

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

М. Н. Бикеева, студентка V курса экономического факультета ГОУВПО «Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарёва»

В статье рассматриваются проблемы налогообложения учреждений образования. Также выявлены проблемы правового регулирования налогообложения образовательных бюджетных учреждений. Кроме того, говорится о значении образования для российской экономики.

Ключевые слова: налогообложение, учреждение образования, бюджетное учреждение, бюджет, внебюджетные фонды

Образование является приоритетом государственной политики и рассматривается как неотъемлемое условие модернизации российского общества и обеспечения конкурентоспособности российской экономики на мировых рынках. Качество образования имеет определяющее значение для успешного развития любой страны, в особенности России, в наступившем веке. Революционное изменение технологий, опирающихся на высочайший уровень интеллектуальных ресурсов, и связанная с этим геополитическая конкуренция ведущих стран мира за такие ресурсы становятся важнейшими факторами, определяющими не только экономику, но и политику нового века. В связи с этим уровень интеллектуального потенциала страны, напрямую определяющийся качеством образования, становится не только важнейшим фактором экономического и социального развития, но и фактором экономической и политической самостоятельности страны, ее выживания. Существующую в России ситуацию в области качества образования нельзя назвать благополучной, хотя на разных уровнях предпринимается достаточно много шагов для ее улучшения.

Для развития образовательного потенциала России наличие прозрачного законодательства, регулирующего хозяйственную деятельность учебных заведений, не менее важно, чем необходимый уровень бюджетного финанси-

ния. 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 государственные образовательные учреждения.

Современное налоговое законодательство с введением в действие гл. 25 части второй Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) предусматривает единый порядок налогообложения прибыли коммерческих и некоммерческих организаций, включая бюджетные учреждения, предполагающий одинаковый алгоритм исчисления налоговой базы, применяемых ставок налога, отсутствие налоговых льгот для бюджетных учреждений. Такой подход (особенно в части отсутствия налоговых предпочтений определенным налогоплательщикам) характерен для налогового законодательства развитых стран. Но использование международного опыта без учета особенностей функционирования бюджетных учреждений в Российской Федерации может привести к негативным последствиям в развитии отраслей бюджетной сферы, оказываемых социально значимые услуги, гарантируемые Конституцией Российской Федерации.

Рассматривая вопрос о необходимости применения единых правил налогообложения прибыли по отношению к бюджетным учреждениям, необходимо отметить, что последние являются субъектами как налоговых, так и бюджетных правоотношений, участником которых является также государство в лице разных органов исполнительной власти (налоговых и финансовых органов соответствующего уровня). Налоговые и бюджетные правоотношения регулируют-

ся соответствующим законодательством (налоговым и бюджетным), однако требования этих законодательств в отношении бюджетных учреждений выполняются по-разному. При администрировании налогов, уплачиваемых бюджетными учреждениями, положения гл. 25 НК РФ выполняются неукоснительно, в то время как положения бюджетного законодательства в части необходимости финансирования собственником всех текущих и капитальных затрат бюджетных учреждений для выполнения уставных целей, ради которых они созданы, не выполняются.

Так, Бюджетный кодекс РФ (ст. 161) предусматривает, что бюджетные ассигнования на содержание учреждений должны определяться исходя из прогнозируемых объемов предоставления государственных и муниципальных услуг и установленных нормативов финансовых затрат на их предоставление [1]. Однако в связи с тем, что до настоящего времени подобные нормативы не разработаны, планирование расходов на содержание бюджетных учреждений производится не исходя из рационарирования потребностей учреждений в средствах, а исходя из возможностей бюджетов. В связи с этим в бюджетные расчеты закладываются только основные виды текущих расходов, не покрывающие всех потребностей учреждения в бюджетных средствах (особенно в части коммунальных платежей). Расходы на капитальное строительство, приобретение оборудования, капитальный ремонт зданий и сооружений практически не финансируются из бюджетов. При подобном подходе к планированию учреждения вынуждены заниматься предпринимательской и иной приносящей доход деятельностью, чтобы покрыть часть текущих и капитальных расходов, не профинансированных учредителем.

