

УДК 347.73

И. Ф. Сюбарева

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ,
ПРЕДОСТАВЛЕННЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫМ ОРГАНИЗАЦИЯМ
И УЧАСТНИКАМ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ ОТНОШЕНИЙ**

Рассмотрены особенности государственной поддержки сферы образования в России и некоторых других странах путем установления льготного режима налогообложения; исследованы вопросы, касающиеся применения налоговых льгот участниками образовательных отношений; делается вывод о возможном использовании опыта зарубежных государств в процессе совершенствования правового регулирования налогообложения деятельности образовательных организаций и установления налоговых льгот для различных участников образовательных отношений в России.

This article addresses government support for education through tax benefits in Russia and some other countries. The author considers the issues of using tax benefits by the subjects of educational relations. It is concluded that it is possible to adopt the international experience in improving the legal regulation on imposing taxes on educational organisations and granting the subjects of education relations tax benefits in Russia.

Ключевые слова: правовое регулирование, сфера образования, образовательные организации, налогообложение, налог, налоговые льготы.

Key words: legal regulation, education, educational organisations, taxation, tax, tax benefits.

Совершенствование правового регулирования общественных отношений делает актуальным вопрос предоставления налоговых льгот отдельным категориям налогоплательщиков. Особенности правового регулирования налоговых льгот определены нормами налогового за-



конодательства. Согласно п. 1 ст. 56 Налогового кодекса (далее – НК) льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере [1].

Налоговая льгота является факультативным элементом налогообложения и одним из инструментов налогового регулирования общественных правоотношений. Цель применения налоговой льготы – уменьшение налогового бремени, или «сокращение размера налогового обязательства налогоплательщика» [2, с. 192]. Предоставление налоговых льгот направлено на поддержку отдельных категорий налогоплательщиков «в целях реализации принципа справедливости» [3, с. 17]. В Российской Федерации налоговые льготы разделены на три группы: изъятия, скидки и освобождения.

Сделаем небольшое отступление и скажем, о каких участниках будет идти речь в статье. Согласно федеральному закону «Об образовании в Российской Федерации» участники образовательных отношений – обучающиеся, родители (законные представители) несовершеннолетних обучающихся, педагогические работники и их представители, организации, осуществляющие образовательную деятельность (п. 31 ст. 2) [4]. В соответствии с НК участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, выступают организации и физические лица, признаваемые Налоговым кодексом налогоплательщиками или плательщиками сборов (п. 1 ст. 9). Рассмотрим особенности льготного режима налогообложения деятельности образовательных организаций и налоговые льготы на обучение для физических лиц.

Образовательные организации используют все три вида налоговых льгот. Так, по налогу на добавленную стоимость не признаются объектом налогообложения работы и услуги в рамках задания, источником финансового обеспечения которого является субсидия из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации (пп. 4.1 п. 2 ст. 146 НК), операции, к которым отнесены определенные услуги (пп. 14 п. 2 ст. 149 НК), и операции, связанные с выполнением научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и некоторых других фондов, а также выполнение названных видов работ учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров (пп. 16 п. 3 ст. 149) [5].

Налоговые льготы по налогу на прибыль касаются определенных видов доходов, которые не учитываются при определении налоговой базы: в виде имущества в рамках целевого финансирования (пп. 14 п. 1 ст. 251) и целевые поступления (п. 2 ст. 251). По налогу на прибыль для образовательных организаций предусмотрена нулевая налоговая ставка, особенности применения которой определены в ст. 284.1 НК РФ. В законах субъектов Российской Федерации могут быть предусмотрены



налоговые льготы по налогу на имущество организаций (гл. 30) и транспортному налогу (гл. 28), а также основания для их использования налогоплательщиками, в том числе образовательными организациями (п. 2 ст. 372 НК РФ) — плательщиками региональных налогов.

Российским законодательством предусмотрена налоговая льгота на обучение в виде социального налогового вычета по расходам на обучение (пп. 2 п. 1 ст. 219). Налогоплательщик может получить налоговый вычет:

- на собственное обучение, обучение своего ребенка (детей) в возрасте до 24 лет по очной форме обучения;
- обучение своего опекаемого подопечного (подопечных) в возрасте до 18 лет по очной форме обучения;
- обучение бывших своих опекаемых подопечных в возрасте до 24 лет (после прекращения над ними опеки или попечительства) по очной форме обучения;
- обучение своего брата или сестры в возрасте до 24 лет по очной форме обучения, приходящимся ему полнородными (то есть имеющими с ним общих отца и мать) либо неполнородными (то есть имеющими с ним только одного общего родителя).

