

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

Важным условием деятельности государственных образовательных учреждений высшего профессионального образования является привлечение дополнительных источников финансирования. В статье рассматриваются особенности налогообложения предпринимательской деятельности образовательных учреждений. Основное внимание уделено налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль.

Образование является одной из важных сфер жизни человека. В настоящее время возникают многочисленные вопросы относительно образовательных услуг, в том числе в сфере высшего образования. В центре внимания процедура финансирования учреждений, налоговая нагрузка, а также формирование стоимости обучения. Эта тема активно обсуждается ведущими экономистами и финансистами, руководителями учреждений и населением.

По данным Департамента комплексной координации программ в сфере образования и науки и организации бюджетного процесса Минобрнауки России, в 2011 г. объем средств федерального бюджета в сфере образования составит 416,4 млрд р., что на 7,3 % больше, чем в 2010 г., и на 26,3 % больше, чем в 2009 г. В сравнении с 2009 г. расходы федерального бюджета на высшее профессиональное образование увеличились на 14 %.

Однако выделенных средств недостаточно для полного возмещения затрат. Привлечение дополнительных источников финансирования является необходимым условием деятельности образовательных учреждений. Это способствует предоставлению услуг населению в большем объеме и лучшего качества. Средства, полученные от предпринимательской деятельности учреждения, выделяются на поощрение сотрудников с целью их мотивации, повышение квалификации преподавателей, улучшение материально-технической базы, введение инновационных технологий и т.д.

*© Белинская М.Н., 2012

По данным Федеральной службы государственной статистики, прием в государственные и муниципальные образовательные учреждения ВПО в 2010 г. составил 1329,6 тыс. человек, из них 544,0 тыс. приняты на обучение за счет средств федерального бюджета, 15,8 тыс. человек – за счет средств субъектов РФ и местных бюджетов и 769,8 тыс. человек – с полным возмещением затрат.

В соответствии с устойчивым спросом населения сформировался рынок услуг образования. Существенная доля услуг в сфере высшего образования оказывается в рамках предпринимательской деятельности. Условия предоставления образовательных услуг, спектр услуг, их качество, а также стоимость – это основные условия, которые необходимо учесть в конкурентной борьбе с целью занять и удержать устойчивые позиции на рынке.

ГОУ ВПО, выполняющие функции государства по предоставлению населению услуг, обязаны платить налоги государству. Именно налоги занимают одну из статей расходов учреждений образования. Это в первую очередь, налог на добавленную стоимость и налог на прибыль. Поэтому экономисты и финансисты, изучающие данную тему, особое внимание уделяют налогообложению образовательных услуг.

Согласно Федеральному закон от 22.08.2004 N 122-ФЗ 1 января 2005 г. ст. 40 Закона РФ от 10.07.1992 №3266-1 «Об образовании» (далее – Закон об образовании) утратила силу. Данная статья основой государственных гарантий получения гражданами РФ образования признавала государственное и муниципальное финансирование. Так же в п.2 говорилось о том, что образовательные учреждения независимо от их организационно-правовых форм в части непредпринимательской деятельности, предусмотренной уставом этих образовательных учреждений, освобождаются от уплаты всех видов налогов, в том числе платы за землю.

На сегодняшний день систему налогообложения ГОУ ВПО формируется согласно части второй Налогового кодекса РФ, в том числе особенно-сти исчисления налогов и возможности применения льгот.

В России в настоящее время налогообложение доходов образовательных учреждений в рамках предпринимательской деятельности имеет свои особенности, связанные с тем, какой из основных видов предпринимательской деятельности учреждение практикует и как осуществляется документальное оформление ее результатов.

Рассмотрим основные виды предпринимательской деятельности образовательных учреждений:

- оказание основных образовательных услуг;
- оказание дополнительных образовательных услуг;
- сдача имущества в аренду;
- реализация методических материалов и учебных пособий и проч.

Однако, согласно статье 149 НК РФ к операциям, не подлежащим налогообложению относятся:

–реализация услуг по проведению учебно-производственного или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а так- же услуг по сдаче в аренду помещений (подп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ).

–научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, осуществляемые за счет средств бюджетов, средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством Российской Федерации внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; а также на основе хозяйственных договоров (подп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Условием применения данной льготы, согласно п. 6 ст. 149 НК РФ, является наличие у налогоплательщиков соответствующих лицензий, и действует она только по направлениям указанным в лицензии.

Сложилась судебная практика в отношении налогообложения НДС дополнительного образования и сопутствующих услуг, таких, например, как проведение подготовительных курсов.

