

§ 4 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

И.Ю. Карандаев

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Аннотация: : В рамках данной статьи комплексно рассмотрены особенности уплаты различных видов налогов бюджетными учреждениями в свете с проводимых реформ государственных и муниципальных учреждений в Российской Федерации.

Автором проведен сравнительный анализ и обобщение налоговых льгот, предоставляемых по региональным и местным налогам. По итогам делаются выводы о том, что федеральные бюджетные учреждения лишены налоговых льгот как на уровне субъектов Российской Федерации, так и на уровне муниципальных образований, что ставит их в менее выгодное положение по сравнению с региональными и местными бюджетными учреждениями.

Кроме того, автор подчеркивает, что в налоговом законодательстве Российской Федерации постепенно создаются равные правовые условия для юридических лиц, предоставляющих социально значимые услуги населению, независимо от их организационно-правовой формы в целях развития конкуренции в данной сфере и повышения услуг, оказываемых населению.

С учетом статуса бюджетных учреждений как некоммерческих организаций, им предоставляются существенные налоговые льготы по федеральным налогам, в частности налогу на прибыль.

Ключевые слова: Налоги и налогообложение, Бюджетные учреждения, Налоговая обязанность, НДС, Налог на прибыль, Налог на имущество организаций, Транспортный налог, Земельный налог, Налоговые льготы, Учет доходов

В условиях перехода бюджетных учреждений на новые способы финансирования, предусмотренные Федеральным законом от 08.05.2010 № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений»¹, изменился характер участия бюджетных учреждений в налогообложении.

С учетом базовых принципов всеобщности и равенства налогообложения, а также недопустимости установления дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности,

места происхождения капитала² законодательство о налогах и сборах рассматривает бюджетные учреждения наравне с другими налогоплательщиками.

К налоговым обязанностям государственного учреждения как организации следует относить субъективную юридическую обязанность платить законно установленные налоги и сборы; обязанность учреждения вести учет доходов и расходов, а также иных объектов налогообложения; обязанность представлять налоговым органам документы для осуществ-

¹ СЗ РФ, 2010, № 19, ст. 2291.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ, 1998, № 31, ст. 3824.

вления налогового контроля за исчислением и уплатой налогов³.

При этом бюджетные учреждения не обладают правом переходить на специальные налоговые режимы: упрощенную систему налогообложения⁴ и единый сельскохозяйственный налог⁵.

- Бюджетные учреждения являются плательщиками следующих налогов:
- федеральные – налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций;
- региональные – налог на имущество организаций и транспортный налог;
- местные – земельный налог.

Налог на прибыль организаций

Бюджетные учреждения признаются плательщиками налога на прибыль организаций. При этом учету подлежат следующие основные источники доходов данных учреждений:

1. сдача имущества в аренду;
2. оказание услуг сверх установленного государственного (муниципального) задания, а также в случаях, определенных федеральными законами, в пределах установленного государственного (муниципального) задания, услуг, относящихся к его основным видам деятельности, предусмотренным его учредительным документом, для граждан и юридических лиц за плату и на одинаковых при оказании одних и тех же услуг условиях;
3. осуществление иных видов деятельности, не являющихся основными видами деятельности, лишь постольку, поскольку

³ Писарева Е.Г. Правовое положение государственных учреждений в сфере финансов / под ред. докт. юрид. наук, проф. Н.И. Химичевой. – М., 2011. С. 147.

⁴ п. 17 ч. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СЗ РФ, 2000, № 32, ст. 3340.

⁵ п. 4 ч. 6 ст. 346.2 Налогового кодекса Российской Федерации.

это служит достижению целей, ради которых оно создано, и соответствующих указанным целям, при условии, что такая деятельность указана в его учредительных документах;

4. суммы штрафных санкций, предъявляемые бюджетными учреждениями к поставщикам за невыполнение или нарушение условий договоров.

Вместе с тем, следует отметить, что в соответствии с п. 8 ч. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ имущество, полученное государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней, не учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Кроме того, не подлежат включению в налоговую базу по налогу на прибыль средства целевого финансирования, к которым относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) – источником целевого финансирования или федеральными законами.

В контексте бюджетных учреждений важное значение имеет то, что к средствам целевого финансирования относят субсидии, предоставленные бюджетным учреждениям. При этом бюджетные учреждения, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства будут квалифицированы налоговыми органами как внереализационный доход и рассматриваться как подлежащие налогообложению с даты их получения⁶.

