

*Л.А.Ковалев, президент Уральской  
юридической компании*

## **О НЕКОТОРЫХ ПРОБЛЕМАХ ВЗАИМООТНОШЕНИЙ ВУЗОВ И ГОСУДАРСТВЕННОЙ НАЛОГОВОЙ ИНСПЕКЦИИ**

Любое высшее учебное заведение так или иначе сталкивается в процессе своей деятельности с налоговой инспекцией. Данные взаимоотношения обычно носят проблемный характер и это обусловлено противоречиями норм налогового законодательства и законодательства об образовании.

В настоящей статье будут затронуты некоторые аспекты взаимоотношений с налоговой инспекцией процессуального характера, а также отдельные проблемы по конкретным налогам и правоприменительная практика.

### **К ВАМ ПРИШЛИ С ПРОВЕРКОЙ...**

При проверке вуза представителями налоговой инспекции составляется Акт проверки соблюдения налогового законодательства, правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет налога и других обязательных платежей в бюджет за определенный период.

В Акте налоговая инспекция фиксирует правильность начисления и уплаты налогов, а также те нарушения, которые, по мнению проверяющих, допустил вуз.

Необходимо отметить, что Акт проверки не является тем ненормативным актом, который не соответствует действующему законодательству и нарушает гражданские права и охраняемые законом интересы вуза и который можно было бы обжаловать в Арбитражный суд.

В случае, если Вы не согласны с положениями, содержащимися в Акте проверки, следует представить возражения на Акт проверки в соответствующую налоговую инспекцию через канцелярию или при помощи заказного почтового отправления.

По результатам документальной проверки налоговая инспекция вправе осуществить следующие действия:

1. Согласиться с возражениями вуза, не применять к нему санкций, предусмотренных действующим законодательством. Отмечу, что в практике моей работы еще не было такого

случая, чтобы налоговая инспекция согласилась бы с мнением вуза, изложенным в возражениях на Акт проверки.

2. Выставить инкассовое поручение (распоряжение) на расчетный счет учебного заведения с целью списания денежных средств в безакцептном порядке без предварительного представления вузу предписания.

Такие случаи встречаются не так часто, так как обычно по результатам документальной проверки и рассмотрения возражений на Акт проверки госналогинспекция выносит предписание, которым обязывает учебное заведение в определенный срок (обычно это 10 дней) уплатить в бюджеты различных уровней указанные в предписании суммы. И только в случае, если вуз не исполняет требования, изложенные в предписании, в определенный срок, выставляется на расчетный счет учебного заведения инкассовое поручение (распоряжение).

Иногда налоговики по отдельным категориям налогов (к примеру, налог на пользователей автомобильных дорог, налог на землю и т.д.) сами определяют сумму налога расчетным путем на основе отчетности, предоставляемой вузом, и сразу без каких-либо актов проверок и предписаний выставляют на расчетный счет учебного заведения инкассовое поручение (распоряжение) на списание денежных средств в безакцептном порядке.

Инкассовое поручение (распоряжение) по своей правовой природе является ненормативным актом государственного органа, который вуз вправе потребовать признать недействительным в Арбитражном суде, если считает, что он не соответствует законам и иным нормативным правовым актам и нарушает права и законные интересы учебного заведения.

3. Вынести Предписание по результатам документальной проверки соблюдения налогового законодательства, в котором обязывает учебное заведение в определенный срок уплатить в бюджеты различных уровней указанные в предписании суммы.

Предписание, как и инкассовое поручение (распоряжение) по своей правовой природе также является ненормативным актом государственного органа, который вуз вправе обжаловать в Арбитражном суде.

В данном случае необходимо учитывать, что если Предписание не будет исполнено надлежащим образом в определенный срок, госналогинспекция вправе произвести списание денежных средств в безакцептном порядке.

В таких случаях, когда вуз хочет обжаловать предписание госналогинспекции и не хочет уплачивать денежные средства в бюджет до вынесения решения Арбитражным судом, мы рекомендуем безотлагательно:

а) подготовить исковое заявление и необходимые документы в обоснование иска (устав; справки; иные документы, подтверждающие реинвестирование полученных доходов в деятельность образовательного учреждения и т.д.);

б) оперативно произвести оплату государственной пошлины, учитывая то, что платежное поручение согласно Инструкции «О государственной пошлине» должно быть заверено печатью и соответствующей отметкой уполномоченного банка, обслуживающего соответствующее отделение федерального казначейства, о зачислении госпошлины в доход федерального бюджета, а на это может потребоваться несколько дней;

в) вместе с исковым заявлением подать в Арбитражный суд ходатайство о принятии мер по обеспечению иска, в котором содержится просьба запретить госналогинспекции и обслуживающему вуз банку производить списание денежных средств в бесспорном порядке до вступления в силу решения суда по исковому заявлению.

Обычно такие ходатайства удовлетворяются судом (в практике нашей фирмы не было еще ни одного такого ходатайства, которое не было бы удовлетворено). После рассмотрения ходатайства и его удовлетворения Арбитражный суд выносит определение об обеспечении иска, которым запрещает госналогинспекции и обслуживающему учебное заведение банку производить списание денежных средств до рассмотрения дела в суде и его решения.

