



Детские общественные объединения, доброжелательная атмосфера в них позволяют стимулировать трудовые инициативы,

содействовать различным формам трудовой деятельности подростков и молодёжи, что соответствует их возрастной потребности.

Производственный труд школьников тесно связан с финансово-экономической деятельностью. Ещё совсем недавно эта деятельность школ была защищена Законом РФ «Об образовании» и вытекающими из него отраслевыми льготами. В августе прошлого года отраслевые льготы были полностью ликвидированы. И это в то время, когда в Концепции модернизации российского образования до 2010 года чёрным по белому заявлено о том, что государство будет **последовательно наращивать финансовую поддержку образования до необходимой потребности**. Нарастило... Похоже, что у нас правая государственная рука делает одно, левая — совершенно противоположное, единство и согласие — только в декларациях.

Ликвидация налоговых льгот в образовательном законодательстве влечёт серьёзные проблемы для школ в целом, особенно для тех, которые занимаются хозяйственной деятельностью. Но отчаиваться не стоит: во-первых, потому, что не впервой нам ощущать «заботу» государства, твёрдо заверившего нас в Концепции модернизации о том, что оно «возвращается в образование». Что ж, с возвращением!.. А во-вторых, строгость российских законов компенсируется, по мнению классика... Впрочем, чем-нибудь, да компенсируется, в данном случае, упрощённой системой налогообложения, с которой мы вас знакомим.

Подробный комментарий к Налоговому кодексу и дельные советы, как финансово грамотно вести « всю бухгалтерию » в нынешней ситуации, даёт директор Нижегородского Центра экономики образования, кандидат экономических наук

### Анатолий Вифлеемский: **Налогообложение школы-хозяйства**



Статьёй 16 Федерального закона № 122-ФЗ от 22 августа 2004 г. были внесены многочисленные изменения в Закон Российской Федерации «Об образовании»

(в редакции Федерального закона № 12-ФЗ от 13 января 1996 г.). Вследствие отмены статьи 40 полностью ликвидированы отраслевые льготы образовательным учреждениям (как ни странно, до сих пор многие руководители школ об этом не знают!). Поэтому с 1 января 2005 г. школы могут пользоваться лишь льготами, прямо предусмотренными Налоговым кодексом РФ и различными «налоговыми» законами, а ссылки на Закон «Об образовании» теперь утратили силу. Тем самым разрешён давний спор о возможности использовать налоговые льготы из так называемых неналоговых законов.

Ликвидация налоговых льгот в образовательном законодательстве влечёт се-

рьёзные проблемы для школ и других образовательных учреждений. За последние 10 лет налоговые инспекции и арбитражные суды усвоили нормы Закона «Об образовании» и знали, что образовательные учреждения подлежат льготному налогообложению. Арбитражные суды, рассматривая эту норму закона как смягчающее обстоятельство, значительно (иногда даже в полном объёме) освобождали образовательные учреждения от уплаты штрафных санкций.

Кроме того, можно ожидать и оживления деятельности налоговых инспекций. Если до сих пор стереотип о льготном налогообложении образовательных учреждений сдерживал их активность, то теперь школы и детские сады поставлены в общий ряд «хозяйствующих субъектов» и ощутят всю тяжесть налоговых проверок.

**Казначейство и налоги.** В соответствии с новой редакцией статьи 43 (пункт 1) Закона «Об образовании» образовательное учреждение самостоятельно осуществляет финансово-хозяйствен-



ную деятельность. Однако продолжение этого пункта было принципиально изменено буквально несколькими словами: вместо нормы «имеет самостоятельный баланс и расчётный счёт» в отношении образовательных учреждений определено, что они «могут иметь самостоятельный баланс и лицевой счёт». Кроме того, из пункта 2 статьи 43 исключено положение о возможности использовать закреплённые за образовательным учреждением финансовые и материальные средства по собственному усмотрению. Ликвидированы и все остальные права школы на пользование финансовыми и материальными средствами. Если ранее существовала норма о том, что не использованные в текущем году (квартале, месяце) финансовые средства не могут быть изъяты у школы или зачтены учредителем в объём её финансирования на следующий год (квартал, месяц), то теперь эта норма отменена.

