

ОДНОЙ РУКОЙ ДАЁМ, ДРУГОЙ — ОТНИМАЕМ

В новом году — новые проблемы экономики образования

По негативной традиции в новом году мы вынуждены говорить о новых проблемах, возникших в результате законотворчества депутатов и других чиновников в сфере экономики образования. Школам придётся платить всё больше налогов, а самостоятельности у них убавится.



Анатолий Вифлеемский,
директор
Центра экономики
образования,
кандидат
экономических
наук

Заплатите налоги и спите спокойно. Но без денег

Под этим лозунгом может пройти для школ 2007 год вследствие ряда судебных решений прошедшего года. Те доходы школ, которые ещё в начале 2006 года признавались судами целевыми средствами и не облагались налогом на прибыль, теперь будут облагаться этим налогом. Правда, не совсем ясно, кто и как должен заплатить налог, но налоговики, проведя проверку за три предшествующих года (именно такое право предоставлено им Налоговым кодексом РФ), начислят неуплаченный налог (на практике — нередко 24% от всей суммы дохода), пени и штрафные санкции. В общем, у попавших под налоговый пресс школ суммы дохода может не хватить для того, чтобы расплатиться с бюджетом.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ при ведении коммерческой деятельности (так в нормативных актах называется предпринимательская и иная приносящая доход деятельность бюджетных учреждений) школы должны платить налоги в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ. Однако согласно пункту 4 статьи 254 Бюджетного кодекса РФ средства от предпринимательской деятельности и использования государственной собственности бюджетного учреждения зачисляются на единый счёт федерального бюджета в соответствующем территориальном органе Федерального казначейства.

При этом пункт 4 статьи 41 Бюджетного кодекса РФ относит к неналоговым доходам соответствующих бюджетов доходы от использования имущества в государственной или муниципальной собственности, после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, а также доходы от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями, которые находятся в ведении соответственно федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления, после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. В соответствии с пунктом 3 статьи 42 Бюджетного кодекса РФ в смете доходов и расходов должны быть отражены все доходы бюджетного учреждения, получаемые как из бюджета и государственных внебюджетных фондов, так и от предпринимательской деятельности, в том числе доходы от оказания платных услуг, другие доходы, получаемые от использования государственной или муниципальной собственности, закреплённой за бюджетным учреждением на праве оперативного управления, и иной деятельности.

Таким образом, применение в полном объёме норм бюджетного законодательства предусматривает, что доходы от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности должны поступать на единый счёт соответствующего бюджета и лишь затем направляться школам из бюджета уже в качестве бюджетных средств



(дополнительного источника финансирования) для расходования по единой смете доходов и расходов.

В течение последних лет федеральными законами о бюджете на соответствующий год (в том числе статьёй 30 Федерального закона № 189-ФЗ от 26.12.2005 г. «О федеральном бюджете на 2006 год») такой порядок уже действовал по отношению к доходам от аренды:

«1. Доходы от сдачи в аренду имущества, находящегося в федеральной собственности и переданного в оперативное управление научным учреждениям, учреждениям научного обслуживания Российской академии наук и отраслевых академий наук, имеющих государственный статус, образовательным учреждениям, учреждениям здравоохранения, государственным учреждениям федеральной почтовой связи Федерального агентства связи, государственным учреждениям культуры и искусства, государственным архивным учреждениям, имеющим государственный статус и финансируемым на основании смет доходов и расходов, **в полном объёме** учитываются в доходах федерального бюджета и отражаются в сметах доходов и расходов указанных учреждений.

2. Поступившие средства отражаются на лицевых счетах, указанных в части 1 настоящей статьи бюджетных учреждений, открытых в органах Федерального казначейства, и направляются на их содержание в качестве дополнительного источника бюджетного финансирования содержания и развития их материально-технической базы сверх сумм, установленных статьёй 34 настоящего Федерального закона».

