

*Е.Р.Русинова, юрисконсульт по
экономическим вопросам УрГУ,
соискатель кафедры гражданского
процесса УрГЮА*

ПРОЕКТ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СИСТЕМЕ РОССИЙСКОГО ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

Реформа налогового законодательства в России началась с 90-х годов и нашла свое выражение в издании ряда законодательных актов, призванных обеспечивать происходящие в стране экономические реформы. Были введены новые виды налогов, применяемые в мировой практике, упразднены налоги, соответствующие старой экономической и политической системе. Со второй половины 90-х годов назрела необходимость в переходе к следующему этапу реформы налогового законодательства, характеризующемуся созданием единого и полного документа в области налогообложения юридических и физических лиц. Этот документ — Налоговый кодекс Российской Федерации — разрабатывается в течение последних трех лет. В начале декабря 1995 года был подготовлен проект Налогового кодекса, который после неоднократных доработок представлялся на рассмотрение общероссийского законодательного органа. Последняя редакция проекта Налогового кодекса была принята Государственной Думой в первом чтении в июле 1997 года и опубликована для обсуждения всеми заинтересованными лицами.

По мнению одного из авторов Налогового кодекса С.Шаталова*, этот важный юридический документ должен решать следующие задачи:

* построение стабильной, понятной и единой в границах Российской Федерации налоговой системы. Налоговый кодекс является обязательным документом для всех юридических и физических лиц, процедура внесения изменений и дополнений в него достаточно сложна, кодекс является законодательным актом прямого действия, в нем дается максимальное

количество понятий, используемых в регулировании отношений в области налогообложения;

* развитие налогового федерализма при обеспечении доходов федерального, региональных и местных бюджетов закрепленными за ними гарантированными налоговыми источниками. В кодексе представлен исчерпывающий перечень налогов, подлежащих выплате в федеральный, региональные и местные бюджеты;

* уменьшение числа налогов и снижение общего налогового бремени. Вместо 150—180 действующих видов налогов будет не более 30 за счет слияния некоторых видов налогов, а также отмены ряда налогов из-за экономической нецелесообразности;

* формирование единой налоговой правовой базы. Кодекс вбирает в себя все отдельно действующие нормативные акты налогового законодательства;

* совершенствование системы ответственности за налоговые правонарушения;

* совершенствование налогового администрирования.

Основной задачей кодекса, как и всего действующего в настоящее время налогового законодательства является регулирование налогообложения в области предпринимательства как наиболее обширной и сложной части российской экономики. Но также ряд новшеств появился и в сфере налогообложения юридических лиц, не занимающихся экономической деятельностью и имеющих другие задачи.

Изменения в структуре налогов, которые существуют в сфере деятельности образовательных учреждений, можно представить следующим образом:

<i>Проект налогового кодекса</i>	<i>Действующее законодательство</i>
<i>Налог на добавленную стоимость</i>	<i>Налог на добавленную стоимость</i>
<i>Налог на прибыль (доход)</i>	<i>Налог на прибыль</i>

<i>Налог на доход: с капитала</i> облагаются дивиденды, проценты, условные дивиденды	<i>Не существует отдельно, включается в налог на прибыль</i>
<i>Социальный налог</i> включает отчисления в государственные внебюджетные фонды: социального страхования, занятости и обязательного медицинского страхования	<i>Самостоятельные отчисления в указанные фонды не считается налогом, по каждому фонду собственные правила</i>
<i>Таможенная пошлина, таможенные сборы и иные таможенные платежи</i>	<i>Таможенная пошлина, таможенные сборы и иные таможенные платежи</i>
<i>Государственная пошлина</i> не считается налогом	<i>Регулируется самостоятельным законом</i>
<i>Налог на имущество предприятий (организаций)</i>	<i>Налог на имущество предприятий и организаций</i>
<i>Транспортный налог</i> оставлен только налог для собственников транспортных средств, все остальные упразднены	<i>Налог на владельцев транспортных средств, на реализацию ГСМ, на пользователей автомобильных дорог, на приобретение транспортных средств</i>
<i>Земельный налог</i>	<i>Земельный налог</i>

Необходимо отметить, что проект Налогового кодекса также вносит изменения в систему разделения налогов по бюджетам. И здесь нужно иметь в виду то обстоятельство, что в зависимости от принадлежности налога к тому или иному бюджету будет регулироваться правовой режим данного вида налога. В частности по местным и региональным налогам установление ставок и предоставление льгот возлагается на органы регионального или местного самоуправления в пределах их полномочий. Федеральные налоги четко регламентированы в самом проекте Налогового кодекса. В случае принятия кодекса какие-либо изменения или дополнения будут вноситься только федеральным законом.

К **федеральным налогам** проект Налогового кодекса относит следующие налоги:

- ◆ налог на добавленную стоимость;
- ◆ налог на прибыль (доход) предприятий (организаций);
- ◆ налог на доходы от капитала;
- ◆ социальный налог;
- ◆ государственная пошлина;
- ◆ таможенная пошлина, таможенные сборы и иные таможенные платежи.

К **региональным налогам** относится:

- ◆ налог на имущество предприятий (организаций).