⁶ См. Яговкина В.А. Налоговые льготы для государственных и муниципальных учреждений // Финансовое право. 2012. – № 1. – С. 36 – 37.

По общему правилу, установленному ч. 1 ст. 284 Налогового кодекса РФ, налоговая ставка устанавливается в размере 20 процентов, при этом:

- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2 процентов, зачисляется в федеральный бюджет;
- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18 процентов, зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Важной особенностью для бюджетных учреждений является распространение специального порядка, предусмотренного ч. 3 ст. 286 Налогового кодекса, по уплате только квартальных авансовых платежей по итогам отчетного периода.

В целях поддержки приоритетных направлений деятельности законодательство о налогах и сборах предусматривает право субъектов Российской Федерации устанавливать пониженную ставку налога, подлежащего зачислению в соответствующие бюджеты субъектов Российской Федерации, для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5 процента. Так, например, в Московской области для бюджетных учреждений предусмотрено снижение ставки налога на прибыль организаций на 4 процента при соответствии бюджетных учреждений двум критериям:

- в доходах государственных и муниципальных учреждений, созданных Московской областью или муниципальным образованием Московской области, финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания составляет не менее 70 процентов;
- направление высвобожденных средств на развитие государственных и муниципальных учреждений и на социальную защиту работников⁷.

⁷ См. ч. 2 ст. 12.1 Закон Московской области от 24.11.2004 № 151/2004-ОЗ «О льготном налогообложении в

Более того, согласно ч. 1 ст. 284.1 Налогового кодекса РФ организации, осуществляющие образовательную и (или) медицинскую деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации, вправе применять налоговую ставку 0 процентов при соблюдении определенных условий. Перечень видов образовательной и медицинской деятельности для применения льготной налоговой ставки установлен постановлением Правительства РФ от 10.11.2011 № 917 «Об утверждении перечня видов образовательной и медицинской деятельности, осуществляемой организациями, для применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организаций»⁸.

Для применения налоговой ставки 0 процентов организации должны отвечать следующим требованиям:

- иметь лицензию (лицензии) на осуществление образовательной и (или) медицинской деятельности, выданную (выданные) в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- доходы за налоговый период от осуществления образовательной и (или) медицинской деятельности, а также от выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, учитываемые при определении налоговой базы, составляют не менее 90 процентов ее доходов, учитываемых при определении налоговой базы, либо если организация за налоговый период не имеет доходов, учитываемых при определении налоговой базы;
- в штате организации, осуществляющей медицинскую деятельность, численность медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в общей численности работников непрерывно в течение

Московской области» // Вестник Московской областной Думы, декабрь, 2004.

⁸ СЗ РФ, 2011, № 47, ст. 6648.

налогового периода составляет не менее 50 процентов;

- в штате организации непрерывно в течение налогового периода числятся не менее 15 работников;
- не совершать в налоговом периоде операций с векселями и финансовыми инструментами срочных сделок.

Анализ вышеуказанных норм позволяет сделать вывод о том, что постепенно и последовательно реализуются принципы конкуренции в сфере предоставления государственных и муниципальных услуг в целях повышения эффективности расходования бюджетных средств. Данная налоговая льгота не имеет привязки к организационно-правовой форме государственных (муниципальных) учреждений, а значит, позволяет использовать ее любым организациям, работающим в указанных в перечне сферах. В частности, рынок образовательных услуг должен иметь государственное регулирование, потому что именно государство – главный заказчик на получение высокообразованного квалифицированного профессионала, но при этом для развития конкуренции негосударственные и государственные образовательные учреждения должны быть поставлены в равные правовые условия.⁹

Указанная позиция по развитию конкуренции в сфере государственных (муниципальных) услуг официально озвучена в пункте 4 бюджетного послания Президента РФ Федеральному собранию от 28.06.2012 «О бюджетной политике в 2013 – 2015 годах»: «При предоставлении государственных и муниципальных услуг недопустимо ориентироваться исключительно на возможности государственных и муниципальных учреждений. Если необходимая услуга может быть предо-

ставлена за те же деньги и более качественно частными организациями, то у них ее и следует заказывать. Граждане должны иметь возможность выбора организации, предоставляющей услуги за счет бюджетных средств».

Налог на добавленную стоимость.

