

УДК 37:336.22

***НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ
В СУБЪЕКТАХ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ***

Смирнова Е.Е.,

к.э.н., доцент

Поволжский государственный технологический университет,

г. Йошкар-Ола, Россия

Акиничев С.Ю.,

магистрант

Поволжский государственный технологический университет,

г. Йошкар-Ола, Россия

Аннотация

В статье «Налогообложение образовательных организаций в субъектах Российской Федерации» определены основные налоги, уплачиваемые учреждениями образования различных типов, а также указаны объекты налогообложения по данным налогам, рассмотрены основания и порядок предоставления льгот по отдельным видам налогов, проанализирована в целом эффективность и значимость налоговых льгот и преференций для учреждений образования.

Ключевые слова: налогообложение образовательных учреждений, объекты налогообложения, налоговые льготы, эффективность налоговых льгот, значимость преференций для образовательных учреждений

***TAXATION OF EDUCATIONAL INSTITUTIONS THE SUBJECTS
OF THE RUSSIAN FEDERATION***

Smirnova E.E.,

PhD, Associate Professor,

Volga state University of technology

Yoshkar-Ola, Russia

Akinichev S.Y.,

Undergraduate,

Volga state University of technology

Yoshkar-Ola, Russia

Annotation

The article "Taxation of educational organizations in the subjects of the Russian Federation" defines the main taxes paid by educational institutions of various types, as well as the objects of taxation on these taxes, the grounds and procedure for granting benefits for certain types of taxes, analyzed in General the effectiveness and importance of tax benefits and preferences for educational institutions.

Keywords: taxation of educational institutions, objects of taxation, tax benefits, efficiency of tax benefits, the importance of preferences for educational institutions

В соответствии с национальным законодательством Российской Федерации, а также международными документами в сфере обеспечения прав и свобод человека и гражданина право на образование гарантировано каждому гражданину Российской Федерации.

В нашей стране Конституцией РФ гарантированы общедоступность и бесплатность дошкольного, основного общего и среднего профессионального образования, а также право на конкурсной основе получить высшее профессиональное образование [1].

Детализация вышеуказанных конституционных норм содержится в федеральном законе от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» (далее – Федеральный закон № 273-ФЗ).

Учитывая, что право на образование является одним из основных социальных прав человека и гражданина, а его бесплатность и общедоступность – одна из качественных характеристик Российской Федерации как социального государства, очевидна необходимость минимизации налоговой нагрузки на образовательные учреждения, выполняющие функции по воспитанию и обучению подрастающего поколения российских граждан.

В соответствии с Федеральным законом № 273-ФЗ образовательная организация - некоммерческая организация, осуществляющая на основании лицензии образовательную деятельность в качестве основного вида деятельности в соответствии с целями, ради достижения которых такая организация создана.

На основании анализа норм и положений Гражданского кодекса РФ и Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» наиболее оптимальной формой организаций для осуществления деятельности в сфере образования является учреждение.

Учреждение может быть создано гражданином или юридическим лицом (частное учреждение) либо соответственно Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации, муниципальным образованием (государственное учреждение, муниципальное учреждение).

В соответствии со статьей 101 Федерального закона № 273-ФЗ организации, осуществляющие образовательную деятельность, вправе осуществлять указанную деятельность за счет средств физических и (или) юридических лиц по договорам об оказании платных образовательных услуг. Платные образовательные услуги представляют собой осуществление образовательной деятельности по заданиям и за счет средств физических и (или) юридических лиц по договорам об оказании платных образовательных услуг. Доход от оказания платных образовательных услуг используется указанными организациями в соответствии с уставными целями.

В связи с тем, что до 2006 года существовали только частные и бюджетные образовательные учреждения, а для преобразования бюджетного учреждения в автономное требуется прохождение процедуры перерегистрации, большинство образовательных организаций так и остались бюджетными учреждениями по настоящее время.

Массового перехода бюджетных учреждений в категорию автономных, в том числе в сфере образования, не произошло в связи с тем, что данный переход возможен и выгоден только учреждениям с уже развитой материально-технической базой, развлекательной и спортивной направленности, учреждениям, расположенным в крупных городах и имеющим платежеспособную целевую аудиторию.