В связи с этим создается ситуация, при которой органы государственной власти и органы местного самоуправления, выступая учредителями бюджетных учреждений, в связи с ограниченностью бюджетных средств, не выполняют своих обязательств по их финансированию в разрезе всех статей расходов созданного им учреждения, и в то же время созданный государством механизм на-

логообложения игнорирует специфические условия функционирования бюджетных учреждений в РФ в современных условиях.

Порядок налогообложения бюджетных учреждений до введения в действие гл. 25 НК РФ, регулируемый Инструкцией Государственной налоговой службы Российской Федерации от 20.08.98 № 48 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль бюджетными организациями (учреждениями) и представления отчетности в налоговые органы» (разработанной на основании Закона РФ от 27.12.91 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций»), учитывал эти условия и предусматривал налоговые льготы для бюджетных учреждений. В частности, облагаемая прибыль уменьшалась на суммы, направленные государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, получившими лицензии в установленном порядке, на нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (включая оплату труда) в образовательном учреждении. Данная налоговая льгота, предоставлявшая ранее возможность развития образовательных учреждений, не нашла отражения в гл. 25 НК РФ.

Несмотря на то, что НК РФ предусматривает единую методологию налогообложения для коммерческих и некоммерческих организаций, правовой статус бюджетного учреждения предполагает некоторые особенности исчисления налогооблагаемой базы образовательных учреждений в части определения доходов и расходов, исключаемых из налоговой базы, начисления амортизации, порядка исчисления налога и авансовых платежей, составления налоговой декларации.

С введением в действие гл. 25 НК РФ образовательные учреждения, как и любые другие российские и иностранные организации, автоматически становятся плательщиками налога на прибыль, независимо от наличия у них налогооблагаемой базы. До принятия Федерального Закона от 29 мая 2002 года №57-ФЗ образовательные учреждения уплачивали налог на прибыль только при условии осуществления предпринимательской деятельности. В соответствии со

ст. 289 НК РФ налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы налоговую декларацию [4]. В этих условиях образовательные учреждения обязаны вести регистры налогового учета и составлять налоговую отчетность, независимо от получения прибыли от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль бюджетных учреждений, как и других организаций, является прибыль, определяемая как полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов, под которыми понимаются обоснованные и документально подтвержденные затраты. При этом из полученного дохода исключаются доходы, не учитываемые при определении налоговой базы. Перечень этих доходов закрытый, что обуславливает невозможность исключения из налоговой базы доходов, не предусмотренных в этом перечне. Применительно к бюджетным учреждениям к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы, относятся, прежде всего, средства целевого финансирования (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ), которые трактуются как имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) – источником целевого финансирования. К средствам целевого финансирования бюджетных учреждений относятся главным образом средства бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов.

Жесткое соблюдение этого требования приводит в ряде случаев к включению бюджетных средств в объект налогообложения, например, при финансировании бюджетного учреждения из бюджетов разных уровней. Действующее бюджетное и гражданское законодательство предполагает, что учредителем бюджетного учреждения может быть только один орган государственной власти или орган местного самоуправления и финансироваться оно должно только из одного бюджета. Однако на практике применяется многоканальное финан-

сирование из бюджетов разных уровней. Например, образовательные учреждения, финансируемые из бюджетов субъектов РФ или местных бюджетов, могут получать дополнительно бюджетные средства из федерального бюджета через механизм финансовой помощи. При этом в соответствии с порядком, установленным Министерством финансов РФ, учреждению в зависимости от подчиненности открывается только один бюджетный счет, на который поступают средства того бюджета, за счет которого учредитель финансирует уставную деятельность учреждения, а средства бюджетов других уровней бюджетной системы поступают на внебюджетный счет. Соответственно средства бюджетов других уровней отражаются не в бюджетной смете, а в смете доходов и расходов по внебюджетным средствам. Это зачастую приводит к трактовке налоговыми органами сумм, поступивших на внебюджетный счет, как средств, не являющихся целевым финансированием, и включению их в налогооблагаемый доход.

