

Библиографический список

1. Берг М. Гамбургский счёт [Текст] // Новое литературное обозрение. – 1997. – №25. – С. 110-119.
2. Чупринин С. Русская литература сегодня: Жизнь по понятиям [Текст]. – М.: Время, 2007. – 768 с.

К ВОПРОСУ НАЛООБЛАЖЕНИЯ ДОХОДОВ БЮДЖЕТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ ВЫСШЕЙ ШКОЛЫ, ПОЛУЧЕННЫХ ОТ СДАЧИ В АРЕНДУ ИМУЩЕСТВА НАХОДЯЩЕГОСЯ В ФЕДЕРАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ.

Чеботарев С.Д.

Доходы от аренды государственного имущества, полученные бюджетными образовательными учреждениями, подлежат учету при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Есть судебные решения и, подтверждающие эту позицию, и в то же время есть судебные решения, в которых указано, что денежные средства от арендной платы следует расценивать как средства целевого бюджетного финансирования.

В связи с возникающими спорными ситуациями при проверке налоговыми органами правильности исчисления налога на прибыль от доходов за прошедшие периоды, полученных бюджетными образовательными учреждениями высшей школы от сдачи в аренду имущества, необходимо рассмотреть данный вопрос подробнее.

Согласно п. 1 ст. 321.1 Налогового Кодекса РФ [1] налоговая база бюджетных образовательных учреждений высшей школы (далее по тексту - бюджетных образовательных учреждений) определяется как разница между полученной суммой дохода от реализации, вне-реализационных доходов и расходов, связанных с ведением коммерческой деятельности. В составе доходов не учитываются доходы в виде средств целевого финансирования и целевых поступлений (п. 2 ст. 321.1 НК РФ).

Как известно, в соответствии с п.4 статьи 27 Федерального закона от 22.08.1996 № 125-ФЗ «О высшем и послевузовском профес-

«профессиональном образовании» [2] высшие учебные заведения вправе выступать в качестве арендодателя и соответственно денежные средства от арендной платы.

Существует следующая позиция официальных органов:

- в соответствии п. 4 с Информационным письмом Президиума ИАС РФ от 22.12.2005 N 98 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации» [3] указано, что получаемый государственными и муниципальными учреждениями доход от осуществления деятельности (в том числе в виде арендной платы) не может быть квалифицирован в качестве средств целевого финансирования, которые не учитываются при определении базы по налогу на прибыль.

- Минфин России высказывался по вопросу налогообложения доходов, полученных от сдачи в аренду имущества, в письме от 04.04.2005 N 03-03-01-04/4/33[4]: «В соответствии с пунктом 4 статьи 230 Налогового Кодекса РФ доходы от сдачи имущества в аренду включаются в состав внереализационных доходов организаций, если они не учитываются ими в составе доходов от реализации.

Согласно статье 42 Бюджетного Кодекса РФ к доходам бюджета от использования имущества, находящегося в государственной собственности, относится плата от сдачи этого имущества в аренду, после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

В связи с изложенным доходы от сдачи имущества в аренду, получаемые организацией, должны учитываться при определении налоговой базы по налогу на прибыль в общеустановленном порядке.»

Проанализируем законы о федеральных бюджетах и другие нормативные акты, принятые в их развитие регламентирующие вопрос доходов полученных от сдачи в аренду имущества бюджетными образовательными учреждениями.

Например, статья 30 Федерального закона от 22.02.1999 № 36-ФЗ (в ред. от 02.01.2000) «О федеральном бюджете на 1999 год» [5] устанавливает, что в 1999 году доходы от сдачи в аренду имущества

