

**НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ И ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ
(РАЗМЫШЛЕНИЯ ПО ПОВОДУ ГЛАВЫ 25 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА)**

В связи со вступлением в действие с 1 января 2002 г. гл. 25 «Налог на прибыль организаций» ч. 2 Налогового Кодекса РФ утвердилось мнение об уплате этого налога образовательными организациями, в том числе и с доходов, полученных от образовательной деятельности. Надо отметить, что этого мнения придерживаются не только налоговые органы, что совершенно естественно, но оно прочно укоренилось и в умонастроениях академического сообщества и представителей органов управления образованием. Последние, явно пребывая в полной растерянности от действий «власти имущих», вызывают к этой же власти, что так характерно для российского менталитета, с просьбами об отмене этой «драконовской меры» под страхом финансового упадка российской высшей школы. Характерно, что инициатором этих увещаний власти выступают представители и организации в основном государственного сектора системы образования страны. Это является отрадным фактом. Он подтверждает, что теперь не только одни негосударственные вузы освоили рыночные отношения в области образования, но эти отношения самым прочным образом вошли в «плоть и кровь» российской системы образования – государственных вузов. В стремлении отстаивать свои интересы в вопросах налогообложения образовательная система – едина.

Приступая к обоснованию нашего видения сути этого вопроса, мы попытаемся в сжатом виде воспроизвести, несмотря на их общеизвестность, традиционные для сторон спора аргументы и предпринять их ретроспективный анализ. Это необходимо вследствие того, что имеющая место в настоящий момент в данном вопросе ситуация складывалась

на протяжении нескольких лет и связана, на наш взгляд, с некоторыми заблуждениями, а точнее – мнимыми истинами, которые от частого употребления превратились в аксиомы. Эта ситуация требует изменения.

Изначально инициатором возникших споров в вопросе налогообложения образовательных учреждений выступили налоговые органы. С момента принятия Закона «Об образовании» они резко отрицательно отнеслись к положению п. 3 ст. 40 «Государственные гарантии приоритетности образования»: «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 платы за землю» [1]. Надо отметить, что такое отношение никоим образом не было связано напрямую ни с образовательной деятельностью как таковой, ни с определением ее юридического статуса как «непредпринимательской», ни с ее участниками – образовательными учреждениями различных организационно-правовых форм. Возражения носили принципиальный характер: налоговые органы считали, что налоги и налоговые льготы должны устанавливаться и предоставляться только налоговым законодательством. А так как законодательство в области образования к таковому не принадлежит, то, следовательно, данное положение Закона «Об образовании» к практике налогообложения не применимо.

Надо заметить, что с точки зрения теории права это утверждение, на наш взгляд, совершенно верно. Но в данном случае мы имеем типичный пример правовой коллизии, связанной, прежде всего,

с переходным моментом в истории вновь складывавшегося постсоветского российского законодательства.

Принятый в декабре 1991 г. Закон «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» содержал, на наш взгляд, методологически неправильное положение. Согласно ст. 10 закона по налогам могли устанавливаться льготы «в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами» [2], то есть не обязательно законодательным актом, регулирующим правоотношения в налоговой сфере, а любым законом, где волею законодателя такая норма будет размещена.

Налоговые же органы, как отмечалось выше, придерживались положения, согласно которому налоговые льготы устанавливаются только законодательными актами РФ по вопросам налогообложения и нормативными актами органов, уполномоченных на это законом. Основанием для этого мнения явилось Постановление Верховного Совета РФ от 10 июля 1992 г. № 3255-1 «О некоторых вопросах налогового законодательства Российской Федерации». Постановлением «в целях систематизации налогового законодательства Российской Федерации и упорядочения законотворческой деятельности в вопросах налогообложения...» устанавливалось, что «федеральные налоги (в том числе размеры их ставок и налоговые льготы)... устанавливаются только законодательными актами Российской Федерации, принимаемыми Верховным Советом Российской Федерации в форме законов и постановлений по вопросам налогообложения...». При этом подчеркивалось, что «изменение режима налогообложения по указанным налогам осуществляется путем внесения изменений и дополнений в действующий законодательный акт Российской Федерации по конкретному налогу» [3]. Таким образом, казалось бы, «все точки над *i*» были расставлены и после этого уже ни один непрофильный закон не сможет содержать норм налогового права.

