**Анализ налоговой льготы,**

**предусмотренной п.п. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ**

В Российской Федерации инновационная деятельность со стороны государства имеет приоритетное направление. Поддержка инновационной деятельности осуществляется в целях модернизации российской экономики, обеспечения конкурентоспособности отечественных товаров, работ и услуг на российском и мировом рынках, улучшения качества жизни населения.

Согласно положениям главы IY ФЗ № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» (в ред. Федерального закона от 07.05.2013 N 93-ФЗ) (далее - ФЗ № 127-ФЗ) государственная поддержка инновационной деятельности - совокупность мер, принимаемых органами государственной власти РФ и органами государственной власти субъектов РФ в соответствии с законодательством РФ и законодательством субъектов РФ в целях создания необходимых правовых, экономических и организационных условий, а также стимулов для юридических и физических лиц, осуществляющих инновационную деятельность.

Одной из форм государственной поддержки инновационной деятельности является предоставление льгот по уплате налогов, сборов, таможенных платежей.

Нельзя не остановиться на принципах, изложенных в данной главе, в соответствии с которыми осуществляется государственная поддержка инновационной деятельности, к ним относятся:

1) программный подход и измеримость целей при планировании и реализации мер государственной поддержки;

2) доступность государственной поддержки на всех стадиях инновационной деятельности, в том числе для субъектов малого и среднего предпринимательства;

3) опережающее развитие инновационной инфраструктуры;

4) публичность оказания государственной поддержки инновационной деятельности посредством размещения информации об оказываемых мерах государственной поддержки инновационной деятельности в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет»;

5) приоритетность дальнейшего развития результатов инновационной деятельности;

6) защита частных интересов и поощрение частной инициативы;

7) приоритетное использование рыночных инструментов и инструментов государственно-частного партнерства для стимулирования инновационной деятельности;

8) обеспечение эффективности государственной поддержки инновационной деятельности для целей социально-экономического развития Российской Федерации и субъектов Российской Федерации;

9) целевой характер использования бюджетных средств на государственную поддержку инновационной деятельности.

К основным видам инновационной деятельности относятся (применительно к теме исследования):

* научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;
* технологические работы, подготовка производства и проведение промышленных испытаний;
* приобретение (продажа) патентов, лицензий, ноу-хау;
* инвестиционные решения, необходимые для проведения инновационной деятельности;
* сертификация и стандартизация инновационных продуктов.

Следует остановиться на отдельных особенностях инновационной деятельности, которые выражаются в:

* длительности инновационного процесса по времени;
* высокой степени неопределенности и рисках инновационного процесса, т.е. низкой предсказуемостью результатов;
* способности инициировать структурные изменения хозяйствующего субъекта, на его организацию, позицию на рынке, структуру отрасли и экономику в целом.
* в  «Человекоемкости» инновационной деятельности, поскольку основным инновационным ресурсом является человеческий капитал, творческая способность к генерации и воплощению идей;
* инновационном целеполагании, т.е. недостижение первоначально поставленных целей еще не означает провала инновационного проекта, и наоборот, создание нового продукта не означает коммерческого успеха.

Объектами инновационной деятельности являются разработки техники и технологии предприятиями независимо от их форм собственности и организационно-правовой формы.

Субъектами инновационной деятельности являются те организации и лица, которые осуществляют инновационную деятельность, т. е. организуют, стимулируют и развивают инновационную деятельность с учетом специфических особенностей таковой деятельности.

К таким организациям относятся юридические лица независимо от организационно-правовой формы и формы собственности, как российского, так и иностранного происхождения. К физическим лицам относятся граждане РФ и иностранные граждане. К субъектам инновационной деятельности относятся также органы государственной власти и ее субъекты, и органы местного самоуправления.

Субъекты инновационной деятельности могут иметь функции заказчиков, исполнителей и инвесторов инновационных программ, проектов и программ поддержки инновационной деятельности в зависимости от стратегических задач, стоящих перед ними, и инновационного потенциала.

В приложении 7 приведены организации – субъекты инновационной деятельности.