## УПЛАТА ЗЕМЕЛЬНОГО НАЛОГА

Порядок и условия уплаты земельного налога регулируются Законом РФ «О плате за землю» в редакции Федерального Закона РФ «О плате за землю» от 09.08.94 г. №22—ФЗ. Со-

гласно пункту 4 указанного закона вуз, являясь учреждением образования, финансируемым за счет государственного бюджета, полностью освобожден от уплаты земельного налога.

Госналогинспекция полагает, что у образовательного учреждения имеется обязанность уплачивать земельный налог с земельных участков в соответствии со статьей 12 Закона РФ «О плате за землю» в редакции Федерального Закона РФ «О плате за землю» от 09.08.94 г. №22—ФЗ, согласно которому с юридических лиц, освобожденных от уплаты земельного налога, при передаче ими земельных участков в аренду (пользование) взимается земельный налог с площади, переданной в аренду.

При этом доводы учебных заведений о том, что вуз имеет льготу по земельному налогу, поскольку полученные средства полностью реинвестированы в деятельность образовательного учреждения, признаются со стороны госналогинспекции ошибочными, поскольку Закон РСФСР «О плате за землю» не ставит вопрос о плате за сданные в аренду земельные участки в зависимости от того, на какие цели израсходованы полученные за аренду денежные средства, а сам Закон «Об образовании» не является налоговым и не может применяться к налоговым правоотношениям.

В обосновании своего требования работники инспекции используют следующие аргументы:

1. Согласно статье 23 Закона РСФСР «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса» от 10.10.91 г. до принятия и введения в действие нового Закона РСФСР о налоговой системе или об отдельных налогах, взносах, обязательных платежах продолжает действовать прежняя налоговая система. Не допускается внесение изменений в налоговую систему и предоставление налоговых льгот, не предусмотренных налоговым законодательством РСФСР.

Однако Закон РФ от 10.07.92 г. №3266—1 «Об образовании» вступил в силу после введения в действие Закона РСФСР «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса» от 10.10.91 г. и Закона РСФСР от 27.12.91 г. №2118—1 «Об основах налоговой системы в РСФСР», полностью им соответствуя и не нарушив их положения.

Льгота в соответствии со статьями 40, 47 Закона РСФСР от 10.07.92 г. №3266—1 «Об образовании» предусмотрена статье 10 Закона

РСФСР от 27.12.91 г. №2118—1 «Об основах налоговой системы в РСФСР» и выражена в виде освобождения от уплаты налогов отдельных категорий плательщиков (в данном случае имеются в виду высшие учебные заведения).

Данная льгота не носит также индивидуальный характер.

Согласно статье 10 Закона РСФСР от 27.12.91 №2118—1 «Об основах налоговой системы в РСФСР» определенные ею виды льгот могут устанавливаться в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами. Закон РФ от 10.07.92 г. №3266—1 «Об образовании», являясь законодательным актом и неотъемлемой частью действующего законодательства, установил порядок и условия применения определенной налоговой льготы для учреждений образования.

Таким образом, Закон РФ «Об образовании» вступил в силу после введения в действие новой налоговой системы, полностью ей соответствуя и не нарушая ее положения.

2. Согласно Постановлению ВС РФ от 10 июля 1992 г. №3255—1 «О некоторых вопросах налогового законодательства Российской Федерации» федеральные налоги (в том числе размеры их ставок и налоговые льготы) устанавливаются только законодательными актами в форме законов и постановлений по вопросам налогообложения. Также указанным постановлением предусмотрено, что изменение режима налогообложения по указанным налогам осуществляется путем внесения изменений и дополнений в действующий законодательный акт РФ по конкретному налогу.

Но и этот аргумент отнюдь не бесспорен:

Во-первых, в день принятия указанного постановления — 10 июля 1992 г. — было принято другое постановление того же Верховного Совета РФ за №3267—1 «О порядке введения в действие Закона РФ «Об образовании», пунктом 6 которого установлено, что действующие нормативные акты с момента введения в действие Закона РФ «Об образовании» применяются лишь в части, не противоречащей указанному Закону.

Обращаю Ваше внимание на то, что Постановление ВС РФ за №3267—1 «О порядке введения в действие Закона РФ «Об образовании» принято позднее Постановления ВС РФ от 10 июля 1992 г. №3255—1 «О некоторых вопросах нало-

гового законодательства Российской Федерации» и имеет большую юридическую силу.

Во-вторых, Постановление ВС РФ от 10 июля 1992 г. №3255—1 «О некоторых вопросах налогового законодательства Российской Федерации» ограничивает действие Закона РСФСР от 27.12.91 г. №2118—1 «Об основах налоговой системы в РСФСР». В частности, статья 10 последнего указанного законодательного акта определяет виды применяемых льгот, порядок и условия применения которых устанавливается действующим законодательством, при этом не уточняется и не определяется, какими именно отраслями этого законодательства.

Постановление же ВС предусматривает:

- ♦ установление льгот по федеральным налогам только законодательными актами по вопросам налогообложения (обращаем внимание на то, что ни одним нормативным актом РФ не дано легального определения «законодательного акта по вопросам налогообложения»);

- ♦ изменения режима налогообложения по данным налогам только путем внесения изменений и дополнений в действующий законодательный акт РФ по конкретному налогу.

Тем самым постановление Верховного Совета РФ от 10.07.92 г. №3255—1, очевидно, ограничивает действие сразу двух Законов — «Об основах налоговой системы в РФ» и «Об образовании».