Но тогда же (в тот же день 10 июля 1992 г.!) за № 3266-1 принимается закон «Об образовании», содержащий, как отмечалось выше, известную норму об освобождении образовательных учреждений от уплаты налогов!

Более того, Закон «О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России» от 16 июля 1992 г. № 3317-1 в отношении порядка предоставления льгот по уплате налогов был еще более конкретен, чем первая редакция закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Он устанавливал: «Льготы по всем налогам применяются только в соответствии с действующим законодательством» [4]. Это произошло всего через шесть дней после цитированного выше Постановления Верховного Совета РФ. С учетом того, что в рамках этого закона впервые была предпринята попытка реализации положения о предоставлении льгот по конкретным налогам законом об одноименном налоге, такая формулировка более чем удивительна. Так, внося изменения в конкретные законы о налогах, Закон «О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России» предоставлял высшим учебным заведениям (обучающимся и услугам в сфере образования) льготы по уплате налогов: на добавленную стоимость [5], подоходный налог с физических лиц [6], на прибыль предприятий и организаций [7], платы за землю [8].

Таким образом, Постановление от 10 июля 1992 г. № 3255-1 «О некоторых вопросах налогового законодательства Российской Федерации», устанавливавшее: «проекты законодательных актов Российской Федерации, регулирующих отношения, не связанные в целом с вопросами налогообложения, не должны содержать положения (нормы), устанавливающие особый порядок налогообложения, включая освобождение от налогов» [9], не соблюдалось самим Верховным Советом.

Эта ситуация с достаточной очевидностью характеризует профессиональный уровень законотворческого

процесса в начале 90-х гг. Имея горячее желание скорее создать законодательство «новой России», принимая значительное количество жизненно необходимых законов, законодатель, определяя порядок введения в действие законов, зачастую ограничивался указанием на необходимость приведения действующего законодательства в соответствие с положениями новых законов, не утруждая себя работой по реальному осуществлению этого на деле, что приводило довольно часто к возникновению значительного количества правовых коллизий.

Верховный Совет так и не довел законотворческий процесс до логического конца: юридически правильные положения Постановления не превратились в норму закона. Вскоре, при известных обстоятельствах, Верховный Совет прекратил свое существование и упоминание об его «положительной законодательной деятельности» стало плохим тоном. Проблема осталась неразрешенной.

Налоговики попытались, и не без успеха, решить ее, исходя из собственного видения проблемы. Они пошли по пути внесения норм о налоговых льготах в законы о конкретных налогах. Так, по крайней мере, дело обстояло в вопросе налогообложения образовательных учреждений, о чем речь шла выше. Этим, по их мнению, они придали легитимность и без того действовавшим, в тогдашнем юридическом контексте с опорой только на положения Закона «Об образовании», льготам.

Каждый остался при своем мнении. Эта «ситуация перемирия» до поры до времени устраивала стороны спора. Теперь при каждом удобном случае налоговые органы в вопросах налогообложения образовательных учреждений ссылались на «налоговые» законы, продолжая совершенно игнорировать положения Закона «Об образовании». А образовательные учреждения вздохнули с облегчением: их тоже устраивала ситуация соответствия «налоговых законов» положениям Закона «Об образовании». Но так как в основе «перемирия» лежало совершенно иллю-

зорное основание, оно должно было закончиться при малейшем изменении status quo в налоговом законодательстве. Так и произошло.

Поводом к очередному витку противостояния между налоговыми органами и образовательными учреждениями стало изменение в порядке определения налоговой базы при уплате налога на пользователей автомобильных дорог. Мы воспроизведем юридическую основу этих разногласий, так как они носили принципиальный характер, и логика оспаривания доводов налоговых органов в том конкретном случае пригодится нам и далее.