В приложении 8 на основании исследования субъектов инновационного предпринимательства в РФ обобщены их специфические особенности.

Механизм регулирования инвестиционной деятельности содержит комплекс инструментов экономического воздействия на материально – техническую базу инвестиционного процесса, на социально-экономические отношения, реализующиеся в нем, на функционирование объектов инвестиционной инфраструктуры.

Субъектами налогового регулирования инвестиционной деятельности являются государство, фирмы-инвесторы и получатели инвестиций, посредники на инвестиционном рынке.

Предметом налогового регулирования инвестиционной деятельности является, с одной стороны, налоги, с другой стороны – налоговые льготы, механизм и условия налогообложения для участников такой деятельности.

Учитывая, что налогово-инновационное регулирование направлено на повышение уровня развития НИОКР и их финансирование, внедрение достижений научно-технического прогресса, актуальным является рассмотрение вопроса об эффективности и целесообразности предоставления налоговой льготы по НДС по инвестиционной деятельности в соответствии с подпунктом 16 п. 3 cт. 149 НК РФ.

Так, на основании положений указанного подпункта не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) на территории Российской Федерациивыполнение 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.

Основные понятия, необходимые для исследования вопроса о целесообразности предоставления льгот по научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам, определены в соответствующих разделах Федерального закона 127-ФЗ. Этот ФЗ № 127-ФЗ регулирует отношения между субъектами научной и (или) научно-технической деятельности, органами государственной власти и потребителями научной и (или) научно-технической продукции (работ и услуг), в том числе по предоставлению государственной поддержки инновационной деятельности.

Следует остановиться на вопросах социально-экономической направленности предоставления названной льготы.

Составной частью социально-экономической политики является государственная научно-техническая политика,которая выражает отношение государства к научной и научно-технической деятельности, определяет цели, направления, формы деятельности органов государственной власти Российской Федерации в области науки, техники и реализации достижений науки и техники.

Как видно из содержания данной нормы НК РФ льгота предоставляется научным организациям. НК РФ понятие научной организации не предусмотрено, поэтому согласно п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Кодексе, принимаются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Кодексом.

Согласно п. 1 ст. 5 ФЗ № 127-ФЗнаучная организация - юридическое лицо независимо от организационно-правовой формы и формы собственности, а также общественное объединение научных работников, осуществляющие в качестве основной научную и (или) научно-техническую деятельность, подготовку научных работников и действующие в соответствии с учредительными документами научной организации. Виды научных организаций представлены в приложении.

Согласно ст. 2 ФЗ № 127-ФЗ научная деятельность- деятельность, направленная на получение, применение новых знаний для решения технологических, инженерных, экономических, социальных, гуманитарных и иных проблем, обеспечения функционирования науки, техники и производства как единой системы.

Рассмотри следующую таблицу:

Таблица. **Виды научных исследований**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **фундаментальные научные исследования** |  | экспериментальная или теоретическая деятельность, направленная на получение новых знаний об основных закономерностях строения, функционирования и развития человека, общества, окружающей природной среды; |
| **прикладные научные исследования** |  | исследования, направленные преимущественно на применение новых знаний для достижения практических целей и решения конкретных задач |
| **экспериментальные разработки** |  | деятельность, которая основана на знаниях, приобретенных в результате проведения научных исследований или на основе практического опыта, и направлена на сохранение жизни и здоровья человека, создание новых материалов, продуктов, процессов, устройств, услуг, систем или методов и их дальнейшее совершенствование |

*Продолжение таблицы*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **научный и (или) научно-технический результат** |  | продукт научной и (или) научно-технической деятельности, содержащий новые знания или решения и зафиксированный на любом информационном носителе |
| **научная и (или) научно-техническая продукция** |  | - научный и (или) научно-технический результат, в том числе результат интеллектуальной деятельности, предназначенный для реализации |

При рассмотрении указанной налоговой льготы нельзя не остановиться на вопросах государственной поддержки отечественной науки, а также мировой практики поддержки науки в развитых зарубежных странах.

