаты налога и сбора» – инвестиционный налоговый кредит, во 2 часть НК РФ: в 21 главу «Налог на добавленную стоимость», в 25 главу «Налог на прибыль организаций» и глава 24 «Единый социальный налог» и в соответствующие главы раздела IX «Региональные налоги и сборы НК РФ»: 28 «Транспортный налог» и 30 «Налог на имущество организаций», а также в главу 31 «Земельный налог» X раздела НК РФ «Местные налоги».

Вторым этапом является принятие решений на региональном уровне о внесении изменений в соответствующие региональные законы по «Транспортному налогу» и «Налогу на имущество организаций».

Третий этап – это вынесение постановлений на местном уровне о внесении изменений в «Земельный налог».

Временной промежуток установления налоговых льгот может варьироваться от 1 до 3 лет.

Первыми целесообразно внедрить в практику изменения по инвестиционному налоговому кредиту, так как он не зависит от налогового периода и способствует ускоренному увеличению притока инвестиций в образовательный процесс при его эффективном внедрении на региональном уровне.

Следующими льготами, возможность которых применима уже в 2009 году при их ускоренном лоббировании, – это льготы по НДС, так как у данного налога налоговым периодом является – квартал, т.е. до 1 марта 2009

года необходимо принять поправки в главу 21 «Налог на добавленную стоимость» в соответствии с предложениями, указанными в таблице. В результате с 1 апреля 2009 года, в случае положительного результата, они уже начнут работать для образовательных организаций и инвесторов.

Изменения в главу 25 реально возможно внести до 1 декабря 2009 года, то есть, практически в течение почти всего 2009 года, так как налоговым периодом у данного налога считается – год. При положительно принятом решении налоговые преференции по налогу на прибыль организаций начнут свою работу с 1 января 2010 года. Аналогичная ситуация и по единому социальному налогу.

По региональным и местным налогам срок внесения изменений в главы 28,30,31 НК РФ должны быть не позднее 1 ноября 2009 года, так как региональные и местные органы власти должны до 1 декабря 2009 года внести соответствующие изменения в свои подзаконные акты. Так как налоговым периодом по «Налогу на имущество организаций», «Транспортному налогу» и «Налогу на землю» является календарный год. Нужно отметить тот факт, что региональные и местные органы власти не обязаны принять к исполнению изменения, внесенные в НК РФ в разделы по местным и региональным налогам НК РФ, то есть у них есть право выбора о применении льготы на соответствующем уровне. В случае установления предложенных категорий льгот на местном и региональном уровне для образовательных организаций и инвесторов они начнут свое действие с 2010 года.

Таким образом, выстроилась среднесрочная программа внедрения налоговых льгот, результат от внедрения которой будет получен в среднесрочной перспективе через 3-5 лет.

Введение льгот только для образовательных организаций в первые 2 года, а затем для инвесторов – нецелесообразно, так как такой подход не даст положительного экономического эффекта, прежде всего, для образовательных организаций, а также ожидаемого позитивного бюджетного эффекта. При

смене очередности – результата положительного также можно не достичь. Целесообразно, с учетом предусмотренной статье 5 НК РФ и особенностей глав НК РФ, как для образовательных организаций, так и для инвесторов осуществлять одномоментное введение налоговых льгот (преференций).

Если рассматривать долгосрочную перспективу применения предложенных льгот и дальнейшее их расширение, то было бы целесообразно ввести непосредственно в НК РФ условие по обязательной форме отчетности. Отчетность по целевому использованию налоговых преференций позволит определить не только потери бюджета по налогам, но и выявить экономический эффект от применения предлагаемых и действующих льгот посредством оценки объемов и качества научных разработок и полученного результата от их внедрения, решение социальных вопросов в обществе, наконец, качества образования. Все это будет основание для расширения перечня льгот, углубления содержания как для образовательных организаций, так и для инвесторов.

**ТАБЛИЦА ПОПРАВОК К ИЗМЕНЕНИЮ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РФ В ЧАСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ
И УПЛАТЫ НАЛОГОВ ДЛЯ ПРИВЛЕЧЕНИЯ ИНВЕСТИЦИЙ В СИСТЕМУ
ВЫСШЕГО ПОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ**

