

*С.А. Беляков, начальник Управления
экономики Министерства общего и
профессионального образования РФ*

О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЙ

Одной из важных государственных гарантий приоритетности образования, провозглашенных Законом Российской Федерации «Об образовании», является освобождение образовательных учреждений от всех видов налогов в части их уставной непредпринимательской деятельности (ст. 40, 3). Однако специальным постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 10 июля 1992 г. № 3255—I «О некоторых вопросах налогового законодательства Российской Федерации» принято решение о том, что налоговые льготы устанавливаются только законодательными актами Российской Федерации по вопросам налогообложения и нормативными актами соответствующих органов, определяемыми этими (т.е. налоговыми) законодательными актами. Изменение режима налогообложения осуществляется путем внесения изменений и дополнений в действующий законодательный акт Российской Федерации по конкретному налогу. Поэтому указанная гарантия не является нормой прямого действия и, по сути дела, провозглашает лишь намерения государства в области налоговой политики по отношению к образовательным учреждениям. Освобождение образовательных учреждений, в том числе вузов, от уплаты налогов, предоставление им налоговых льгот осуществляется только через налоговое законодательство.

Действующим налоговым законодательством высшим учебным заведениям предоставлены следующие налоговые льготы:

- услуги в сфере образования, связанные с учебно-производственным процессом, освобождены от обложения налогом на добавленную стоимость и спецналогом (отменен с 01.01.96 г.);
- прибыль, получаемая вузами от осуществления всех видов деятельности, освобождается от налогообложения в части сумм, направленных непосредственно на нужды обеспечения развития и совершенствования образовательного процесса (включая оплату труда) при фактически произведенных на эти цели затратах;
- не облагается налогом имущество бюджет-

ных учреждений и имущество, используемое исключительно для нужд образования. Это освобождает от данного налога имущество как государственных, так и негосударственных вузов;

- вузы как бюджетные учреждения не платят транспортный налог;

- Указом Президента Российской Федерации от 09.12.92 г. № 1553 «О мерах по поддержке государственных высших учебных заведений» земельные участки, ранее переданные вузам, находятся в их бессрочном бесплатном пользовании. Аналогичная норма, устанавливающая бессрочное и бесплатное пользование закрепленными земельными участками, содержится и в новой редакции закона Российской Федерации «Об образовании», утвержденной Федеральным законом «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «Об образовании» от 31.01.96 г. № 12-ФЗ.

Несмотря на незначительное количество льгот, вузы плательщиками налогов все же остаются. Так, если прибыль, т.е. разница между полученными доходами и расходами, связанными с их получением, не израсходована в отчетном периоде на цели развития образовательного процесса или израсходована на иные цели, то она облагается соответствующим налогом. На первых порах применения налогового законодательства налоговые инспекции на местах применяли к вузам формулировку «при фактически произведенных затратах» как необходимость расходования получаемых средств немедленно по их получении. Под налогообложение в этом случае попадали и средства, уплаченные вузам студентами, обучающимися на платной основе, за весь период обучения в начале этого периода. Сейчас эти вопросы в основном урегулированы. Вузы осуществляют грамотную учетную политику, относя поступающие в качестве платы за обучение средства на расходы будущих периодов и списывая их по мере необходимости. Остается пока нерешенной проблема предоставления вузам возможности накопления (резервирования) прибыли для последующего использования, что

особенно актуально в отношении финансирования вузом капитального строительства.

Естественно, все это не касается коммерческого использования доходов. Вложение средств в уставные фонды других организаций, в ценные бумаги, на депозитные вклады и т.п. не рассматривается как реинвестирование и облагается налогами на общих основаниях.

С вузов взимается налог на добавленную стоимость по выполненным работам, не являющимся образовательными услугами и хозяйственными научно-исследовательскими работами. Часто на практике вузы пытаются уйти от обложения данным налогом, мотивируя это реинвестированием доходов в образовательный процесс, но это обстоятельство по действующему законодательству во внимание не принимается. Вузы должны уплачивать НДС со средств, получаемых в качестве спонсорской помощи от юридических лиц. Льгота по уплате НДС предоставляется в качестве денежных (спонсорских) средств, направляемых на целевое финансирование некоммерческих организаций, не занимающихся хозяйственной (предпринимательской) деятельностью и не имеющих оборотов по реализации продукции (работ, услуг), кроме выбывшего имущества, при условии, что данные средства учитываются на отдельном счете и об их целевом использовании представлены отчеты в налоговые органы. Это положение зафиксировано в инструкции Госналогслужбы России от 11.10.95 г. №39 (п. 10 «и») «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость». На практике такая ситуация обычно не встречается и данная льгота не применяется.

