

УДК 336.225

**О НЕОБХОДИМОСТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ**

Филимонцева Елена Михайловна кандидат экономических наук, доцент кафедры налогообложения и бухгалтерского учета, Южно-Российский институт управления – филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ (344002, Россия, г. Ростов-на-Дону, ул. Пушкинская, 70). E-mail: rustle44@mail.ru

Краснова Ольга Игоревна аспирант кафедры экономической теории и предпринимательства, Южно-Российский институт управления – филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ (344002, Россия, г. Ростов-на-Дону, ул. Пушкинская, 70). E-mail: olyafileenko@yandex.ru

Аннотация

В статье отражены основные проблемы, особенности налогообложения образовательных учреждений, рассмотрен механизм использования налоговых льгот, в частности, при исчислении налога на добавленную стоимость (НДС) и налога на прибыль. Указывается на необходимость совершенствования налогового законодательства в этой области.

Ключевые слова: образование, образовательная деятельность, образовательные учреждения, налоговая политика, налоговые льготы, затраты образовательного процесса, финансирование образовательных учреждений.

Образовательные учреждения относятся к особым плательщикам налогов. Особенность состоит в том, что расчёт некоторых налогов в основном сопряжен с налоговыми льготами, определенными для образовательных учреждений [1].

Для образовательных услуг определены *льготы по НДС*. Льгота предоставляется исключительно образовательным учреждениям, располагающим лицензией на соответствующий вид деятельности. Указанная льгота используется вне зависимости от формы собственности образовательного учреждения [2].

Некоторые положения законодательства в сфере образования, определяющее экономически подходящие принципы для деятельности высших образовательных учреждений, не согласуются с нормами специального отраслевого законодательства, а конкретно – с нормами налогового законодательства [3]. С иной стороны, законодательство о налогах и сборах учитывает налоговые привилегии для образовательных организаций исключительно в определённых ограниченных случаях.

Так, в соответствии с Налоговым кодексом РФ главная деятельность образовательных некоммерческих организаций освобождена от НДС, за исключением консультационных услуг и услуг по сдаче в аренду помещений [2]. Но в некоторых вариантах им все-таки следует начислять и оплачивать этот налог. В указанном законодательном документе подчеркивается, что продажа некоммерческими образовательными учреждениями изделий как собственного изготовления, так и полученных на стороне подлежит налогообложению независимо от того, перечисляется ли прибыль от данной реализации в указанное образовательное учреждение или на конкретные нужды финансирования развития, модернизации процесса образования.

Каждая непредпринимательская деятельность высшего образовательного учреждения обязана определяться как не подлежащая налогообложению. НК РФ ограничивается использованием льгот по НДС для высших образовательных учреждений исключительно услугами в области образования. Каждая другая экономическая деятельность высшего обра-

заведения, вследствие которой будет осуществлена реализация товаров (услуг), подлежит налогообложению НДС независимо от того, станет ли данная деятельность расцениваться как предпринимательская или, напротив, непредпринимательская с позиции законодательства об образовании.

В отдельных случаях положения НК РФ учитывают налоговые льготы для продукции образовательного характера, совсем не объединяя оказание этих льгот с определенным статусом образовательного заведения. Исходным положением для предоставления льгот в данном случае является характеристика конкретной продукции, а не специфичность учреждения, которое ее осуществляет. Например, в соответствии с НК РФ налогообложение по НДС осуществляется по налоговой ставке 10 % для периодических печатных изданий, книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой [2].

Второй значимый налог, предусмотренный российским налоговым законодательством, – налог на прибыль организаций. Положения НК РФ не предусматривают наличие льгот по данному налогу, а только призывают хотя бы в той или иной степени содействовать деятельности образовательных учреждений. В частности, не предусматриваются при установлении налоговой базы по налогу на прибыль и поэтому не подлежат налогообложению доходы в виде имущества, принятого образовательным учреждением в рамках целевого финансирования. При этом учебные заведения, получившие финансовые ресурсы целевого назначения, должны осуществлять отдельный учет доходов (расходов), полученных в рамках целевого финансирования. К ресурсам целевого финансирования причисляется имущество, принятое учреждением и использованное им не по назначению, установленно-му источником целевого финансирования.

Помимо того, НК РФ, учитывая особое положение образовательных учреждений при формировании налоговой базы и налогообложении по налогу на прибыль (доходы в виде имущества, бесплатно приобретенного государственными и муниципальными учебными заведениями, а еще негосударственными учебными заведениями), не предусматривает иметь лицензии на возможность ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности.