Налоговые инспекции считали, что образовательные учреждения обязаны его уплачивать, так как они не фигурировали в перечне освобождавшихся от него организаций [10]. Кроме этого, госналоговая служба РФ своим Письмом от 27 марта 1997 г. [11] устанавливала: «Бюджетные и некоммерческие организации, реализующие продукцию (работы, услуги)... уплачивают налог от выручки, полученной от реализации продукции (работ и услуг)...».

Образовательные учреждения не были согласны с такой постановкой вопроса, которая фактически приравнивала их к коммерческим организациям. При разбирательствах исковых заявлений образовательных учреждений в суде (в отношении требований налоговых органов об уплате ими налога на пользователей автомобильных дорог) они вновь апеллировали к самому налоговому законодательству и, прежде всего, к Закону «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», согласно ст. 10 которого, как мы знаем, в редакции закона от 16 июля 1992 г. № 3317-1 «льготы по всем налогам применяются только в соответствии с действующим законодательством». Следовательно, делали они вывод, образовательные организации правомерно пользуются льготой по освобождению от данного налога на основании п. 3 ст. 40 Закона «Об образовании».

В соответствии с этим суды, как правило, выносили решения в пользу образовательных учреждений. Эта практика стала настолько распространенной, что Министерство РФ по налогам и сборам обратилось в Высший арбитражный суд РФ с письмом от 6 апреля 1999 г. по вопросу применения льгот по налогам, не предусмотренных налоговым законодательством. Согласно ответу, полученному на этот запрос, «...позиция арбитражных судов, которые при разрешении споров применяют нормы о налоговых льготах вне зависимости от того, в какой закон включена такая норма, исходит из того, что решение вопроса о месте расположения той или иной правовой нормы находится в компетенции законодателя, а не суда. Руководствуясь нормой о налоговой льготе, содержащейся в Законе РФ «Об образовании», суды правомерно исходят из того, что сфера применения данной льготы определяется пунктом 3 статьи 40 названного закона» [12]. Все в очередной раз вернулось на круги своя.

Новая страница в этих непростых взаимоотношениях открывается с принятием ч. 1 Налогового Кодекса РФ (далее – НК РФ). Налоговые льготы, существовавшие в налоговом законодательстве для образовательных учреждений, до введения в действие ч. 2 НК РФ, продолжали существовать. К этому моменту часть льгот в области налогообложения, ранее существовавших для иных сфер деятельности и организаций, была отменена. Возможно, поэтому для многих, по крайней мере, в сфере образования, осталась незамеченной принципиальная победа государственного интереса, нашедшая место в тексте НК РФ. Она выразилась в том, что, в отличие от текста Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», в текст ч. 1 НК вошло положение, согласно которому «налогоплательщики имеют право: ...использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах» [13].

Итак, с принятием ч. 1 НК РФ справедливость в отношении налогового права была восстановлена, и отныне налоговые льготы могли устанавливаться и применяться только в соответствии с нормами налогового законодательства. Наше согласие с такой постановкой вопроса еще раз хотелось бы подчеркнуть, перед тем как перейти к анализу самого налогового законодательства на предмет наличия в нем оснований для неуплаты образовательными учреждениями налога на прибыль.

Принятие ч. 2 НК РФ первоначально не внесло никаких изменений в отношении налогообложения образовательных организаций. Налоговые льготы, и прежде всего по налогу на добавленную стоимость, были сохранены [14].

И, наконец, с 1 января 2002 г. вступила в действие гл. 25 «Налог на прибыль организаций» ч. 2 НК РФ. Ее введение, на первый взгляд, кардинальным образом изменило ситуацию в вопросе уплаты образовательными организациями налога на прибыль. Для большей наглядности мы сравним статьи «старого» и «нового» законов, регулирующих вопросы уплаты налога на прибыль и имеющих непосредственное, на наш взгляд, отношение к нашему вопросу.

Закон РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» и гл. 25 «Налог на прибыль организаций» ч. 2 НК РФ по-разному определяют понятие налогоплательщик. В первом случае важным признаком налогового субъекта является факт ведения им предпринимательской деятельности. «Плательщиками налога на прибыль являются: а) предприятия и организации (в том числе бюджетные), являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, включая созданные на территории Российской Федерации предприятия с иностранными инвестициями, международные объединения и организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность» [15]. Во втором – российские и иностранные организации (ст. 246), получающие прибыль, которой

признается «полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов...» (ст. 247) [16], то есть во втором случае главным становится понятие полученного дохода независимо от характера деятельности, коммерческой или некоммерческой, благодаря которой он получен.

