



О. Н. Арзякова, Г. А. Агарков

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЙ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ*

О. Н. Arzjakova, G. A. Agarkov

The taxation of state higher educational institutions: problems and prospects

The problems of taxation state higher educational institutions are discussed in the article. There were analyzed such reasons causing them as imperfection of tax legislation, specificity of educational process, peculiarities of financial activity of budgetary establishments. Conducting the re-structuring of the budget sector there were made some offers for solution the revealed problems.

Очевидно, что для развития образовательного потенциала России наличие прозрачного законодательства, регулирующего хозяйственную деятельность учебных заведений, не менее важно, чем необходимый уровень бюджетного финансирования. Между тем налогообложение образовательных учреждений вызывает немало споров, которые с принятием очередного законодательного акта, регулирующего эти вопросы, только усиливаются. Они вызваны не только противоречиями в законодательстве, но и узковедомственным подходом к этой проблеме, стремлением толковать законы исключительно в направлении роста налоговой базы и штрафных санкций. При этом практически не учитывается, что нельзя к образованию, в том числе и оказанию платных образовательных услуг, применять без учета специфики этой деятельности нормативные акты, ориентированные главным образом на промышленные предприятия.

Налогообложение всех бюджетных учреждений вызывает многочисленные споры. Еще в более сложной ситуации находятся государ-

ственные образовательные учреждения. В соответствии с постановлением Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 28 февраля 2001г. № 5 область действия льгот, предоставляемых Законом РФ «Об образовании», постоянно сужается, так как льгота распространяется только на налоги, механизм начисления и уплаты которых описан во второй главе Налогового кодекса РФ. С 1 января 2005 г. действие п. 3 ст. 40, п. 2 ст. 45 и п. 3 ст. 47 Закона РФ «Об образовании», регламентирующих платную образовательную и предпринимательскую деятельность образовательных учреждений и предоставляющих им налоговые льготы, будет отменено, но это не устранит всех противоречий в части налогообложения образовательных учреждений.

Рассмотрим, как характеризуются с точки зрения бюджетного законодательства доходы бюджетных учреждений от оказания платных услуг. Согласно статье 41 Бюджетного кодекса РФ, доходы бюджетов образуются за счет налоговых и неналоговых видов доходов, а также за счет безвозмездных перечислений. К неналоговым доходам относятся: доходы от ис-

* Статья подготовлена при поддержке Российского государственного научного фонда (РГНФ-УРАЛ. Проект № 04-02-83201a/y).
© О. Н. Арзякова, Г. А. Агарков, 2004

пользования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности; доходы от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями, находящимися в ведении органов исполнительной власти РФ, субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления.

Бюджетным кодексом РФ установлен порядок, согласно которому средства, полученные бюджетными учреждениями, находящимися в ведении главных распорядителей средств федерального бюджета, от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, учитываются на счетах в органах федерального казначейства и расходуются учреждениями в соответствии со сметами доходов и расходов, утвержденными в порядке, определяемом главными распорядителями средств.

С точки зрения районных и межрайонных инспекций Федеральной налоговой службы РФ, с которыми чаще всего непосредственно общаются представители бюджетных учреждений, оказание учреждениями платных услуг ничем не отличается от деятельности хозяйственных товариществ и обществ. Очевидно, что такого мнения придерживаются и руководители ФНС РФ, считая, что бюджетные учреждения ведут предпринимательскую деятельность и попадают под обложение всеми существующими налогами и сборами.

В этой связи уместно напомнить, что статьей 2 Гражданского кодекса Российской Федерации предпринимательская деятельность определена как самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли. По моему мнению, это определение не соответствует деятельности, например, по оказанию платных образовательных услуг бюджетным учреждением. Бюджетное учреждение не осуществляет деятельности на свой риск, так как все его денежные средства являются доходами бюджета, находятся на лицевых счетах в казначействе и расходуются в соответствии со сметой, утвержденной вышестоящим органом. Государственное образовательное учреждение — изначально организация, созданная собственником для выполнения функций некоммерческого характера.

