

Экономическая удавка для... руководителя

Михаил ЛЕВИЦКИЙ

Публикуется по: Лидеры образования. 2001. № 5.

О чём речь?

О налогах, платить которые нужно грамотно (или вовсе не платить), и о новом законе, в котором срезаны все льготы.

В июле 2001 года, когда ещё не утверждённый вариант закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие акты законодательства РФ о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства РФ о налогах и сборах» уже активно обсуждался прессой и льготной категорией налогоплательщиков, появилось несколько «сценариев выживания» для образовательных учреждений в новых условиях. Предполагалось, что с окончательным «поворотом» появится и окончательный сценарий. Но этого не произошло. Вышедший 6 августа 2001 года под № 110 Федеральный закон так и не дал ответа на вопрос «Что делать?». А когда 1 января 2002 года он вступит в силу, что-то делать всё равно придётся...

Как это всегда было

Школа, платящая налог на прибыль, — сегодня редчайший случай. Это происходит только тогда, когда не удаётся доказать, что произведённые из внебюджетных средств расходы относятся к расходам на реинвестирование.

Реинвестирование — это распределение средств, полученных от внебюджетной деятельности, на развитие и совершенствование учебного процесса, включая оплату труда. Так называемые социальные выплаты (внеплановые премии, бесплатные обеды учителям и т.п.) сюда не входят — они облагаются налогом. Если все дополнительные средства реинвестированы, то образовательное учреждение налог на прибыль не уплачивает.

Что от бывшего осталось

При определении налоговой базы, как и прежде, не учитывается:

- имущество, полученное по решению органов исполнительной власти (всех уровней);
- безвозмездно полученное государственными, муниципальными или негосударственными учреждениями, имеющими лицензию на ведение образовательной деятельности, оборудование, которое должно использоваться исключительно в образовательных целях;
- имущество, полученное учреждением в рамках целевого финансирования.

Интерес дарителей при этом резко падает: 3% от валовой прибыли, которые раньше можно было передавать безвозмездно в виде имущества и денежных средств, теперь не учитываются. Если какое-то предприятие что-то подарит, то ему с этой суммы всё равно придётся платить налог на прибыль. Подорвана база, стимулирующая интерес благотворителей к дарению.

Что изменилось

Все льготы отменены: понятие реинвестирования нигде не встречается. Но есть в законе одна статья («Особенности ведения налогового учёта организациями, созданными в соответствии с федеральными законами, регулирующими деятельность данных организаций» (321),

которая у многих специалистов вызывает настоящее недоумение и не позволяет вопрос о реинвестировании считать снятым окончательно. Итак, образовательные учреждения созданы в соответствии с Законом «Об образовании» и, по логике вещей, эта статья имеет к ним прямое отношение. Она гласит, что учёт доходов и расходов от основной и коммерческой (в данном случае — внебюджетной) деятельности необходимо вести отдельно. Здесь нового ничего нет — в образовательных учреждениях всегда именно так и делалось. Далее говорится: «При осуществлении налогового учёта иной коммерческой деятельности (в данном случае внебюджетной) такие организации вправе применять общие нормы настоящей главы, регламентирующей порядок определения доходов и расходов, а также специальные нормы (особенности), предусмотренные для отдельных категорий налогоплательщиков, либо нормы, предусмотренные для особых обстоятельств. Данные нормы некоммерческая организация вправе применять, если эта организация осуществляет такие виды деятельности в соответствии с федеральными законами». И вот тут начинается неразбериха.

Две гипотезы, две политики

Общие нормы, о которых говорится в статье, — это те, которые вытекают из Закона о налоге. О льготах для бюджетных учреждений в них не упоминается. Но есть ещё понятие «специальные нормы, предусмотренные для отдельных категорий налогоплательщиков», и есть Закон «Об образовании», в котором коммерческая деятельность образовательных учреждений трактуется как коммерческая только в случае, если весь доход не потрачен на развитие и совершенствование учреждения (не реинвестирован). Лингвистический анализ (пришлось прибегнуть даже к таким мерам), проведённый специалистами в этой области, показал, что с точки зрения стилистики к формулировке статьи 321 применить правило Закона «Об образовании» нельзя, т.е. о реинвестировании и речи быть не может. Но есть вероятность, что законодатель, прежде чем Закон увидел свет, никаких анализов не проводил и, на счастье образовательных заведений, под специальными нормами имел в виду понятие реинвестирования. Отсюда два предположения:

Если льгота всё же существует, то доход, полученный, к примеру, от действующих при школе курсов английского языка, может быть реинвестирован в основную деятельность (потрачен на нужды и развитие школы) и таким образом от налога на прибыль освобождён.