В соответствии с пунктом 5 статьи 76 Конституции РФ, имеющей прямое действие, в случае противоречия между федеральным законом и иным актом, изданным в РФ, действует федеральный закон.

Таким образом, пункт 1 Постановления ВС РФ от 10.07.92 г. №3255—1 «О некоторых вопросах налогового законодательства РФ» противоречит статье 10 Закона РСФСР от 27.12.91 г. №2118—1 «Об основах налоговой системы в РСФСР» и статьям 40 и 47 Закона РФ «Об образовании» и, следовательно, не имеет юридической силы.

3. При решении вопросов о правомерности налогообложения следует руководствоваться исключительно налоговым законодательством согласно статье 3 Закона РСФСР «О государственной налоговой службе». Закон РФ «Об образовании», по мнению ГНС, не является налоговым законом и не может применяться к налоговым отношениям.

Действительно, в данном законе указано, что в своей деятельности ГНС должна руководствоваться Конституцией РФ и налоговым законодательством.

Но, как уже указывалось выше, легально-го определения «налогового законодательства» не дает ни один нормативный акт РФ, из чего можно предположить, что это любой нормативный акт, регулирующий порядок, ставки, льготы и иные условия уплаты налогов и Закон «Об образовании» входит в данную категорию.

Статья 2 Закона РФ от 27.12.91 г. №2118—1 «Об основах налоговой системы в РСФСР» устанавливает, что под налогом понимается обязательный взнос в бюджет, осуществляемый в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами, при этом не указано, какими именно законодательными актами или их видами. Подробная характеристика статьи 10 этого же закона приведена выше.

Таким образом, статья 3 Закона РСФСР «О государственной налоговой службе РСФСР» противоречит, в частности, статьям 1, 2, 3, 5, 10 Закона РСФСР от 27.12.91 г. №2118—1 «Об основах налоговой системы в РСФСР», принятого позже, имеющего большую юридическую силу и определяющего общие принципы построения налоговой системы в РФ.

#### **Из судебной практики:**

*В адрес Уральского государственного технического университета (УГТУ-УПИ) 9 апреля 1996 г. было вынесено предписание №10 по результатам проверки соблюдения налогового законодательства по плате за землю УГТУ-УПИ за период 1993—1995 гг. с требованием о перечислении в бюджет доначисленного земельного налога за 1994—1995 гг. 25 375 7 тыс. рубл., штрафа 100%, штрафа 10%, пени — всего на сумму 84 630,3 тыс. рубл.*

*Решением арбитражного суда Свердловской области от 27.05.96 г. по иску УГТУ-УПИ к Государственной налоговой инспекции по Кировскому району города Екатеринбурга о признании недействительным предписания №10 от 09.04.96 г. исковые требования университета удовлетворены в полном объеме.*

*Естественно, госналогинспекция обжаловала решение суда.*

*23 сентября 1996 г. вступило в силу постановление Федерального Арбитражного Суда Уральского округа по делу №Ф09—323/96—АК, согласно которого решение арбитражного суда*

*Свердловской области от 27.05.96 г. по иску УГТУ-УПИ к ГНИ по Кировскому району г. Екатеринбурга оставлено в силе.*

## **НАЛОГ НА ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ АВТОМОБИЛЬНЫХ ДОРОГ**

Требования по уплате налога на пользователей автомобильных дорог основаны на Законе РФ №1759—1 «О дорожных фондах в РФ» от 18.10.91 г., а также изданной во исполнение указанного закона инструкции Госналогслужбы РФ от 15.05.95 г. №30. Основания требования уплаты налога со стороны Госналогслужбы, помимо изложенных выше, следующие:

1. Пункт 4 Статьи 5 Закона РФ №1759—1 «О дорожных фондах в РФ» от 18.10.91 г. устанавливает перечень субъектов, освобожденных от уплаты налога. Образовательные учреждения в этом перечне не указаны и льготы по его уплате в другом налоговом законодательстве не предусмотрены.

В указанном ГНС пункте 5 Закона РФ «О дорожных фондах» действительно дан перечень субъектов, освобожденных от уплаты данного налога. Но при этом в указанном нормативном акте не оговаривается, что данный перечень является исчерпывающим.

Как уже говорилось выше, согласно статье 10 Закона «Об основах налоговой системы в РСФСР» определенные ею виды льгот могут устанавливаться в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами. Закон РФ от 10.07.92 №3266—1 «Об образовании», являясь законодательным актом наряду с Законом РФ «О дорожных фондах», установил порядок и условия применения определенной налоговой льготы для учреждений образования. Таким образом, Закон РФ «О дорожных фондах» не может противоречить другим законам и применяться безотносительно к законам, регулирующим порядок и условия применения налоговых льгот.

Ссылка Госналогинспекции на то, что льготы по уплате налога на пользователей автомобильных дорог не предусмотрены для вузов и в ином налоговом законодательстве, также не бесспорна, так как статья 10 Закона «Об основах налоговой системы в РСФСР» не указывает на то, что льготы могут предоставляться только налоговым законодательством, легальное нормативное определение которого также отсутствует.

Обращаем также внимание на то, что перечень юридических лиц, которые освобождаются

от уплаты налога на пользователей автомобильных дорог, согласно пункту 4 статьи 5 Закона РФ №1759—1 «О дорожных фондах в Российской Федерации» от 18.10.91 г., не является исчерпывающим и может дополняться законодательными актами в соответствии со статьей 10 Закона «Об основах налоговой системы в РСФСР».