**К предпринимательской деятельности** с 1 января 2005 г. относятся 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. Оказание платных дополнительных образовательных услуг теперь также рассматривается в качестве предпринимательской деятельности. Естественно, что вся предпринимательская деятельность подлежит налогообложению.

**К иной, приносящей доход деятельности** относится, например, реализация и сдача в аренду основных фондов и имущества школы. В некоторых регионах доходы от аренды уже включаются в состав доходов бюджета и даже не передаются затем школам в качестве дополнительного финансирования. Теоретически такая

практика может быть распространена и на всю предпринимательскую деятельность. Правда, возникает вопрос: будут ли тогда школы её вести?

В соответствии с Бюджетным кодексом (БК) РФ доходы бюджетного учреждения составляют: средства, поступающие из бюджета для финансирования учреждения; средства, полученные от оказания платных услуг и предпринимательской деятельности, и средства, полученные от использования имущества, находящегося в государственной собственности и закреплённого за учреждением на праве оперативного управления. При этом доходы учреждения, полученные от оказания платных услуг и от использования имущества, являются в соответствии со статьёй 41 Бюджетного кодекса неналоговыми доходами бюджета. Статья 42 БК РФ устанавливает, что в доходах бюджетов учитываются средства, получаемые в виде арендной либо иной платы за сдачу во временное владение и пользование или во временное пользование имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, а также что доходы бюджетного учреждения, полученные от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход, в полном объёме учитываются в смете доходов и расходов бюджетного учреждения и отражаются в доходах соответствующего бюджета как доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, либо как доходы от оказания платных услуг.

Таким образом, деятельность школы, приносящая доход, должна рассматриваться в качестве средств бюджета, тем более что школы имеют соответствующие сметы доходов и расходов, в которых эти средства были учтены и распределены по статьям расходов.

В то же время общие нормы гражданского законодательства распространяются на образовательные учреждения как самостоятельные юридические лица в полном объёме, а прямого запрета на



открытие расчётных счетов Закон «Об образовании» не устанавливает. Поэтому **по решению органов местного самоуправления школа может и сохранить собственные расчётные счета — это будет соответствовать гражданскому законодательству:** статья 298 Гражданского кодекса устанавливает, что если в соответствии с учредительными документами учреждению предоставлено право вести приносящую доходы деятельность, то доходы, полученные от такой деятельности, и приобретённое за счёт этих доходов имущество поступают в самостоятельное распоряжение учреждения и учитываются на отдельном балансе.

31 мая 2002 г. опубликован Федеральный закон № 57-ФЗ от 29.05.2002 г. «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации». Среди законодательных актов, в которые были внесены изменения, был и Бюджетный кодекс РФ. В результате его статья 41, определяющая понятие **доходы бюджета**, приобрела следующую формулировку: «...Доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, и доходы от оказания платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями... после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах».

Таким образом, совокупность норм Налогового и Бюджетного кодексов предполагает, что сначала надо заплатить все положенные налоги, а затем оставшиеся средства становятся доходами бюджета.

Однако **если доходы от предпринимательской деятельности школы при казначейском исполнении бюджета поступают непосредственно на доходные счета бюджета органов федерального казначейства и лишь затем возвращаются школе в качестве дополнительного источника бюджетного финансирования, то объекта налогообложения хотя бы налогом на прибыль возникать не должно.** Согласно статье 40 БК РФ денежные средства считаются зачисленными в доход соответствующего бюджета с момента совершения Банком России или кредитной организацией операции по зачислению (учёту) денежных средств на счёт органа, исполняющего бюджет. И получается, что государство должно заплатить само себе налог на прибыль.