<i>№ п/п</i>	<i>Статья, п., пп., абз. НК РФ</i>	<i>Текст соответствующего раздела НК РФ</i>	<i>Цель поправки</i>	<i>Текст соответствующего раздела НК РФ с учетом поправки</i>
1	НДС п.2 ст.146 «В целях настоящей главы не признаются объектом налогообложения»	П. 2. В целях настоящей главы не признаются объектом налогообложения: (перечислено 9 операций, не признаваемых объектом налогообложения)	Дополнить перечень операций, непризнаваемых объектом налогообложения. Субъект - инвестор	Добавить в п.2 ст. 146 пп.10 следующего содержания: передача на безвозмездной основе для нужд образовательного процесса товаров, работ, услуг, основных средств и нематериальных активов, имущественных прав и иного имущества, образовательным организациям, финансируемым из федерального бюджета, бюджета субъектов Российской Федерации, бюджета муниципальных образований
2	НДС п.2 ст. 149 «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)»	П. 2. Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации: (перечислено 26 операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения))	Освободить от уплаты НДС доходы, полученные от сдачи помещений в аренду ВУЗами	Добавить в п.2 ст. 1. пп.27 следующего содержания: не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) предоставление арендодателем, являющимся образовательной организацией, в аренду на территории Российской Федерации помещений, транспортных средств, оборудования, являющихся как собственностью образовательной организации, так и переданного в оперативное управление.
3	НДС п.2 ст.149 «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)»	П.2 Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации: (перечислено 26 операций, не подлежащих	Освободить от уплаты НДС ВУЗы по операциям осуществля	Изменить п.2 пп.14 ст.149 в следующей редакции: услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования,

		налогообложению (освобожденных от налогообложения)	емым в части аренды помещений, оказания консультационных услуг и реализацию товаров (работ, услуг) собственными производственными	указанным в лицензии) или воспитательного процесса. 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 не подлежит налогообложению в случае направления дохода от этой реализации в данную образовательную организацию или на непосредственные нужды обеспечения развития, совершенствования образовательного процесса.
4	ст.251 «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы»	П.1 «При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы» (в 36 пунктах перечислены виды доходов, которые не учитываются при определении налоговой базы)	Вывести из под налогообложения денежные средств и имущества, передаваемых на благотворительные цели	Добавить п.1 ст. 251 пп. 37 следующего содержания: доходы в виде сумм денежных средств и имущества, переданных в качестве взноса в целевой капитал, используемый для материального обеспечения и осуществления образовательного процесса вузов
5	Налог на прибыль ст. 259 «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,	Увеличение процентной доли амортизации премии для налогоплательщиков сфере	Изложить п.1.1. ст. 259 в следующей редакции: налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов, (за исключением основных средств, полученных безвозмездно, кроме используемых вузами в учебных и научно-исследовательских целях, данное исключение

		реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со статьей 257 настоящего Кодекса.	высшего профессионального образования	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.
6	Налог на прибыль ст. 284 «Налоговые ставки»	<p>Пункт 1. Налоговая ставка устанавливается в размере 24 процентов, за исключением случаев, предусмотренных пунктами 2 - 5 настоящей статьи. При этом:</p> <p>сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 6,5 процента, зачисляется в федеральный бюджет;</p> <p>сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 17,5 процента, зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации.</p> <p>Налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5 процента.</p> <p>Для организаций - резидентов особой экономической зоны законами субъектов Российской Федерации может устанавливаться пониженная налоговая ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, при условии ведения</p>	Изменение налоговой ставки в сторону уменьшения для образовательных организаций	<p>Пункт 1 ст. 284 изложить в следующей редакции: «1. Налоговая ставка устанавливается в размере 24 процентов, за исключением случаев, предусмотренных пунктами 2 - 5 настоящей статьи. При этом:</p> <p>сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 6,5 процента, зачисляется в федеральный бюджет;</p> <p>сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 17,5 процента, зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации.</p> <p>Налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5 процента; для образовательных организаций - не ниже 10% (далее по тексту пункта).</p>

		раздельного учета доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, и доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуществлении деятельности за пределами территории особой экономической зоны. При этом размер указанной налоговой ставки не может быть ниже 13,5 процента.		
7	Налог на имущество ст.381 «Налоговые льготы»	Освобождаются от налогообложения: в статье в 18 пунктах указан перечень организаций, освобождаемых от налогообложения)	Установить льготу для образовательных организаций	Статью 381 дополнить п.19. следующего содержания: «организации образования, при наличии лицензии на соответствующий вид деятельности»
8	Земельный налог Ст. 395 «Налоговые льготы»	Освобождаются от налогообложения: (в 9 пунктах перечислены организации, освобождаемые от уплаты налога на землю)	Установить льготу для образовательных организаций	в статью 395 добавить п. 10 следующего содержания: образовательные организации высшего профессионального образования
9	Транспортный налог Ст.357 «Налогоплательщики»	В статье перечислены плательщики транспортного налога и налогоплательщики, которые не признаются таковыми.	Установить льготу для образовательных организаций	В ст. 357 добавить четвертый абзац следующего содержания: «не признаются плательщиками транспортного налога образовательные организации сферы высшего профессионального образования»
10	ЕСН п. 1 ст. 238 пп. 15	П.1 пп.15 ст.238 «суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам за счет бюджетных источников организациями, финансируемыми за счет средств бюджетов, не превышающие 3000 рублей на одно физическое лицо за налоговый период»	Освободить от налогообложения суммы материальной помощи, выплачиваемые	Изменить редакцию п.1 пп.15 ст.238 в следующей редакции «суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам за счет бюджетных источников организациями, финансируемыми из бюджетов»