Налог на добавленную стоимость является по праву одним из самых сложных в плане учета налогов. Бюджетные учреждения при уплате НДС не получили каких-либо льгот по сравнению с другими налогоплательщиками.

Бюджетные учреждения вправе получить освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей в порядке, предусмотренном статьей 145 Налогового кодекса.

Для бюджетных учреждений является немаловажным, что не признаются объектом налогообложения:

1. выполнение работ (оказание услуг) бюджетными учреждениями в рамках государственного (муниципального) задания, источником финансового обеспечения которого является субсидия из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации (пп. 4.1 п. 2 ст. 146 Налогового кодекса РФ);
2. передача на безвозмездной основе, оказание услуг по передаче в безвозмездное пользование объектов основных средств государственным и муниципальным учреждениям, государственным (пп. 5 ч. 2 ст. 146 Налогового кодекса РФ);
3. суммы неустоек, штрафов и пени, уплачиваемых поставщиками и исполни-

⁹ 1. См. Болтинова О.В. К вопросу о финансировании негосударственных образовательных учреждений Российской Федерации // Lex Russica. – 2011. – № 3. – С. 483.

телями, бюджетному учреждению как покупателю (заказчику) при нарушении договорных обязательств¹⁰.

Также определенные операции и виды деятельности бюджетных учреждения сфер здравоохранения, образования, культуры не подлежат налогообложению в соответствии со статьей 149 Налогового кодекса.

Налог на имущество

Участие бюджетных учреждений в налоговых правоотношениях по поводу уплаты налога на имущество организаций имеет свои специфические особенности, так как данный вид налога относится к региональным налогам. В соответствии со статьей ч. 2 ст. 372 НК РФ представительные органы субъектов Российской Федерации определяют налоговую ставку в пределах, установленных главой 30 Налогового кодекса РФ, порядок и сроки уплаты налога, а также могут предусмотреть налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

Согласно части 6 статьи 9.2 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»¹¹ финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания осуществляется с учетом расходов на содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленных за бюджетным учреждением учредителем или приобретенных бюджетным учреждением за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение такого имущества, расходов на уплату налогов, в качестве объекта налогообложения по которым признается соответствующее имущество, в том числе земельные участки. В случае сдачи в аренду с согласия учредителя недвижимого имущества и особо

ценного движимого имущества, закрепленного за бюджетным учреждением учредителем или приобретенного бюджетным учреждением за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение такого имущества, финансовое обеспечение содержания такого имущества учредителем не осуществляется.

Следует иметь в виду, что бремя налогов на недвижимое имущество, приобретенное учреждением за счет собственных средств, должно нести само учреждение за счет полученных им доходов, а не за счет средств, выделенных на финансирование задания.¹²

Зачастую бюджетные учреждения, созданные субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями на территории данного субъекта, полностью освобождаются от уплаты регионального налога на имущество¹³ либо только в части недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленного учредителями или приобретенного за счет средств, выделенных учредителями данным учреждениям¹⁴. Учитывая социальную значимость сфер, в которых функционируют бюджетные учреждения, а также тот факт, что учредители должны закладывать в субсидии на выполнение государственного задания расходы на уплату

¹² Яговкина В.А. Изменение налогообложения муниципальных учреждений // Практика муниципального управления. – 2011. – № 7. – С. 19.

¹³ п. 1 ч. 1 ст. 4 Закона г. Москвы от 05.11.2003 № 64 «О налоге на имущество организаций» // «Тверская, 13», 2003, № 142; п. 17 ч. 1 ст. 4-1 Закона Санкт-Петербурга от 26.11.2003 № 684-96 «О налоге на имущество организаций» // Санкт-Петербургские ведомости, 2003, № 219; п. 2 ч. 1 ст. 4 Закона Томской области от 27.11.2003 № 148-ФЗ «О налоге на имущество организаций» // Томский вестник, 2003, № 264, ст. 3 Закона Чеченской Республики от 13.10.2006 № 33-РЗ «О налоге на имущество организаций» // Вести Республики, 2006, № 98 (460) и др.

¹⁴ п. «а» ч. 1 ст. 3-1 Областного закона Ленинградской области от 25.11.2003 № 98-оз «О налоге на имущество организаций» // Вестник правительства Ленинградской области, 2003, № 32.

¹⁰ См. Письмо ФНС России от 09.08.2011 г. № АС-4-3/12914@ «О налоге на добавленную стоимость»

¹¹ СЗ РФ, 1996, № 3, ст. 145.