Таким образом, указанные утверждения НК РФ не мешают налогообложению доходов учебных заведений, в том числе доходов высших учебных заведений, получаемых от всех оказываемых ими коммерческих услуг, в том числе образовательных услуг. Как и в случае с НДС, утверждения НК РФ не акцентируют внимание на том, какого рода экономическую деятельность реализовывает учебное заведение, считается ли она коммерческой или некоммерческой, не принимают во внимание они и как используются доходы, полученные учебными заведениями от осуществляемой экономической деятельности: на уставные цели заведения или по другим назначениям. Отсюда следует, что НК РФ основывается на принципах налогооблагаемости всех доходов высших образовательных учреждений от коммерческих услуг всякого рода, в частности образовательных. Подобным образом, налоговые привилегии (льготы), стимулы и обязательства, принятые для высших образовательных учреждений законодательством об образовании, если прямо и не отменяются, то в каждом случае в существенной мере лишаются элементов фактического осуществления.

Основательным фактором необходимо отметить то, что, как минимум, в НК РФ среди операций, не учитываемых при налогообложении, называется реализация товаров, связанных с учебным, учебно-производственным, научным или воспитательным процессом и выполняемых учебными заведениями, а помимо прочего операции по реализации образовательной и академической книжной продукции [2].

Одной из особенностей в области финансовых ресурсов высших образовательных учреждений является стимулирование государством инвестиций в данный сектор экономики и активизация пользованием коммерческими услугами образовательных учреждений [4]. Определены позитивные факторы, установленные НК РФ, которым зафиксирован

принцип о расходах налогоплательщика на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с учебными заведениями.

Данные расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль в следующих случаях:

- образовательные услуги предоставляются российскими учебными заведениями, получившими государственную аккредитацию;
- подготовку (переподготовку) проходят работники налогоплательщика, состоящие в штате организации;
- программа подготовки должна способствовать повышению квалификации и намного более действенному применению подготавливаемого или переподготавливаемого профессионала в таком учреждении в рамках деятельности налогоплательщика [2].

Одним из основных условий осуществления учебной деятельности государственного (муниципального) учебного заведения является **ведение налогового учета полученных доходов и расходов**. При этом необходимо учитывать следующие факторы:

- общая или упрощенная система налогообложения применяется, если государственное образовательное учреждение является автономным;
- учет доходов и расходов ведется в соответствии с гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, если государственное образовательное учреждение является бюджетным [2].

В целях налогообложения, в соответствии с НК РФ «налогоплательщик – бюджетные образовательные учреждения, финансируемые за счет средств соответствующих бюджетов бюджетной системы РФ, а также получающие доходы от иных источников», эти организации обязаны вести раздельный учет доходов и расходов. При этом учитываются доходы, полученные в рамках целевого финансирования и доходы от коммерческой деятельности, которые были получены как от юридических, так и физических лиц от продажи товаров, работ, услуг, имущественных прав, и внереализационные доходы.

Налоговая база по налогу на прибыль формируется бюджетными учебными заведениями как разница между суммой дохода, получаемого от реализации, внереализационного дохода, и суммой реально выполненных расходов, которые были связаны с коммерческой деятельностью. Сумма превышения доходов над расходами, т.е. сумма полученной бюджетным образовательным учреждением прибыли, до исчисления налога на прибыль организаций не может быть перечислена на оплату расходов, запланированных за счет бюджетных ассигнований, направляемых образовательной организации.

Учет доходов и расходов бюджетными образовательными организациями производится в соответствии положениями и порядком, установленными в НК РФ. Сама образовательная услуга, оказываемая образовательным учреждением, не имеет материального выражения. Результаты этой деятельности реализуются и потребляются в процессе ее осуществления. Доходом от осуществления образовательной услуги является выручка от ее реализации, определяемая исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные услуги, которые выражаются в денежной и (или) натуральной формах [5].

Доходом от реализации образовательных услуг, таким образом, являются оказываемые бюджетным образовательным учреждением дополнительные платные образовательные услуги.

Доходы и расходы рассчитываются по общепринятому методу начисления, т.к. при кассовом методе размер выручки строго ограничен. Доходы считаются в том отчетном (налоговом) периоде, в каком они имели место, вне зависимости от фактического получения денежных ресурсов, некоторого имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления). Таким образом, образовательные услуги имеют длительную форму, организации имеют все основания планировать доходы самостоятельно с учетом принципа равномерности и признания доходов и расходов. Вместе с тем, если оказываемая образовательная услуга предполагает ее поэтапную сдачу и учебным заведением определены сроки

сдачи этапов, то особый порядок установления доходов и расходов в этом случае не используется [5].