Федеральным законом № 57-ФЗ от 29 мая 2002 г. внесены изменения в Бюджетный кодекс РФ. Согласно им доходы от оказания платных

услуг и от использования имущества зачисляются в доходы бюджета после того, как с них уплачены установленные налоги и сборы. Реализация этого положения на практике до сих пор проблематична. Оно применимо для косвенных налогов, таких как налог на добавленную стоимость. Такой порядок уже действует для оплаты налога на добавленную стоимость арендаторами имущества бюджетных учреждений. Однако для распространения этой практики шире необходимо изменение налогового законодательства, в частности, даже для аренды имущества бюджетных учреждений оплата арендатором НДС непосредственно в бюджет, согласно статьи 161 Налогового кодекса РФ, осуществляется, только если договор аренды трехсторонний (арендатор, арендодатель, орган государственной власти). Абсолютно неприемлем такой порядок оплаты для налога на прибыль.

Законодательная база, регулирующая налог на прибыль, вызывает наибольшее число споров между бюджетными учреждениями и контролирующими органами. 25 глава Налогового кодекса РФ содержит статью 321. 1., определяющую особенности ведения налогового учета бюджетными учреждениями. Пункт 5 данной статьи предписывает вести бухгалтерский учет в соответствии с положениями 25 главы Налогового кодекса РФ. Однако план счетов и порядок ведения бухгалтерского учета в бюджетном учреждении, регламентированные инструкцией, утвержденной приказом Минфина РФ от 30 декабря 1999 г. № 107н, далеки от требований налогового учета. В то время как в общехозяйственном учете ведется работа по сближению бухгалтерского и налогового учета, например, принято положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. В бюджетной сфере не было принято никаких изменений в этом направлении. С 1 октября 2005 г. в соответствии с Приказом Министерства финансов РФ № 70н бюджетные учреждения должны вести бухгалтерский учет в соответствии с требованиями новой инструкции по бюджетному учету. В ней также при определении порядка ведения учета на уровне учреждения не решены вопросы сближения бухгалтерского и налогового учета. Между тем только учет основных средств «параллельно» по различным требованиям ведет к значительному росту трудозатрат, а с учетом

оплаты труда бухгалтеров, стоимости компьютеров, программного обеспечения требует серьезных финансовых вложений.

Примером узковедомственного подхода со стороны налоговых органов является их позиция недопущения принятия в качестве затрат, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, расходов бюджетных учреждений на ремонт основных средств, приобретенных или созданных за счет средств бюджета. Между тем практически все здания, в которых располагаются образовательные учреждения, имеют достаточно давние даты постройки, степень их износа по состоянию на 2003 г. превышает 30 %. Финансирование из бюджета не позволяет поддерживать здания в состоянии, приемлемом для осуществления учебного процесса. Проведенные нами оценки по вузам Свердловской области показывают, что расходы из внебюджетных средств на ремонт почти вдвое превышают бюджетное финансирование. Необходимы меры по поощрению капиталовложений из внебюджетных источников, направленных на сохранение и улучшение государственного имущества. Вышеизложенная позиция ФНС РФ противоречит также одному из фундаментальных принципов принятия расходов для целей снижения налоговой базы по налогу на прибыль, определяющему, что они должны быть экономически оправданы. В случае ремонта помещений экономическая обусловленность расходов заключается в том, что образовательному учреждению для целей привлечения клиентов необходимо иметь аудитории, отвечаю-

щие гигиеническим и эстетическим требованиям, не говоря уже об экономической целесообразности не допустить разрушения зданий.

Большая часть образовательных бюджетных учреждений применяет для целей расчета налога на прибыль метод начисления. Специфика налогообложения образовательных учреждений проявляется в несоответствии финансового года учебному. К семестрам учебного года, как правило, привязаны сроки оплаты обучения студентами. Существуют различные мнения по вопросу, как в соответствии с пунктом 2 статьи 271 НК РФ применительно к учебному процессу определить технологический цикл. Например, ряд финансистов предлагает считать производственным циклом весь период обучения, т. е. пять лет. По нашему мнению, это значительно усложнит налоговый учет и финансовое планирование. Одним из вариантов решения этой проблемы может стать признание в форме промежуточного этапа сдачи работ факта приема сессии у студента. Этот факт фиксируется документально. Пример поквартального распределения доходов равными долями для целей налогового учета по договору на оказание образовательных услуг представлен в таблице. Подразумевается, что начало первого семестра — 1 сентября, а второго семестра — 1 марта.

