

Аспирант
Федерального государственного образовательного
бюджетного учреждения высшего профессионального образования
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ В ГОСУДАРСТВЕННЫХ И МУНИЦИПАЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ ОБРАЗОВАНИЯ В УСЛОВИЯХ НАЛОГОВО-БЮДЖЕТНОЙ ПОДДЕРЖКИ ИХ РАЗВИТИЯ

Аннотация. Проведен анализ порядка ведения налогового учета государственными и муниципальными учреждениями образования, а также раскрыты привилегии таких учреждений перед иными в исследуемой части. Рассмотрены сравнительный и факторный методы, проведен анализ действующего порядка налогообложения прибыли исследуемых учреждений с учетом особенностей в правовом положении каждого типа государственных и муниципальных учреждений.

Анотация. Проведено аналіз порядку ведення податкового обліку державними й муниципальними установами освіти, а також розкрито привілеї таких установ перед іншими в досліджуваній частині. Розглянуто порівняльний та факторний методи, проведено аналіз чинного порядку оподаткування прибутку досліджуваних установ з урахуванням особливостей у правовому становищі кожного типу державних і муниципальних установ.

Annotation. The article is dedicated to analysis of the procedure of tax accounting in state and municipal establishments of education, and also to disclosure of privileges of the establishments before other organizations in the investigated part. Comparative and factor methods are discussed in the article. The current order of profit taxation of the investigated establishments taking into account the peculiarities of legal status of each type of state and municipal establishments has been analysed.

Ключевые слова: налоговый учет, налог на прибыль организаций, государственные и муниципальные учреждения, учреждения образования.

В России образовательное учреждение является юридическим лицом, осуществляющим образовательный процесс, созданным и зарегистрированным в соответствии с действующим законодательством. В большинстве своем образовательные учреждения в Российской Федерации представлены такой группой некоммерческих организаций, как государственные и муниципальные учреждения [1].

Государство стремится поддерживать функционирование учреждений образования, в том числе посредством налогового регулирования, поскольку такие юридические лица оказывают услуги, предоставление которых гражданам страны гарантировано Конституцией Российской Федерации.

Настоящая статья посвящена анализу механизма исчисления налога на прибыль организаций в государственных и муниципальных учреждениях образования, имеющего особенности в силу законодательно установленного правового положения государственных и муниципальных учреждений, а также в силу социального характера отрасли деятельности образовательных учреждений. Выбор исследования проблемы посредством изучения порядка налогообложения прибыли обосновывается тем, что оно позволит рассмотреть и проанализировать основные показатели деятельности образовательных учреждений, раскрывающих финансовый аспект в функционировании на российском рынке таких субъектов экономических отношений. Прибыль, полученная налогоплательщиком, признается объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций и исчисляется как разница между доходами и произведенными расходами [2].

Особенности, относящиеся к деятельности государственных и муниципальных учреждений образования, в значительной степени касаются необлагаемой при исчислении налога на прибыль организаций части доходов. В частности, к таким доходам относятся средства целевого финансирования. Налоговый кодекс Российской Федерации определяет исчерпывающий перечень статей целевого финансирования. В прямой зависимости от типа государственного и муниципального учреждения находится объем целевого финансирования деятельности учреждения, относящегося к не подлежащим налогообложению доходам.

Не учитываются в целях налогообложения доходы в виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями образования по решению органов исполнительной власти всех уровней, поскольку имущество, закрепленное за учреждением собственником имущества – учредителем – на праве оперативного управления, не является безвозмездно полученным и не должно подвергаться обложению налогом на прибыль как доход, поскольку право собственности и право свободного распоряжения таким имуществом у учреждения не возникают [3].

Администрирование целевого использования доведенных до казенных учреждений бюджетных ассигнований и предоставленных бюджетным и автономным учреждениям субсидий на выполнение государственного задания и

субсидий на иные цели не является функцией налоговых органов. Контроль за целевым использованием этих средств осуществляют администраторы средств, выделяемых из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Помимо средств целевого финансирования налоговое законодательство предусматривает категорию доходов "целевые поступления", которые также не учитываются при налогообложении. Полученные налогооблагаемые доходы учреждения в целях расчета налоговой базы уменьшаются на сумму произведенных расходов.

Не все затраты, отвечающие законодательно установленным условиям, образовательные учреждения, как и иные организации, могут отнести к разряду расходов, учитываемых в целях налогообложения. В связи с этим в статье 270 НК РФ представлен открытый перечень расходов, отнесение которых в уменьшение полученных учреждением доходов в целях налогообложения является неправомерным с точки зрения налогового законодательства.

В этот перечень также включены специфические виды расходов, которые характерны для учреждений образования. Например, расходы казенных учреждений в связи с исполнением государственных (муниципальных) функций, в том числе с оказанием государственных (муниципальных) услуг (выполнением работ), так как эти расходы осуществляются за счет доходов в виде средств целевого финансирования.