В рамках системы бухгалтерского учёта в бюджетных учреждениях, установленной приказом Минфина России № 107н от 30.12.1999 г., речь шла о средствах учреждения, находящихся на счетах органа федерального казначейства, что позволяло определить объект налогообложения. Новая система бюджетного учёта, введённая приказом Минфина России № 70н от 26.08.2004 г., предполагает при казначейском исполнении бюджета отражать доходы, получаемые от оказания бюджетным учреждением платных услуг, только как изменение задолженности этого учреждения по перечислению в бюджет неналоговых доходов. Поэтому исходя из новой системы бюджетного учёта объект налогообложения при получении предпринимательских

доходов бюджетным учреждением возникает при работе через счета, открытые непосредственно учреждению в банковско-кредитных организациях.

Пока не известна позиция налоговых и финансовых органов по этому вопросу. Учитывая, что Федеральная налоговая служба РФ находится в подчинении у Министерства финансов РФ, споров между ними быть не должно, но как они решат поделить доходы бюджетных учреждений — пока не ясно. Учитывая это, а также то, что многие школы-хозяйства имеют собственные расчётные счета для учёта внебюджетных средств, проблемы налогообложения приносящей доход деятельности необходимо решать.

**Налоги платить придётся.** До 1 января 2005 г. кроме налоговых льгот, установленных Налоговым кодексом, в ряде случаев можно было использовать льготы, установленные Законом «Об образовании». По налогам, установленным соответствующими главами Налогового кодекса РФ, действовали только прямо предусмотренные в их тексте налоговые льготы. А вот для налогов, установленных отдельными налоговыми законами до принятия Налогового кодекса РФ, можно было пользоваться льготами, установленными как в этих законах, так и в Федеральном законе «Об образовании». При этом должны были выполняться требования Закона «Об образовании» о reinvestировании получаемых доходов на нужды школ (образовательного процесса в них).

В Постановлении Пленума Высшего Арбитражного суда РФ № 5 (пункт 15) от 28.02.2001 г. для обеспечения единообразных подходов к применению части первой Налогового кодекса арбитражным судам было разъяснено, что «в силу пункта 1 статьи 56 кодекса льготы по налогам и сборам устанавливаются законодательством о налогах и сборах, которое согласно пункту 1 статьи 1 НК РФ состоит из Налогового кодекса Российской Федерации и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. В связи с этим впредь до момента введе-



ния в действие соответствующих глав части второй НК РФ судам надлежит применять принятые в установленном порядке нормы закона, касающиеся налоговых льгот, независимо от того, в какой законодательный акт они включены: связанный или не связанный в целом с вопросами налогообложения».

В связи с отменой статьи 40 Федерального закона «Об образовании» с 1 января 2005 г. можно использовать лишь те льготы, которые предусмотрены в самом Налоговом кодексе по соответствующим налогам. **К сожалению, во многих случаях приносящая доход деятельность школ-хозяйств облагается налогами на общих основаниях.** Более того, в ряде случаев возникает обязанность по уплате налогов даже и при отсутствии какой-либо внебюджетной деятельности. Это разительно контрастирует с налогообложением религиозных организаций — им льготы предусмотрены по всем налогам.

Действующее законодательство предусматривает возможность использовать не только общий режим налогообложения, но и специальные режимы, в том числе упрощённую систему налогообложения и единый сельскохозяйственный налог. Школам-хозяйствам, серьёзно занимающимся трудовым воспитанием школьников и, следовательно, ведущим предпринимательскую и иную, приносящую доход деятельность, рекомендуется их использовать.

**Единый сельскохозяйственный налог.** Сельские школы-хозяйства, имеющие значительные объёмы производственной деятельности, могут использовать специальный налоговый режим — единый сельскохозяйственный налог (ЕСНХ). Уплата этого налога заменяет собой совокупность налогов, которые нужно уплатить при общепринятой системе налогообложения. Перечень налогов, от которых освобождаются налогоплательщики, перешедшие на уплату сельхозналога, установлен в статье 346.1 Налогового кодекса РФ:

- налог на прибыль организаций;

- налог на добавленную стоимость;
- налог на имущество организаций;
- единый социальный налог.

