

В. В. Тараканов¹

канд. экон. наук, первый проректор Волгоградского государственного университета

О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ДОХОДОВ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

Формирование экономики, основанной на знаниях, становится фактором трансформации как роли высшего образования в системе общественного воспроизводства, так и задач и механизма финансового и налогового регулирования деятельности государственных высших учебных заведений.

Президент РФ Д. А. Медведев в Бюджетном послании Федеральному Собранию РФ «О бюджетной политике в 2009—2011 годах» отметил, что модернизация системы высшего образования России должна сопровождаться устранением имеющихся противоречий в налоговом законодательстве и расширением его стимулирующих функций, в том числе либерализацией амортизационной политики в отношении научно-образовательной и инновационной деятельности. В этой связи особую актуальность приобретает анализ действующего законодательства о структуре затрат, которые государственные образовательные учреждения могут относить на расходы в целях расчета налогооблагаемой прибыли.

Напомним, что в целях расчета подлежащей налогообложению прибыли налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов. Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы. Статья 254 НК РФ относит к материальным расходам, в частности, расходы на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества, не являющегося амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию. В соответствии с п. 2 ст. 256 НК РФ не подлежит амортизации, в частности:

- имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;
- имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности;
- имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования.

Нами уже высказывалась точка зрения, что имущество, приобретенное государственными образовательными учреждениями на доходы, полученные от де-

¹ Эл. адрес: v.tarakfnov@volsu.ru

тельности по оказанию платных образовательных услуг, не является амортизируемым, и, следовательно, затраты на его приобретение должны включаться в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода такого имущества в эксплуатацию (Иншаков, Тараканов, 2003, с. 89—90).

Согласно положениям ст. 256 НК РФ, амортизируемым признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено настоящей главой), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб. Законодатель специально отметил, что амортизируемое имущество, полученное унитарным предприятием от собственника имущества унитарного предприятия в оперативное управление или хозяйственное ведение, подлежит амортизации у данного унитарного предприятия в порядке, установленном гл. 25 НК РФ. Согласно п. 2 указанной статьи не подлежит амортизации имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности.

Из содержания приведенных норм следует, что признание имущества амортизируемым зависит от организационно-правовой формы владельца имущества, средств, которые были направлены на приобретение данного имущества, и цели его использования.

В Российской Федерации государственные вузы созданы в организационно-правовой форме учреждений и являются в подавляющем большинстве бюджетными организациями.

В соответствии с п. 1 ст. 120 Гражданского кодекса РФ (далее — ГК РФ) учреждением признается организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера и финансируемая им полностью или частично. В соответствии со ст. 296 ГК РФ имущество учреждения закрепляется за ним на праве оперативного управления. ГК РФ в п. 2 ст. 48 устанавливает, что учреждение относится к юридическим лицам, на имущество которых право собственности или иное вещное право имеют их учредители. В отношении закрепленного за ним имущества учреждение осуществляет права владения, пользования и распоряжения им в пределах, установленных законом, в соответствии с целями своей деятельности, заданиями собственника и назначением имущества. Собственник имущества, закрепленного за учреждением, вправе изъять излишнее, неиспользуемое либо используемое не по назначению имущество и распорядиться им по своему усмотрению. В соответствии со ст. 298 ГК РФ учреждение не вправе отчуждать или иным способом распоряжаться закрепленным за ним имуществом и имуществом, приобретенным за счет средств, выделенных ему по смете. В то же время, если в соответствии с учредительными документами учреждению предоставлено право осуществлять приносящую доходы деятельность, то доходы, полученные от такой деятельности, и приобретенное за счет этих доходов имущество поступают в самостоятельное распоряжение учреждения и учитываются на отдельном балансе. При этом право самостоятельного распоряжения не тождественно праву собственности.

Пунктом 3 ст. 120 ГК РФ установлено, что особенности правового положения отдельных видов государственных и иных учреждений определяются законом и иными правовыми актами.

Особенности правового статуса имущества федеральных государственных учреждений высшего профессионального образования определены прежде всего образовательным и бюджетным законодательством Российской Федерации.

В соответствии со ст. 39 Закона РФ «Об образовании» и ст. 27 Федерального закона «О высшем и послевузовском профессиональном образовании» за образовательным учреждением в целях обеспечения образовательной деятельности в соответствии с его уставом учредитель закрепляет объекты права собственности (землю, здания, сооружения, имущество, оборудование, а также другое необходимое имущество потребительского, социального, культурного и иного назначения), принадлежащие учредителю на праве собственности или арендуемые им у третьего лица (собственника). Объекты собственности, закрепленные учредителем за образовательным учреждением, находятся в оперативном управлении этого учреждения. В то же время образовательному учреждению принадлежит право самостоятельного распоряжения в соответствии с законодательством Российской Федерации средствами, полученными за счет внебюджетных источников.