Вузы являются плательщиками налога на пользователей автомобильных дорог, поскольку он исчисляется от суммы реализации продукции, выполняемых работ и предоставляемых услуг. Вид услуг при этом в расчет также не принимается, и в расчет налогооблагаемой суммы включаются средства, полученные от платного обучения, договорных научно-исследовательских работ и др.

Весьма интересная ситуация складывается в том случае, если в качестве спонсорской помощи вузам поступают материальные ценности. Они, естественно, облагаются НДС. Одновременно они увеличивают и актив баланса, т.е. являются своего рода доходом без издержек — прибылью. При этом такие доходы физически не могут быть реинвестированы (т.е. израсходованы) в образовательный процесс. В результате

вузы ставят перед собой необходимость уплачивать налог на прибыль со стоимости переданных им безвозмездно материальных ценностей.

Вузы платят налог с владельцев автотранспортных средств и на приобретение автотранспортных средств, а также региональные и местные налоги (что определяется соответствующим законодательством субъектов Федерации и решениями местных органов власти).

Как видно из вышесказанного, даже в части основной образовательной деятельности вузам далеко до освобождения от налогообложения. Но и в случаях применения налоговых льгот, прямо предусмотренных законодательством о налогах и, казалось бы, совершенно очевидных, возникают серьезные проблемы. В значительной степени это связано с недостаточной законодательной определенностью ряда понятий, содержащихся в условиях предоставления льгот. К таким понятиям следует отнести в первую очередь «непредпринимательскую деятельность» и «реинвестирование».

Термин «непредпринимательская деятельность» был введен в 1992 г. законом «Об образовании» применительно к отдельным видам деятельности, осуществляемым образовательным учреждением. К непредпринимательской деятельности законом отнесена:

- * деятельность образовательного учреждения по оказанию платных образовательных услуг, доходы от которой реинвестируются в данное образовательное учреждение, в том числе на увеличение расходов по заработной плате, по усмотрению образовательного учреждения;

- * предпринимательская деятельность образовательного учреждения в той ее части, в которой доходы от ее осуществления реинвестируются непосредственно в данное образовательное учреждение и (или) на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (включая заработную плату) в данном образовательном учреждении.

Непредпринимательской считается также образовательная деятельность, финансируемая за счет средств бюджета.

Непредпринимательской деятельностью можно считать, таким образом, деятельность, которая:

- * направлена на реализацию общественно значимых функций некоммерческого характера (т.е. признаваемых обществом некоммерческими, неприбыльными);

* не ставит в качестве цели извлечение прибыли, а получаемый доход использует полностью на обеспечение основной деятельности.

Понятие «непредпринимательская деятельность» иногда считается целиком применимым к характеристике образовательной деятельности, т.е. основной деятельности вузов. Образование как сфера деятельности нигде в мире прибыли не приносит, поэтому данная деятельность нигде и не рассматривается как коммерческая (предпринимательская), приносящая прибыль.

При ближайшем рассмотрении заметна некоторая нечеткость данного понятия. Определение предпринимательской деятельности было сформулировано в статье 1 Законом РСФСР от 25 декабря 1990 г. №445—I «О предприятиях и предпринимательской деятельности» (с 1.01.95 г. утратил силу в связи с принятием части I Гражданского кодекса Российской Федерации). Согласно этому определению предпринимательская деятельность (предпринимательство) представляет собой инициативную самостоятельную деятельность граждан и их объединений, направленную на получение прибыли, т.е. на достижение определенного результата. В качестве ее противоположности не-предпринимательская деятельность, следовательно, не направлена на получение прибыли.

Непосредственно в момент своего осуществления никакая деятельность не может считаться предпринимательской или непредпринимательской, поскольку определяющей характеристикой для ее отнесения к тому или иному типу является не содержание деятельности, а результат. Любая деятельность может иметь или не иметь прибыль в качестве своего результата, причем независимо от того, ставилось ли формальной целью получение прибыли как результата. Поэтому, на наш взгляд, априорное отнесение всей образовательной деятельности к непредпринимательской представляется неправомерным.

Совершенно неразрешимой проблемой становится определение меры, степени «предпринимательности» образовательной деятельности (как таковой), если хотя бы один рубль полученного от ее осуществления дохода израсходован не на цели образования.