Однако возникал вопрос о выполнении норм налогового законодательства — налог на прибыль требовали заплатить налоговые органы. Статьей 321.1 Налогового кодекса РФ установлено, что налоговая база бюджет-

ных учреждений определяется как разница между полученной суммой дохода от реализации товаров, выполненных работ, оказанных услуг, суммой внереализационных доходов (без учёта НДС, акцизов по подакцизным товарам) и суммой фактически осуществлённых расходов, связанных с ведением коммерческой деятельности. Кроме того, пункт 1 этой статьи *запрещает направлять сумму превышения доходов над расходами от данной деятельности до исчисления налога на прибыль на покрытие расходов за счёт выделенных по смете средств целевого финансирования.*

В ходе налоговых споров суды, как правило, становились на сторону образовательных учреждений. Это и понятно: во-первых, предписания федеральных законов о бюджете выполнялись полностью — доходы зачислялись органами казначейства в бюджет. Во-вторых, школы не могли их использовать для уплаты налога на прибыль — доходы поступали на счёт бюджета (а не школы), а ей средства выделялись по смете доходов и расходов, не предусматривавшей уплату налога на прибыль.

Однако ситуация кардинально изменилась после рассмотрения этой проблемы Президиумом Высшего арбитражного суда (ВАС) РФ. В Обзоре практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса РФ, направленном Информационным письмом Президиума ВАС РФ № 98 от 22 декабря 2005 г., были сформулированы рекомендации арбитражным судам по рассмотрению вопросов о налогообложении прибыли организаций. Как известно, в нашей стране рекомендации по применению закона на практике часто значат больше, чем текст самого закона. *А законов, противоречащих друг другу, за последние годы приняли столько, что финансово-хозяйственную деятельность, не нарушив какой-нибудь нормативный акт, вести стало просто невозможно.*

В пункте 4 Обзора, посвящённом налогообложению доходов государственных и муниципальных учреждений от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, указывается, что такой доход не может быть квалифицирован в качестве средств целевого финансирования, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Также подчёркивается необходимость учёта *буквального смысла* предписаний статей 41 и 42 Бюджетного кодекса РФ об отражении в смете учреждения доходов, полученных от приносящей доход деятельности, лишь после уплаты соответствующих налогов и сборов, исчисляемых при наличии объектов налогообложения и оснований, возникающих в результате приносящей доход деятельности.

Так как ответа на вопрос: а кто же собственно, должен заплатить налог на прибыль — казначейство, школа или собственник имущества? — суд не дал, проблемы будут продолжаться,



так как казначейство может просто не позволить заплатить налог на прибыль, не выделить лимиты по соответствующим статьям. А отвечать придётся школе. По сути, Президиум Высшего арбитражного суда предложил включать в сметы доходов и расходов с сумм поступающей в бюджет арендной платы 24% налога на прибыль. Ведь какие-либо расходы школа может произвести лишь после поступления в качестве дополнительного источника бюджетного финансирования из бюджета, а уменьшить налог можно лишь на фактически произведённые затраты.

В письме Минфина России № 02-05-03/366 от 22 февраля 2006 г. говорится, что «Полученные бюджетными организациями доходы от реализации товаров, работ, услуг, от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, а также средства от продажи имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности, подлежат учёту при определении налоговой базы по налогу на прибыль».

В соответствии с положениями статьи 284 главы 25 Налогового кодекса РФ *доходы от реализации первоначально в установленном порядке подлежат обложению налогом на прибыль с распределением суммы налога между федеральным бюджетом и бюджетом субъекта Российской Федерации, затем в части, оставшейся после уплаты налогов, в размере 100 процентов включаются в состав доходов соответствующих бюджетов».*

При переводе иных доходов от предпринимательской деятельности (доходов от платных услуг, родительской платы в дошкольных учреждениях и т.п.) в органы казначейства и их зачислении в бюджет, возникнут аналогичные проблемы. Если учитывать *буквальный смысл* предписаний статей 41 и 42 Бюджетного кодекса РФ, необходимо выполнить ещё и предписания пункта 3 статьи 286 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которым бюджетные учреждения уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчётного периода. Следовательно, строго следуя нормам налогового и бюджетного законодательства, органы казначейства должны зачислять доходы в бюджет раз в квартал — после уплаты квартальных авансовых платежей. И лишь после зачисления доходов в бюджет их сможет получить школа и произвести расходы по смете. В результате с сумм родительской платы придётся заплатить налог на прибыль, так как нельзя будет сделать затраты до превращения родительской платы в дополнительное бюджетное финансирование.

