

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ГОСУДАРСТВЕННЫХ И МУНИЦИПАЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

Борисова Евгения Сергеевна

магистрант

Оренбургский государственный университет, Оренбург

Аннотация.

Актуальность. Российские организации, применяющие общий режим налогообложения, в общем случае являются плательщиками налога на добавленную стоимость. Действующая система налогообложения не предусматривает специального подхода к порядку налогообложения деятельности государственных и муниципальных образовательных учреждений. Однако в налоговом законодательстве предусмотрены особенности при исчислении и уплате налогов и сборов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации для государственных и муниципальных учреждений, в силу наличия особенностей в правовом положении бюджетных, автономных и казенных учреждений, а также в силу социальной и отраслевой особенностей их деятельности.

Настоящая статья посвящена вопросам анализа особенностей налогообложения государственных и муниципальных учреждений, раскрыты проблемы.

Ключевые слова: налоги и налогообложение, государственные и муниципальные учреждения, налоговая обязанность, НДС, налог на прибыль, налог на имущество организаций, транспортный налог, земельный налог, налоговые льготы, учет доходов.

TAXATION OF STATE AND MUNICIPAL INSTITUTIONS

Borisova Evgeniya Sergeevna

undergraduate

Orenburg State University, Orenburg

Annotation. Russian organizations applying the general taxation regime are generally value-added tax payers. The current taxation system does not provide for a special approach to the taxation of the activities of state and municipal educational institutions. However, the tax legislation provides for peculiarities in the calculation and payment of taxes and fees to the budgets of the budgetary system of the Russian Federation for state and municipal institutions, due to the presence of peculiarities in the legal status of budgetary, autonomous and state-owned institutions, as well as due to the social and sectoral characteristics of their activities.

This article is devoted to the analysis of the peculiarities of taxation of state and municipal institutions, the problems are disclosed.

Keywords: taxes and taxation, state and municipal institutions, tax liability, VAT, income tax, corporate property tax, transport tax, land tax, tax benefits, income accounting.

Государственные и муниципальные организации, как и коммерческие, перечисляют обязательные платежи в бюджет. В налогообложении казенных, бюджетных и автономных учреждений много общего. Различия возникают в процессе осуществления приносящей доход деятельности при расчете налога на прибыль и НДС.

Далее проанализируем особенности налогообложение различных типов государственных и муниципальных учреждений[20].

Налогообложение казенного учреждения. В соответствии с пп.17 п.3 ст.346.12 НК РФ казенное учреждение не вправе применять УСН. В отношении ЕНВД подобных запретов не установлено.¹

Но выбирать эту систему налогообложения для казенного учреждения нерационально. Она предполагает уплату ЕНВД вместо налога на прибыль, а казенные учреждения практически полностью от него освобождены. Основание – п. 33.1 ст. 251 НК РФ. Налог не применяется к доходам от всех услуг и работ.

¹. Ваниева, Э. А. Особенности налогообложения бюджетных учреждений РФ и механизмы его развития / Э. А. Ваниева // Ученые записки Крымского инженерно-педагогического университета. – 2019. – № 1(63). – С. 64-70.

Казенное учреждение обязано начислить и уплатить налог на прибыль, если получены внереализационные доходы:

- выручка от продажи основных средств;
- доход от сдачи в аренду имущества, находящегося в оперативном управлении, по согласованию с собственником;
- излишки ТМЦ;
- выявленные при инвентаризации;
- добровольные пожертвования.

От уплаты НДС в отношении оказываемых услуг казенные учреждения освобождены на основании пункта 4.1 ст. 146 НК РФ. Но реализация изготовленной продукции в перечень для освобождения от НДС не входит, поэтому подлежит налогообложению.² Если казенное учреждение производит продукцию и оказывает услуги, налоговый учет этих операций нужно вести отдельно. Сроки уплаты:

- налог на прибыль – не позднее 28 числа месяца, следующего за отчетным кварталом;
- НДС – не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным кварталом.