Следует отметить, что до 2000г. наблюдалось неуклонное сокращение доли государства в финансировании науки.

За период с 1992 г. по 2003 г. (в период становления рыночных отношений в Российской Федерации) происходило резкое увеличение бюджетных ассигнований на НИОКР. Так, в 1992 г. ассигнования по разделу «Фундаментальные исследования и содействие научно-техническому прогрессу» федерального бюджета составляли 95,3 млн. руб., в 2003 г. – 41576,3, т.е. увеличение составило порядка 436 раз. Одновременно происходил процесс изменения структуры финансирования НИОКР по источникам: за 8 лет доля бюджетного финансирования в общем объеме внутренних затрат на исследования и разработки сократилась с 60,5% в 1995 г. до 57,8% в 2003 г. (на 2,7 пункта), при этом финансирование за счет средств внебюджетных фондов резко выросло с 6,7% в 1995 г. до 20,1% в 2003 г. (на 13,4 пункта), также происходило увеличение доли средств организаций предпринимательского сектора с 17,4% в 1995 г. до 20,8% в 2003 г. (на 3,4 пункта), иностранных поступлений, соответственно, с 4,6% до 7,2% (на 2,6 пункта).

Государство продолжало наращивать финансирование R&D, при этом ВВП круто снижался из-за кризиса, а доля расходов на R&D к ВВП – вырос впервые за много лет.

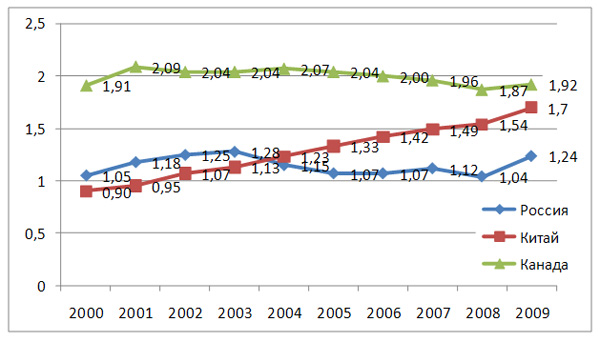


Рисунок 1. **Доля расходов на R&D в ВВП. 2000–2009**

**(для наглядности добавлены КНР и Канада.**

**Источники: Росстат, Национальное бюро статистики**

**КНР, Statistics Canada)**

В кризис многие страны, такие как Эстония, добились заметного роста доли ВВП на науку, снижая абсолютные расходы на нее, а остальные сектора «падали» быстрее. Россия продолжала наращивать абсолютные расходы.

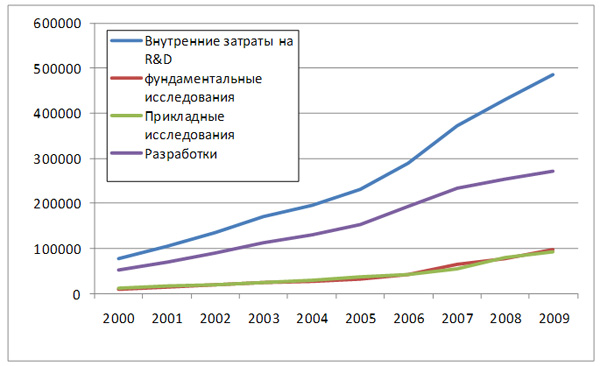


Рисунок 2.  **Внутренние затраты на R&D и внутренние**

**текущие затраты на R&D по направлениям**

**(миллионы рублей, фактические цены.**

**Источник: Росстат)**

Государство, усиливая свою роль в R&D, тем самым обеспечивая прирост, соответствующие данные приведены на рисунке.