Для образовательных учреждений, как правило, неотъемлемой частью их деятельности выступает участие в форме членства в образовательных сообществах, объединениях и других подобных организациях, предполагающее регулярное внесение членских взносов в эти объединения. В целях расчета налоговой базы указанная статья расходов исключена из состава учитываемых при налогообложении прибыли, что также немаловажно для образовательных учреждений, желающих участвовать в том или ином сообществе, например, в ассоциациях высших учебных вузов, ассоциациях ректоров и др. При этом целесообразно включение таких расходов в состав облагаемых для образовательных учреждений в силу неотъемлемости их участия в подобных объединениях в целях повышения качества предоставляемых услуг, а также соответствия российским и международным образовательным стандартам. В общем случае налоговая ставка устанавливается в размере 20 процентов, в том числе для государственных и муниципальных учреждений образования. Однако последние имеют право применять нулевую налоговую ставку по налогу на прибыль организаций при определенных условиях.

Сумма налога на прибыль организаций определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. На этом этапе исчисления суммы налога к уплате образовательные учреждения, перешедшие на "льготную" налоговую ставку 0 процентов, определяют сумму налога как равную нулю. Применение нулевой налоговой ставки не освобождает образовательные учреждения от необходимости ведения налогового учета доходов и расходов.

Помимо ведения образовательной деятельности необходимо соблюдение установленных условий, в частности, 90-процентной доли доходов от оказания образовательных услуг в общей сумме доходов организации и численности работников (не менее 15 человек), а также наличие лицензии на осуществление образовательной деятельности.

Наиболее сложным в соблюдении является условие, касающееся доли доходов от оказания образовательных услуг в общей сумме доходов. Это связано с тем, что сегодня у учреждений высокий уровень самостоятельности и значительный перечень видов деятельности, ведение которых учреждениям разрешено. Поэтому помимо услуг образовательного характера учреждения оказывают достаточно широкий спектр иных услуг. Следовательно, велика вероятность того, что правом применения нулевой налоговой ставки воспользуется не столь значительное количество учреждений.

Прежде чем обратиться в налоговый орган по месту своего нахождения, налогоплательщик должен владеть достоверной информацией о своей деятельности и быть уверенным, что по окончании налогового периода правомерность применения "льготной" налоговой ставки подтвердится.

Кроме того, учреждения, заявившие о применении нулевой налоговой ставки, автор полагает, должны быть готовы к увеличению числа проводимых в их отношении налоговыми органами камеральных проверок. Несмотря на всю привлекательность введенной "льготной" для образовательных учреждений налоговой ставки, не стоит забывать, что это лишь временная норма, действующая с 2011 до 2020 года. Эти мероприятия, в первую очередь, связаны с намерением государства поддержать и повысить уровень образования в России. Также целью выступает потребность в дезориентации существующих направлений деятельности образовательных учреждений, которые в последние годы набирают все большие обороты в части оказания иных услуг, не связанных напрямую с образовательной деятельностью.

Сегодня активно реализуется государственная образовательная политика укрупнения образовательных учреждений, целью которой может быть только повышение качества образования в нашей стране, в том числе создание конкурентоспособных учреждений на международном уровне, сокращение при этом административно-управленческих расходов, а также ориентация учреждений на удовлетворение запросов реального производства.

В настоящее время ярко выступают проблемы, связанные с механизмом реализации политики укрупнения образовательных учреждений, в том числе связанные с ведением налогового учета.

В бюджетном и налоговом законодательстве отсутствуют адекватные механизмы для реализации таких крупномасштабных государственных программ. В статье 50 НК РФ лишь установлены положения по исполнению обязанностей по уплате налогов при реорганизации юридического лица. Однако данная статья только устанавливает обязательства организаций-правопреемников, а конкретные ситуации по их исполнению не разъясняет.

Кроме того, налоговый учет в исследуемых учреждениях, в частности в бюджетных и автономных учреждениях образования, превосходит по сложности учет в коммерческих организациях. Поэтому учреждения остро нуждаются в методических рекомендациях по ведению учета, содержащих единообразные решения по наиболее спорным вопросам в части особенностей учета в условиях реорганизации учреждения.

Проблемы, в первую очередь, связаны с тем, что ликвидируемые организации, как правило, не успевают исполнить свои обязательства по исчислению и уплате налогов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации до снятия их с учета в налоговых органах, поэтому правопреемники согласно вышеупомянутому положению (статья 50 НК РФ) несут в полном объеме ответственность за исполнение обязательств по ликвидированной организации, что, вполне очевидно,

влечет ошибки в расчетах налогов и, следовательно, в суммах перечисляемых налоговых платежей. Также помимо обязательств по текущему налоговому периоду правопреемники исполняют обязательства, в случае необходимости, и по уточнению представленной информации в налоговые органы ликвидированными организациями в прошлых налоговых (отчетных) периодах.

Научн. рук. Карпова Г. Н.

Литература: 1. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений : Федеральный закон от 08.05.2010 г. № 83-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://gov.cap.ru/home/11/43/a86.doc>. 2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/ch2>. 3. Яговкина В. А. Налоговые льготы для государственных и муниципальных учреждений / В. А. Яговкина // Финансовое право. – 2012. – № 1. – С. 36–40.