Перечисление всех налогов, в том числе на прибыль и НДС, возможно только за счет ЛБО, поступивших от ГРБС по соответствующим видам расходов. На основании пп.4 п.1 ст. 333.35 казенные учреждения освобождены от уплаты госпошлины за совершение юридически значимых действий. Это подтверждается письмом Минфина от 10 мая 2016 г. № 03-05-04-03/26674.

Казенные учреждения (наряду с бюджетными и автономными) являются разновидностью государственных (муниципальных) учреждений.

Определение казенного учреждения содержится в ст. 6 БК РФ. Это государственное (муниципальное) учреждение, осуществляющее оказание

². Чехлатова, Е.А. Особенности налогообложения государственных (муниципальных) учреждений / Е.А. Чехлатова // Вестник магистратуры. – 2017. - №6-1(69)

государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы.

В рамках выполнения государственного (муниципального) задания, в котором устанавливаются требования к составу, качеству и (или) объему (содержанию), условиям, порядку и результатам оказания государственных муниципальных услуг, казенное учреждение заключает контракт.

Заключение и оплата казенным учреждением государственных (муниципальных) контрактов, иных договоров, подлежащих исполнению за счет бюджетных средств, производятся от имени Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования в пределах доведенных казенному учреждению лимитов бюджетных обязательств (с учетом принятых и неисполненных обязательств).

При этом казенное учреждение вправе также осуществлять приносящую доход деятельность, если такое право предусмотрено в учредительных документах. Доходы, полученные от указанной деятельности, поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы Российской Федерации.

Данное право казенного учреждения закреплено и в п. 4 ст. 298 ГК РФ. По мнению Минфина России (письмо от 01.03.2012 № 03-03-10/18), казенное учреждение может оказывать (выполнять) платные услуги (работы) при следующих условиях:

- осуществление приносящей доход деятельности закреплено в уставе учреждения;
- указанная деятельность соответствует целям создания учреждения, отраженным в его уставе.

Если казенное учреждение осуществляет приносящую доход деятельность, предусмотренную уставом, то оно действует не от имени Российской Федерации, субъекта Российской Федерации или муниципального образования. Следовательно, заключается не государственный (муниципальный) контракт, а гражданско-правовой договор от имени казенного учреждения.

Согласно подп. 33.1 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы в виде средств, полученных от оказания казенными учреждениями государственных (муниципальных) услуг (выполнения работ), а также от исполнения ими иных государственных (муниципальных) функций.

Порядок оказания государственных услуг регламентируется Федеральным законом от 21.07.2005 № 94-ФЗ, в ст. 9 которого дается определение государственного контракта как договора, заключенного заказчиком от имени Российской Федерации или субъекта Российской Федерации в целях обеспечения государственных нужд.

Под государственными нуждами, в частности, понимаются обеспечиваемые за счет средств федерального бюджета или бюджетов субъектов потребности РФ, государственных заказчиков в товарах и услугах, необходимых для осуществления функций, государственных заказчиков, либо потребности субъектов, государственных заказчиков.

Налогообложение бюджетного учреждения. Бюджетное учреждение не может применять УСН на том же основании, что и казенное. ЕНВД возможно при выполнении ряда условий:

- вид деятельности, осуществляемой организацией, находится в перечне, утвержденном нормативно-правовым актом муниципалитета;
- средняя численность работников за предшествующий переходу на ЕНВД год не превышает 100 человек.

Образовательные, медицинские и социальные бюджетные организации не вправе перевести на ЕНВД свои услуги в сфере общественного питания.

На общей системе налогообложения бюджетные учреждения имеют следующие преференции: От налога на прибыль освобождаются субсидии, полученные на выполнение госзадания, а также средства, перечисленные страховыми компаниями медицинским учреждениям, работающим в системе ОМС.

Не признаются объектом налогообложения по НДС услуги и работы, выполненные бюджетными организациями в рамках государственного либо муниципального заказа.

Если бюджетное учреждение занимается приносящей доход деятельностью, оно должно оплачивать налог на прибыль и НДС только применительно к платным услугам. В связи с этим важно правильно вести раздельный учет облагаемых и необлагаемых доходов и связанных с ними расходов. Принимать к вычету входной НДС можно только по ТМЦ или ОС, поступающим для нужд внебюджетной деятельности. Оплата НДС и налога на прибыль производится за счет средств, полученных от оказания платных услуг. Все остальные налоги и взносы перечисляются из полученных субсидий.