Налоговое законодательство разрешает исключать из налоговой базы также средства, полученные в рамках благотворительной деятельности. Под благотворительной деятельностью понимается добровольная деятельность граждан и юридических лиц по бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передаче гражданам или юридическим лицам имущества, в том числе денежных средств, бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки. При этом необходимо отметить, что понятия «спонсорская помощь» или «спонсорские средства» не содержатся в законодательстве и средства, фигурирующие в банковских документах под этими названиями, не принимаются налоговыми органами как средства, исключаемые из налоговой базы.

Налоговый кодекс РФ определяет общую для всех организаций (включая бюджетные учреждения) структуру расходов, связанных с производством или реализацией продукции, работ или услуг, к которым относятся материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы. Однако не все расходы учреждений, включенные в экономическую

классификацию расходов, признаются оправданными в целях налогообложения.

В соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ к расходам, уменьшающим налоговую базу образовательных учреждений, и коммерческими, и некоммерческими организациями не могут быть отнесены расходы на капитальное строительство, капитальный ремонт зданий и сооружений, а также расходы на приобретение амортизируемого имущества. Однако данный запрет для бюджетных учреждений означает ограничение возможностей для развития данных организаций в условиях практического полного отсутствия финансирования данных расходов за счет бюджетных средств.

Налоговое законодательство исходя из требований ст. 260 НК РФ разрешает включать всем налогоплательщикам в состав расходов, учитываемых в целях налогообложения, расходы на ремонт основных средств в полном объеме в размере фактических затрат. Однако поскольку законодательство предполагает вести отдельный учет расходов на ремонт основных средств по видам деятельности (бюджетной и предпринимательской), налоговые органы полагают, что расходы на ремонт основных средств, находящихся в оперативном управлении образовательного учреждения, должны закладываться учредителем в смету доходов и расходов по бюджетным средствам и финансироваться за счет бюджетных средств. Но ввиду ограниченности бюджетных средств расходы на капитальный ремонт из бюджета практически не выделяются, и поэтому они могут быть покрыты только за счет прибыли, оставшейся после уплаты налога, что несомненно приводит к снижению заинтересованности (а иногда и невозможности) учреждений поддерживать свою материально-техническую базу в надлежащем состоянии. Выходом из этой ситуации могло бы стать распространение практики квотирования, предусмотренной ст. 321.1 гл. 25 НК РФ и применяемой бюджетными учреждениями в отношении коммунальных расходов пропорционально объему средств, полученных от предпринимательской деятельности, в общей сумме доходов (включая средства целевого финанси-

ния). В этом случае расходы на капитальный ремонт частично смогут покрываться за счет прибыли до налогообложения.

Одной из проблем при начислении налога на прибыль является сложность в разделении имущества, которое используется при внебюджетной и бюджетной деятельности (ВУЗы), 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 льготированными 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 специфици-

ческих 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.

Противоречия в законодательной базе для некоммерческой деятельности государственных учебных заведений должны быть устранены. В противном случае бюджет может лишиться значительной части неналоговых доходов, а государство понесет невосполнимые потери в результате снижения уровня образования.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ

1 Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (принят ГД ФС РФ 17.07.1998) (ред. от 19.07.2009) // СПС «Консультант +».

2 Гражданский Кодекс Российской Федерации: части первая, вторая и третья // СПС «Консультант +».

3 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая). От 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000) (ред. от 19.07.2009) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.10.2009) // СПС «Консультант +».

4 Мячин Ю. В. Проблемы налогообложения в образовательных учреждениях / Ю. В. мячин // Налоги. – 2007. – № 5 // СПС «Консультант +».