Таким образом, имущественный комплекс федерального образовательного учреждения состоит из двух частей: имущества, закрепленного за ним государством на праве оперативного управления, и имущества, приобретенного за счет внебюджетных средств, которое поступает в самостоятельное распоряжение учреждения.

Образовательное законодательство обозначает и источники формирования обеих частей имущественного комплекса. Имущество федеральных государственных образовательных учреждений на основании ст. 41, 42, 47 Закона РФ «Об образовании» формируется за счет средств федерального бюджета в соответствии с федеральными нормативами финансирования, доходов от сдачи в аренду закрепленного за ними имущества, доходов от оказания платных образовательных услуг и иных предусмотренных уставом образовательного учреждения услуг, добровольных пожертвований и целевых взносов физических и (или) юридических лиц, в том числе иностранных граждан и (или) иностранных юридических лиц, а также предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, предусмотренной его уставом.

В п. 2 ст. 47 Закона РФ «Об образовании» в его нынешней редакции дан закрытый перечень видов деятельности образовательного учреждения, которая может считаться предпринимательской:

- торговля покупными товарами, оборудованием;
- оказание посреднических услуг;
- долевое участие в деятельности других учреждений (в том числе образовательных) и организаций;
- приобретение акций, облигаций, иных ценных бумаг и получение доходов (дивидендов, процентов) по ним;
- ведение приносящих доход иных внереализационных операций, непосредственно не связанных с собственным производством предусмотренных уставом продукции, работ, услуг и с их реализацией.

Таким образом, законодателем четко определено, что доходы государственных образовательных учреждений от оказания платных образовательных услуг являются доходами от экономической, но не предпринимательской деятельности. Обратим внимание на то, что Конституционный Суд РФ в своем постановлении от 3 июля 2001 г. № 10-П подтвердил и развил положение Конституции РФ о разграничении и предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности, в частности отнеся к последней действия граждан по заключению договоров банковского вклада¹.

¹ Подробнее см.: (Куров, Насонкин, 2005, с. 37).

Анализ содержания указанных выше норм позволяет сделать следующие выводы:

1) имущество федеральных государственных образовательных учреждений, приобретенное как за счет бюджетных, так и внебюджетных источников, не принадлежит им на праве собственности;

2) в случае приобретения имущества за счет внебюджетных средств источником такого приобретения в основной части являются доходы от оказания платных образовательных услуг, а не от предпринимательской деятельности;

3) приобретаемое имущество (научное и экспериментальное оборудование, компьютерная техника, учебная и офисная мебель, системы пожарно-охранной сигнализации и т. д.) в подавляющем большинстве используется не для предпринимательской деятельности, а для обучения студентов, принятых в вуз как на коммерческой, так и на бюджетной основе.

Следовательно, имущество государственных образовательных бюджетных учреждений не соответствует ни одному из признаков, в соответствии с которыми оно на основании ст. 256 НК РФ может быть признано амортизируемым, а значит, затраты на его приобретение должны включаться в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода такого имущества в эксплуатацию.

Налоговые органы чаще всего не соглашаются с такой трактовкой данного вопроса, ссылаясь на ст. 321.1 НК РФ, посвященную налогообложению прибыли бюджетных организаций. В этой связи очень важно обратить внимание на следующее обстоятельство. НК РФ разграничивает понятия коммерческой и предпринимательской деятельности. В соответствии с п. 1 ст. 321.1 НК РФ доходы бюджетных учреждений, получаемые лицами по операциям реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав, и внереализационные доходы признаются доходами от *коммерческой* (выделено авт. — В. Т.) деятельности, к которой может быть отнесена как предпринимательская, так и экономическая деятельность, не являющаяся предпринимательской. В силу же п. 2 ст. 256 НК РФ амортизации подлежит только то имущество бюджетных учреждений, которое приобретено в связи с осуществлением *предпринимательской* (выделено авт. — В. Т.) деятельности и используется для осуществления такой деятельности.

Такую позицию занял Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа, рассматривая иск Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Ивановский государственный университет» о признании недействительным решения Инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по городу Иваново от 25 мая 2004 г. № 76. В ходе проверки налоговый орган установил неуплату налога на прибыль в сумме 240 795 руб. 71 коп. вследствие неправомерного отнесения в 2002 г. на расходы, учитываемые в целях налогообложения, части имущества (микрофонов, столов, компьютеров, информационной сети, металлического забора и т. д.) в сумме 763 104 руб. 40 коп., являющегося, по мнению налогового органа, амортизируемым имуществом. Университет, не согласившись с решением налоговой инспекции по данному эпизоду, обратился в арбитражный суд Ивановской области. Удовлетворяя требование университета в данной части, суд первой инстанции, руководствуясь ст. 256 и п. 5 ст. 270 НК РФ, исходил из недоказанности налоговым органом фактов нахождения данного имущества в собственности университета и использования его для осуществления предпринимательской деятельности. Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа в своем постановлении от 3 августа 2005 г. № А17-4199/5-2004 отметил: «Как следует из материалов дела и установлено арбитражным судом Ивановской области, университет не обладал правом собственности на приобретенное имущество, оно учитывалось в составе федерального имущества... Доказательств обратного на-