Закон РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» содержал специальную статью «Льготы по налогу», согласно которой «1. При исчислении налога на прибыль облагаемая прибыль при фактически произведенных затратах и расходах за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятий, уменьшается на суммы: ...е) направленные государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, получившими лицензии в установленном порядке, непосредственно на нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (включая оплату труда) в данном образовательном учреждении» [17].

Если сравнить это положение Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» с определением понятия плательщика данного налога, содержащегося в этом же Законе, о чем речь шла в предыдущем абзаце, то следует отметить один важный, на наш взгляд, момент. Логика Закона, относящего к плательщикам налога на прибыль все юридические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью, при стремлении налоговиков внести положение о льготе для образовательных учреждений в налоговое законодательство (благая цель!), заставляет законодателя применить к средствам, полученным образовательными учреждениями в качестве целевого взноса на обучение, не понятие доход, как в Законе «Об образовании», а понятие прибыль. Тем самым в налоговом законодательстве закрепляется традиция применения в отношении некоммерческой образовательной деятельности понятий и суждений, харак-

терных в отношении коммерческой деятельности.

Гл. 25 «Налог на прибыль организаций» ч. 2 НК РФ подобной главы («Льготы») не содержит, принципиально отказываясь, таким образом, от предоставления льгот по уплате налога для всех субъектов хозяйственной деятельности. Однако ст. 251 гл. 25 содержит исчерпывающий перечень оснований, при наличии которых полученные доходы не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

В частности, п.п. 15 п. 1 настоящей статьи к таким доходам относит «имущество, полученное организациями в рамках целевого финансирования». В нем также содержится перечень признаков имущества, которое относится к средствам целевого финансирования.

Согласно п. 23 при определении налоговой базы не учитывается «безвозмездно полученное государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, оборудование, используемое исключительно в образовательных целях».

Положения п. 2 этой же статьи выводят из сферы налога на прибыль, в том числе, и «целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц...». С учетом того, что образовательные организации создаются в той или иной форме некоммерческой организации и в преобладающем большинстве в форме учреждения – это положение относится непосредственно и к ним.

Таким образом, как мы видим, расхожее мнение, что гл. 25 не содержит никаких изъятий в части освобождения от налога на прибыль ни для кого, в том числе и образовательных учреждений, не соответствует действительности.

На первый взгляд может показаться, что значительной разницы между

льготой и изъятием из налогооблагаемой базы нет. Но на самом деле анализ списка этих изъятий приводит к мысли, что таким образом достигалось положение, позволяющее подвести под понятие прибыль доход, полученный от любой деятельности, коммерческой или некоммерческой. А сам список изъятий позволял вывести из-под налога только тот доход, кстати, полученный как в результате коммерческой, так и некоммерческой деятельности, который считало нужным государство. К сожалению, в этом довольно обширном списке, насчитывающем 36 позиций, не нашлось места доходам, полученным образовательными учреждениями от их основной уставной образовательной деятельности, осуществляемой на платной основе. Эта юридическая конструкция, наверное, заслуживала бы всяческого одобрения, прежде всего, с точки зрения интересов государства, если бы не была основана на неустойчивом основании смешения понятий.

Таким образом, в предшествующем варианте налогового законодательства, регулировавшем порядок уплаты налога на прибыль, в целях торжества «принципа невмешательства» в его сферу иных законов, понятие прибыли было применено и к некоммерческой деятельности, но была предоставлена льгота. В настоящее время впали в иную крайность. При торжестве принципа «регулирование налогообложения – дело налогового законодательства», последнее, как считают налоговики, относит к базе налогообложения по налогу на прибыль любой доход, полученный организацией независимо от характера деятельности, коммерческой или некоммерческой. Но при этом существует перечень оснований по изъятию доходов из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Таким образом, налоговые органы после восстановления справедливости в отношении налогового права тут же впали в ту же самую ошибку, в которой они до этого обвиняли других. Теперь они сами пытаются поставить налоговое законодательство выше других отраслей