Другие налоги и сборы выплачивают школы, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, в соответствии с общим режимом налогообложения. Также выплачиваются страховые взносы на обязательное пенсионное страхование. Однако перечисленные налоги весьма проблемны для школ-хозяйств, и их замена существенно облегчит им жизнь.

Критерии отнесения налогоплательщиков к сельскохозяйственным товаропроизводителям определены в статье 346.2 Налогового кодекса РФ. Ими признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию и (или) выращивающие рыбу, осуществляющие её первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию и (или) рыбу, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведённой ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию её первичной переработки, произведённую ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, составляет не менее 70%.

Доля выручки от продажи сельскохозяйственной продукции в общем доходе определяется по формуле:

$$Д = В : ОВ \cdot 100\%, \text{ где:}$$

Д — доля выручки от продажи сельхозпродукции, %;

В — выручка от продажи сельхозпродукции, руб.;

ОВ — общая выручка, руб.

При промышленной переработке продукции доля дохода от реализации продукции первичной переработки в общем доходе определяется, исходя из соотношения расходов на производство и первичную переработку в общей сумме расходов на производство продукции из произведённого сырья. **Для того чтобы перейти на этот налоговый режим, организации и индивидуальные предприниматели, использующие общий режим налогообложения, должны определить долю дохода от реализации сельхозпродукции собственного производства за девять месяцев года, в котором подаётся заявление о переходе на уплату единого сельхозналога в общем объёме выручки.**

Данные о доле дохода школа указывает в заявлении, подаваемом в налоговый орган по своему местонахождению с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году перехода на единый сельхозналог. Однако при этом Налоговый кодекс устанавливает ряд иных ограничений при переходе на его уплату. Не вправе перейти на данный режим налогоплательщики:

- занимающиеся производством подакцизных товаров;
- переведённые на систему налогообложения в виде единого налога на вменённый доход для отдельных видов деятельности в соответствии с главой 26.3 Налогового кодекса РФ;



- имеющие филиалы и (или) представительства.

Если школы перешли на уплату единого сельхозналога, они не могут до окончания налогового периода перейти на общий режим налогообложения. Налоговым периодом признаётся календарный год. Однако налогоплательщики, утратившие статус сельскохозяйственных товаропроизводителей в целях налогообложения, т.е. имеющие долю дохода от реализации продукции собственного производства менее 70% в общем объёме выручки, обязаны пересчитать налоговые обязательства, исходя из общего режима налогообложения за весь указанный налоговый период. Заявление о перерасчёте налоговых обязательств и переходе на общий режим нужно подать в течение 20 календарных дней по окончании налогового периода, в котором доход школы от реализации сельхозпродукции собственного производства составил менее 70%. Уплатить налоги нужно до 1 февраля года, следующего за налоговым периодом, в течение которого школа выплачивала единый сельхозналог. При этом Налоговый кодекс освобождает таких налогоплательщиков от уплаты пеней и штрафов за несвоевременную уплату налогов и авансовых платежей по налогам при утрате статуса сельскохозяйственного товаропроизводителя.

Добровольно же перейти на общий режим налогообложения школа может с начала календарного года при уведомлении налоговой инспекции по месту учёта до 15 января года, в котором школа переходит на общий режим налогообложения. Для повторного перехода с общего режима на единый сельхозналог заявление можно подать только через год после утраты такого права применения сельхозналога.

Объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов (ст. 346.4 Налогового кодекса РФ). Методом признания доходов и расходов в целях налогообложения ЕСХН признаётся кассовый метод (пункт 6 статьи 346.5 НК РФ), поэтому датой получения доходов признаётся день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

Доходы подразделяются на доходы от реализации товаров, работ и услуг, а также имущества и имущественных прав (их учёт производится в соответствии со статьёй 249 Налогового кодекса РФ) и внереализационные доходы, определяемые статьёй 250 НК РФ. Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам.