			физическим лицам ВУЗов	
11	Налог на имущество организаций ст.381 «Налоговые льготы»	Ст.381 «Освобождается от налогообложения: (перечисляется 18 пунктов посвященные освобождению от уплаты налога на имущество организаций по налогу на имущество организаций)»	Освободить от налогообложения имущество приобретенное и (или) созданное в процессе совместной деятельности и организаци й- инвесторов и ВУЗов	Добавить в ст.381 пп.19 в следующей редакции: 19) освобождаются от налогообложения организации – в отношении имущества приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, составляющее общее имущество, учитываемое на отдельном балансе, в рамках договора о совместной деятельности организаций-инвесторов и российских образовательных организации, имеющих соответствующую лицензию при условии случае использования объектов для нужд образования
12	Инвестиционный налоговый кредит ст.66 п.1.	Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных в статье 67 настоящего Кодекса, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен на срок от одного года до пяти лет	Изменить срок предоставления инвестиционного налогового кредита для организаци й- инвесторов	Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных в статье 67 настоящего Кодекса, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен на срок от одного года до пяти лет (для организаций-инвесторов в образовательные организации от одного до

				семи лет)
13	Налог на имущество организаций статья 380 «Налоговая ставка»	Ст. 380 НК РФ 1. Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2 процента 2. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения	Установить для организаций-инвесторов 0% налоговую ставку по имуществу переданному (в том числе временно) для испытаний и экспериментов или безвозмездно предоставленных образовательным организациям в процессе договора (заказа) на создание научно-технической продукции	Ст. 380 НК РФ 1. Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2 процента 2. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения Для организаций-инвесторов по имуществу, переданному (в том числе временно) для испытаний и экспериментов или безвозмездно предоставляемому образовательным организациям в процессе договора (заказа) на создание научно-технической продукции налоговая ставка 0%.

Заключение

Система высшего профессионального образования в нашей стране была сформирована в 20 веке как органическое единство подготовки высококвалифицированных кадров и базы генерирования научных идей и их материального воплощения. В 21 веке роль высшего профессионального образования существенно возросла. Современная экономика требует кардинального перехода от интенсивного типа воспроизводства к инновационному. Если источником экономического роста при экстенсивном воспроизводстве является эффективное использование имеющихся в распоряжении общества производственных ресурсов, то в инновационной экономике источником роста становятся новшества. Причем не просто нововведения, а инновации, т.е. внутренние новшества в самой системе. Основным источником инноваций являются человеческие знания. Неслучайно современный этап экономического развития общества характеризуется как экономика знаний.

Опыт рыночной экономики показывает, что успешное развитие высшего профессионального образования, обеспечение им качественной и эффективной подготовки обучающихся по широкому спектру специальностей и в объемах, соответствующих потребностям экономики, а также надлежащее развитие научных исследований в рамках высшей школы, возможны лишь при успешном сочетании бюджетного финансирования и привлечения частных инвестиций, оптимального сочетания самостоятельности вузов и государственного контроля за подготовкой кадров и использованием бюджетных средств.

Бизнес заинтересован в развитии высшего профессионального образования как источника подготовки высококвалифицированных кадров, способных решать современные бизнес-задачи, научных идей, и, наконец, как полигона для практической реализации научных продуктов. Однако

особенностью современного высшего профессионального образования является то, что оно требует крупных инвестиций при длительном временном лаге отдачи. Данная объективная особенность предопределяет то, что частный бизнес будет осуществлять вложения в высшее образование только при наличии определенных преференций. И, прежде всего, налоговых преференций. Зарубежный опыт свидетельствует, что инвестиции в сферу образования всегда имеют серьезную поддержку в виде налоговых льгот.

На первоначальном этапе развития налоговой системы Российской Федерации предусматривались налоговые льготы для инвестиций в сферу образования. В частности, большие возможности были заложены в льготе на благотворительность в части налога на прибыль организаций. Однако она была отменена после принятия специальной части Налогового кодекса РФ. В настоящее время частные инвестиции в сферу образования практически лишены налоговых преференций. Из существующих налоговых льгот на федеральном уровне можно назвать лишь социальный налоговый вычет в части расходов на благотворительность по налогу на доходы физических лиц.

Пересмотр отношения государства к потенциальным возможностям механизма налогового стимулирования развития сферы высшего образования станет основой для решения имеющихся в данной области проблем. Основой решения задачи является повышение инвестиционной привлекательности вузов. Совершенствование налогового законодательства в целях расширения возможностей участия физических и юридических лиц по реализации совместных с вузом проектов будет способствовать качественному развитию российского высшего профессионального образования.

Внедрение в практику предложенных налоговых механизмов стимулирования инвестиционной деятельности частных коммерческих структур и применения льгот в ВУЗах, должны оказать позитивное действие на развитие учреждений высшего профессионального образования,

повысить их социально-экономическую активность в развитии экономики страны и способствовать в дальнейшем решению социальных вопросов в обществе.