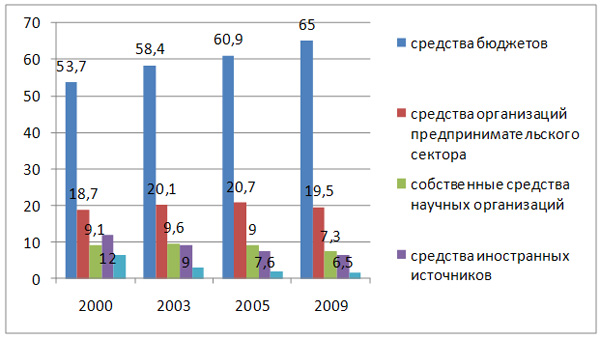


Рисунок 3. **Структура внутренних затрат на R&D**

**по источникам финансирования, проценты**

**(источник: ЦИСН)**

В ФЗ № 127-ФЗ подробно расписан порядок финансирования государственных академий наук, осуществляемого за счет средств федерального бюджета и иных не запрещенных законодательством Российской Федерации источников.

Согласно п. 4 ст. 6 ФЗ № 127-ФЗ Российская академия наук, ее региональные отделения (Дальневосточное отделение Российской академии наук, Сибирское отделение Российской академии наук и Уральское отделение Российской академии наук) и отраслевые академии наук являются получателями и главными распорядителями средств федерального бюджета, в том числе средств, предназначенных для финансирования деятельности подведомственных организаций (включая организации научного обслуживания и организации социальной сферы), а также для осуществления государственных инвестиций в целях поддержки и развития научной, производственной и социальной инфраструктур государственных академий наук.

Средства федерального бюджета на проведение фундаментальных научных исследований выделяются государственным академиям наук в соответствии с программой фундаментальных научных исследований государственных академий наук.

В целях обеспечения стабильности финансирования фундаментальных научных исследований Правительством Российской Федерации принимается программа фундаментальных научных исследований государственных академий наук на срок не менее чем пять лет.

Данная программа включает в себя план проведения указанных исследований, основанный на планах фундаментальных научных исследований государственных академий наук, бюджетные проектировки расходов на проведение указанных исследований на срок действия этой программы.

Статья 8 ФЗ № 127-ФЗ регулирует договорные отношения на создание, передачу и использование научной и (или) научно-технической продукции между субъектами.

Основной правовой формой отношений между научной организацией, заказчиком и иными потребителями научной и (или) научно-технической продукции, в том числе федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, являются договоры (контракты) на создание, передачу и использование научной и (или) научно-технической продукции, оказание научных, научно-технических, инженерно-консультационных и иных услуг, а также другие договоры, в том числе договоры о совместной научной и (или) научно-технической деятельности и распределении прибыли (п.1).

На основе указанных договоров (контрактов) выполняются научные исследования и экспериментальные разработки для государственных нужд. В этих случаях договоры (контракты) заключаются между государственным органом – заказчиком и организацией-исполнителем.

Правительство Российской Федерации вправе устанавливать для федеральных государственных научных организаций обязательный государственный заказ на выполнение научных исследований и экспериментальных разработок (п.2).

Условия владения, пользования и распоряжения научными и (или) научно-техническими результатами определяются законодательством Российской Федерации, а также не противоречащими ему договорами (контрактами) сторон – субъектов научной и (или) научно-технической деятельности и потребителей научной и (или) научно-технической продукции (п. 3).

Критерии, в соответствии с которыми определяется характер выполняемых научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, даны в главе 38 ГК РФ. Так, в соответствии со ст. 769 ГК РФ:

* по договору на выполнение научно-исследовательских работ исполнитель обязуется провести обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования;
* по договору на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ исполнитель обязуется разработать образец нового изделия, конструкторскую документацию на него или новую технологию.