права и вмешиваются в правоотношения, регулируемые другими отраслями права, например, гражданского. В отношении платной образовательной деятельности образовательных учреждений это в настоящий момент проявляется в полной мере. Логика рассуждений налоговиков такова:

1. Льготы по налогообложению согласно п. 3 ст. 21 НК РФ могут быть установлены только налоговым законодательством.
2. Государство отказалось от предоставления льготы по налогу на прибыль для любых субъектов хозяйственной деятельности.
3. П. 3 ст. 40 Закона «Об образовании» не соответствует гл. 25 НК РФ.
4. Понятие «прибыль» законом раскрывается как разница между доходами и расходами на конец отчетного периода.

Следовательно, делается вывод, образовательные учреждения должны уплачивать налог на прибыль, как и иные субъекты хозяйственной деятельности.

Ход мыслей налоговых органов верный. Вывод неправильный! Мы можем только приветствовать, что государство наконец-то осознало необходимость взимать установленные налоги со всех хозяйствующих субъектов без исключения и в равной мере. Мы согласны, что традиционная ссылка на положения п. 3 ст. 40 Закона РФ «Об образовании» как основание для освобождения образовательных учреждений от уплаты налога на прибыль некорректна (на этом мы остановимся в своем месте). Но дело в том, что и сторонники уплаты образовательными учреждениями налога на прибыль, и противники этого не замечают, что допустили одну и ту же ошибку. Апелляция к налоговому или образовательному законодательству в данном случае совершенно неуместна, или, по крайней мере, она нужна лишь при обосновании частных случаев наступления обязательств по уплате образовательными учреждениями налога на прибыль или освобождении от его уплаты при осуществлении опреде-

ленных видов деятельности ими или действий в отношении их. Остановимся на этих моментах.

Освобождение образовательных организаций от уплаты налога на прибыль в части доходов, которые не учитываются при определении налоговой базы, мы уже иллюстрировали на примере некоторых положений ст. 251 НК РФ.

Уплата образовательными учреждениями налога на прибыль, считаем необходимым это заметить, при определенных обстоятельствах производилась и до введения в действие гл. 25 НК РФ. Это было декларировано Законом в отношении доходов, полученных образовательными учреждениями от предусмотренной их уставами предпринимательской деятельности. В этой части своей деятельности они приравнивались к предприятиям и организациям, ведущим предпринимательскую деятельность. Такое положение Закона никогда не вызывало недопонимания в среде образовательных учреждений. Исчерпывающий перечень видов деятельности, которые для образовательных учреждений носят предпринимательский характер, содержится в ст. 47 Закона «Об образовании» [18].

Таким образом, что касается предпринимательской деятельности образовательных учреждений, то в отношении доходов от нее образовательные учреждения никогда не имели льготы по уплате налога на прибыль и всегда уплачивали этот налог. В этом случае гл. 25 НК РФ несколько не изменила положения образовательных учреждений.

Наконец, мы подошли к сути всех споров. Если часть доходов образовательных учреждений согласно ст. 251 НК РФ не учитывается при определении налоговой базы по данному налогу, если образовательные учреждения обязаны уплачивать налог с прибыли, полученной от предусмотренной их уставами предпринимательской деятельности, то осталось уяснить только одно. Должны ли образовательные учреждения уплачивать налог на прибыль с той части их дохода, полученного от предусмотренной их ус-

тавом образовательной деятельности (некоммерческой), которая осталась после произведенных ими затрат и которую п. 1 ст. 247 НК РФ квалифицирует как прибыль?

Отстаивая право образовательных учреждений не уплачивать налог на прибыль с доходов, полученных ими от предусмотренной уставом образовательной деятельности, мы выдвигаем первый тезис: они не должны этого делать вследствие отсутствия у них налоговой базы для этого налога. Эту же мысль можно выразить иначе: они не уплачивают налог на прибыль, потому что не имеют прибыли от уставной образовательной деятельности, так как она является непредпринимательской деятельностью. Попробуем обосновать этот тезис.