Указанная налоговая льгота предоставляется только при наличии у образовательной организации соответствующей лицензии или иного документа, который подтверждает его статус как учебного заведения любой формы обучения. Как правило, в российском налоговом законодательстве установлен такой налоговый вычет, который лишь частично покрывает затраты на обучение, которые понес налогоплательщик.

Что касается других субъектов образовательных правоотношений — преподавателей, то для них каких-либо специальных льгот не установлено: их доходы, полученные от занятия преподавательской деятельностью, проведения консультаций, подлежат обложению налогом на доходы физических лиц по ставке 13 % для граждан, проживающих в Российской Федерации *более 183 дней* в году.

Насколько специфична налоговая политика российского государства в части налогового регулирования сферы образования и предоставления льготного режима для отдельных категорий лиц — участников образовательных правоотношений? Отвечая на этот вопрос, можно обратиться к опыту зарубежных государств.

Так, в налоговой системе США используются аналогичные виды налоговых льгот. Например, образовательные организации этой страны освобождены от налогообложения как «организации, созданные исключительно для... образовательных целей, чистый доход которых ни в какой его части не становится собственностью учредителей — частных лиц, чья деятельность не направлена преимущественно на пропаганду или лоббирование изменений законодательства и которые ни прямо, ни косвенно не участвуют в политических кампаниях» [6]. Что касается отдельных категорий налогоплательщиков — участников образовательного процесса, то по налогу на доходы физических лиц предоставляется льгота в размере расходов налогоплательщика на свое обучение и обучение своих родственников. Личные расходы преподавателей на



литературу, компьютерную технику и прочее учитываются при определении налогового вычета. В научных исследованиях подчеркивается, что такой «льготный режим налогообложения участников образовательного процесса и образовательных учреждений является только дополнительной мерой поддержки образования государством, которая носит преимущественно стимулирующий характер и адресована в первую очередь экономически активному населению» [6].

Что касается законодательства государств Востока, то, например, в Японии нет каких-либо специальных налогов или льгот в сфере образования, так как в основном его финансирует государство, направляя на развитие этой сферы до 8 % расходов государственного бюджета [7, с. 23]. Государственные учебные заведения Японии имеют специальный счет, на который поступают дополнительные средства на образование. В структуре этого счета «60 – 70 % его доходной части составляют переводы с центрального бюджетного счета. Остальные доходы складываются из заработков самих учебных заведений, главным образом университетов. Около 18 % дают доходы университетских больниц, 12 % – оплата за обучение и прием экзаменов, 3 % – научные исследования и столько же – займы. Средства с этого счета направляются главным образом на оплату персонала (55 %), на организацию учебного процесса и научно-исследовательскую работу (17 %), на обслуживание больниц (12 %), на оборудование и содержание учебных помещений (9 %)» [7, с. 23]. В Японии осуществляется «приоритетное финансирование на основе оценки третьей стороной работы университетов» [7, с. 42].

В Китае существует приоритетная льготная политика в отношении образовательных учреждений. Налоговые льготы предоставляются не только им, но и созданным при них предприятиям, а также инвесторам. При этом определены «штрафы и административные взыскания за недовложения средств и их нецелевое использование» [7, с. 92]. В разные годы государство по-разному финансировало и устанавливало режим налогообложения в отношении государственных и негосударственных образовательных учреждений. В научных исследованиях отмечается, что в Китае льготы устанавливались в отношении «предприятий и частных лиц, сделавших вложения или пожертвования в НОУ... и тех, кто спонсировал государственные учебные заведения» [7, с. 92]. Налоговые льготы заключались в отсрочке налоговых платежей, которая предоставлялась для НОУ в первые годы их создания, а также распространялись на земельный налог.

В Республике Беларусь сфера образования имеет существенные налоговые льготы. Так, ст. 94 НК РБ [8] определяет обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, которые освобождаются от налога на добавленную стоимость. К ним отнесены платные услуги в сфере образования (п. 1.28), услуги, сопутствующие получению образования (п. 28¹), услуги, оказываемые Высшей аттестационной комиссией Республики Беларусь за счет средств республиканского бюджета и связанные с аттестацией научных работников высшей квалификации (п. 1.28²). В Беларуси также предоставляется социальный вычет по оплате за обучение при исчислении подоходного налога (ст. 165).