Таким образом, ГК РФ разделяет НИОКР на два самостоятельных вида работ: научные исследования и разработки нового продукта. При этом разработка образца нового изделия и конструкторской документации на него отнесена к опытно-конструкторским работам, а разработка новой технологии – к технологическим работам. Исходя из содержания выполняемых работ можно сделать вывод, что научные исследования предполагают получение новых знаний, а опытно-конструкторские работы – их применение путем разработки нового изделия или технологии.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 04.05.2005 № 284 (с изменениями и дополнениями) утверждено Положение о государственном учете результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ гражданского назначения, выполняемых за счет средств федерального бюджета (далее - научно-техническая деятельность), в соответствии с которым порядок государственного учета результатов научно-технической деятельности является обязательным для федеральных органов исполнительной власти, российских академий наук, имеющих государственный статус, иных организаций, осуществляющих финансирование научно-технической деятельности по государственным контрактам, по смете доходов и расходов и за счет средств, выделяемых в виде субвенций (далее - заказчики), а также для организаций-исполнителей, осуществляющих научно-техническую деятельность, и их соисполнителей (далее - исполнители). Объектами учета баз данных заказчиков (далее - объекты учета) являются конкретные результаты научно-технической деятельности, включающие в себя, в том числе описание индивидуальных особенностей объекта учета, позволяющих отличать его от других объектов учета.

В базы данных заказчиков вносятся сведения:

* о результатах научно-технической деятельности - на основании акта сдачи-приемки результатов научно-технической деятельности;
* о результатах научно-технической деятельности, способных к правовой охране в качестве объектов интеллектуальной собственности или секретов производства (ноу-хау), - на основании уведомления заказчика исполнителем о создании такого результата и подачи заявки в Федеральную службу по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам на выдачу патента или свидетельства о регистрации объекта интеллектуальной собственности либо установления режима коммерческой тайны применительно к информации об охраноспособных результатах.

Можно сделать вывод**,** что налоговая льгота по НИОКР имеет стимулирующий характер и, что не менее важно, расходование бюджетных средств имеет механизм контроля в силу своего целевого характера. При оценке эффективности государственной поддержки проверяется наличие и соблюдение утвержденных субъектами государственной поддержки:

* документов, определяющих стратегию, цели и задачи предоставления государственной поддержки инновационной деятельности;
* документов, определяющих порядок предоставления государственной поддержки инновационной деятельности.

При проверке вышеназванных документов устанавливается:

* их соответствие основным направлениям государственной поддержки;
* измеримость поставленных целей и задач;
* возможность определения эффективности предоставления государственной поддержки инновационной деятельности;
* взаимосвязь поставленных целей и задач с ключевыми показателями эффективности структурных подразделений и руководящего состава субъекта государственной поддержки, системой мотивации его работников (в случае, если указанное требование применимо к проверяемому субъекту государственной поддержки);
* наличие системы оценки ответственности за недостижение поставленных целей (в случае, если указанное требование применимо к проверяемому субъекту государственной поддержки).

Приоритетные направления развития науки, технологий и техники РФ включают следующие важнейшие направления:

* информационно-телекоммуникационные технологии и электроника;
* космические и авиационные технологии;
* новые материалы и химические технологии;
* новые транспортные технологии;
* перспективные вооружения, разработки новой военной и специальной техники;
* наукоемкие производственные технологии;
* технологии живых систем;
* экология и рациональное природопользование;
* энергосберегающие технологии.

При этом, государственная научно-техническая политика РФ осуществляется исходя из следующих основных принципов (приводятся только те принципы, которые наиболее близки к настоящей теме исследования):

* признание науки социально значимой отраслью, определяющей уровень развития производительных сил государства;
* поддержка конкуренции и предпринимательской деятельности в области науки и техники;
* концентрация ресурсов на приоритетных направлениях развития науки и техники; стимулирование научной, научно-технической и инновационной деятельности через систему экономики и иных льгот;
* развитие международного научного и научно-технического сотрудничества Российской Федерации.

На основании проведенных исследований можно констатировать следующее.

Включение в предусмотренный статьей 149 НК РФ перечень операций по реализации выполненных НИОКР за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством РФ внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций оправдано по следующим вышеназванным причинам, а также в связи с осуществлением государством экономической поддержки научных организаций и отсутствием реального фискального эффекта от налогообложения соответствующих объектов, поскольку как видно из выше приведенных данных доля средств бюджетного финансирования составляет более 60%.

Что касается налоговой льготы в части освобождения от уплаты НДС выполняемых НИОКР учреждениями образования на хоздоговорной основе, то следует отметить следующее.