К **местным налогам** отнесены:

- ◆ земельный налог;
- ◆ транспортный налог.

Проект Налогового кодекса установил ряд дополнительных прав в сравнении с Законом РФ «Об основах налоговой системы Российской Федерации», например такие как:

- получение в органе налоговой службы (за исключением органов налоговой полиции) бесплатной информации о соответствующих налогах, законодательных или иных нормативных актах, регулирующих порядок и условия их уплаты;
- представлять свои интересы в органах, осуществляющих налоговый контроль, самостоятельно или через своего (законного) уполномоченного, или через официального представителя;
- на неразглашение сведений о налогоплательщике, составляющих налоговую тайну;
- получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит.

Вместе с тем в проекте Налогового кодекса устанавливаются соответствующие обязанности налогоплательщика. Вводится понятие налогового обязательства, порядок его исполнения. Для обеспечения налогового обязательства могут применяться такие меры, как залог имущества, поручительство, применение пеней, приостановление операций в банке и другие.

Отдельный раздел посвящен органам, осуществляющим налоговый контроль, установлению их прав и обязанностей.

Проект регламентирует порядок обжалования действий или бездействия органов, осуществляющих налоговый контроль, и должностных лиц этих органов. Предусматривается двухступенчатый порядок обжалования. Первичная жалоба подается в вышестоящий налоговый орган, вторичная — в налоговую коллегию Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации или иной суд по подведомственности.

В проекте установлены налоговые нарушения, санкции и процессуальный порядок рассмотрения дел о налоговых нарушениях.

Таким образом, проект Налогового кодекса вбирает в себя в значительной степени действующее налоговое законодательство, что, естественно, упрощает и упорядочивает правоотношения в сфере налогообложения.

При разработке Налогового кодекса хотелось бы избежать противоречий с действующим законодательством в области образования. Необходимо не забывать, что государство признает область образования приоритетной (ст.1 Закона РФ «Об образовании») и в качестве гарантий приоритетности образования предусматривает следующие меры, имеющие непосредственную связь с налоговым законодательством:

* образовательные учреждения независимо от их организационно-правовых форм в части непредпринимательской деятельности, предусмотренной уставом этих образовательных учреждений, освобождаются от уплаты всех видов налогов, в том числе от платы за землю

(п.3 ст.40 Закона РФ «Об образовании»);

* В целях привлечения инвестиций в систему образования государство предусматривает специальную систему налоговых льгот предприятиям, учреждениям и организациям независимо от их организационно-правовых форм, а также физическим лицам, в том числе иностранным гражданам, вкладывающим свои средства, в том числе в натуральной форме, в развитие системы образования Российской Федерации. (п.4 ст.40 Закона РФ «Об образовании»);

* Государство предусматривает льготы по налогообложению недвижимости собственникам, сдающим свое имущество в аренду образовательным учреждениям (п.5 ст.40 Закона РФ «Об образовании»).

Действующие законы по отдельным видам налогов в ряде случаев вообще не предусматривают льгот в сфере деятельности образовательных учреждений или предоставляет их в сокращенном объеме. В проекте Налогового кодекса на общем фоне сокращения налоговых льгот для предприятий, учреждений, организаций и физических лиц в отношении образовательных учреждений сохранен ряд льгот.

Как видно из приведенной таблицы, по проекту Налогового кодекса образовательные учреждения теряют ряд льгот. В одном случае льгота носит временный характер (НДС, налог на прибыль), в другом оставляется на усмотрение местных органов самоуправления (транспортный налог, земельный налог).

<i>Вид налога</i>	<i>Проект налогового кодекса</i>	<i>Действующее законодательство</i>
Налог на добавленную стоимость	«Освобождается от налогообложения реализация на территории РФ... услуг в сфере образования, связанных с учебно-производственным или воспитательным процессом, оказываемых предприятиями (организациями), имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности». Данная льгота предоставляется до 31 декабря 2000 г.	Льгота распространяется на услуги в сфере образования, связанные с учебно-производственным и воспитательным процессом
Налог на прибыль (доход)	Предоставлены государственным и муниципальным образовательным учреждениям до 31 декабря 2000 г.	Льготы предоставляются на прибыль, направляемую государственными и муниципальными образовательными учреждениями,

		а также негосударственными образовательными учреждениями, получившими лицензии в установленном порядке, непосредственно на нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (в том числе и на оплату труда) в данном образовательном учреждении
Налог на доходы с капитала	Не предусмотрено льгот	
Социальный налог	Не предусмотрено льгот	В законодательных актах регулирующих отчисления в фонды социального страхования, обязательного медицинского образования и занятости не предусмотрено льгот для образовательных учреждений
Государственная пошлина	Не предусмотрено льгот	Не предусмотрено льгот
Таможенная пошлина, таможенные сборы и иные таможенные платежи	Не предусмотрено льгот	Не предусмотрено льгот
Налог на имущество предприятий (организаций)	Государственные учреждения образования вправе уменьшить налоговую базу на стоимость имущества, используемого для образовательного процесса	Льгутируется имущество, используемое для нужд образования
Транспортный налог	Не предусмотрено льгот	Не предусмотрено льгот
Земельный налог	Земли, предоставленные для обеспечения деятельности образовательных учреждений не исключены из объектов налогообложения	Учреждения образования полностью освобождаются от уплаты земельного налога