Примерами подобных учреждений являются дворцы спорта, бассейны, театры, школы и детские сады с современными бассейнами и спортзалами, расположенные в крупных городах.

Большинству образовательных учреждений переход в статус автономных создаст сложности с организацией бухгалтерского и налогового учета и при этом не обеспечит дополнительный доход.

Различия в видах и формах образовательных учреждений определяют особенности налогообложения конкретных типов образовательных учреждений.

Налоговый механизм является важной частью государственной поддержки как системы образования в целом, так и отдельных образовательных учреждений в частности.

Основными налогами, уплачиваемыми организациями в сфере образования являются:

1. Федеральные налоги:

А) налог на добавленную стоимость (НДС). Объектом налогообложения является реализация товаров, работ и услуг на территории Российской Федерации.

Образовательными услугами признаются услуги по реализации:

1. Программы общеобразовательной направленности.
2. Образовательные программы профессионального обучения.
3. Подготовку по определенным профессиям.
4. Программы воспитательного процесса.
5. Дополнительные образовательные услуги, соответствующие тем, что указаны в лицензии, выданной организации.

Очевидно, что образовательная деятельность – особый вид познавательной деятельности и облагать ее НДС по мнению авторов абсолютно нерационально.

Именно поэтому в соответствии с п. 4 и 14 части 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) не подлежат налогообложению НДС:

1 – услуги по присмотру и уходу за детьми в организациях, осуществляющих образовательную деятельность по реализации образовательных программ дошкольного образования, услуги по проведению

занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;

2 – услуги в сфере образования, оказываемые некоммерческими образовательными организациями.

Чтобы воспользоваться правом освобождения от НДС, организация должна быть некоммерческой, иметь лицензию на оказание образовательных услуг, а в случае предоставления услуг по дополнительному образованию и профессиональной подготовке в лицензии должна быть конкретизирована направленность образования.

При этом услуги, которые оказываются образовательными организациями в качестве консультационных, а также услуги по сдаче в аренду помещений облагаются НДС в общеустановленном порядке. При одновременном осуществлении облагаемых и не облагаемых НДС операций следует вести отдельный учет.

Таким образом все виды образовательных учреждений – как государственные и муниципальные, так и частные – различного уровня (дошкольные, общеобразовательные, учреждения начального, среднего и высшего профессионального образования) не являются плательщиками НДС в рамках осуществления ими образовательной деятельности.

Вместе с тем, образовательные услуги, оказываемые коммерческими организациями или индивидуальными предпринимателями, облагаются НДС в соответствии с п. 3 ст. 164 НК РФ по ставке 18%, и никаких льгот и особенностей исчисления налога для них по данному виду услуг не существует. Исключение могут составлять налогоплательщики, применяющие специальные режимы налогообложения – упрощенную или патентную систему налогообложения, при применении которых обязанность по начислению и уплате НДС у них отсутствует.

Б) Налог на прибыль организаций.

В связи с тем, что значительная часть образовательных услуг в Российской Федерации оказывается для граждан на бесплатной основе в рамках выполнения государственными и муниципальными учреждениями государственного и муниципального задания и получения целевого бюджетного финансирования, объекта налогообложения данным налогом – прибыли – в указанной ситуации не возникает.

Законодательно данная ситуация описана в п. 14 части 1 статьи 251 НК РФ, в соответствии с которым не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций доходы организации в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами, в виде лимитов бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований), доведенных в установленном порядке до казенных учреждений, а также в виде субсидий, предоставленных бюджетным учреждениям и автономным учреждениям;

Одновременно с этим существуют и частные образовательные учреждения – детские сады, школы и лицеи – негосударственные учебные заведения, где образование осуществляется исключительно на платной основе, а также платные отделения и группы в государственных и муниципальных учреждениях среднего профессионального и высшего образования.

До 2011 года включительно вышеуказанные организации уплачивали налог на прибыль от платной деятельности в общеустановленном порядке по ставке 20 %.

В целях развития образовательной деятельности и возможности направления высвобождающихся средств на развитие образования и научной деятельности на период с 2011 по 2019 годы включительно для учреждений, ведущих образовательную деятельность, введена ставка по налогу на прибыль в размере 0 процентов.