Исходя из таблицы, можно рассчитать поквартальное распределение доходов для договора на оказание образовательной услуги:

$$\text{Доходы I квартала} = ((\text{стоимость I сем. 2003–2004})/6) \cdot 2 + (\text{стоимость II сем. 2003–2004})/6$$

Таблица

Пример поквартального распределения доходов от оказания образовательных услуг

Месяц	Периоды обучения	Налоговые отчетные периоды	Начисления по налоговым периодам — равномерно распределенные по кварталам
Январь Февраль	I семестр 2003–2004 учебный год	I квартал 2004 г.	$((\text{стоимость I сем. 2003–2004})/6) \cdot 2$
Март			$(\text{стоимость II сем. 03–04})/6$
Апрель Май Июнь	II семестр 2003–2004 учебный год	II кв. 2004 г.	$((\text{стоимость II сем. 03–04})/6) \cdot 3$
Июль Август		III кв. 2004 г.	$((\text{стоимость II сем. 03–04})/6) \cdot 2$
Сентябрь	I семестр 2004–2005 учебный год		$(\text{стоимость I сем. 04–05})/6$
Октябрь Ноябрь Декабрь		IV кв. 2004 г.	$((\text{стоимость I сем. 04–05})/6) \cdot 3$

Доходы II квартала = ((стоимость II сем. 2003–2004)/6) · 3

Доходы III квартала = ((стоимость II сем. 2003–2004)/6) · 2 + (стоимость I сем. 2004–2005)/6

Доходы IV квартала = ((стоимость I сем. 2004–2005)/6) · 3

Очевидно, что такое распределение доходов для крупных вузов (несколько тысяч студентов) при наличии зависимости в стоимости обучения от специальности, успеваемости и других показателей можно осуществить только путем разработки соответствующего программного обеспечения. Это еще раз показывает объем трудозатрат на ведение налогового учета.

Образовательные учреждения находятся в достаточно сложном положении во многом из-за несогласованности позиций Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ и Министерства образования и науки. Необходимо также заметить, что в сметах доходов и расходов, утверждаемых Министерством образования для образовательных учреждений прибыль не предусматривается.

Одной из проблем при начислении налога на прибыль является сложность в разделении имущества, которое используется при внебюджетной и бюджетной деятельности, например, в одной лаборатории, оборудование для которой закуплено за счет нескольких источников, могут проводиться занятия со студентами, обучающимися на договорной и бюджетной основе. Сложно распределить имущество, используемое в административно-хозяйственных целях.

Эта проблема связана еще и с необходимостью разделения имущества по видам деятельности, например, льготированных по налогу на имущество и облагаемых этим налогом. Согласно п. 7 ст. 381 Налогового кодекса РФ освобождается от обложения этим налогом имущество организаций в отношении объектов социально-культурной сферы, используемых ими для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения. В этой связи появились различные подходы к понятию объекта, используемого в льготированных целях. Существует, например, точка зрения, согласно которой не должно льготироваться имущество, используемое в административно-хозяйственных целях (компьютеры, факсы, телефоны, пылесосы, ксерокс,

часть здания, где расположен аппарат управления, гаражи и др.) организацией, относящейся к образованию. По нашему мнению, это ошибочный подход. Вышеперечисленные объекты находятся в неразрывной связи как по своему назначению, так и по осуществляемым функциям с льготироваемыми объектами и непосредственно участвуют в процессе создания и оказания образовательных услуг. Думается, законным требованием ФНС РФ является только исключение из списка льготированного имущества объектов, переданных в аренду.

Следует признать, что законодательство, регламентирующее рассматриваемую проблему в отношении налога на добавленную стоимость, единого социального налога и транспортного налога, практически не содержит специфических вопросов и максимально приближено к законодательству, регламентирующему деятельность хозяйствующих субъектов.