Бюджетные учебные заведения смогут получить финансовые ресурсы в виде предварительной оплаты. В данном случае указанные ресурсы не рассматриваются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Затраты обязаны быть экономически аргументированы и документально подтверждены. Под аргументированными затратами понимаются экономически оправданные расходы и выраженные в денежной форме. Затраты, осуществленные во время учебного процесса, считаются затратами в том (налоговом) периоде, к которому они принадлежат, вне зависимости от момента фактической выплаты денежных ресурсов и (или) другой формы их оплаты. В случае зачисления доходов от осуществления образовательной услуги, реализованной в течение более чем одного отчетного периода (и при этом не планируется поэтапная сдача данной услуги), затраты перераспределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. Когда учебным заведением запланировано поэтапное предоставление услуг, затраты необходимо учитывать соответственно доходам того налогового периода, в котором будет отражено поэтапное осуществление услуг [6].

Устанавливаемые бюджетным образовательным учреждением доходы и расходы по месту начисления, расходы на производство и реализацию, реализованные в течение отчетного (налогового) периода, необходимо разделять на прямые и косвенные.

Перечень непосредственных затрат, связанных с предоставлением услуг, бюджетное учебное заведение устанавливает самостоятельно в своей учетной политике. В данном случае сумму непосредственных затрат, реализованных в отчетном налоговом периоде, организация имеет все основания относить в полном объеме на сокращение доходов от производства без распределения на остатки незавершенного производства, т.е. все непосредственные затраты по услугам не распределяются, а сразу относятся на сокращение прибыли.

Аналитический учет доходов и расходов по средствам целевого финансирования и целевых поступлений следует вести по каждому виду поступлений с учетом требований НК РФ.

НК РФ определен перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль. При определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного государственными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней.

Кроме того, не учитываются в целях исчисления налога на прибыль средства целевого финансирования в виде бюджетных ассигнований, если они расходуются в соответствии с назначением и на условиях, на которых они предоставлялись, а также при условии, что бюджетное образовательное учреждение ведет раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования и за счет иных источников. В случае невведения бюджетным учреждением раздельного учета полученные средства целевого финансирования рассматриваются как подлежащие налогообложению налогом на прибыль организаций с даты их получения.

Если бюджетными ассигнованиями, выделенными бюджетному образовательному учреждению, предусмотрено финансовое обеспечение расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов по обслуживанию административно-управленческого персонала, расходов по всем видам ремонта основных средств за счет двух источников, то при исчислении налоговой базы принятие таких расходов производится пропорционально объему средств, полученных от коммерческой деятельности, в общей сумме доходов (включая средства целевого финансирования) [7].

Если бюджетные ассигнования не запланированы на финансовое обеспечение затрат по оплате коммунальных услуг, услуг связи (за исключением мобильной) и на ремонт основных средств, приобретенных (созданных) за счет бюджетных ресурсов, то затраты учитываются при определении налоговой базы по коммерческой деятельности при условии, что

эксплуатация данных основных средств сопряжена с ведением этой коммерческой деятельности. При этом в общей сумме доходов не принимаются доходы по внереализационным операциям.

При превышении доходов над расходами от коммерческой деятельности в случае финансового обеспечения только за счет бюджета сумма превышения доходов над расходами до исчисления налога не может быть направлена на покрытие расходов за счет бюджетных ассигнований, выделяемых бюджетному учреждению.

В настоящее время в связи с внедрением новых финансово-экономических механизмов в сферу образования создаются различные виды и типы образовательных учреждений, различающихся своим финансово-правовым статусом и режимом финансирования [8, с. 45–49.]. Так, законодательством закреплены следующие организационно-правовые формы в области образования – бюджетная, казенная, автономная и частная. Каждое из этих форм учреждений имеет свою специфику – режим финансирования, а также правовое регулирование имущественных отношений.

Дополнительные образовательные услуги, которые оказывают образовательные учреждения, способствуют не только их финансовой устойчивости, но и расширяют имущественные права, долевое участие в деятельности организаций, налоговых преференций.

Поддержание финансовой устойчивости образовательных учреждений осуществляется и за счет расширения и усиления их хозяйственной самостоятельности в имущественной сфере, что проявляется в распоряжении имуществом и использовании доходов.

Распоряжаясь своим имуществом, образовательные учреждения могут принимать участие в гражданских правоотношениях в качестве субъектов различных сделок, быть учредителями юридических лиц (за исключением казенных), выступать арендаторами и арендодателями имущества. Усиление хозяйственной самостоятельности образовательных учреждений в имущественной сфере, участие в гражданских правоотношениях обуславливает расширение собственной имущественной базы образовательных учреждений. Имущество, вовлеченное в гражданский оборот, способствует осуществлению основной (образовательной) деятельности учреждения [8, с. 45–49].

Возможность расширенного участия в имущественном обороте, в гражданских и предпринимательских правоотношениях, расширение видов приносящей доход деятельности, налоговые преференции – все это обеспечивает поддержание финансовой устойчивости образовательных учреждений в современных условиях, хотя не исключены возможности злоупотребления юридическими лицами экономической свободой, представленной им законодателем.