Следует заметить, что в пылу спора стороны почему-то обращаются за аргументацией только к гл. 25 НК РФ и ст. 40 Закона «Об образовании». Этого явно недостаточно. Важное значение для аргументации нашей позиции имеют положения статей, прежде всего, ч. 1 НК и ГК РФ.

Ст. 3 НК РФ устанавливает основные начала законодательства о налогах и сборах, согласно которым «каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы». При этом «ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги... обладающие установленными настоящим Кодексом признаками налогов... не предусмотренные настоящим Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено настоящим Кодексом».

При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения... Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика».

Для нас также важно отметить положение ст. 6, которое устанавливает, что «нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим настоящему Кодексу, если такой акт: ...8) изменяет содержание понятий и

терминов, определенных в настоящем Кодексе, либо использует эти понятия и термины в ином значении, чем они используются в настоящем Кодексе». При этом ст. 11 прямо указывает: «1) Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом... 3) Понятия «налогоплательщик», «объект налогообложения», «налоговая база», «налоговый период» и другие специфические понятия и термины законодательства о налогах и сборах используются в значениях, определяемых в соответствующих статьях настоящего Кодекса».

Среди общих условий установления налогов ст. 17 подчеркивает необходимость определить элементы налогообложения, в том числе: объект налогообложения, налоговую базу и ряд других.

Определяя основания прекращения обязанности по уплате налога, ст. 44 связывает их и «с возникновением обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора».

И, наконец, ст. 45 определяет, что «взыскание налога с организаций не может быть произведено в бесспорном порядке, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом: ...2) юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика»[19].

Таким образом, нам важно подчеркнуть, что приведенные выше положения ч. 1 НК РФ устанавливают, во-первых, что налоговое законодательство в вопросах, которые регулируются иными отраслями права, исходит из определения содержания дефиниций в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства; и, во-вторых, при установлении обязанности уплаты налогов следует установить все преду-

смотренные законом элементы налогообложения, в противном случае таковая обязанность будет отсутствовать.

Посмотрим на наш вопрос с точки зрения этих положений закона. Гражданский Кодекс, так же как и Налоговый Кодекс, подчеркивает принцип «невмешательства» в сферу отношений, регулируемых иной отраслью права. Согласно тексту п. 3 ст. 2 Гражданского Кодекса: «К имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством». В то же время, как мы уже отмечали выше, в части применения в налоговом законодательстве институтов, понятий и терминов гражданского законодательства НК РФ предусматривает их применение в том значении, в каком они используются в последнем.

Гражданское законодательство исходит из того, что «предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированным в этом качестве в установленном законом порядке». Исходя из отрицательного толкования понятия «предпринимательская деятельность», можно утверждать, что ею не будет, т.е. будет некоммерческой, деятельность, лишенная хотя бы одного из признаков, характеризующих деятельность предпринимательскую. В отношении уставной образовательной деятельности образовательных учреждений это означает, что она является непредпринимательской, так как образовательные учреждения не преследуют цели извлечения прибыли, о чем, кстати, говорится в их уставах, и они не зарегистрированы в качестве коммерческих организаций.

На это прямо указывает ст. 50 Гражданского Кодекса «Коммерческие и некоммерческие организации», п. 1 которой гласит: «Юридическими лицами могут быть организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной своей деятельности (коммерческие организации) либо не имеющие извлечение прибыли в качестве такой цели... (некоммерческие организации)» [20].

Вследствие того, что определение характера деятельности организации является прерогативой гражданского, а не налогового законодательства, мы приходим к выводу, что положения ст. 25 НК РФ не применимы к образовательным организациям в части их уставной не-предпринимательской деятельности, так как в ходе ее осуществления а priori отсутствует прибыль. Следовательно, отсутствуют объект налогообложения и налоговая база по налогу на прибыль.