2. Пункт 1 статьи 5 Закона РФ №1759—1 «О дорожных фондах в РФ» от 18.10.91 г. предусматривает, что налог на пользователей автодорог уплачивают организации, являющиеся юридическими лицами и осуществляющие предпринимательскую деятельность.

Инструкция Госналогслужбы РФ от 15.05.95 г. №30, пункт 21.2 определяет, что учреждения, финансируемые собственником (в том числе бюджетные) уплачивают налог в том случае, если они имеют доходы от предпринимательской деятельности.

В данном случае под предпринимательской деятельностью (согласно абз.2 п.21.2. данной инструкции) подразумевается деятельность, осуществляемая на свой риск и направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. В обоснование данной трактовки ГНС ссылаются на пункт 1 статьи 2 Гражданского кодекса РФ.

Исходя из упомянутых нормативных актов, ГНС считает оказание платных услуг вузами предпринимательской деятельностью и требует с полученного дохода уплачивать налог на пользователей автодорог независимо от того, на какие цели направляются эти доходы.

По мнению налоговиков, формулировка предпринимательской деятельности, установленная пунктом 1 статьи 2 Гражданского кодекса РФ, противоречит определению предпринимательской деятельности, предусмотренной статьями 45, 46 и 47 Закона РФ «Об образовании». При этом, по мнению ГНС, должны применяться положения ГК РФ как нормативного акта, имеющего большую юридическую силу.

Рассматривая данную спорную ситуацию, необходимо исходить из того, что в случаях, когда спор вытекает из налоговых или других финансовых и административных правоотношений, следует учитывать, что гражданское законодательство может быть применено к указанным правоотношениям только при условии, что это предусмотрено законодательством, что подтверждается пунктом 2 постановления

№ 6/8 Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 01 июля 1996 г. В связи с этим применение со стороны ГНС исключительно формулировки предпринимательской деятельности согласно пункту 1 статьи 2 ГК РФ, без учета существа регулируемых Законом «Об образовании» правоотношений, необоснованно.

Пункт 3 статьи 2 Гражданского кодекса РФ предусматривает, что к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. В главе 1 Закона РФ «Об образовании» сформулированы общие положения государственной политики в области образования, характеризующие отношение между государством и образовательными учреждениями как отношения, основанные на властном подчинении.

Из этого следует, что к имущественным отношениям в области образовательной деятельности не применимы нормы гражданского законодательства, если иное не предусмотрено законодательством. В связи с этим понятие предпринимательской деятельности, предусмотренное Гражданским кодексом РФ, не применимо к отношениям в области образовательной деятельности.

Мнение работников Госналогинспекции о том, что формулировка предпринимательской деятельности, определенная пунктом 1 статьи 2 Гражданского кодекса РФ, противоречит определению предпринимательской деятельности, предусмотренной статьей 47 Закона РФ «Об образовании», не представляется верным, так как статья 47 Закона РФ «Об образовании» не противоречит статье 2 ГК РФ, поскольку в соответствии с пунктом 3 статьи 120 Гражданского кодекса РФ особенности правового положения отдельных видов государственных и иных учреждений определяются законами и иными правовыми актами.

Пунктом 3 статьи 40 Закона РФ от 10.07.92 г. №3266—1 «Об образовании» предусмотрено, что образовательные учреждения в части их уставной непредпринимательской деятельности освобождаются от уплаты всех видов налогов.

Пункты 1 и 2 статьи 45 новой редакции Закона РФ «Об образовании» от 13.01.96 г. также

подтверждают обоснованность данного утверждения, определяя деятельность образовательного учреждения по оказанию платных дополнительных образовательных услуг как предпринимательскую. Более того, указанный пункт 2 статьи 45 содержит императивную норму о том, что доходы от оказания платных дополнительных образовательных услуг подлежат обязательному реинвестированию в данное образовательное учреждение. При этом совершенно четко предписывается, что данная деятельность не относится к предпринимательской.

Таким образом, любая образовательная деятельность образовательного учреждения, в том числе дополнительная на платной основе, не может рассматриваться как предпринимательская деятельность.

3. Пункт 3 статьи 47 Закона РФ от 10.07.92 №3266—1 «Об образовании» относит деятельность образовательного учреждения к предпринимательской лишь в той части, в которой получаемый от этой деятельности доход не реинвестируется непосредственно в данное образовательное учреждение и (или) на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (включая заработную плату) в данном образовательном учреждении.

Аналогичная формулировка оставлена без изменения в новой редакции Закона РФ «Об образовании» от 13.01.96 г.

Тем самым подчеркивается, что эта деятельность направлена не на систематическое получение прибыли как таковой, а именно на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса. При такого рода условиях отсутствуют сам предмет и цель предпринимательской деятельности — извлечение прибыли. И в этом смысле часть 1 статьи 2 Гражданского кодекса РФ и положения статей 40 и 47 (в старой редакции) и статей 45 и 47 (в новой редакции) Закона РФ «Об образовании» не противоречат друг другу.

Таким образом, деятельность образовательного учреждения, предусмотренную частью 2 статьи 47 Закона РФ «Об образовании» и направленную исключительно на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса, согласно части 3 статьи 47 указанного нормативного акта нет оснований рассматривать как

предпринимательскую деятельность. И действительно, если полученные доходы не реинвестируются в данное образовательное учреждение, то данная деятельность согласно части 4 статьи 47 Закона РФ «Об образовании» обоснованно рассматривается как предпринимательская.