Описанное выше положение по налогообложению бюджетных учреждений приводит к негативным последствиям, прежде всего это снижение конкурентоспособности бюджетных учреждений по сравнению с хозяйственными товариществами и обществами. Негосударственные структуры обладают большими возможностями для оперативного управления ресурсами и платят те же налоги, а иногда и меньше, чем государственные учреждения. Нерешенность вопросов налогообложения бюджетных учреждений дезорганизует работу финансовых органов, создает ситуацию, в которой даже самый законопослушный бухгалтер бюджетного учреждения нарушает какие-либо пункты инструкций налоговых органов.

Несовершенство налогового законодательства в части налогообложения бюджетных учреждений может создать проблемы при учете средств федерального бюджета в масштабе всего государства. Возможен двойной учет доходов федерального бюджета. Первый раз доходы будут учтены как неналоговые, когда поступят на лицевые счета бюджетных учреждений в федеральном казначействе. Второй раз доходы будут учтены как налоговые доходы бюджета, когда из средств бюджетных учреждений будут оплачены налоги.

По нашему мнению, существующие проблемы требуют незамедлительного решения и должны быть учтены при осуществляемой реструктуризации бюджетного сектора. Согласно кон-

цепции реструктуризации планируется преобразование бюджетных учреждений, не соответствующих ряду требований, предъявляемых правительством, в новые организационно-правовые формы. Для сохранивших свой статус бюджетных учреждений предполагается изменить порядок функционирования. Будут установлены требования об отражении внебюджетных доходов в полном объеме в доходах и расходах соответствующего бюджета. Далее планируется установить запрет на самостоятельное распоряжение такими доходами бюджетными учреждениями.

Бюджетные учреждения в ходе реструктуризации могут быть преобразованы в иные организационно-правовые формы:

1. *Специализированная государственная некоммерческая организация (СГНО)*. Движимое имущество будет передаваться ей на праве хозяйственного ведения. Недвижимое имущество будет отдано бесплатно или в аренду по льготным ставкам на время переходного периода. Управление СГНО осуществляется коллегиально под государственным и общественным контролем. Учредитель может устанавливать обязательные задания по предоставлению государственных услуг.

2. *Государственная автономная некоммерческая организация (ГАНО)*. Ее единственным или основным учредителем остается государство или орган местного самоуправления. В собственности организации только движимое имущество, недвижимое имущество остается в государственной собственности и передается бесплатно или в аренду по льготным ставкам, действующим на переходный период. Обязательные задания не предусмотрены. Участие ГАНО в реализации государственного заказа может быть только добровольным.

3. *Хозяйственное общество или некоммерческая организация с участием или без участия го-*

сударства в уставном капитале. Государство сохраняет контроль за деятельностью общества и право получения прибыли от него. Этот вариант реорганизации предполагает, что общество может полностью существовать за счет внебюджетных средств. У него появляется возможность привлекать частные инвестиции. В некоммерческой организации государство полностью утрачивает контроль за ее деятельностью и имуществом. Этот вариант планируется применить в исключительных случаях, когда бюджетное учреждение уже фактически работает как коммерческое.

По нашему мнению, экономически целесообразно совместить реструктуризацию бюджетной сферы с оптимизацией налогообложения бюджетных учреждений, в том числе и образовательных. В ходе нее можно было бы освободить от налогообложения всеми видами налогов помимо единого социального налога бюджетные учреждения ввиду придания всем доходам статуса бюджетных. Для специализированных государственных некоммерческих организаций и государственных автономных некоммерческих организаций должен быть разработан специальный режим налогообложения. Хозяйственное общество или некоммерческая организация с участием или без участия государства в уставном капитале может вести налоговый учет и платить налоговые платежи на общих основаниях с акционерными обществами и прочими субъектами хозяйствования.

Авторы надеются, что налоговое бремя для некоммерческой деятельности государственных высших учебных заведений будет снижено и противоречия в законодательной базе будут устранены. В противном случае бюджет может лишиться значительной части неналоговых доходов, а государство понесет невосполнимые потери в результате снижения уровня высшего образования.