Однако ее применение возможно только при одновременном соблюдении условий, перечисленных в пунктах 1, 3 статьи 284.1 Налогового кодекса РФ:

- вид образовательной деятельности учреждения должен быть включен в Перечень видов образовательной и медицинской деятельности, установленный Правительством РФ;

- учреждение должно иметь лицензию (лицензии) на осуществление образовательной деятельности;

- доходы учреждения за налоговый период от ведения образовательной деятельности, а также от выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, учитываемые при определении налоговой базы, составляют не менее 90 процентов от доходов, учитываемых учреждением при определении налоговой базы, либо учреждение за налоговый период не имеет доходов, учитываемых при определении налоговой базы. При этом средства целевого финансирования в определении процентной доли доходов не учитываются;

- в штате учреждения непрерывно в течение налогового периода числятся не менее 15 работников;

- учреждение не совершает в налоговом периоде операций с векселями и финансовыми инструментами срочных сделок.

Также для частных и автономных образовательных учреждений предусмотрена возможность применения упрощенной системы налогообложения, которая позволяет не уплачивать налог на прибыль организаций при условии не превышения определенных размеров по годовому доходу и среднесписочной численности сотрудников в соответствующем налоговом периоде.

2. Региональные налоги.

Основной региональный налог – налог на имущество организаций, объектом обложения которым является движимое и недвижимое имущество, находящееся на балансе организации. Расчет налога осуществляется исходя из среднегодовой стоимости указанного имущества, определенной по правилам ведения бухгалтерского учета.

Льгот по уплате данного налога для образовательных организаций на федеральном уровне не предусмотрено. Однако возможность их предоставления предоставлена региональным органам государственной власти при установлении данного налога в каждом конкретном регионе.

Так ст. 26.9 и 26.14 Закона Московской области от 24.11.2004 № 151/2004-ОЗ «О льготном налогообложении в Московской области» для образовательных учреждений дошкольного образования и общеобразовательных учреждений (как государственных (муниципальных), так и частных) предусмотрена льгота по уменьшению размера налоговой ставки на 50 %.

Вместе с тем, в Республике Марий Эл льгот по уплате налога на имущество организаций Законом Республики Марий Эл от 27.10.2011 № 59-З «О регулировании отношений в области налогов и сборов в республике Марий Эл» для образовательных организаций не предусмотрено.

Вместе с тем очевидно, что чем выше уровень развития того или иного региона, тем больше у него возможностей для предоставления различных льгот и преференций, в том числе для организаций социокультурной сферы.

3. Местные налоги.

Основным местным налогом является земельный налог, уплачиваемый всеми видами организаций, имеющих на праве собственности (хозяйственного ведения или оперативного управления) объекты налогообложения - земельные участки.

Данный налог зачисляется в бюджеты городских округов, городских и сельских поселений. На федеральном уровне льгот по уплате земельного налога образовательными организациями не предусмотрено. Однако льготы могут быть предоставлены решениями представительных органов местного самоуправления городских округов и поселений.

Решением VIII сессии городского собрания муниципального образования «город Йошкар-Ола» Республики Марий Эл от 25.10.2005 № 151-IV (ред. 28.09.2016) «Об установлении земельного налога» установлена льгота в виде освобождения от налогообложения учреждений образования, - в отношении земельных участков, предоставленных для оказания услуг в области образования. Таким образом льгота в виде освобождения от уплаты земельного налога предоставлена всем видам и типам образовательных учреждений, расположенных в городе Йошкар-Ола.

Вместе с тем, в небольших городских и сельских поселениях льгота предоставляется, как правило, только образовательным учреждениям, финансируемым из бюджетов различных уровней.

Решением Совета депутатов городского поселения Правдинский Пушкинского муниципального района Московской области от 19.11.2015 № 85/19 «Об установлении земельного налога на территории городского поселения Правдинский Пушкинского муниципального района Московской

области с 1 января 2016 года» установлена льгота в виде освобождения от уплаты земельного налога в отношении земельных участков организаций, финансируемых не менее чем на 70% процентов за счет средств местного бюджета городского поселения Правдинский, средств местного бюджета Пушкинского муниципального района и (или) бюджета Московского областного фонда обязательного медицинского страхования на основе сметы доходов и расходов. Таким образом под указанные критерии подпадают 6 муниципальных учреждений – 3 детских сада и 3 общеобразовательные школы.