Если льгота отсутствует, то образовательным учреждениям, как и коммерческим предприятиям (у которых, несомненно, доходы превышают расходы), нужно либо платить налог (24%), либо составлять сметы доходов и расходов по каждому виду внебюджетной деятельности (будь то платные образовательные услуги или сдача помещения в аренду) так, чтобы доход не превышал расхода. Большинство так и поступает: декларирует, не показывая прибыль. Хотя доход часто «показывается» сам, что при новых правилах чревато уплатой налога.

Пример

Школа предоставляет дополнительные платные услуги по английскому языку. Предположим, стоимость их в месяц — 200 рублей, а в группе 15 человек: ежемесячный доход составит, таким образом, 3000 рублей. Теперь подсчитаем расходы, связанные с проведением именно этой деятельности, т.е. её себестоимость. Сюда войдут оплата преподавателей, единый социальный налог (ЕСН), которым эта оплата облагается, коммунальные услуги (свет, тепло, уборка помещения) и т.п. Это составит, допустим, 2300 рублей. И вот в смете появляются расходы (оставшиеся 700 рублей), например, на текущий ремонт здания, и сразу возникает вопрос: а относятся ли они к данному виду внебюджетной деятельности? Скорее всего, к изучению английского ремонт отношения не имеет и расходы на него являются косвенными. Таким образом, закладывая в смету какую-то сумму на текущий ремонт, директор (бухгалтер) в неявном виде показывает превышение дохода над расходом. Если правило реинвестирования действует, то эти суммы освобождаются от уплаты налога, если нет — налоговые органы имеют все основания расценивать их как прибыль.

У каждого руководителя есть (должна быть!) своя экономическая политика. Она может быть направлена либо к тому, чтобы средства шли в основном на оплату труда сотрудников, всевозможные социальные выплаты, а может быть связана с приобретением техники и развитием материальной базы. В первом случае заплатить 24% и хитрым маневром уйти от выплаты социального налога оказывается даже выгодно, во втором же — откровенно убыточно.

Рассмотрим оба варианта, начав со второго.

Чтобы те 700 рублей, о которых говорилось в примере, не были объявлены прибылью, смету по данному виду внебюджетной деятельности нужно составлять так, чтобы доход был равен расходу. Но это не так просто — в себестоимость можно включить только то, что к ней действительно относится. Пути решения:

— зависить фонд оплаты труда, т.е. платить людям больше;

— включать в смету такие виды затрат, которые раньше в сметах образовательных учреждений не фигурировали. Например, компьютер для секретаря директора или для технических служб. Подобные расходы называются общехозяйственными. Но в этом случае образовательное учреждение сталкивается с другой проблемой: экономя 24% на налоге на прибыль, оно вынуждено платить 35,6% единого социального налога.

Если же верна иная гипотеза и в статье 321 Закон «Об образовании» наличествует, то всё остаётся по-старому — материально-техническая база развивается за счёт внебюджетных средств совершенно «безналогово».

$$35,6 - 24 = 11,6$$

Не платя 24% налога, образовательные учреждения лишаются возможности производить за счёт внебюджетных источников социальные выплаты (путёвки, материальная помощь, премии к праздникам, дням рождения и т.д.) без уплаты ЕСН. Если выясняется, что отменено реинвестирование, то и о развитии базы учреждения не может быть речи. Теперь сравним цифры: 35,6 (ЕСН) и 24 (налог на прибыль). Выходит, проще заплатить налог на прибыль?

Внимание!

Закон вступает в действие 1 января 2002 года — времени на обдумывание совсем немного. Как только экспертам журнала удастся получить более толковое разъяснение неясных моментов закона от компетентных органов (законодателей), «сценарий прямого действия» немедленно будет передан читателям в личное пользование.

Вопрос читателя:

Наше образовательное учреждение перешло в статус юридического лица. Имеет свои расчётные счета (бюджетный счёт и внебюджетные) и свою бухгалтерию. Можем ли мы при дефиците бюджетного финансирования (43%) использовать школьную столовую со своими штатными работниками в каникулярные и выходные дни как источник получения внебюджетных средств (юбилей, свадьбы и т.д.)? Как это сделать, не увязнув в налогах?

Как это сделать?

Любой вид внебюджетной деятельности должен быть записан в школьном уставе и согласован с учредителем. Всё то, чем школа занимается сверх регламента, сверх обучения и воспитания, должно быть отражено в уставе, даже если это происходит не постоянно, а от случая к случаю. В статье 47 Закона «Об образовании» по поводу свадеб, юбилеев и т.п. ничего не сказано и нет даже общих формулировок, к которым эти мероприятия можно отнести. Поэтому речь пойдёт о праве на сдачу в аренду помещения, в данном случае — столовой. (В разделе «Виды предпринимательской деятельности» должно быть указано, что производится сдача отдельных помещений в аренду.)

Если в уставе право аренды уже оговорено или его нет, но руководитель собирается заниматься этим видом деятельности постоянно, то игра стоит свеч. Когда же вся «свистопляска» с корректировкой устава и обсуждением с учредителем затевается из-за одной-двух свадеб, то никакой пользы от предприятия не будет.