И в данной ситуации утверждения ГНС о противоречии определения предпринимательской деятельности и о необходимости применения ГК РФ как нормативного акта, имеющего большую юридическую силу по отношению к Закону РФ «Об образовании» безосновательны, так как указанные нормативные акты регулируют различные правоотношения, и гражданское законодательство может быть применено к указанным правоотношениям только в случае, если образовательное учреждение не реализует условия, установленные частью 3 статьи 47 Закона «Об образовании».

4. Наконец, нельзя не принимать во внимание, что Закон РФ №1759—1 «О дорожных фондах в РФ» от 18.10.91 г. был принят ранее Закона РФ от 10.07.92 г. №3266—1 «Об образовании», а также его новой редакции от 13.01.96 г. и не может противоречить законодательству, принятому позднее.

Таким образом, образовательное учреждение, по моему мнению, не является плательщиком налога на пользователей автомобильных дорог при условии соблюдения им пункта 3 статьи 47 Закона РФ «Об образовании».

#### **Из судебной практики:**

*Арбитражный суд Свердловской области, рассмотрев в судебном заседании дело (№А60—380/97—С5) по иску Уральского государственного экономического университета к Государственной налоговой инспекции по Ленинскому району г. Екатеринбурга о признании недействительным распоряжения последней от 15.03.96 г. №16—04—367 о взыскании налога на пользователей автодорог в сумме 36 849 тыс. рубл., принял доводы учебного заведения и полностью удовлетворил иски требования.*

*Постановлением апелляционной инстанции арбитражного суда Свердловской области от 11 июня 1997 г. это решение оставлено без изменения.*

*Постановлением Федерального арбитражного суда Уральского округа решение арбитражного суда и постановление апелляционной инстанции отправлены без изменения.*

## НАЛОГ НА СОДЕРЖАНИЕ ЖИЛИЩНОГО ФОНДА И ОБЪЕКТОВ СОЦИАЛЬНО-КУЛЬТУРНОЙ СФЕРЫ

Требования по уплате налога Госналогслужба мотивирует следующими основаниями:

В соответствии с подпунктом а пункта 1 Положения о налоге на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы (далее — Положение), утвержденного решением Екатеринбургского городского Совета народных депутатов от 08.07.93 г. №105 плательщиками налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы (далее по тексту настоящего раздела — налог), являются организации, являющиеся юридическими лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность.

Положение было изменено постановлением главы администрации г. Екатеринбурга от 24.11.93 г. № 641, которое включало следующий пункт: «в. бюджетные организации являются плательщиками налога в том случае, если они имеют доходы от предпринимательской деятельности».

Пунктом 8.1 Положения предусмотрен исчерпывающий перечень льгот по освобождению от уплаты налога.

Таким образом, по мнению налоговой инспекции, так как образовательные учреждения имеют доходы от предпринимательской деятельности (в том числе от оказания платных услуг по обучению), они являются плательщиком данного налога (с учетом льгот, предусмотренных пунктом 8.1 Положения).

При этом позиция ГНС в части определения предпринимательской деятельности аналогична позиции, изложенной выше.

Как представляется, в защите своей позиции вузы могут опираться на следующую систему аргументов:

Во-первых, абзац третий подпункта ч пункта 1 статьи 21 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» предусматривает, что при исчислении суммы этого налога исключаются расходы организаций, рассчитанные исходя из норм, устанавливаемых местными Советами народных депутатов на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, находящихся на балансе этих организаций или финансируемых ими в порядке долевого участия. Данная норма является императивной и не может быть изменена или отменена местными органами власти и управления.

Данное правило закреплено также:

- пунктом 5.1 Положения о налоге на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, утвержденного решением областного Совета народных депутатов от 11.02.93 г.;

- пунктом 9 Методических рекомендаций о порядке введения налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, утвержденных постановлением Правительства Свердловской области №213-п от 30.06.93 г.;

- пунктом 5.1 Положения о налоге на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, утвержденного решением малого совета Екатеринбургского Совета народных депутатов от 08.07.93 г. №105;

- письмом Минфина РФ от 25 апреля 1996 г. №04—05—17/26, которым разъясняется и уточняется, что затраты организаций, связанные с капитальным ремонтом жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, находящиеся в пределах установленных норм, также следует исключать из исчисленной суммы налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы;

- письмом Госналогслужбы РФ от 16.04.93 г. №ВГ—4—01/57н «О порядке исчисления суммы налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы»;

- письмом Минфина РФ от 22 апреля 1993 г. №49 «О порядке исчисления суммы налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы».

Таким образом, образовательные учреждения не должны уплачивать налог уже хотя бы по тому основанию, что их затраты на содержание жилого фонда объектов социально-культурной сферы (общежития, жилые дома, спортивные сооружения и т.д.), находящихся на их балансе, по установленным нормам существенно превышают суммы по налогу.

Но при этом хотелось бы обратить особое внимание, что использование исключительно указанных оснований без учета положений, предусмотренных Законом РФ «Об образовании», является безусловным признанием обязанности образовательных учреждений уплачивать этот налог. Данная позиция будет единственным вариантом освобождения от уплаты налога, если судебные инстанции не признают прав образовательных учреждений, предусмотренных Законом РФ «Об образовании».