Доходы, которые не учитываются для целей налогообложения ЕСХН, определены статьёй 251 Налогового кодекса РФ. В частности, к ним относятся средства, поступающие из бюджета для финансирования школы.

Пункт 7 статьи 346.5 НК РФ устанавливает возможность признания затрат налогоплательщиков в качестве расходов для целей налогообложения ЕСХН только после их фактической оплаты (т.е. также используется кассовый метод). Большинство расходов налогоплательщика принимаются применительно к по-

рядку, применяемому для исчисления налога на прибыль организаций. Подробные перечни расходов даны в соответствующих статьях главы 25 Налогового кодекса РФ. Так, особенности определения материальных расходов предусмотрены статьёй 254 НК РФ, расходов на оплату труда — статьёй 255.

Однако в отличие от порядка определения налога на прибыль при уплате единого сельхозналога школа уменьшает полученные доходы на расходы на приобретение основных средств. Также расходами считается ремонт основных средств (в том числе арендованных) и ряд других расходов, поименованных в статье 346.5 Налогового кодекса РФ.

**Школа, получившая убыток при едином сельхозналоге, вправе уменьшить налогооблагаемую базу по нему не более чем на 30%.** Если же сумма убытка значительна, то школа вправе переносить убыток на следующие налоговые периоды в пределах 10 лет. Но переносить убыток можно только в случае, если школа продолжает использовать систему налогообложения в виде единого сельхозналога.

При уплате сельхозналога налоговым периодом является год, отчётным периодом — полугодие (статья 346.7 НК РФ). Налоговая ставка по сельхозналогу устанавливается в размере 6% (статья 346.8 НК РФ). Если сравнить эту ставку со ставкой налога на прибыль (24%), то становится понятной привлекательность перехода на уплату единого сельхозналога для сельских школ-хозяйств.

Налог школа выплачивает авансовым платежом по итогам полугодия, который засчитывается в счёт уплаты налога по итогам года. Сумма авансового платежа исчисляется с разницы между доходами и расходами, исходя из налоговой ставки нарастающим итогом с начала года и до окончания полугодия. При этом представить декларацию и уплатить авансовый платёж по налогу необходимо до 25 июля (статья 346.10 НК РФ). Окончательный расчёт по итогам года единого сельхозналога производится до 31 марта.



Формы налоговых деклараций по нему, порядок их заполнения утверждены приказом Министерства по налогам и сборам РФ № САЭ-3-22/210 от 18.03.2004 г. Можно также использовать Методические рекомендации по бухгалтерскому обеспечению исчисления единого сельскохозяйственного налога, утверждённые приказом Министерства сельского хозяйства РФ № 3 175 от 15 марта 2004 г.

**Упрощённая система налогообложения.** Школам-хозяйствам, занимающимся сельскохозяйственным производством, рекомендуется использовать специальный налоговый режим, входящий в состав федеральных налогов, — упрощённую систему налогообложения, установленную главой 26.2 Налогового кодекса РФ. Школа сама решает, перейти ли ей к упрощённой системе налогообложения. При этой системе налогообложения школа выплачивает лишь единый налог. Налоги на прибыль, на имущество организаций и единый социальный налог не выплачиваются. Кроме того, организации, использующие упрощённую систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию России. Однако при этом страховые взносы на обязательное пенсионное страхование должны уплачиваться в порядке, установленном Федеральным законом № 167-ФЗ от 15.12.2001 г. «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». Все прочие налоги и сборы при упрощённой системе налогообложения выплачиваются в общем порядке. Кроме того, при исполнении обязанностей налоговых агентов школы должны выплачивать все установленные законодательством налоги (например, налог на доходы физических лиц).