Кстати, именно поэтому ссылка на п. 3 ст. 40 Закона «Об образовании» при обосновании неуплаты образовательными учреждениями налога на прибыль с доходов от платной образовательной деятельности некорректна. Тем самым сторонники этой точки зрения уже соглашаются, что от этой деятельности образовательные учреждения получают прибыль, от уплаты которой это положение закона якобы их освобождает. Тогда логика налоговых органов совершенно справедлива. Если вы признаете у вас наличие прибыли, а НК РФ теперь не содержит льгот для образовательных организаций, то вы обязаны уплачивать налог на прибыль.

Тезис второй. Сам Налоговый Кодекс содержит необходимый инструментарий и механизм освобождения образовательных организаций от уплаты ими налога на прибыль. Подойдем к обоснованию выдвинутого нами тезиса с точки зрения логики и содержания (духа и буквы) самого налогового законодательства. Возможно, аргументация «изнутри» покажется, прежде всего представителям налоговых органов, более уместной и основательной.

Для лучшего понимания нашего подхода в этом вопросе обратимся для примера к положениям гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» ч. 2 НК РФ. В этой главе ясно прослеживается (закреплена в тексте) логика законодателя в отношении образовательных организаций и «прописан» механизм освобождения их от уплаты данного налога. Вследствие именно этого факта, по нашему мнению, в отношении к данной главе ни у налоговиков, ни у образовательных учреждений нет разногласий. К сожалению, именно отсутствием в главе 25 подобной логики и механизма объясняется во многом путаница мнений в отношении уплаты образовательными учреждениями налога на прибыль.

Итак, в отношении налога на добавленную стоимость, согласно п. 2 ст. 149, «не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации: ...14) услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса...» [21]. Подчеркнем, что эта специальная норма в отношении образовательных организаций базируется на норме общего характера. П. 2 ст. 146 гласит: «В целях настоящей главы («Объект налогообложения» по налогу на добавленную стоимость – В. П.) не признаются реализацией товаров (работ, услуг): 1) операции, указанные в пункте 3 статьи 39 настоящего Кодекса» [22]. Ниже мы последуем этому указанию и обратимся к положениям ч.1 НК РФ.

Общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, определяя объекты налогообложения, устанавливают, что «каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй настоящего Кодекса и с учетом настоящей статьи» [23].

Для налога на прибыль согласно ст. 247 «Объект налогообложения» таковым считается соответственно полученная налогоплательщиком прибыль, в качестве которой «признается для российских организаций – полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов...» [24].

Ст. 248 содержит порядок определения доходов и их классификацию. Согласно ее положениям, к доходам организаций относятся: «1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее доходы от реализации); 2) внереализационные доходы» [25].

Итак, для нас существенно важным представляется совпадение для налогов на прибыль и добавленную стоимость методики (подхода), предлагаемой законодателем налоговым органам, к определению объекта налогообложения через систему взаимосвязанных понятий: реализация товаров, работ, услуг.

Выше мы уже упоминали, что в целях определения объекта налогообложения по налогу на добавленную стоимость, как указано в законе, не признаются реализацией товаров (работ, услуг) «операции, указанные в пункте 3 статьи 39 настоящего Кодекса». Можем ли мы утверждать, что данное положение следует отнести и к налогу на прибыль? Мы считаем, что можем.

Ст. 39 содержит определение понятия «реализация товаров, работ или услуг» и исчерпывающий перечень изъятий из него. Согласно п.п. 3 п. 3 ст. 39 «не признается реализацией товаров, работ или услуг: ... передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью» [26].

Итак, если средства (доход), полученные образовательными организациями от своей уставной образовательной деятельности, не признаются налоговым законодательством «реализацией товаров, работ или услуг», то у них отсутст-

вует объект налогообложения по налогу на прибыль.