В результате недостаточной четкости формулировки этого понятия возникли попытки упрощенного его толкования. Например, в 1993 г. Госналогслужба России в разъяснениях по отдельным вопросам налогового законодательства (от 14.09.93 г. №ВГ—4—01/145н, п. 8) отнесла к пред-

принимательской деятельности образовательного учреждения все виды осуществляемой им деятельности, не запрещенные законодательством, кроме основной образовательной. Таким образом, и платная образовательная деятельность была квалифицирована как непредпринимательская. Этот подход, по-видимому, был оценен как недостаточно обоснованный, и в 1995 г. та же Госналогслужба России дала подведомственным налоговым органам инструкции, согласно которым платная образовательная деятельность была квалифицирована уже как предпринимательская. Понятие непредпринимательской деятельности свелось, таким образом, только к образовательной деятельности, финансируемой за счет средств бюджета. Соответственно, вся остальная деятельность для целей налогообложения стала рассматриваться как предпринимательская.

Понятие «непредпринимательская» (некоммерческая) применяется, кроме того, и к определению типа организации, что закреплено в Гражданском кодексе Российской Федерации (ст. 50, п. 1 и 3). Некоммерческой является организация, не ставящая извлечение прибыли в качестве цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками. Это определение в сочетании с данным указанным в статье определением коммерческой организации и определениями коммерческой и некоммерческой деятельности делает возможным существование двух типов организаций:

- *коммерческих*, осуществляющих коммерческую деятельность;
- *некоммерческих*, осуществляющих коммерческую деятельность.

На практике организации осуществляют различные типы и виды деятельности. В частности, образовательное учреждение, т.е. по определению некоммерческая организация, может осуществлять любой тип деятельности и, следовательно, способно в принципе иметь прибыль в качестве ее результата.

Именно из этого исходит действующее налоговое законодательство, применяющее понятие «некоммерческая» (непредпринимательская) прежде всего к видам деятельности, осуществляемой в вузах, а не к вузу в целом. Так, услуги в сфере образования связаны с учебно-производственным и воспитательным процессом, т.е. совершенно определенный вид деятельности, а вовсе не тип организации освобожден от уплаты налога на добавленную стоимость и спецналога. Льгота по налогу на прибыль

представляется образовательным учреждениям, осуществляющим образовательную деятельность (и имеющим соответствующую лицензию) и расходующим заработанные средства на нужды собственного образовательного процесса. Определяющим фактором опять выступает вид деятельности, осуществляемой организацией. От уплаты таможенных пошлин освобождаются учебные пособия для бесплатных учебных учреждений, т.е. осуществляющих учебную деятельность, причем бесплатно. Можно сказать, следовательно, что режим налогообложения той или иной организации определяется не ее типом, а конкретными видами деятельности, которые она осуществляет. Аналогично, нормы налогового законодательства не содержат тип организации в качестве условия применения налоговых льгот или освобождения от уплаты налога.

Следовательно, с точки зрения налоговой системы безразлично, является ли организация предпринимательской или нет, осуществляет ли она коммерческую или некоммерческую деятельность. Важно лишь, какую именно конкретную деятельность (или виды деятельности) она осуществляет и как использует полученные результаты. Это позволяет сделать вывод о возможности исключения понятий «предпринимательская» и «непредпринимательская» из налогового законодательства.

Достаточно долгое время оставалось, да и сейчас, пожалуй, остается недостаточно ясным понятие реинвестирования доходов в образовательный процесс. Многочисленные вопросы по этому поводу были разрешены налоговой службой посредством определения реинвестирования как расходования средств, по существу, в соответствии со статьями бюджетной сметы вузов, т.е. на выплату заработной платы, приобретение инвентаря и оборудования, текущий и капитальный ремонт и др. Исключение сделано лишь для расходов по защите диссертаций и выплаты стипендий и материальных пособий студентам.

Более детальное изучение существа понятия «реинвестирование» показывает, что и оно не свободно от существенных проблем. В частности, неясно, является ли реинвестированием вложение средств в основные фонды (ремонт здания, например), часть которых используется не только в учебных, но и в иных (в частном случае — коммерческих) целях.

Уже сейчас начинают обсуждаться вопросы, связанные с взиманием с вузов платы за землю и имущество в случае использования части

помещений вуза в коммерческих целях, в том числе при сдаче их в аренду.

Все эти вопросы обуславливают необходимость более детальной проработки проблем всего организационно-экономического механизма функционирования вуза в новых условиях.

Рассматривая налоговое законодательство в целом в смысле его воздействия на систему высшего профессионального образования, можно отметить следующее.

В условиях дефицита госбюджетного финансирования особую остроту приобретает проблема построения системы многоканального финансирования вузов. Под многоканальностью обычно понимается финансирование вузов из различных источников, в том числе региональных бюджетов, средств спонсоров и др. Анализ действующей налоговой системы показывает, что она не стимулирует создание такой системы.