Не имеют права перейти на упрощённую систему налогообложения школы, имеющие филиалы или представительства. Поэтому для сельских школ, использовавших модель филиализации в ходе реструктуризации сети сельских

школ, упрощённая система налогообложения становится недоступной. Если есть другие обособленные подразделения, школы вправе использовать упрощённую систему налогообложения на общих основаниях.

**Чтобы перейти на упрощённую систему налогообложения, школа должна с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на упрощённую систему налогообложения, подать заявление в налоговый орган по месту своего нахождения.** Рекомендуемая форма заявления (форма № 26<sup>2</sup>-1) утверждена приказом Министерства по налогам и сборам России № ВГ-3-22/495 от 19.09.2002 г. В этом заявлении школа должна сообщить о размере доходов за девять месяцев текущего года. Налоговый орган в месячный срок со дня регистрации заявления в письменной форме уведомляет школу о том, что она может (или не может) использовать упрощённую систему налогообложения.

Объектом налогообложения по единому налогу признаются доходы либо доходы, уменьшенные на величину расходов. Объект налогообложения школа выбирает самостоятельно до начала налогового периода, в котором впервые применена упрощённая система налогообложения. При этом объект налогообложения школа менять не может в течение всего срока использования упрощённой системы налогообложения. Если объектом налогообложения являются доходы, то налоговая ставка устанавливается в размере 6%; а если доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15%.

Школы, использующие упрощённую систему налогообложения, не вправе до окончания налогового периода перейти на общий режим налогообложения, за исключением случаев, когда по итогам налогового (отчётного) периода их доход превышает 15 млн руб. или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов превышает 100 млн руб. В этих случаях школа считается перешедшей на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение. Школа обязана сообщить в налоговый орган о переходе на общий режим налогообложения в течение 15 дней по истечении отчётного (налогового) периода, в котором её доход или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов превысили установленные ограничения (по форме № 26<sup>2</sup>-5, утверждённой приказом Министерства по налогам и сборам России № ВГ-3-22/495). Суммы налогов, подлежащих уплате при использовании общего режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном налоговым законодательством для вновь созданных организаций. При этом школы не уплачивают пени и штрафы за несвоевременную уплату ежемесячных платежей в течение того квартала, в котором они перешли на общий режим налогообложения.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговые декларации по итогам отчётного



периода школы представляют не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчётного периода. Формы налоговой декларации по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощённой системы налогообложения, и порядок её заполнения утверждены приказом МНС РФ № БГ-3-22/647 от 21.11.2003 г.

В течение 2004 г. ряд школ-хозяйств пытались перейти на упрощённую систему налогообложения, но налоговые органы препятствовали этому, произвольно трактуя нормы Налогового кодекса. Сегодня можно констатировать, что этот спор разрешился в пользу школ-хозяйств.

Согласно пункту 1 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ организация имеет право перейти на упрощённую систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором она подаёт заявление о переходе на упрощённую систему налогообложения, доход от реализации не превысил 11 млн руб. (без учёта НДС). Кроме того, пункт 3 этой статьи устанавливает дополнительные ограничения для применения упрощённой системы налогообложения: она распространяется на организации, средняя численность работников которых за налоговый (отчётный) период не превышает 100 человек, а остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов не превышает 100 млн руб. Очевидно, что большинство школ-хозяйств (кроме очень больших) соответствует этим требованиям. В том же пункте статьи 346 установлен перечень видов организаций, которые не могут использовать упрощённую систему налогообложения, среди которых бюджетные учреждения или некоммерческие организации не поименованы.

Налоговики, не разрешая школам перейти на упрощённую систему налогообложения, ссылались на подпункт 14 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса, в котором запрещается применять упрощённую систему налогообложения организациям, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25%. Однако бюджет-

ные образовательные учреждения созданы не организациями, а соответствующими органами власти, и их имущество принадлежит соответствующему публично-правовому образованию (субъекту Федерации или муниципалитету), поэтому бюджетные образовательные учреждения могут использовать упрощённую систему налогообложения.