Хотелось бы отметить, что использование указанной позиции самостоятельно и безотносительно к другим, изложенным в настоящей статье, обязывает со стороны образовательное учреждение предоставлять отчетность по налогу в Госналогслужбу с соответствующими расчетами. Непредоставление отчетности влечет установленную действующим законодательством ответственность.

Во-вторых, положение о том, что бюджетные организации являются плательщиками налога в том случае, если они имеют доходы от предпринимательской деятельности, было утверждено постановлением главы администрации г.Екатеринбурга №641 от 24.11.93 г., которым в Положение о налоге на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы (именуемое далее — Положение), утвержденное решением Екатеринбургского городского Совета народных депутатов от 08.07.93 г. №105, был внесен в пункт 1 подпункт в указанного содержания.

Можно предположить, что указанное требование само по себе может применяться только с введением в действие постановления Главы администрации г.Екатеринбурга №641 от 24.11.93 г. До указанной даты к образовательным учреждениям ГНС вообще не могла предъявлять указанного требования.

Данная позиция может иметь место, но аргументация и обоснование ее неоднозначны. С одной стороны, пункт 10 Методических рекомендаций о порядке введения налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, утвержденных постановлением Правительства Свердловской области №213-п от 30.06.93 г. устанавливает, что «не облагаются налогом на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы предприятия и организации, состоящие на бюджетном финансировании». С другой стороны, пункт 5 этих же методических рекомендаций устанавливает, что «бюджетные и другие некоммерческие организации и учреждения являются плательщиками налога в том случае, если они имеют доход». При этом подпункт а пункта 1 Положения может трактоваться не в пользу образовательных учреждений.

В-третьих, в ряде писем налоговая инспекция ссылается на пункт 8.1 Положения о налоге на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, которым предусмотрен исчерпывающий перечень льгот по освобождению от уплаты налога. При этом Гос-

налогинспекция упоминает исключительно подпункты 8.1.5 и 8.1.6 пункта 8.1 Положения.

Но до 11 мая 1995 г. действовал подпункт 8.1.7, согласно которому освобождению от уплаты налога подлежат затраты юридических лиц, использованные на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы (с предоставлением отчета в налоговую инспекцию). Данный подпункт был исключен решением Екатеринбургской городской думы от 11.05.95 г. №15/6 «О внесении изменений в Положение о налоге на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы». Утверждения об исчерпывающем перечне льгот Госналогслужба должна соотносить с абзацем третьим подпункта ч пункта 1 статьи 21 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», пунктом 5.1 самого Положения, а также, безусловно, с положениями Закона РФ «Об образовании».

В-четвертых, так или иначе положения, регулирующие порядок уплаты налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, устанавливая, что бюджетные организации (в том числе образовательные учреждения) являются плательщиками налога в том случае, если они имеют доходы от предпринимательской деятельности. Это является основным обоснованием Госналогслужбы в ее требованиях по уплате налога.

При таком подходе необходимо использовать позицию, изложенную выше при анализе налога на землю и налога на пользователей автомобильных дорог, суть которой заключается в том, что образовательное учреждение не является плательщиком налога при условии соблюдения им пункта 3 статьи 47 Закона РФ «Об образовании», так как:

а) любая образовательная деятельность образовательного учреждения, в том числе дополнительная на платной основе, не может рассматриваться как предпринимательская деятельность в силу пункта 3 статьи 40 Закона РФ от 10.07.92 г. №3266—1 «Об образовании». Пункты 1 и 2 статьи 45 новой редакции Закона РФ «Об образовании» от 13.01.96 г. также определяют деятельность образовательного учреждения по оказанию платных дополнительных образовательных услуг как непредпринимательскую и содержат императивную норму, утверждающую, что доходы от оказания платных дополнительных образовательных услуг подлежат обязательному

реинвестированию в данное образовательное учреждение.

б) пункт 3 статьи 47 Закона РФ от 10.07.92 г. №3266—1 «Об образовании» относит деятельность образовательного учреждения к предпринимательской лишь в той части, в которой получаемый от этой деятельности доход не реинвестируется непосредственно в данное образовательное учреждение и (или) на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (включая заработную плату) в данном образовательном учреждении. Аналогичная формулировка оставлена без изменения в новой редакции Закона РФ «Об образовании» от 13.01.96 г.

Таким образом, образовательное учреждение, по моему мнению, не является плательщиком налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы при условии соблюдения им пункта 3 статьи 47 Закона РФ «Об образовании».

#### **Из судебной практики:**

*Арбитражный суд Свердловской области рассмотрел в судебном заседании дело (№А60—381/97—С5) по иску Уральского государственного экономического университета к Государственной налоговой инспекции по Ленинскому району г. Екатеринбурга о возврате из бюджета 4 986 600 рубл., взысканных налоговой инспекцией в бесспорном порядке. Эта сумма составляла налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы. Суд принял доводы учебного заведения и полностью удовлетворил исковые требования.*

### **ЦЕЛЕВОЙ СБОР НА БЛАГОУСТРОЙСТВО ТЕРРИТОРИИ**

Целевой сбор на благоустройство территории предусмотрен подпунктом ж пункта 1 статьи 21 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Ставка сбора не может превышать 3% от годового фонда заработной платы, рассчитанного исходя из установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда.