В ряде регионов уже попытались решить проблемы налогообложения родительской платы, зачисляя её в бюджет и лишь затем выделяя в качестве дополнительного финансирования. Причём зачисление в бюджет проводилось напрямую, без привязки к образовательному учреждению. Однако и этот путь использования дополнительных средств непосред-

ственно на нужды образования был пресечён федеральным министерством финансов. В его письме от 22 февраля 2006 года говорится о том, что «главой 25 Налогового кодекса РФ *не предусмотрено исключение средств, полученных федеральными органами исполнительной власти от оказания ими платных услуг на договорной основе, доходов от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, а также доходов от продажи имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности из состава доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций».*

В 2007 году, судя по региональным и муниципальным нормативным актам, планируется повсеместно начать зачислять в бюджет доходы от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности. К счастью для школ, финансисты ещё не готовы к этому технически. Но к середине года, скорее всего, они расширят свои штаты и начнут выполнять нормы бюджетного законодательства в полном объёме. Тем самым можно прогнозировать, что к концу года у многих школ, имеющих доход от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, возникнут трудности, если они не оспорят рекомендации Президиума Высшего арбитражного суда в Конституционном суде РФ. Аргументы для этого есть, а Конституционный суд РФ — высшая судебная инстанция страны, уже не раз вставал на защиту и школ, и педагогов, и здравого смысла.

Теоретически бюджет должен финансировать школы, осуществляя конституционные гарантии граждан на образование, на практике же школы становятся важным источником налоговых платежей для бюджетов различных уровней.



Давайте посчитаем. Примерно две трети сметы многих образовательных учреждений составляют расходы на оплату труда и начисления на неё. Единый социальный налог — 26% от фонда оплаты труда, 14% сметы — налоги. К ним стоит прибавить налог на прибыль с аренды, предпринимательской и иной приносящей доход деятельности — при зачислении этих доходов на счета казначейства и в бюджет размеры налога могут достигнуть 24% от суммы поступлений.

Но даже и при отсутствии предпринимательской и иной приносящей доход деятельности школе придётся заплатить налоги (которые далеко не всегда своевременно предусмотрены в смете, либо просто не выделяются Минфином России). Если муниципалитет не предусмотрел льготы для школ по земельному налогу, а субъект Федерации — по налогу на имущество, то, начиная с 2006 года образовательным учреждениям соответствующих территорий приходится платить эти налоги. Позиция федеральных органов власти (в том числе и депутатов) вполне прозрачна: пусть платят, ведь с 1 января 2006 г. отменены льготы по этим налогам, ранее действовавшие на основании соответствующих статей Налогового кодекса РФ.

300 тыс. — 1 млн и более — такой налог на землю должна заплатить каждая школа и каждый детский сад в Нижнем Новгороде. Это составляет 7–10% сметы доходов и расходов. Сам налог в Нижнем Новгороде составляет 1% от кадастровой стоимости участка. Вузы, у которых земли намного больше, чем у школ, должны платить десятки миллионов рублей.

А вот от налога на имущество школы в Нижнем Новгороде пока освобождены, в отличие от федеральных вузов и техникумов, которым приходится платить 2,2% от балансовой стоимости имущества. Так как Минфин России денег не выделяет, то федеральным уч-

реждениям на сумму налога уже начисляют миллионные пени и штрафы. Если балансовая стоимость имущества недавно построенной школы может составлять 100–200 млн рублей (одно здание сколько стоит!), то сумма налога в год — 2–4 и более миллиона. То есть налог на имущество вполне может составить 20 и более процентов сметы!

Таким образом, до половины сметы школы теперь могут составлять налоги. Такого налогообложения образовательных учреждений нет ни в одной стране мира!

БЫЛА САМОСТОЯТЕЛЬНОСТЬ, НО БУДЕТ ЛИ?