научных организаций, образовательных учреждений, учреждений здравоохранения, государственных музеев, государственных учреждений культуры и искусства, находящихся в федеральной собственности, в полном объеме учитываются в доходах федерального бюджета и отражаются в смете доходов и расходов указанных организаций. При этом поступающие доходы полностью используются указанными организациями и учреждениями в качестве дополнительного источника бюджетного финансирования содержания и развития их материально - технической базы сверх сумм, установленных статьей о расходах федерального бюджета на 1999 год настоящего Федерального закона, и проводятся через лицевые счета Главного управления федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации. Принятое во исполнение данного закона постановление Правительства РФ от 24 июня 1999 г. N 689 [6] установило порядок учета в доходах федерального бюджета арендной платы за пользование федеральным недвижимым имуществом, закрепленным за научными организациями, образовательными учреждениями, учреждениями здравоохранения, государственными музеями, государственными учреждениями культуры и искусства, и ее использования (далее по тексту- порядок учета).

В соответствии с порядком учета, арендная плата учитывается в полном объеме в доходах федерального бюджета на доходных счетах в территориальных органах федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации по месту открытия лицевых счетов организаций. Учет дополнительного финансирования организаций осуществляется по целевой статье «Финансирование расходов, осуществляемое за счет средств, поступающих от сдачи в аренду недвижимого имущества, закрепленного за государственными организациями» (код 530), по следующим группам расходов: «Текущие расходы» (код 100000), включая кредиторскую задолженность текущего года по оплате коммунальных услуг (код 110700), «Капитальные расходы» (код 200000), «Приобретение непроизводственного оборудования и предметов длительного пользования для государственных организаций» (код 240120). Расходы на содержание и развитие материально - технической базы организаций за счет средств,

поступивших от сдачи в аренду закрепленного за организациями находящегося в федеральной собственности недвижимого имущества, осуществляются с лицевых счетов организаций в соответствии и в пределах дополнительной сметы доходов и расходов организаций.

Аналогичные нормы были установлены законами о федеральном бюджете на 2000, 2001, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 годы. Так, статьёй 29 Федерального закона от 23.12.2004 № 173-ФЗ «О федеральном бюджете на 2005 год» [7] установлено, что в 2005 году 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 объеме учитываются в доходах федерального бюджета и отражаются в сметах доходов и расходов указанных учреждений. Поступившие средства отражаются на лицевых счетах указанных 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 настоящего Федерального закона.

В соответствии со ст. 33 Федерального закона от 19.12.2006 № 238-ФЗ (ред. от 23.11.2007) «О федеральном бюджете на 2007 год» [8] доходы от сдачи в аренду имущества, находящегося в федеральной собственности и переданного в оперативное управление федеральным государственным учреждениям культуры и искусства, здравоохранения, науки, научного обслуживания российских академий наук, образовательным и архивным учреждениям, в полном объеме учитываются в доходах федерального бюджета и отражаются в сметах доходов и расходов указанных учреждений. Поступившие средства отражаются на лицевых счетах указанных бюджетных учрежде-

ний, открытых в территориальных органах Федерального казначейства, и направляются на их содержание в качестве дополнительного источника бюджетного финансирования содержания и развития их материально-технической базы. Принятым во исполнение данного закона постановлением Правительства РФ от 23 февраля 2007 г. N 126 [9] определяется, что доходы, полученные в 2007 году от сдачи в аренду имущества, находящегося в федеральной собственности и переданного в оперативное управление федеральным государственным учреждениям, в полном объеме учитываются в доходах федерального бюджета и направляются в качестве дополнительного источника бюджетного финансирования на содержание и развитие материально-технической базы указанных бюджетных учреждений сверх сумм, предусмотренных сводной росписью.

Таким образом, напрашивается вывод: нормами законов о бюджете в период с 1999 по 2007 годы предусмотрено, что доходы от сдачи в аренду имущества в полном объеме учитываются в доходах бюджетов, исчислять и платить налог на прибыль с полученных бюджетным образовательным учреждениям суммы не следует. Арендная плата за сдачу закрепленного за бюджетными образовательными учреждениями на праве оперативного управления имущества в аренду сторонним организациям возвращалась этим учреждениям в виде дополнительного бюджетного финансирования.