Как видим, разные государства по-разному осуществляют налоговое регулирование сферы образования и поддерживают ее либо путем освобождения от налогов, либо устанавливая определенные льготы. Можно отметить тенденцию роста налоговых льгот, что становится мерой финансовой поддержки сферы образования со стороны государства. Льготный режим налогообложения распространяется на определенные виды образовательной деятельности и образовательные услуги; он имеет особенности в разных странах, обусловленные спецификой национального законодательства. Льготы устанавливаются и для участников образовательного процесса (обучающихся, преподавателей).

Какие виды льгот или льготных режимов могут сегодня применяться в России в сфере образования с учетом экономического развития государства и поставленных задач? Представляется, особые льготные режимы налогообложения могут быть распространены на отдельные образовательные организации, имеющие высокие показатели по своей уставной деятельности (например, освобождение от всех видов налогов, относящихся к их уставной деятельности). В целях поддержки новых (вновь созданных) образовательных организаций необходимо ввести «налоговые каникулы» в виде нулевой процентной ставки на тот или иной срок либо определить другие показатели. Что касается налогоплательщиков — физических лиц, представляется возможным уменьшить налоговое бремя на сумму расходов, связанных с получением образования (для этого необходимо увеличить максимальную сумму вычета). Также необходимо предусмотреть для преподавателей возмещение затрат на приобретение специальной литературы, компьютерной техники и материалов, используемых ими в своей профессиональной деятельности.

Если говорить в целом о льготах в образовании, то они должны быть эффективны, нацелены на решение социальных задач и, как следствие, «подвижны». Для этого необходимо динамично отслеживать результативность применения определенных налоговых льгот с учетом активно развивающихся общественных отношений в сфере образования и вносить соответствующие изменения в налоговое законодательство. В качестве примера можно привести правительственную программу по развитию в России дуального образования, когда налоговые льготы для предприятий, участвующих в программе, на начало ее действия не были определены [9]. В этой связи необходимо обратить внимание на наиболее актуальную на данный момент проблему установления налоговых льгот для бизнесменов и предпринимателей, работающих в социальной сфере — в образовании. Безусловно, налоговая нагрузка должна быть меньше для предприятий, инвестирующих средства в эту область.

Список литературы

1. *Налоговый кодекс Российской Федерации (ч. 1) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации (далее — СЗ РФ). 1998. №31. Ст. 3824.*



2. *Финансовое право* : учебник / под ред. Е. Ю. Грачевой, Г. П. Толстопятенко. 2-е изд., перераб. и доп., М., 2010.

3. *Рахматуллина О. В.* Финансово-правовое регулирование упрощенной системы налогообложения в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юр. наук. М., 2012.

4. *Об образовании в Российской Федерации* : федеральный закон от 29.12.2012 г. № 273-ФЗ // СЗ РФ. 2012. № 53, ч. 1. Ст. 7598.

5. *Налоговый кодекс Российской Федерации* (ч. 2) от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

6. *Корф Д. В.* США: правовое регулирование налогообложения в сфере образования. URL: <http://www.lexed.ru/pravo/theory/ezegod2/?korf.html> (дата обращения: 01.06.2014).

7. *Образовательные системы и образовательное законодательство государств Востока* / под ред. А. Н. Козырина. М., 2005.

8. *Налоговый кодекс Республики Беларусь. Особенная часть* // Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь. URL: http://etalonline.by/?type=text®num=Нк0900071#load_text_none_1_ (дата обращения: 01.06.2014).

9. *Коммерсант.ru* : [сайт]. URL: <http://www.kommersant.ru/doc/2395751> (дата обращения: 01.06.2014).

Об авторе

Ирина Фёдоровна Сюбарева — д-р пед. наук, канд. юр. наук, проф., Балтийский федеральный университет им. И. Канта, Калининград.

E-mail: SiubIF40863@rambler.ru

About the author

Dr Irina Syubareva, Professor, Immanuel Kant Baltic Federal University, Kaliningrad.

E-mail: ISiubareva@kantiana.ru