* Изменяется методика определения облагаемой прибыли в налоге на прибыль (доход) предприятий (организаций). Исключается при определении налога понятие себестоимость. База налога будет определяться как доход налогоплательщика, уменьшенный на налоговые вычеты, материальные затраты, расходы на оплату труда, амортизируемое имущество, страховые взносы и другие, установленные главой 52 проекта Налогового кодекса). К числу налогоплательщиков не будут относиться организации, не осуществляющие экономической деятельности. Понятие экономической деятельности вводится в Налоговом кодексе впервые. Под экономичес-

кой деятельностью понимается «...реализация товаров (услуг), а также любая иная деятельность, направленная на получение прибыли (доходов), независимо от результатов такой деятельности» (ст.21 проекта Налогового кодекса). Таким образом, критерием различия экономической и неэкономической деятельности является ее целевая направленность на извлечение прибыли (дохода). В Гражданском кодексе РФ получение прибыли является структурным элементом предпринимательской деятельности. Понятие предпринимательской деятельности используется и в Законе «Об образовании», где устанавливается, что деятельность образовательных учреж-

дений, связанная с предоставлением платных дополнительных услуг, а также деятельность по реализации предусмотренных уставом образовательного учреждения видов производимой продукции, работ, услуг не является предпринимательской, поскольку доход от этой деятельности реинвестируется в данное образовательное учреждение. Именно исходя из этого положения предоставляется льгота по налогу на прибыль в настоящее время. И хотя проект Налогового кодекса также включает государственные и муниципальные учреждения в список юридических лиц, которым предоставляются налоговые льготы, но при этом опять же устанавливает данную льготу до 31 декабря 2000 г. Поэтому логичнее было бы признать образовательные учреждения неналогоплательщиками.

Проектом налогового кодекса не установлено льгот по *государственной пошлине*. Этот вид налога наиболее часто будет использоваться образовательными учреждениями при обращении за защитой своих прав в арбитражных судах. Хочется отметить, что при обращении с исками в арбитражный суд (особенно при значительных суммах исковых требований) можно использовать положение статьи 702 Налогового кодекса о праве арбитражного суда, исходя из имущественного положения сторон, отсрочить или рассрочить уплату государственной пошлины или уменьшить ее объем.

Установление льгот по *земельному и транспортному налогам* будет зависеть от решений местных органов самоуправления.

Таким образом, проект Налогового кодекса не согласуется в полной мере с законодательством об образовании, что может привести, как и в настоящее время, к спорам по налогообложению образовательных учреждений. Думается, что по некоторым вопросам будет необходимо внести изменения в Закон РФ «Об образовании». Возможно введение перечня налогов, которые образовательные структуры должны уплачивать, поскольку в проекте к налогам отнесены те виды специальных сборов и перечислений, по которым у образовательных учреждений никогда не было льгот (госпошлина, отчисления в социальные фонды и др.). Статья 5 проекта Налогового кодекса устанавливает, что в случае коллизии между нормами акта налогового законодательства и нормами других отраслей права при налогообложении применяются нормы налогового законодательства. Поэтому

в случае принятия проекта образовательные учреждения будут иметь льготы по налогообложению только в объеме, установленном кодексом и нормативными актами местного самоуправления (в пределах их полномочий).

Какие же изменения можно ждать образовательным учреждениям высшего профессионального образования в связи с принятием Налогового кодекса? С одной стороны, есть надежда на более стабильное финансирование образования за счет средств государственного бюджета (для государственных и муниципальных образовательных учреждений) а также благотворительной деятельности. Одной из функций налогов является наполнение государственной казны (фискальная функция), и предполагается, что более совершенная налоговая система будет более надежно выполнять эту функцию. Сохранение льгот на благотворительную деятельность, на инвестирование средств предприятий в образование также будет способствовать получению дополнительной поддержки образовательных учреждений. С другой стороны, образовательные учреждения сейчас имеют возможность самостоятельно участвовать в формировании собственной материальной базы, повышать оплату труда преподавателям и сотрудникам за счет предоставления платных дополнительных образовательных услуг и предпринимательской деятельности. Причем в настоящее время образовательные учреждения на 70—80% обеспечивают свои материальные потребности за счет внебюджетных средств. Поэтому хотелось бы, чтобы разработчики Налогового кодекса учитывали, что стабилизация экономической ситуации до уровня, когда государство сможет профинансировать нужды образования в значительной степени вряд ли наступит к 2000 году (этим сроком ограничивается предоставление льгот по предпринимательской деятельности образовательных учреждений).

Принятие Налогового кодекса в данной редакции не облегчит существенным образом экономическую ситуацию в российской высшей школе. Профессорско-преподавательскому составу, руководству высших учебных заведений как и прежде придется прилагать значительные усилия для поддержания и позитивного развития экономической системы российского высшего образования.

*Шаталов С. Налоговый кодекс России // Экономика и жизнь. № 27. 1997.