Совершенствование законодательства в этой сфере должно предусматривать построение адекватной запросам государства и общества системы образования как общественного блага.

Литература

1. *Филимонцева Е.М.* Особенности налогообложения учреждений профессионального образования // Совершенствование бухгалтерского учета, анализа, аудита, статистики и налогообложения в условиях развития устойчивой экономики: материалы II международной науч.-практ. конф. Ростовский государственный экономический университет (РИНХ). – Ростов н/Д., 2013. – С. 325 – 329.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 28.12.2013) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.04.2014) // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.
3. Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ (ред. от 03.02.2014) «Об образовании в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2012. № 53 (ч.1). Ст. 7598.

4. Филимонцева Е.М. Налогообложение образовательных организаций в условиях реформирования налоговой системы государства: Монография. Ростов н/Д: Изд-во Дониздат, 2014.
5. Сjubарева И.Ф. Обеспечение финансовой устойчивости образовательных учреждений в современной России // Финансовое право. 2012. № 8. – С. 20 – 22.
6. Боровская М.А. Групповые нормативы затрат по специальностям и направлениям подготовки как ключевой этап реформы финансирования вузов // Высшее образование в России. 2012. № 6. – С. 3 – 14.
7. Образование в Российской Федерации: 2013. Статистический ежегодник. – М: ГУ-ВШЭ, 2013.
8. Государственное регулирование экономики. Уч. пос. / Под ред. Т.В. Игнатовой. Ростов н/Д.: Изд-во СКАГС, 2006.

Filimontseva Elena Mikhaelovna, candidate of economic Sciences, associate Professor of Cathedra of Taxation and accounting, South-Russian Institute of Management – branch of Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (70, Pushkinskaya St., Rostov-on-Don, 344002, Russian Federation). E-mail: rustle44@mail.ru

Krasnova Olga Igorevna, postgraduate student of Cathedra of Economic theory and Entrepreneurship, South-Russia Institute of Management – branch of Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (70, Pushkinskaya St., Rostov-on-Don, 344002, Russian Federation). E-mail: olyafileenko@yandex.ru

ABOUT NEED OF IMPROVEMENT OF THE TAX POLICY OF EDUCATIONAL INSTITUTIONS

Abstract

The main problems, features of the taxation of educational institutions are reflected in article, the mechanism of use of the tax concessions is considered, in particular, at calculation of a value added tax and profits tax. It is indicated the need of improvement of the tax legislation in this area.

Keywords: education, educational activity, educational institutions, tax policy, tax privileges, expenses of educational process, financing of educational institutions.

References

1. Filimonceva E.M. Osobennosti nalogooblozhenija uchrezhdenij professional'nogo obrazovanija // Sovershenstvovanie buhgalterskogo ucheta, analiza, audita, statistiki i nalogooblozhenija v uslovijah razvitiya ustojchivoj jekonomiki: materialy II mezhdunarodnoj nauch.-prakt. konf. Rostovskij gosudarstvennyj jekonomicheskij universitet (RINH). – Rostov n/D., 2013. – S. 325 – 329.
2. Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii (chast' vtoraja) ot 05.08.2000 № 117-FZ (red. ot 28.12.2013) (s izm. i dop., vstup. v silu s 01.04.2014) // Sobranie zakonodatel'stva RF. 2000. № 32. St. 3340.
3. Federal'nyj zakon ot 29.12.2012 № 273-FZ (red ot 03.02.2014) «Ob obrazovanii v Rossijskoj Federacii» // Sobranie zakonodatel'stva RF. 2012. № 53 (ch.1). St. 7598.
4. Filimonceva E.M. Nalogooblozhenie obrazovatel'nyh organizacij v uslovijah reformirovanija nalogovoj sistemy gosudarstva: Monografija. Rostov n/D: Izd-vo Donizdat, 2014.
5. Sjubareva I.F. Obespechenie finansovoj ustojchivosti obrazovatel'nyh uchrezhdenij v sovremennoj Rossii // Finansovoe pravo. 2012. № 8. – S. 20 – 22.
6. Borojskaja M.A. Gruppye normativy zatrat po special'nostjam i napravlenijam podgotovki kak ključevoj j etap reformy finansirovanija vuzov // Vysshee obrazovanie v Rossii. 2012. № 6. – S. 3 – 14.
7. Obrazovanie v Rossijskoj Federacii: 2013. Statisticheskij ezhegodnik. – M: GU-VShJe, 2013.
8. Gosudarstvennoe regulirovanie jekonomiki. Uch. pos. / Pod red. T.V. Ignatovoj. Rostov n/D.: Izd-vo SKAGS, 2006.