Налогообложение автономного учреждения. Автономное учреждение имеет право перейти на УСН в соответствии с главой 26.2 НК РФ. Для этого необходимо, чтобы доходы за 9 месяцев предшествующего переходу года, в котором подается уведомление, не превышали 112.5 млн. руб.³

Не может рассчитывать на упрощенную систему налогообложения автономное учреждение, имеющее:

- филиалы или обособленные подразделения;
- среднесписочную численность за предшествующий год свыше 100 человек;
- остаточную стоимость основных фондов свыше 150 млн. руб.

Если автономная организация соответствует предъявленным в гл. 26.2 НК

³ Калугина, Н. В. Актуальные проблемы налогового администрирования / Н. В. Калугина // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2019. – № 4-3.

РФ требованиям, оно освобождается от уплаты налога на прибыль, имущество, НДС. Вместо этого выплачивается налог в размере 6% от доходов либо 15% от доходов, уменьшенных на сумму расходов. На общей системе налогообложения учет налогов в бюджетном учреждении и автономном совпадают. Если эти организации осуществляют образовательную или медицинскую деятельность, на основании ст. 284.1 НК РФ есть возможность применять нулевую ставку НДС. Для этого необходимо выполнить ряд условий, связанных с наличием лицензий, уровнем дохода, количеством штатных работников и их профессиональной подготовкой. Если доходы от внебюджетной деятельности небольшие, можно попытаться освободиться от обязанностей налогоплательщика НДС на основании ст. 145 НК РФ.⁴

Проблемы, с которыми сталкиваются государственные и муниципальные учреждения в процессе налогообложения и которые оказывают влияние на уровень налоговых рисков их деятельности, включают следующие:

— частое изменение законодательства о налогах и сборах, а также законодательства иных областей, коррелирующих с налогообложением;

— наличие возможности неоднозначного толкования действующего законодательства о налогах и сборах;

— несвоевременное вступление в силу новых изменений в законодательстве, в том числе, распространение новых либо измененных положений законодательства на прошлые отчетные периоды;

— наличие жесткого налогового администрирования исполнения налоговых обязательств учреждениями;

— отсутствие практики осуществления налогового планирования и прочие.

⁴ Осташкин, Р. А. Проблемы налогового администрирования в РФ / Р. А. Осташкин // Фундаментальные и прикладные научные исследования: инноватика в современном мире: Сборник статей по материалам международной научно-практической конференции, Уфа, 29 мая 2019 года. – Уфа: Общество с ограниченной ответственностью "Научно-издательский центр "Вестник науки", 2019. – С. 100-105.

Определенную сложность вызывает практическое применение правил и положений о порядке исчисления и уплаты налогов у тех учреждений, которые осуществляют деятельность на территориях различных регионов, как-то: наличие обособленных подразделений в разных субъектах Российской Федерации.

В таких случаях им необходимо оперировать положениями и нормами, регулируемыми особенностями налогообложения того или иного региона.

Список источников

1. Ваниева, Э. А. Особенности налогообложения бюджетных учреждений РФ и механизмы его развития / Э. А. Ваниева // Ученые записки Крымского инженерно-педагогического университета. – 2019. – № 1(63). – С. 64-70.

2. Чехлатова, Е.А. Особенности налогообложения государственных (муниципальных) учреждений / Е.А. Чехлатова // Вестник магистратуры. – 2017. - №6-1(69)

3. Калугина, Н. В. Актуальные проблемы налогового администрирования / Н. В. Калугина // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2019. – № 4-3.

4. Осташкин, Р. А. Проблемы налогового администрирования в РФ / Р. А. Осташкин // Фундаментальные и прикладные научные исследования: инноватика в современном мире: Сборник статей по материалам международной научно-практической конференции, Уфа, 29 мая 2019 года. – Уфа: Общество с ограниченной ответственностью "Научно-издательский центр "Вестник науки", 2019. – С. 100-105.