Учитывая зачисления доходов от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, бюджетные расходы на образование возрастут, однако реальные расходы значительно сократятся — за счёт сокращения такой деятельности (при отсутствии экономической заинтересованности), а также вследствие уплаты различных налогов.

Все остальные доходы школ также предполагается зачислять в бюджет — со всеми вытекающими последствиями. Минфин России разработал законопроект «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и признании утратившими силу отдельных законодательных актов Российской Федерации», в рамках которого предполагается дополнить статью 41 Бюджетного кодекса РФ новым пунктом следующего содержания: «6. *Доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, и платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями, средства безвозмездных поступлений и иной приносящей доход деятельности при составлении, утверждении, исполнении бюджета и составлении отчётности о его исполнении включаются в состав доходов бюджета*».

Разве это реально — запланировать на год вперёд пожертвования и направления их расходования! Тогда надо ещё запланировать и физических, и юридических лиц, которые сделают эти пожертвования, и указать их в смете...

Интересно, что будет, если жертвователю укажет одно направление расходования, а в смете будет предусмотрено другое. Возникнет конфликт норм Бюджетного и Гражданского кодексов РФ. Да ещё и по Налоговому кодексу РФ придётся налог на прибыль заплатить. То, что такой конфликт вполне возможен, — очевидно. Например, жертвователю даёт деньги (очень много) для того, чтобы их положили на депозит и на проценты осуществляли определённые программы. Для США это вполне реально. А в России направлять деньги на депозит бюджетным учреждениям запрещено Бюджетным кодексом РФ. В результате скорее всего такие пожертвования придётся возвращать жертвователям (что вообще-то



не так просто — попробуйте получить возврат, например, НДС из бюджета!).

В 2006 г. появились было благоприятные для школ решения, касающиеся их финансово-хозяйственной самостоятельности. Верховный Суд РФ обратил внимание на выполнение пункта 6 статьи 161 Бюджетного кодекса РФ, в соответствии с которым бюджетное учреждение вправе самостоятельно расходовать средства, полученные за счёт внебюджетных источников. В Определении Верховного Суда РФ № 91-Г06-6 от 26.07.2006 г. был сделан вывод о том, что *«доходы, полученные от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доходы, относятся к внебюджетным источникам, при данных обстоятельствах дела и в силу прямого указания в абзаце 2 ч. 6 ст. 161 Бюджетного кодекса Российской Федерации на то, что бюджетное учреждение при исполнении сметы доходов и расходов самостоятельно в расходовании средств, полученных за счёт внебюджетных источников»*, в связи с чем доходы, учитываемые на отдельном балансе, не могут быть изъяты у учреждений по решениям муниципальных органов даже в тех случаях, когда они используются не по целевому назначению.

Существенные последствия может иметь и следующее положение: *«Довод кассационной жалобы о том, что самостоятельность бюджетного учреждения может быть применена только при исполнении сметы расходов и доходов, а не при её формировании, был предметом исследования в суде первой инстанции и не нашёл подтверждения»*.

При этом были признаны недействующими ряд норм постановления администрации Псковской области № 386 от 06.10.2005 г. «О согласовании цен и тарифов по доходам, получаемым от предпринимательской и иной, приносящей доход деятельности, направления расходования вышеуказанных средств», в соответствии с которыми устанавливались ограничения на использование внебюджетных средств бюджетными учреждениями, такие как обязательность направления определённых долей доходов на строго определённые направления расходов.

Любопытно и мнение прокурора Псковской области, поддержанное Верховным Судом РФ о том, что *«принятием данного постановления администрация области вышла за пределы своей компетенции, нарушив самостоятельность бюджетных учреждений в распоряжении названными доходами, которая закреплена действующим законодательством, а также права работников данных учреждений: требования постановления снижают их заинтересованность в результатах своего труда, поскольку учреждения лишены возможности направить необходимый им объём средств по наиболее*

значимым направлениям их расходования в рамках осуществляемой деятельности». Побольше бы таких прокуроров — чтобы на всё регионы хватало!