В пункте 9 Методических рекомендаций по применению главы 26.2 «Упрощённая система налогообложения» Налогового кодекса Министерства по налогам и сборам России № БГ-3-22/706 от 10.12.2002 г. налоговики указывали, что «если совокупная доля участия федеральной собственности, собственности субъектов Российской Федерации или муниципальных образований в организациях составляет более 25%, то такие организации не вправе применять упрощённую систему налогообложения». Обосновывали свою позицию налоговики тем, что органы государственной власти и органы местного самоуправления являются юридическими лицами и могут приобретать и осуществлять имущественные права и обязанности от имени публичных образований.

Разногласия были решены решением Высшего Арбитражного суда РФ № 12358/03 от 19 ноября 2003 г. Хотя в этом решении речь шла о муниципальном унитарном предприятии, между ними и муниципальными учреждениями возможна прямая аналогия. В решении отмечается, что в отличие от ранее действовавшего Федерального закона № 222-ФЗ от 29.12.1995 г. «Об упрощённой системе налогообложения, учёта и отчётности для субъектов малого предпринимательства» глава 26.2 Налогового кодекса РФ не содержит каких-либо упоминаний о том, что упрощённая система налогообложения применяется только к субъектам малого предпринимательства. В новых условиях на эту систему налогообложения вправе претендовать организации независимо от организационно-правовой формы, в которой они созданы, но с учётом ограниче-



ний, предусмотренных для налогоплательщиков в пунктах 2 и 3 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ...

С учётом того, что муниципальное образование не может быть признано организацией в том смысле, в котором статья 11 Налогового кодекса использует этот термин, и имущество муниципально-го унитарного предприятия не распределяется по вкладам (долям, паям), следует признать: подпункт 14 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса не содержит препятствий для применения муниципальными унитарными предприятиями упрощённой системы налогообложения и иное толкование министерством и его территориальными органами указанной нормы не основано на законодательстве Российской Федерации».

Президиум Высшего Арбитражного суда РФ своим постановлением № 3114/04 от 12.10.2004 г. также определил, что под непосредственным участием других организаций (применение подпункта 14 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ) следует понимать участие (вклад) в образовании имущества (уставного капитала) организации. При этом под последней понимается организация с разделённым на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом.

Департамент налоговой политики Минфина России в письме 3 04-02-05/3/11 от 24 февраля 2004 г. подчёркивает, что ограничение применения упрощённой системы налогообложения организациями, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25%, установленное подпунктом 14 пункта 3 статьи 316.12 Налогового кодекса, не распространяется на бюджетные учреждения.

При этом в соответствии со статьёй 346.15 Налогового кодекса организации, применяющие упрощённую систему налогообложения, при определении объекта налогообложения не учитывают доходы, предусмотренные статьёй 251 Налогового кодекса РФ. В подпункте 14 пункта 1 статьи 251 НК РФ отмечается, что при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное в виде средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения. При этом школы, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учёт доходов (расходов), полученных (произведённых) в рамках целевого финансирования. К средствам бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемым бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, но не использованным по целевому назначению в течение налогового периода либо использованным не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства Российской Федерации.

Таким образом, школы-хозяйства как бюджетные образовательные учреждения в части учёта доходов (расходов), полученных (произведённых) за счёт источников, не относящихся к средствам целевого финансирования, при соблюдении всех прочих положений статьи 346.12 Налогового кодекса вправе перейти на упрощённую систему налогообложения.

**Участники «круглого стола» задали немало сложных вопросов: работа с компьютерными технологиями, социальные инициативы — это производственный труд? Кого считать трудящимися?**

**Так что же всё-таки представляет собой труд? Всякое ли усилие, активность, деятельность можно назвать трудом? В современной экономической и социальной мысли традиционно строгое разделение между трудом производительным и непроизводительным весьма сильно поколеблено. Сегодня всё называют трудом — хлебопашество, спекуляцию, даже рэкетирство**