Так, в соответствии с проведенными разъяснениями в письме от 27.08.2008 № 03-07-07/81 Министерства финансов РФ операции по реализации не подлежащих лицензированию услуг по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного процесса в форме разовых лекций, стажировок, семинаров и других видов обучения, не сопровождающихся итоговой аттестацией и выдачей документов об образовании и (или) квалификации, не освобождаются от налогообложения налогом на добавленную стоимость.

В то же время, если образовательное учреждение оформит подготовительные курсы итоговой аттестацией и выдаст обучающимся документы об образовании и (или) квалификации при наличии лицензии, то в отноше-

нии таких образовательных услуг применяется льгота, предусмотренная ст. 149 НК РФ.

Учреждения образования, как и другие бюджетные организации, осуществляющие коммерческую деятельность, являются плательщиками налога на прибыль.

Особенность формирования налоговой базы по налогу на прибыль - деление доходов и расходов образовательного учреждения по источнику финансирования, а также сложность признания расходов при расчете налога.

Доходы в данном контексте делятся на два вида: учитываемые и не учитываемые при исчислении налоговой базы ГОУ.

К учитываемым доходам относятся доходы от реализации, а так же внереализационные доходы.

Доходами от реализации признается выручка от оказания образовательных услуг и выручка от реализации имущественных прав (ст. 249 НК РФ). Размер выручки определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за предоставленные образовательные услуги или имущественные права.

Перечень внереализационных доходов налогоплательщика приведен в ст. 250 НК РФ. Например, к ним относятся доходы от сдачи имущества в аренду.

К доходам, не учитываемым при формировании налоговой базы относятся имущество, полученное ГОУ ВПО в качестве целевого финансирования (бюджетные ассигнования, выделяемые бюджетным учреждениям на ведение уставной деятельности, и в виде грантов (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ)), целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению (п. 2 ст. 251 НК РФ).

В ст. 251 НК РФ приведен исчерпывающий перечень целевых поступлений. В качестве целевых средств не рассматривается плата за предоставляемые дополнительные платные образовательные услуги.

Средства, не принадлежащие ГОУ ВПО и предоставленные для выполнения поручений и проведения мероприятий не должны рассматриваться как доходы. К ним, например, относятся средства на выплату целевых стипендий

Так же стоит отметить такой вид значимых для образовательных учреждений доходов как пожертвования. Это не облагаемые налогом на прибыль целевые поступления (пп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ). Документальное оформление безвозмездной передачи имущества производится согласно требованиям ГК РФ. Пожертвование (или дарение) может быть совершено в устной форме, но кроме случаев, когда даритель является юридическим лицом и стоимость превышает пять установленных законом минимальных размеров оплаты. Частой встречающейся ошибкой при составлении документов является использование формулировок "спонсорская помощь", "спонсорский взнос" и других. Такие поступления могут быть классифицированы налоговой инспекцией как подлежащие налогообложению, согласно нормам Федерального закона от 13.03.2006 N 38-ФЗ "О рекламе". Поэтому корректнее использовать в документах следующие формулировки: "пожертвование на развитие образовательного учреждения", "пожертвование на ведение уставной деятельности образовательного учреждения", ""пожертвование образовательному учреждению" (это дарение в общепользовательных целях, оно не требует отслеживания целевого использования, потому что фактически любое использование можно назвать целевым), также уместно использовать формулировки "пожертвование на ремонт ", "пожертвование на приобретение оборудования", "пожертвование на развитие материальной базы" и так далее (но в данном случае уже будет отслеживаться целевое использование, а также будет вестись строгий учет операций с полученным имуществом).

Рассмотрим особенности налогообложения еще одного источника доходов образовательных учреждений - дохода от реализации учебных пособий. Следует изучить несколько вариантов такой операции:

- реализация учебных материалов на безвозмездной основе студентам;
- реализация учебных материалов на возмездной основе.

Первый вариант в вопросе налогообложения особенно интересен и не однозначен как при расчете НДС, так и налога на прибыль. Безвозмездная передача учебных материалов как имущества учреждения облагается налогом на прибыль и НДС по рыночной цене. Избежать налогообложения возможно в случае передачи учебных материалов студентам в рамках образовательного процесса и при условии, что стоимость учебных материалов входит в стоимость обучения.

Реализация учебных материалов по второму варианту является коммерческой операцией, доходы от которой включаются в налоговую базу как по НДС, так и по налогу на прибыль.

Налог на прибыль исчисляется как разница между суммой доходов и расходов

Согласно ст. 252 НК РФ расходы – это обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Однако НК РФ не дает исчерпывающего определения термина "обоснованный расход", и определяет через другой термин - "оправданность затрат", но к сожалению его четкое определение так же отсутствует. В совокупности с тем, что понятия "обоснованность расходов" и "экономическая оправданность" являются оценочными категориями, возможны различия в их трактовки, что может повлечь разногласия с налоговыми органами.