Налоговое законодательство не предусматривает льгот для юридических лиц, передающих средства высшим учебным заведениям. Более того, вузы должны оплачивать налог на добавленную стоимость с этих средств, а в отдельных случаях передачи имущества — и налог на прибыль. В результате не только сами предприятия (или иные юридические лица) не заинтересованы в оказании помощи, но и вузы такой помощью ставят себя в затруднительное положение.

Привлечение дополнительных средств через расширение платного обучения также недостаточно стимулируется налоговым законодательством. Известно, что по сложившемуся порядку часть студентов принимается на обучение с оплатой стоимости заинтересованными организациями. Мало того, что организации в этом случае не имеют никаких льгот в части налогообложения сумм, направленных на оплату обучения, но и сами обучающиеся ставят себя перед необходимостью платить подоходный налог с указанных сумм, поскольку они являются своего рода материальной помощью, т.е. доходом гражданина. Льгот на этот случай законодательство не содержит.

Оценивая в общем виде налоговую систему применительно к сфере высшего образования, можно отметить, что ее отношение к вузам практически не отличается от отношения к иным организациям, в том числе коммерческим. Все различия сводятся к набору налоговых льгот, предоставляемых вузам.

Рассматривая цели предоставления налоговой льготы, можно сказать, что она является

некоторым стимулом для развития той или иной деятельности. В вузах налоговыми льготами стимулируется в первую очередь образовательная деятельность. Но стимулируется одновременно и любая другая деятельность, в том числе приносящая доходы и не связанная с образованием. Разница между стимулами заключается, грубо говоря, в налоге на добавленную стоимость: средства полученные от оказания образовательных услуг им не облагаются, а все прочие — облагаются.

Степень влияния этих льгот можно приблизительно оценить, анализируя структуру доходов государственных вузов от осуществления различных видов деятельности в сопоставлении с бюджетными ассигнованиями.

Отсутствие государственной статистики в области финансов высшей школы делают расчеты подобного рода весьма приблизительными, но, по нашему мнению, вполне достаточными для оценок. Наглядную картину дает представленная ниже таблица. Для ее построения были использованы данные, полученные от вузов, а также ставки налогов на добавленную стоимость и прибыль, соответственно 20 и 35%. Расчеты проведены в процентах к объемам госбюджетного финансирования за соответствующий год.

Показатели	1992	1993	1994
Общий объем поступлений	100,00	100,00	100,00
в том числе:			
бюджет	95,0	90,69	91,176
внебюджетные	5,00	9,31	8,24
из них:			
образовательные услуги	2,94	6,06	4,85
прочая деятельность	2,06	3,25	3,39
Потенциальные суммы обложения НДС			
образовательные услуги	0,59	1,21	0,97
прочая деятельность	0,41	0,65	0,68
Потенциальные суммы налога на прибыль			
образовательные услуги	1,03	2,12	1,70
прочая деятельность	0,72	1,14	1,19

Общий объем финансовых поступлений принят в расчетах за 100%. В процентах от него определены суммы внебюджетных поступлений. Их удельный вес изменяется от 5,00 до 9,31%, т.е. составляет достаточно небольшую величину. Динамика не содержит тенденции к увеличению этой доли. Если считать, что все доходы от предпринимательской деятельности использованы на учебные цели (реинвестированы), а затраты по получению этих доходов равны нулю, то дополнитель-

ные доходы, полученные вузами от применения налоговых льгот, составят не более 1,21% по НДС и 3,26% (2,12+1,14 за 1993 г.) от суммы всех поступлений. Иными словами, количественный размер данного стимула в масштабах системы высшего образования весьма мал. Из этого не следует, что им можно и нужно пренебрегать, поскольку в расчетах использованы усредненные показатели. Отдельные вузы, осуществляющие внебюджетную деятельность в больших масштабах, имеют, естественно, более весомые показатели. Кроме того, в условиях бюджетного недофинансирования и такие льготы являются формой дополнительной государственной поддержки.

Для более полной реализации государственных гарантий в сфере образования в части освобождения вузов от уплаты налогов необходимы дополнительные изменения в действующем налоговом законодательстве.

Анализ практики применения налогового законодательства в деятельности образовательных учреждений, предприятий и организаций системы образования свидетельствует о необходимости внесения изменений и дополнений в некоторые законодательные акты по вопросам налогообложения в целях более полного их соответствия Закону Российской Федерации «Об образовании». Это связано с уточнением ряда положений уже установленных льгот в целях исключения возможности разного толкования их налоговыми службами и с введением дополнительных налоговых льгот для системы образования.