Весьма положительные для школ выводы содержатся в сделанном Федеральным арбитражным судом Волго-Вятского округа Обобщении информации о деятельности федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа за 2005 год. Суд отмечает, что главный распорядитель бюджетных средств имеет право на основании мотивированного представления бюджетного учреждения вносить изменения в утверждённую смету доходов и расходов бюджетного учреждения в части распределения средств между её статьями с уведомлением органа, исполняющего бюджет (пункт 6 статьи 158 Кодекса). Из буквального толкования этой нормы следует, что бюджетное учреждение не вправе без разрешения главного распорядителя перераспределять денежные средства между предметными статьями сметы доходов и расходов. Совершение аналогичных действий независимо от их причины — это нецелевое использование средств федерального бюджета.

В то же время остаётся открытым и требует выработки позиции Высшего арбитражного суда РФ вопрос о том, является ли нецелевым использованием перемещение бюджетополучателем денежных средств без согласия главного распорядителя *внутри подстатей в пределах одного кода экономической классификации*. Начиная с 2001 г. Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа исходит из буквального толкования пункта 6 статьи 158 Кодекса и *не считает такие действия нецелевым использованием*.

К сожалению, есть основания полагать, что законодательство будет изменено и правовых оснований для положительных по отношению к школам выводов просто не останется.



Пока изменения в Бюджетный кодекс ещё не приняты, но в процитированном выше законопроекте изменений статья 161 Бюджетного кодекса РФ больше не содержит норм о самостоятельности бюджетных учреждений в части использования внебюджетных средств. Это и верно — такого понятия больше не будет.

А из закона РФ «Об образовании» норма пункта 7 статьи 39 («*Образовательному учреждению принадлежит право самостоятельного распоряжения в соответствии с законодательством Российской Федерации средствами, полученными за счёт внебюджетных источников*») уже исключена Федеральным законом № 175-ФЗ от 03.11.2006 г. «О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации в связи с тем, что был принят Федеральный закон «Об автономных учреждениях», а также в целях уточнения правоспособности государственных и муниципальных учреждений».

Тенденции уменьшения самостоятельности школ наглядно демонстрировались в 2006 г. при реализации национального проекта «Образование», когда победители конкурсного отбора общеобразовательных учреждений, внедряющих инновационные образовательные программы, стали получать государственную поддержку в размере 1 млн рублей. Работа с дополнительными лицевыми счетами в территориальных отделениях Федерального казначейства для учёта расходования полученной государственной поддержки и регламентация со стороны федеральных образовательных ведомств оказались настолько «стимулирующими», что многие школы-победители раскаялись в своём решении участвовать в конкурсе.

Порядок предоставления государственной поддержки оказался на практике настолько бюрократизированным, что даже чиновники стали возмущаться. Мэр Москвы Юрий Лужков говорил о сложности получения грантов

в 1 млн рублей, распределяемых в рамках федерального нацпроекта «Образование» между победителями конкурса школ. По словам столичного градоначальника, слишком сложны условия, которые нудно выполнить, чтобы получить и затем расходовать премии.

Стоит ли сомневаться в том, что если Минобрнауки России даже для инновационных (то есть по определению нестандартных!) школ не смогло обеспечить хоть какую-то толику свободы при расходовании гранта, то и другим школам на местах не будет предоставлено никакой свободы? К сожалению, дурной пример заразителен.

Выводы, или парадокс современной экономики образования

Итак, парадокс современной экономики образования: *денег в образовании формально действительно становится всё больше, однако на собственно образовательный процесс тратится всё меньше*. И дело не только в инфляции, огромном росте тарифов на коммунальные услуги. Государство одной рукой даёт копейку (нацпроекты), а забирает рубль (налоги). Ранее называемые внебюджетными доходы школы начинают учитывать в составе бюджетных (увеличивая при этом объёмы бюджетного финансирования), при этом с таких ранее не облагаемых налогами доходов существенные суммы приходится отдавать в бюджеты различных уровней в виде налогов. К тому же даже при наличии только бюджетной деятельности суммы налогов на имущество и землю превышают все разумные пределы и намного превышают суммы капитальных вложений в образование. Таким образом, номинальный рост бюджетных расходов на образование превращается в *реальное снижение расходов на функционирование и развитие школ*.

г. Нижний Новгород