Перечень расходов, не уменьшающих налогооблагаемую базу, и перечень расходов, принимаемых к учету для целей налогообложения, являются открытыми, поэтому важны критерия отнесения определенных видов расходов к тому или иному виду.

Поскольку учреждение получает средства от разных источников, часть которых не учитывается при налогообложении, то необходимо организовать отдельный учет доходов и расходов.

В целях ведения налогового учета Налоговый кодекс предоставляет право учреждениям самостоятельно разрабатывать формы регистров и порядок отражения в них аналитических данных, данных первичных учетных документов. В учетной политике необходимо утвердить порядок признания каждого вида расходов для целей налогообложения в соответствии с выбранным методом налогового учета. Следует обратить внимание на отражение в налоговом учете нормируемых расходов.

Для бюджетных учреждений предусмотрены особые условия налогового учета (ст. 321.1 НК РФ). Отличительные особенности имеет порядок распределения таких расходов, как оплата транспортных расходов по обслуживанию административно-управленческого персонала, коммунальных услуг, услуг связи, расходов по всем видам ремонта основных средств между видами деятельности. Указанные расходы распределяются только в случае, если в сметах доходов и расходов предусмотрено их финансирование из двух источников. Если бюджетного финансирования на перечисленные выше расходы не предусмотрено, то расходы подлежат учету при

определении налоговой базы по предпринимательской деятельности, но только в части, относящейся к этой деятельности.

Также в случае, если в крупных образовательных учреждениях имеются обособленные подразделения, в учетной политике следует утвердить порядок взаимодействия учреждения с этими подразделениями по уплате налога. При определении доли прибыли, приходящейся на обособленное подразделение, используются показатели среднесписочной численности или данные о расходах на оплату труда. При этом учреждение должно утвердить, какой из этих показателей должен применяться. Выбранный налогоплательщиком показатель должен быть неизменным в течение налогового периода.

В настоящее время продолжают споры в отношении налогообложения доходов от сдачи в аренду имущества, находящегося в оперативном управлении государственными образовательными учреждениями.

В письме № 03-03-06/4/35 от 30.03.2010 Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов РФ отмечает, что участие бюджетных учреждений в договорных отношениях, возникающих при передаче в пользование арендаторам имущества, находящегося в федеральной собственности и переданного бюджетным учреждениям в оперативное управление, относится к приносящей доход деятельности бюджетных учреждений.

По мнению Минфина РФ, необходимо включать в налоговую базу по налогу на прибыль организаций доходы от сдачи имущества в аренду, однако с исполнением обязанности по уплате налога возникают проблемы в связи с тем, что государственные учреждения обслуживаются через лицевые счета, открываемые в органах Федерального казначейства. Доходы от сдачи в аренду имущества зачисляются напрямую в доход федерального бюджета, и учреждения не обладают распорядительными полномочиями в отношении данных финансовых средств. Часть этих средств учреждение в дальнейшем может получить из бюджета на покрытие расходов, связанных с содержанием имущества, сданного в аренду.

Таким образом, действующее законодательство не обеспечивает определенного порядка самостоятельной уплаты учреждением налога на прибыль с доходов от сдачи в аренду переданного в оперативное управление федерального имущества. При действующем порядке налогообложения исполнить обязанности по уплате налога невозможно.

В связи с этим необходимо внести в законодательство изменения для утверждения порядка по уплате налога государственными образовательными учреждениями.

Образовательные учреждения не являются коммерческими и созданы с целью оказания услуг населению, а не получения прибыли.

Таким образом, в связи с проводимой реформой системы бюджетного финансирования государственные гарантии на образование утрачивают свое значение, так как государство устраняется от их исполнения. Все большее значение приобретает коммерческое образование. Следовательно, для стимулирования этой сферы рынка требуется наличие реальной системы льготного налогообложения образовательных услуг. Действующее налоговое законодательство облагает образовательные учреждения налогами аналогично коммерческим организациям.

Библиографический список

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации

2. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 27 августа 2008 г. № 03-07-07/81 «О налогообложении НДС операций по реализации услуг по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного процесса в форме разовых лекций, стажировок, семинаров и других видов обучения, не сопровождающихся итоговой аттестацией и выдачей документов об образовании и (или) квалификации».

3. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 30 марта 2010 г. № 03-03-06/4/35 «Об учете в целях налогообложения прибыли доходов от сдачи в аренду имущества, находящегося в государственной (муниципальной) собственности и переданного бюджетным учреждениям в оперативное управление».

4. URL: <http://www.mon.gov.ru> (сайт Министерства образования и науки РФ).

5. URL: <http://www.gks.ru/> (сайт Федеральной службы государственной статистики).