Если принять во внимание, что плательщиком НДС случае предоставления имущества в аренду является арендатор, то есть налоговый агент (п. 3 ст. 161 Налогового Кодекса РФ), то у бюджетного образовательного учреждения как арендодателя не возникает обязанностей по уплате налогов с доходов от сдачи в аренду имущества.

Нормативная база по данному вопросу изменилась, начиная с 1 января 2008 г. Так, из текста Федерального закона от 24.07.2007 N 198-ФЗ «О федеральном бюджете на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов» [10] исключено применявшееся в законах о федеральном бюджете на предыдущие годы положение о возможности организации дополнительного бюджетного финансирования отдельных видов учреждений за счет доходов от сдачи в аренду закрепленного за ними государственного имущества. В результате бюджетные

образовательные учреждения, за которыми закреплено сдаваемое в аренду государственное имущество, потеряли право полного автоматического распоряжения полученным от указанных операций доходом в виде дополнительного бюджетного финансирования.

В письме Минфина России от 29.04.2008 N 01-СШ/30 [11] на основании совокупного анализа норм налогового и бюджетного законодательства сделан вывод об отсутствии механизма уплаты бюджетными учреждениями налога на прибыль с доходов от сдачи в аренду переданного им в оперативное управление имущества и, таким образом, об отсутствии оснований для начисления пеней на образовавшуюся в связи с указанными обстоятельствами недоимку по налогу на прибыль, а также привлечения учреждений к налоговой ответственности. В тоже время письмом были даны рекомендации органам Федерального казначейства принимать к исполнению платежные поручения бюджетных учреждений на перечисление налога на прибыль с сумм начисленной им арендной платы с их бюджетных лицевых счетов.

Данное противоречие было устранено письмом Минфина России от 14.11.2008 № 02-03-0/3467[12], согласно которому учреждениям предлагается уплачивать налог на прибыль с арендной платы за сдачу сторонним организациям государственного имущества, закрепленного за учреждениями на праве оперативного управления, за счет бюджетных средств по коду 290 «Прочие расходы» классификации операций сектора государственного управления, аналогично уплате земельного налога и налога на имущество, для чего следует у распорядителя бюджетных средств свою потребность на указанные выплаты.

Резюмируя вышесказанное, следует отметить, что в соответствии с действующим в РФ законодательством до 1 января 2008 года бюджетные образовательные учреждения не должны были включать в налоговую базу доходы, полученные от сдачи в аренду имущества, находящегося в федеральной собственности и переданного в оперативное управление, поскольку данные средства при перечислении из федерального бюджета арендодателю в качестве дополнительного бюджетного финансирования «теряют» статус арендных платежей, и

должны учитываться уже в качестве целевого бюджетного финансирования (в соответствии с нормами ст. 251 НК РФ) и использоваться исключительно для содержания и развития материально-технической базы образовательных бюджетных учреждений. После 1 января 2008 года доходы от сдачи в аренду имущества, находящегося в федеральной собственности и переданного в оперативное управление, полученные бюджетными образовательными учреждениями, подлежат учету при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Библиографический список

1. «Собрание законодательства РФ», 07.08.2000, № 32, ст.3340;
2. «Собрание законодательства РФ», 26.08.1996, № 35, ст.4135;
3. «Вестник ВАС РФ», № 3, 2006;
4. «Официальные документы(приложение к «Учет.Налоги.Право»)», №18, 2005;
5. «Собрание законодательства РФ», 01.03.1999, № 9, ст. 1093;
6. «Собрание законодательства РФ», 05.07.1999, № 27, 3376;
7. «Собрание законодательства РФ», 27.12.2004, № 52(часть 1), ст.5277;
8. «Собрание законодательства РФ», 25.12.2006, № 52 (2 ч.), ст. 5504;
9. «Собрание законодательства РФ», 05.03.2007, № 10, ст. 1240;
10. «Собрание законодательства РФ», 30.07.2007, № 31, ст.3995
11. «Экономика и жизнь», № 18, май, 2008;
12. «Официальные документы в образовании», № 1, январь, 2009.