Очевидно, что в городских округах больше возможностей по предоставлению льгот по уплате земельного налога в отношении образовательных учреждений, чем в городских и сельских поселениях, в которых земельный налог – основа формирования бюджета поселения.

Помимо налоговых обязательств образовательные учреждения должны осуществлять уплату страховых взносов, под которыми понимаются обязательные возмездные платежи. Общеустановленные тарифы страховых взносов в соответствии со ст. 425,426 НК РФ составляют:

1) на обязательное пенсионное страхование:

в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование - 22 процента;

свыше установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование - 10 процентов;

2) на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования - 2,9 процента;

3) на обязательное медицинское страхование - 5,1 процента.

Вместе с тем для стимулирования отдельных отраслей малого и среднего бизнеса в производственной и социальной сфере начиная с 2011 года был установлен пониженный тариф страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в размере 18 % - в 2011 году, с 2012 года по настоящее время – 20 %. Страховые взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и на обязательное медицинское страхование при применении данного пониженного тарифа страховых взносов не уплачиваются.

Условия применения указанной выше шкалы пониженных тарифов страховых взносов:

1 – применение упрощенной системы налогообложения;

2 – основным видом экономической деятельности организации (классифицируемым на основании кодов видов деятельности в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности) являются 39 видов деятельности, включая образование;

3 - соответствующий вид экономической деятельности признается основным видом экономической деятельности при условии, что доля доходов от реализации продукции и (или) оказанных услуг по данному виду деятельности составляет не менее 70 процентов в общем объеме доходов. Сумма доходов определяется в соответствии со статьей 346.15 НК РФ;

4 – доходы налогоплательщика за налоговый период не превышают 79 млн. рублей;

Учитывая, что применять упрощенную систему налогообложения вправе лишь государственные и муниципальные автономные учреждения и частные учреждения, а также принимая во внимание иные критерии возможности применения данной системы, под действие данной льготы подпадают лишь частные и автономные учреждения – детские сады и школы,

которых создано значительно меньше, чем бюджетных образовательных учреждений.

По результатам проведенного анализа действующих норм налогового законодательства можно сделать вывод о том, что в российской налоговой системе существует достаточное количество льгот для образовательных учреждений различных видов и типов. Освобождение от уплаты НДС, а с 2011 года и от налога на прибыль от платной образовательной деятельности позволило высвободить определенные средства, которые учреждения вправе направлять на укрепление материально-технической базы и на развитие научной деятельности.

Отсутствие в ряде регионов льгот по уплате региональных и местных налогов обуславливается различным уровнем бюджетной обеспеченности данных территорий, в связи с чем введение льгот для образовательных учреждений на федеральном уровне по региональным и местным налогам может подорвать финансовую основу их деятельности.

Вместе с тем в части уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование возможно предоставление льготы в виде пониженных тарифов страховых взносов для отдельных образовательных учреждений высшего образования, ведущих научную деятельность, с обязательным направлением высвободившихся средств на развитие материально-технической базы и расширение направлений научной деятельности.

По мнению авторов, имеет смысл снять временные ограничения на применение налоговой ставки 0 % по налогу на прибыль организаций от платной образовательной деятельности и указать механизм расходования высвободившихся средств.

Библиографический список:

1. Конституция РФ.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.08.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2018).
3. Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации».
4. Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».
5. Федеральный закон от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях».
6. Закон Московской области от 24.11.2004 № 151/2004-ОЗ «О льготном налогообложении в Московской области».
7. Закон Республики Марий Эл от 27.10.2011 № 59-З «О регулировании отношений в области налогов и сборов в Республике Марий Эл».
8. Решение VIII сессии городского собрания муниципального образования «город Йошкар-Ола» Республики Марий Эл от 25.10.2005 № 151-IV (ред. 28.09.2016) «Об установлении земельного налога».
9. Решение Совета депутатов городского поселения Правдинский Пушкинского муниципального района Московской области от 19.11.2015 № 85/19 «Об установлении земельного налога на территории городского поселения Правдинский Пушкинского муниципального района Московской области с 1 января 2016 года».

Оригинальность 77%