1. Необходимо снизить или, если возможно, свести к нулю ставку налога на добавленную стоимость на учебно-наглядные пособия, приборы и учебное оборудование, используемые образовательными учреждениями в образовательном процессе. Перечень таких приборов и оборудования должен утверждаться Правительством Российской Федерации. В нем целесообразно предусмотреть в том числе оборудование для учебных производственных мастерских (включая узлы и детали оборудования), лабораторное оборудование, коллекции, модели, реактивы и учебные материалы, учебные фильмы и аудиовизуальные средства и др.

Кроме того, следует снять содержащееся в инструкции Госналогслужбы России по данному налогу ограничение применения налоговой льготы только для уставной непредпринимательской деятельности образовательных учреждений.

2. Необходимо внести дополнение в статью 12 Закона Российской Федерации «О плате за

землю» об освобождении образовательных учреждений независимо от их организационно-правовых форм от платы за землю.

3. Статьи 5, 6 и 7 Закона Российской Федерации «О дорожных фондах в Российской Федерации» необходимо дополнить освобождением от уплаты налогов образовательных учреждений независимо от их организационно-правовых форм.

4. Статью 5 (п. 1, п/п «З» и «Ц») Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» дополнить освобождением от налога учебников и учебно-методической литературы, а также приборов, оборудования, материалов, всех видов научных изданий (в том числе в виде записи на машинных носителях информации) и других товаров, приобретаемых за счет средств Федерального бюджета Российской Федерации для научных организаций и образовательных учреждений либо получаемых в порядке компенсации за проведение научно-технических мероприятий (выставок, семинаров, конференций).

В статье 6 этого же закона следует предусмотреть возможность установления сниженной ставки налога по учебно-наглядным пособиям, приборам, оборудованию, используемым образовательными учреждениями в учебном процессе, по перечням, утверждаемым правительством Российской Федерации.

5. Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» следует уточнить в части расширения и конкретизации перечня работ и услуг, доход (прибыль) от которых реинвестируется в образовательное учреждение.

Налогооблагаемая прибыль должна уменьшаться (ст. 2) на величину:

- доходов (прибыли), полученных государственными, муниципальными образовательными учреждениями за оказание дополнительных платных образовательных услуг за рамками соответствующих образовательных программ и государственных образовательных стандартов (обучение по дополнительным образовательным программам, преподавание специальных курсов и циклов дисциплин; репетиторство; занятия с учащимися углубленным изучением предметов и другие образовательные услуги);

- доходов (прибыли), полученных образовательными учреждениями независимо от организационно-правовых форм за образовательные услуги, в том числе за обучение в рамках государственных образовательных стандартов, если полученный доход (прибыль), включая положи-

тельную курсовую разницу, полностью направляется в течение всего срока оказания образовательной услуги или всего срока обучения на возмещение затрат по обеспечению образовательного процесса (в том числе на заработную плату), на его развитие и совершенствование в данном образовательном учреждении;

- доходов (прибыли), полученных от реализации производимой продукции, выполнения работ и оказания услуг, предусмотренных уставом образовательного учреждения, направляемых на нужды данного образовательного учреждения (включая заработную плату);

- доходов (прибыли), полученных государственными научными и опытно-конструкторскими организациями, экспериментально-опытными производствами, издательствами, типографиями и другими государственными предприятиями, учреждениями и организациями со статусом юридического лица, созданными в целях обеспечения учебно-научного процесса, при условии, что указанные доходы (прибыль) направляются на нужды обеспечения, развития и совершенствования их деятельности (включая оплату труда);

- средств, переданных, в том числе в натуральной форме, предприятиями, учреждениями и организациями независимо от их организационно-правовых форм образовательным учреждениям Российской Федерации в форме дара или пожертвования на развитие и совершенствование образовательного процесса, проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ.

8. В Законе Российской Федерации «О таможенном тарифе»:

— подпункт «е» статьи 35 после слов «и учебных учреждений» дополнить словами: «научные приборы, оборудование, материалы, все виды научных изданий (в том числе и в виде записи на машинных носителях информации) и другие товары, приобретаемые за счет средств республиканского бюджета Российской Федерации для научных организаций и образовательных учреждений либо получаемые в порядке компенсации за проведение научно-технических мероприятий (выставок, семинаров, конференций) и оказание некоммерческих услуг».

Эти предложения позволят в значительно большей степени реализовать государственные гарантии развития образования, обозначенные в Законе «Об образовании» и обеспечить высшие учебные заведения дополнительными источниками внебюджетных средств.