Таким образом, отсутствие в гл. 25 упоминания «об освобождении образовательных учреждений от уплаты налога на прибыль с получаемого ими дохода от реализации товаров, работ или услуг» является совершенно естественным со стороны законодателя действием, так как невозможно освобождать от налога, для которого нет объекта налогообложения, а, следовательно, и налогооблагаемой базы. Вследствие этого, кстати, становится объяснимым и включение согласно ст. 251 ряда доходов образовательных организаций, получаемых ими не от реализации товаров (работ, услуг), в доходы, не учитываемые при определении налоговой базы. Так как они относятся к внереализационным доходам и подлежат налогообложению, законодатель посчитал необходимым в интересах образовательных организаций произвести их включение в перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Таким образом, со стороны образовательных учреждений сетовать, просить, требовать ввести в гл. 25 НК РФ прямое указание об освобождении их от уплаты налога на прибыль, это все равно, что ломиться в открытую дверь. Она действительно открыта! Законодатель позаботился, чтобы Налоговый Кодекс contained в себе весь необходимый инструментарий и механизм предоставления образовательным организациям режима наибольшего благоприятствования в части налогообложения их уставной предпринимательской деятельности по оказанию образовательных услуг.

Когда налоговые органы ставят вопрос об уплате образовательными организациями налога на прибыль, утверждая, что выполняют указание Закона об отмене льгот для всех хозяйствующих субъектов, с ними можно согласиться только наполовину. Льгот действительно теперь нет, и это правильно, но причем тут образовательные организации?!

Оказывается, не только исторические, но и некоторые мнимые налоговые истины, от частого употребления сде-

лавшиеся аксиомами, требуют пересмотра.

Примечания

1. Закон Российской Федерации «Об образовании». Ст. 47 // Ведомости съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. № 30. 30 июля 1992 г. С. 2251.
2. Ведомости съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. № 11. 12 марта 1992 г. С. 708.
3. Ведомости съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. № 32. 13 августа 1992 г. С. 2422.
4. Ведомости съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. № 34. 27 августа 1992 г. С. 2599.
5. Там же. № 34. С. 2586.
6. Там же. С. 2589.
7. Там же. С. 2597.
8. Там же. С. 2585.
9. Ведомости съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. № 32. 13 августа 1992 г. С. 2422.
10. См. ст. 5 Закона РФ «О дорожных фондах в Российской Федерации» № 82-ФЗ от 26.05.97 г.
11. См. п.п. 21 п. 13 Письма от 27 марта 1997 г. «Изменения и дополнения № 6 Инструкции государственной налоговой службы РФ от 15 мая 1995 г. № 30 «О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды».
12. См. Документы в образовании. 2000. № 13. С. 56.
13. См. Налоговый Кодекс РФ. Ч. 1. Разд. I. Ст. 21. П. 3 // Собрание законодательства РФ. № 31. 3 августа 1998 г. С. 7152.
14. «Не подлежит налогообложению... реализация ...14) услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений» // Налоговый Кодекс РФ. Ч. 2. Разд. VIII. Гл. 21 «Налог на добавленную стоимость». Ст. 149. П. 2 // Сборник федеральных конституционных законов и федеральных законов Российской Федерации. Вып. 12 (102). М., 2000. С. 53.
15. Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. 1992. № 11. 12 марта 1992. С. 696.
16. Сборник федеральных конституционных законов и федеральных законов Российской Федерации. Вып. 8 (116). М., 2001. С. 28.
17. Впервые норма была введена в Закон РФ «О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России» от 16 июля 1992 г. № 3317-1 в редакции: «...направленные высшими учебными заведениями, их подразделениями и структурными единицами на развитие учебной и научной деятельности, укрепление своей материально-технической и социальной базы». См. Ведомости съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. № 34. 27 августа 1992 г. С. 2597.
18. Закон Российской Федерации «Об образовании». Ст. 40 // Ведомости съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. № 30. 30 июля 1992 г. С. 2249.
19. См. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Ч. 1. М.: Юрайт, 1999. С. 11, 12, 14, 17, 19, 22, 40, 41.
20. Гражданский Кодекс Российской Федерации. Ч. 1 и 2. М., 1988. С. 44.
21. Сборник федеральных конституционных законов и федеральных законов Российской Федерации. Вып. 12 (102). М., 2000. С. 53.
22. Там же. С. 47.
23. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Ч. 1. М.: Юрайт, 1999. С. 34.
24. Сборник федеральных конституционных законов и федеральных законов Российской Федерации. Вып. 12 (102). М., 2000. С. 28.
25. Там же.
26. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Ч. 1. М.: Юрайт, 1999. С. 35.