Письмом Государственной налоговой инспекции по Свердловской области от 28.11.94 г. №16—17—11 «Об учете среднесписочной численности работников при исчислении местных налогов» разъяснено, что при исчислении местных налогов (а целевой сбор на благоустройство территории является местным налогом) среднесписочная численность определяется в

соответствии с Инструкцией по статистике численности и заработной платы рабочих и служащих на предприятиях, в учреждениях и организациях, утвержденной Госкомстатом СССР 17 сентября 1987 г.

№17—10—0370. Согласно этой Инструкции не учитываются в списочной численности работники, привлеченные по трудовому соглашению для выполнения разовых работ, а также принятые на работу по совместительству из других предприятий и состоящие в особом списке совместителей.

Включение в списочный состав лиц, работающих по договорам подряда, Инструкцией не предусмотрено, и, следовательно, эти лица не учитываются при исчислении местных налогов.

Конкретные ставки сбора и порядок его взимания установлены Положением о целевом сборе на благоустройство территории (приложение №1 к постановлению главы администрации г. Екатеринбурга №364 от 15.07.93 г., принято решением Екатеринбургского городского Совета народных депутатов 21.07.93 г.).

Плательщиками сбора являются предприятия и организации всех форм собственности, являющиеся юридическими лицами и осуществляющие предпринимательскую деятельность.

Таким образом, осуществление предпринимательской деятельности является одним из основных признаков категории плательщиков данного сбора.

При этом также имеют место требования ГНС, аналогичные требованиям и основаниям, изложенным при рассмотрении налога на землю, налога на пользователей автодорог. Комментарии и возражения по указанной позиции налоговой инспекции аналогичны.

При таком подходе необходимо использовать позицию образовательного учреждения, изложенную выше, суть которой заключается в том, что образовательное учреждение не является плательщиком налога при условии соблюдения им пункта 3 статьи 47 Закона РФ «Об образовании».

#### **Из судебной практики:**

*Арбитражный суд Свердловской области рассмотрел в судебном заседании дело (№А60—378/97—С5) по иску Уральской государственной лесотехнической академии к Государственной налоговой инспекции по Октябрьскому району г. Екатеринбурга о возврате из бюджета 3 858 788 рубл., взысканных налоговой инспекцией в бесспорном порядке. Эта сумма составляла целевой сбор на благоустройство территории. Суд*

*принял доводы учебного заведения и полностью удовлетворил исковые требования.*

*Постановлением апелляционной инстанции арбитражного суда Свердловской области от 28 мая 1997 г. это решение оставлено без изменения.*

## **ЦЕЛЕВОЙ СБОР НА СОДЕРЖАНИЕ МИЛИЦИИ**

Целевой сбор на содержание милиции предусмотрен подпунктом ж пункта 1 статьи 21 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Ставка сбора не может превышать 3% (в настоящее время — 1%) от минимального фонда оплаты труда за истекший месяц.

Конкретные ставки сбора и порядок его взимания установлены Положением о порядке уплаты сбора на содержание милиции (приложение к решению малого совета Екатеринбургского городского Совета народных депутатов №63 от 12.03.92 г.).

Плательщиками сбора являются предприятия, организации, учреждения, филиалы независимо от их организационно-правовых форм.

Согласно пункту 4 Положения расходы по уплате сбора относятся на финансовые результаты деятельности предприятий.

Главная особенность порядка и условий уплаты сбора состоит в том, что осуществление предпринимательской деятельности не является одним из основных признаков категории плательщиков данного сбора. Формулировка пункта 1 Положения, если исходить из буквального ее толкования, предусматривает то, что плательщиками сбора являются организации, учреждения и т.д., имеющие статус юридического лица, и, что самое главное, вне зависимости от того, осуществляют они предпринимательскую деятельность или нет. Такого рода определение плательщиков сбора не встречалось ни в одном из нормативных актов, регулирующих порядок и условия уплаты налогов и сборов, рассмотренных выше.

Осложняет разрешение проблемы также крайне скудное количество нормативного и иного материала, регулирующего порядок уплаты сбора. Имеющийся же материал крайне противоречив и неоднозначен.

К примеру, в соответствии с Примерными положениями (рекомендациями) по отдельным видам местных налогов и сборов (приняты комиссией Совета республики ВС РФ по бюджету,

планам, налогам и ценам от 4 июня 1992 г. № 5.1/693, Минфином РФ 2 июня 1992 г. № 04—05—20, Госналогслужбой РФ от 02 июня 1992 г. № ИЛ—6—4/176) (в редакции письма ВС РФ от 01.06.93 г. № 5.1/756, Минфина РФ от 31.05.93 г. № 04—05—19, Госналогслужбы РФ от 31.05.93 г. № ВГ—6—04/189) при подготовке решений о введении местных налогов и сборов рекомендовано руководствоваться, в частности, тем, что в принимаемых решениях о введении местных налогов и сборов должны быть четко определены источники уплаты налогов и сборов (для юридических лиц) — пункт 2 Примерных положений. Положение о порядке уплаты сбора на содержание милиции вообще не определяет источники уплаты сбора. Возникает проблема: если образовательное учреждение не получает каких-либо доходов кроме как от образовательной деятельности, не являющейся предпринимательской, а бюджетное финансирование не предусматривает статьи расходов по уплате целевого сбора на содержание милиции, то за счет каких средств налоговая инспекция требует уплаты сбора?