Разрешать подобные вещи имеет право только учредитель, которым в данном случае

являются органы представительной и исполнительной власти. От их имени такой договор (аренды) имеет право заключить Комитет по управлению имуществом. Суммы, вырученные от мероприятия, распределяются между образовательным учреждением и (хотя и не всегда) собственником, который имеет право (по Закону «Об образовании») потребовать свою долю: например, 30% от полученной суммы пойдут в соответствующий бюджет, а 70% — на счёт школы. Итак, если учредитель с такими условиями согласен, то можно приступить к делу.

Как это сделать, не увязнув в налогах?

Представим, что от аренды получены некоторые суммы. Совсем «избавиться» от налогов вряд ли удастся, но минимизировать их вполне реально.

1. Полученные от аренды средства облагаются НДС (НК, часть II, глава 21) только в том случае, если директор не может документально доказать, что внебюджетная выручка за три предшествующих месяца не превысила миллиона рублей. Следовательно, именно так и нужно представить дело.

2. Если реинвестирование действительно отменяется (см. выше), то вся сумма подпадает под налог на прибыль. Если нет, то эти средства целиком должны быть направлены на реинвестирование.

3. Налог на пользователей автодорог действует до 1 января 2002 года. До этого же числа действует старый закон, в котором льготы ещё существуют. В настоящее время, если все дополнительные средства реинвестированы в основную деятельность, то этот налог не уплачивается.

4. Налог на имущество образовательные учреждения, как известно, не платят: в Законе о налоге на имущество сказано, что они имеют безусловную льготу, но только в том случае, когда имущество используется для учебных целей.

Пример

Некоторые директора позволяют ставить на территории школы киоски, торгующие напитками, мороженым и т.п. Возмущаться по поводу того, что налоговая служба облагает их налогом, лишено смысла — она имеет на это все основания. Любой киоск необходимо оформлять как минимум через право на сдачу в аренду площади, которую он занимает.

Вопрос читателя:

Штатное расписание мы передаём на согласование в экономический отдел органа местного самоуправления, а он направляется к главному экономисту управления образования, который принимает окончательное решение. Справедливо ли это? Кто должен утверждать штаты муниципального общеобразовательного учреждения?

Обратимся к понятию структуры собственности: директор — не более чем лицо, нанятое для руководства, а всё, что относится к бюджетной части, определять будет не кто иной, как собственник (по сути, хозяин); ведь это он учреждает организацию и в соответствии с Законом о некоммерческих организациях полностью или частично её финансирует.

Пример

Фонд оплаты труда достаточно жёстко регламентирован федеральными нормами Закона «Об образовании». Нагрузка учителя-предметника, в частности на одну ставку, составляет 18 часов, наполняемость класса — 25 человек и т.д. Кроме того, учредитель, как правило, составляет штатные расписания по административно-управленческому и обслуживающему персоналу. Исходя из этих нормативных величин, определяется среднее число педагогических ставок на класс и по школе в целом. Если директору, например, положено 48 ставок, а он претендует на 54, то учредитель имеет право оплатить только положенное. На всё остальное средства придётся зарабатывать самостоятельно.

Вывод: штатное расписание действительно должно быть согласовано с планово-экономической службой учредителя.

На заметку

— Даже если смета выведена «в ноль» и все расходы разрешены, образовательное учреждение может «нарваться» на налог на прибыль, сделав кому-либо скидку в размере более 20% от обычной цены. В этом случае налоговая инспекция имеет право пересчитать доход данной организации и начислить с этой суммы налог на прибыль, не говоря о пене и штрафах (НК, часть I, статья 40).

— Если директор от своего имени заключает договор об аренде (как уже было сказано, право на это имеет только учредитель), то он допускает одновременно несколько нарушений. При неудачном стечении обстоятельств это может для него очень плохо закончиться (ГК, часть I, статья 298).

— Если за какое-либо доброе дело директора пытаются отблагодарить бутылкой шампанского — в этом нет ничего зазорного. Но если директор не пьёт шампанского, а предпочитает что-нибудь позэкзотичнее, то качество этой «экзотики» может оказаться роковым, ибо стоит цене подарка превысить пять минимальных размеров оплаты труда, как она рискует превратить дар в самую настоящую взятку.

— О переходе к казначейству и вероятных последствиях этого перехода сейчас говорят мало, хотя это очень важно. При полном переходе смету придётся рассчитывать так, чтобы по каждому кварталу, каждому виду деятельности и виду расходов цифра совпадала с реальными расходами. Даже мелкая ошибка потянет за собой массу проблем с казначейством по поводу перераспределения средств из одного квартала на другой, из одного вида расходов на другой и т.д. В общем, приобретение необходимой лидеру образования экономико-правовой грамотности становится делом сверхактуальным. Иначе финансово-экономическая «удавка» на его шее будет затягиваться всё туже и туже.