налогов с имущества, следует отметить, что данный подход по освобождению от уплаты налога на имущество организаций является довольно разумным и правильным. В противном случае создается искусственное и техническое повышение показателей доходов и расходов бюджета субъекта Российской Федерации, а также увеличение количества операций со средствами соответствующего бюджета и межбюджетных трансфертов.

Вместе с тем не во всех субъектах РФ данная практика получила распространение, так законодательство Московской области¹⁵ и Саратовской области¹⁶ не освобождает государственные и муниципальные учреждения от уплаты налога на имущество организаций.

Кроме того, анализ регионального законодательства показывает, что могут устанавливаться налоговые льготы по целому перечню имущества. Так, например, учреждения, находящиеся в ведении органов государственной власти Краснодарского края или органов местного самоуправления в Краснодарском крае освобождаются от уплаты налога на имущество организаций в части следующего имущества: памятников истории и культуры, автомобильных дорог общего пользования, мостов и иных транспортных и пешеходных инженерных сооружений, многолетних декоративных и озеленительных насаждений, лесозащитных полос и других лесных полос, искусственных насаждений ботанических садов, других научно-исследовательских учреждений и учебных заведений для научно-исследовательских целей, объектов размещения отходов при условии, что данное

имущество не используется в предпринимательской деятельности¹⁷.

Вместе с тем, анализ и обобщение законодательства субъектов Российской Федерации показывает, что федеральные бюджетные учреждения не освобождаются от уплаты налога на имущество организаций и участвуют в соответствующих налоговых правоотношениях.

Транспортный налог

В соответствии со статьей 357 Налогового кодекса налогоплательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, в том числе и бюджетные учреждения.

Налоговый кодекс РФ не содержит каких-либо специальных норм или льгот в отношении бюджетных учреждений по поводу налогообложения транспортным налогом, но при этом статья 356 Налогового кодекса допускает, что при установлении налога законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Таким правом воспользовалась Московская область, установив освобождение бюджетных учреждений от уплаты транспортного налога, за исключением налогообложения водных и воздушных транспортных средств¹⁸.

Земельный налог.

В соответствии с ч. 9 ст. 9.2 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих

¹⁵ ч. 2 ст. 12.1 Закон Московской области от 24.11.2004 № 151/2004-ОЗ «О льготном налогообложении в Московской области» // Вестник Московской областной Думы, декабрь, 2004.

¹⁶ Закон Саратовской области от 24.11.2003 № 73-ЗСО «О введении на территории Саратовской области налога на имущество организаций» // Саратов – столица Поволжья, 2003, № 241(927).

¹⁷ п. 1 ст. 3 Закона Краснодарского края от 26.11.2003 № 620-КЗ «О налоге на имущество организаций» // Информационный бюллетень ЗС Краснодарского края, 2004, № 13 (I).

¹⁸ п. 2 ч. 2 ст. 12.1 Закон Московской области от 24.11.2004 № 151/2004-ОЗ «О льготном налогообложении в Московской области» // Вестник Московской областной Думы, декабрь, 2004.

организациях» земельный участок, необходимый для выполнения бюджетным учреждением своих уставных задач, предоставляется ему на праве постоянного (бессрочного) пользования. Земельный налог относится к местным налогам и устанавливается нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, но в связи со спецификой городов федерального значения в Москве и Санкт-Петербурге устанавливается законами указанных субъектов Российской Федерации.

По общему правилу финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания осуществляется с учетом расходов на уплату налогов, в том числе и с земельного участка. Законодательство о налогах и сборах городов федерального значения предусматривает освобождение бюджетных учреждений от уплаты земельного налога¹⁹.

Изучение решений представительных органов местного самоуправления в отношении земельного налога позволяет установить факт, что только бюджетные учреждения, финансируемые за счет средств местного бюджета, освобождаются от налогообложения земельным налогом²⁰.

Следует согласиться с позицией Яговкиной В.А., что денежные средства бюд-

жетных учреждений находятся у них как государственная (муниципальная) собственность, а, следовательно, являются децентрализованными фондами государственных (муниципальных) денежных средств. Кроме того, при уплате учреждениями налогов фактически не происходит смена собственника данных денежных средств, поскольку средства публично-правовых образований переходят из децентрализованных публичных фондов в централизованные фонды денежных средств (соответствующие бюджетам различных уровней)²¹.