логовый орган в суд не представил». Следовательно, суд первой инстанции сделал правильный вывод о неправомерности доначисления налоговой инспекцией налога на прибыль, а также пеней и штрафа по данному налогу и признал решение налогового органа в обжалуемой части недействительным.

Волгоградский государственный университет при формировании своей финансовой и учетной политики исходил из приведенных выше положений, относя затраты на приобретаемое за счет доходов от оказания платных образовательных услуг имущество к материальным расходам в соответствии со ст. 254 НК РФ, что также привело к серьезному спору с налоговым органом.

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы РФ № 10 по Волгоградской области в 2005—2006 гг. была проведена выездная налоговая проверка Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Волгоградский государственный университет» за 2002—2004 гг., в результате которой налоговый орган, в частности, пришел к выводу, что университетом неправомерно отнесены к затратам, уменьшающим налогооблагаемую базу, расходы на приобретение, монтаж и наладку системы охранной сигнализации в сумме 126 803 руб., на устройство навеса над центральным входом в кафе в сумме 35 500 руб., на приобретение гастроемкостей, плит и другого оборудования в сумме 163 533 руб. (2002 г.), на монтаж и пуск-наладку оборудования межстанционной связи на сумму 301 643 руб., на монтаж и наладку цифровой системы видеонаблюдения на сумму 92 211 руб., на создание, подключение и настройку структурированной кабельной сети на сумму 224 000 руб. (2003 г.), на монтаж локальной вычислительной сети на сумму 38 340 руб., на ввод в эксплуатацию градиентной ВЭХЖ-системы (жидкостного хроматографического комплекса) на сумму 64 900 руб., на установку комплекта ограждений (столбы, шлагбаумы) на сумму 137 603 руб. (2004 г.) Основанием для такого вывода было мнение налогового органа, изложенное в акте выездной налоговой проверки и в решении, что указанное имущество является амортизируемым. Всего только по этому эпизоду университету было предложено уплатить налог, пени и штраф на сумму более 600 тыс. руб. Университет с позицией налоговой инспекции не согласился и обратился в арбитражный суд Волгоградской области.

При рассмотрении материалов дела суд первой инстанции исходил из того, что признание имущества амортизируемым зависит от организационно-правовой формы владельца имущества и цели использования этого имущества. В решении от 12 января 2007 г. по делу № А12-17442/06-С61 по иску Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Волгоградский государственный университет» к Межрайонной инспекции ФНС РФ № 10 по Волгоградской области суд постановил, что налоговым органом не представлено доказательств наличия спорного имущества в собственности университета и использования его в целях осуществления предпринимательской деятельности, и сделал вывод о том, что решение налогового органа подлежит признанию недействительным в соответствующей части доначисления налога, пеней, а также начисления налоговых санкций.

Указанные судебные решения подтверждают вывод о том, что имущество федеральных государственных образовательных учреждений высшего профессионального образования, осуществляющих свою деятельность в форме бюджетных учреждений, приобретенное на доходы от оказания платных услуг или средства, полученные в качестве безвозмездных пожертвований, не является амортизируемым. Следовательно, затраты на его приобретение должны включаться в состав материальных расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, в полной сумме по мере ввода такого имущества в эксплуатацию. Практическое применение данного положения позволяет государственным вузам,

начислявшим в большинстве своем амортизацию на приобретаемое имущество, оптимизировать в ближайшей перспективе расходы на уплату налога на прибыль, а также провести перерасчет налогов и осуществить возврат существенных денежных сумм, переплаченных в предыдущие три года. С другой стороны, арбитражная практика показывает, что федеральным законодательством созданы определенные возможности для стимулирования научно-образовательной и инновационной деятельности государственных вузов, но их всесторонняя практическая реализация требует изменения позиций финансового и налогового ведомств в соответствии с задачами, поставленными Президентом РФ Д. А. Медведевым в Бюджетном послании на 2009—2011 гг.

Источники

Инишаков О. В., Тараканов В. В. Хозяйственная деятельность государственного вуза в современном экономико-правовом пространстве России (окончание) // Экономическая наука современной России. 2003. № 4.

Куров С. В., Насонкин В. В. Экономическая деятельность высших учебных заведений: гражданско-правовой аспект. М., 2005.