Федеральный закон от 29.12.2012 N 273-ФЗ "Об образовании в Российской Федерации" (далее - Закон N 273-ФЗ) официально опубликован 30 декабря 2012 г.

Данный документ подготовлен Минобрнауки России в целях систематизации и совершенствования законодательства в области образования. С 1 сентября 2013 г. он заменит целый ряд действующих нормативных правовых актов, например Закон РФ от 10.07.1992 N 3266-1 «Об образовании» (далее - Закон N 3266-1), Федеральный закон от 22.08.1996 N 125-ФЗ «О высшем и послевузовском профессиональном образовании».

Согласно заключительным положениям данного ФЗ № 273-ФЗ с момента опубликования действуют только отдельные положения, в основном его действие начинается с 1 сентября 2013 г.

В части первой ст. 21 Закона N 273-ФЗ определены субъекты, которые вправе осуществлять образовательную деятельность, к ним в первую очередь относятся образовательные организации (ст. 22), в специально установленных в Законе случаях - организации, осуществляющие обучение (ст. 31), а также индивидуальные предприниматели (ст. 32 Закона).

Частью первой ст. 22 ФЗ N 273-ФЗ воспроизведено положение действующей в настоящий момент ст. 11.1 Закона N 3266-1, определяющее предусмотренные гражданским законодательством РФ для некоммерческих организаций организационно-правовые формы, в которых могут создаваться образовательные организации:

* в форме общественных или религиозных организаций (объединений);
* общины коренных малочисленных народов РФ;
* казачьи общества;
* некоммерческие партнерства;
* учреждения;
* автономные некоммерческие организации;
* социальные, благотворительные и иные фонды;
* ассоциации и союзы;
* другие формы, предусмотренные федеральными законами (п. 3 ст. 2 Федерального закона от 12.01.1996 N 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»).

Под образовательной деятельностью в соответствии с положениями данного ФЗ № 273-ФЗ понимается – деятельность по реализации образовательных программ (п. 17);

Образовательная организация – некоммерческая организация, осуществляющая на основании лицензии образовательную деятельность в качестве основного вида деятельности в соответствии с целями, ради достижения которых такая организация создана (п. 18);

Организация, осуществляющая обучение, – юридическое лицо, осуществляющее на основании лицензии наряду с основной деятельностью образовательную деятельность в качестве дополнительного вида деятельности (п.18); Организации, осуществляющие образовательную деятельность, – образовательные организации, а также организации, осуществляющие обучение. В целях настоящего ФЗ к организациям, осуществляющим образовательную деятельность, приравниваются индивидуальные предприниматели, осуществляющие образовательную деятельность, если иное не установлено настоящим ФЗ (п.18). В соответствии со ст. 108 главы 15 «Заключительные положения»:

* организации, осуществляющие образовательную деятельность, осуществляют образовательную деятельность на основании лицензий на осуществление образовательной деятельности и свидетельств о государственной аккредитации (за исключением имеющих государственную аккредитацию дополнительных профессиональных образовательных программ), выданных им до дня вступления в силу настоящего Федерального закона (п.7);
* свидетельства о государственной аккредитации в части имеющих государственную аккредитацию дополнительных профессиональных образовательных программ являются недействующими со дня вступления в силу настоящего Федерального закона (п. 8);
* в целях приведения образовательной деятельности в соответствие с настоящим Федеральным законом ранее выданные лицензии на осуществление образовательной деятельности и свидетельства о государственной аккредитациипереоформляются до 1 января 2016 г. (п. 9);
* индивидуальные предприниматели, осуществляющие образовательную деятельность с привлечением педагогических работников, должны получить лицензию на осуществление образовательной деятельности до 1 января 2014 года. В случае неполучения до истечения указанного срока индивидуальными предпринимателями лицензий они обязаны прекратить осуществление образовательной деятельности с привлечением педагогических работников (п. 10).

Исходя из существенных изменений, которые коснулись системы образования в РФ, редакцию данной льготы необходимо привести в соответствие с положениями ФЗ № 273-ФЗ.

**С.Д. Сулейманов**