Таким образом, проведенный анализ федерального, регионального и местного законодательства о налогах и сборах в рамках данной статьи позволяет сделать следующие выводы:

- совершенствование правового положения государственных и муниципальных учреждений в рамках Федерального закона № 83-ФЗ привело к некоторым изменениям в налогообложении бюджетных учреждений. В наибольшей степени это коснулось налога на прибыль;
- федеральные бюджетные учреждения находятся в менее выгодном положении в сфере налогообложения, так как на них не распространяются налоговые льготы при уплате региональных и местных налогов, в связи с чем учредители данных учреждений должны закладывать суммы региональных и местных налогов в субсидию на выполнение государственного задания;
- практика освобождения от региональных и (или) местных налогов, бюджетных учреждений, созданных соответствующим субъектом РФ или муниципальным образованием, представляется обоснованной, так как позволяет избежать технического увеличения

¹⁹ ч. 2-1 ст. 5 Закона Санкт-Петербурга от 28.11.2005 № 611-86 «О земельном налоге в Санкт-Петербурге и о внесении дополнения в Закон Санкт-Петербурга «О налоговых льготах» // Вестник Законодательного Собрания Санкт-Петербурга, 2006, № 1; п. 3 ч. 1 ст. 3.1 Закона г. Москвы от 24.11.2004 № 74 «О земельном налоге» // «Тверская, 13», 2004, № 143.

²⁰ п. 4.1 Решения Совета депутатов городского округа Лосино-Петровский МО от 12.10.2011 № 32/8 «Об установлении земельного налога на территории городского округа Лосино-Петровский» // Городские вести, 2011, № 44; п. 10 ст. 9 Приложения к Решению Совета депутатов муниципального образования Дубровское городское поселение Всеволожского муниципального района Ленинградской области от 10.11.2009 № 11 «Об установлении земельного налога на территории МО «Дубровское городское поселение» с 01.01.2010» // Учет. Налоги. Право» (Северо-Запад), 2009, № 45 и др.

²¹ Яговкина В.А. Финансы государственных и муниципальных учреждений как децентрализованные публичные фонды // Финансовое право. – 2011. – № 1. – С. 8.

доходов и расходов бюджета, а также стимулировать развитие бюджетных учреждений, предоставляющих государственные (муниципальные) услуги социально значимых сферах (образование, медицина, культура, наука и т.д.).

Библиография:

1. Болтинова О.В. К вопросу о финансировании негосударственных образовательных учреждений Российской Федерации // Lex Russica. 2011. № 3. С. 474 – 483.
2. Писарева Е.Г. Правовое положение государственных учреждений в сфере финансов / под ред. докт. юрид. наук, проф. Н.И. Химичевой. – М.: Юрлитинформ, 2011. 216 с.
3. Яговкина В.А. Изменение налогообложения муниципальных учреждений // Практика муниципального управления. 2011. № 7. С. 18 – 23.
4. Яговкина В.А. Налоговые льготы для государственных и муниципальных учреждений // Финансовое право. 2012. № 1. С. 36 – 38.

5. Яговкина В.А. Финансы государственных и муниципальных учреждений как децентрализованные публичные фонды // Финансовое право. 2011. № 1. С. 6 – 8.

References (transliteration):

1. Boltinova O.V. K voprosu o finansirovanii negosudarstvennykh obrazovatel'nykh uchrezhdeniy Rossiyskoy Federatsii // Lex Russica. 2011. № 3. S. 474 – 483.
2. Pisareva E.G. Pravovoe polozhenie gosudarstvennykh uchrezhdeniy v sfere finansov / pod red. dokt. yurid. nauk, prof. N.I. Khimichevoy. – M.: Yurlitinform, 2011. 216 s.
3. Yagovkina V.A. Izmenenie nalogooblozheniya munitsipal'nykh uchrezhdeniy // Praktika munitsipal'nogo upravleniya. 2011. № 7. S. 18 – 23.
4. Yagovkina V.A. Nalogovye l'goty dlya gosudarstvennykh i munitsipal'nykh uchrezhdeniy // Finansovoe pravo. 2012. № 1. S. 36 – 38.
5. Yagovkina V.A. Finansy gosudarstvennykh i munitsipal'nykh uchrezhdeniy kak detsentralizovannye publichnye fondy // Finansovoe pravo. 2011. № 1. S. 6 – 8.