Далее, пунктом 5 Примерного положения о целевых сборах с граждан и предприятий, учреждений, организаций на содержание милиции..., утвержденного Примерными положениями (рекомендациями) по отдельным видам местных налогов и сборов предусмотрено, что «от уплаты целевых сборов при отсутствии доходов от предпринимательской деятельности могут быть освобождены учреждения и организации внебюджетных фондов, общественные, бюджетные и другие предприятия. К сожалению, такого рода освобождение в Положении о порядке уплаты сбора на содержание милиции не предусмотрено.

Другой пример. В одном из своих писем ГНИ по г.Екатеринбургу в адрес УГТУ-УПИ (исх. № 16—17 от 20.06.96 г.) сообщает, что «по сборам на милицию и благоустройство территории Законом «О городском бюджете на 1996 год» предоставлена льгота учреждениям и организациям, финансируемым из городского бюджета». Действительно, упомянутым Законом предусмотрена такого рода льгота, но ни одно из высших образовательных учреждений не финансируется из городского бюджета, а только из федерального.

Таким образом, можно предположить вывод налоговой инспекции о том, что образовательные учреждения являются плательщиком целевого сбора на содержание милиции, так как они финансируются из федерального бюджета,

а не из городского, и в этой части льгот не имеют, а также потому, что Положение определяет плательщиков сбора вне зависимости от того, осуществляют они предпринимательскую деятельность или нет.

В данных условиях, по моему мнению, следует использовать аргументацию, производимую при рассмотрении предыдущих налогов, сделав необходимые акценты.

К примеру, трактовку Закона РФ «Об образовании» можно изложить следующим образом.

Пункт 3 статьи 47 Закона РФ от 10.07.92 г. №3266—1 «Об образовании» относит деятельность образовательного учреждения к предпринимательской лишь в той части, в которой получаемый от этой деятельности доход не реинвестируется непосредственно в данное образовательное учреждение и (или) на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (включая заработную плату) в данном образовательном учреждении.

Аналогичная формулировка оставлена без изменения в новой редакции Закона РФ «Об образовании» от 13.01.96 г.

Таким образом, деятельность образовательного учреждения, предусмотренную частью 2 статьи 47 Закона РФ «Об образовании» и направленную исключительно на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса, согласно части 3 статьи 47 указанного нормативного акта можно рассматривать именно как непредпринимательскую деятельность.

Как правило, деятельность образовательного учреждения, предусмотренная частью 2 статьи 47 Закона РФ «Об образовании», предусмотрена уставами вузов.

Частью 3 статьи 40 Закона РФ от 10.07.92 г. №3266—1 «Об образовании» предусмотрено, что образовательные учреждения в части их уставной непредпринимательской деятельности освобождаются от уплаты всех видов налогов, в том числе от целевого сбора на содержание милиции. Содержание части 3 статьи 40 новой редакции Закона «Об образовании» не претерпело изменений.

Таким образом, не только любая образовательная деятельность образовательного учреждения, в том числе дополнительная на платной основе, но и любая иная деятельность, в том числе предусмотренная частью 2 статьи 47 Закона РФ «Об образовании», при условии реинвестирования полученных доходов на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса со-

гласно части 3 статьи 47 указанного Закона может рассматриваться как уставная непредпринимательская деятельность, которая освобождает образовательное учреждение от уплаты всех видов налогов, в том числе от целевого сбора на содержание милиции согласно части 3 статьи 40 Закона РФ «Об образовании».

#### *Из судебной практики:*

*Арбитражный суд Свердловской области, рассмотрел в судебном заседании дело (№А60—382/97—С5) по иску Уральской государственной лесотехнической академии к Государственной налоговой инспекции по Октябрьскому району г. Екатеринбурга о возврате из бюджета 2 687 373 рубл., взысканных налоговой инспекцией в бесспорном порядке. Эта сумма составляла целевой сбор на содержание милиции. Суд принял доводы учебного заведения и полностью удовлетворил исковые требования.*

Безусловно, необходимо иметь в виду, что мнение, изложенное в настоящей статье, не является руководством к действию, а является лишь мнением автора.

Приведенные данные из судебной практики также нельзя трактовать однозначно, так как иски рассматривались в первой и апелляционной инстанциях арбитражного суда Свердловской области. Полагаю, что окончательное мнение по данным вопросам должен определить Высший Арбитражный Суд Российской Федерации.

Цель настоящей статьи еще раз поднять проблему налогообложения деятельности высших учебных заведений, рассмотрев ее более детально в свете Гражданского кодекса Российской Федерации, Закона РФ «Об образовании» и других нормативных актов. Полагаю, что только высшая судебная инстанция может разрешить давний спор учреждений образования и Государственной налоговой инспекции. Поэтому некоторые вузы пытаются защитить свои интересы в арбитражном суде. К примеру, Екатеринбургский государственный театральный институт подал иск в арбитражный суд Свердловской области о признании недействительным предписания Государственной налоговой инспекции по Верх-Исетскому району г.Екатеринбурга, по которому налоговая инспекция требует уплатить более 300 тыс. рубл. налога на прибыль, налога на добавленную стоимость и иных обязательных платежей в бюджет. Учитывая бескомпромиссность позиций спорящих сторон, такое дело, безусловно, должно дойти до Высшего Арбитражного Суда РФ.