

УДК 336.201.3

Н.Г. Автомонова

ОСОБЕННОСТИ ОБЛОЖЕНИЯ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ НАЛОГОМ НА ПРИБЫЛЬ

Налоги – это обязательные платежи, взимаемые органами государственной власти с юридических и физических лиц в целях материального обеспечения деятельности государства. Специфическим субъектом налогообложения являются бюджетные организации. С одной стороны, бюджетное учреждение само финансируется за счет бюджетных средств, с другой – оно на общих основаниях обязано пополнять государственный бюджет за счет уплачиваемых им налогов. Возникающим в этой связи вопросам и противоречиям посвящена данная статья.

Ключевые слова: бюджетные учреждения, нормативные затраты, налогообложение, налог на прибыль.

Бюджетные учреждения занимают ведущее место в системе некоммерческих организаций. Они создавались и создаются органами государственной власти и муниципальных образований для выполнения социально-культурных, научно-исследовательских, управленческих и иных функций некоммерческого характера.

Их деятельность финансируется из соответствующего бюджета в форме субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного задания, субсидий на иные цели, бюджетных инвестиций, средств ОМС, а также за счет средств от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности на основе планов финансово-хозяйственной деятельности, ежегодно утверждаемых органом, выполняющим функции и полномочия учредителя.

Понятие бюджетного учреждения в настоящее время определено в ст. 9.2 Закона «О некоммерческих организациях» № 7-ФЗ.

Бюджетным учреждением признается некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом РФ или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством РФ полномочий со-

ответственно органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах. Бюджетное учреждение осуществляет свою деятельность в соответствии с предметом и целями деятельности, определенными согласно федеральным законам, иным нормативным правовым актам, муниципальным правовым актам и уставу.

Бюджетное учреждение осуществляет свою деятельность, связанную с выполнением работ, оказанием услуг, относящихся к его основным видам деятельности в соответствии с государственными (муниципальными) заданиями.

Бюджетное учреждение не вправе отказаться от выполнения государственного (муниципального) задания [1. П. 3 ст. 9.2].

Бюджетное учреждение вправе осуществлять иные виды деятельности, не являющиеся основными видами деятельности, лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано, и соответствующие указанным целям, при условии, что такая деятельность указана в его учредительных документах [Там же. П. 2 ст. 24].

Исчисление и уплата налога на прибыль организаций государственными и муниципальными учреждениями с 1 января 2011 г. осуществляются в общем порядке, который установлен гл. 25 НК РФ, в связи с признанием утратившей силу ст. 321.1 «Особенности ведения налогового учета бюджетными учреждениями» НК РФ. Вместе с тем в отношении расчета и уплаты налога на прибыль государственными (муниципальными) учреждениями существуют некоторые особенности.

При исчислении налога на прибыль организаций бюджетных и автономных учреждений следует учитывать, что финансовое обеспечение их деятельности в рамках выполнения государственного (муниципального) задания осуществляется путем предоставления субсидий из соответствующих бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Указанные доходы имеют целевой характер и в соответствии со ст. 78.1 Бюджетного кодекса предусмотрены на возмещение нормативных затрат, связанных с оказанием ими в соответствии с государственным (муниципальным) заданием государственных (муниципальных) услуг (выполнением работ). Как следует из содержания ст. 251 НК РФ, изложенного в новой редакции, средства целевого финансирования, полученные в виде субсидий, предоставляемых бюджетным и автономным учреждениям, не учи-

тываются при определении налоговой базы. При этом учреждения обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии раздельного учета полученные бюджетным учреждением средства целевого финансирования рассматриваются как подлежащие обложению налогом на прибыль с даты их получения.

Вместе с тем, как отмечалось выше, доходы бюджетных и автономных учреждений могут формироваться не только за счет средств целевого финансирования на выполнение государственного (муниципального) задания, они вправе оказывать услуги для граждан и юридических лиц за плату. В этом случае исчисление и уплата налога на прибыль осуществляются в соответствии с общими требованиями гл. 25 НК РФ. Доходы учреждения, полученные от приносящей доход деятельности, и суммы произведенных расходов включаются в расчет налоговой базы. С суммы полученной в итоге разницы бюджетные и автономные учреждения и уплачивают налог на прибыль [2. С. 211, п. 23.3].

Бюджетные учреждения в соответствии с законодательством [3. С. 50] могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям. Из этой нормы законодательства следует, что доходы от приносящей доход деятельности должны «служить достижению целей, ради которых» создано бюджетное учреждение, т.е. полученные от предпринимательской деятельности доходы должны в первую очередь инвестироваться в основную уставную деятельность (выполнение государственного задания), а также в расширение предпринимательской деятельности. При этом направление использования полученных доходов определяется планом финансово-хозяйственной деятельности, утвержденным органом, выполняющим функции и полномочия учредителя. Таким образом, у бюджетных учреждений отсутствует возможность выбора наиболее рентабельных видов деятельности.

«Главной целью предпринимательской деятельности бюджетных учреждений является получение прибыли, чистой прибыли, т.е. прибыли за вычетом налогов. Чем больше сумма чистой прибыли, тем больше возможности бюджетного учреждения приобретать необходимое оборудование, медикаменты, расширять и совершенствовать свою работу, решать социальные задачи. Поэтому льготы по налогу на прибыль, предоставленные законодательством о налогах и сборах бюджетным учреждениям в 1990-х гг., сыграли особую роль в развитии предпринимательства, укреплении фи-

нансовой основы жизнедеятельности бюджетных учреждений. В соответствии с этим законодательством не подлежали налогообложению доходы от предпринимательской деятельности, reinvestированные в основную деятельность образовательных учреждений и учреждений культуры. Перечень льгот по налогу на прибыль был достаточно большим, и в большей мере они оказали положительное воздействие на развитие предпринимательской деятельности бюджетных учреждений. С принятием гл. 25 Налогового кодекса РФ были отменены все ранее существовавшие льготы по налогу на прибыль, что поставило в более трудное положение прежде всего бюджетные учреждения. Условия налогообложения прибыли от предпринимательской деятельности бюджетных учреждений стали такими же, как и для коммерческих организаций, что нельзя признать правомерным по ряду причин. Так, в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ, к расходам, уменьшающим налоговую базу бюджетных учреждений, не могут быть отнесены расходы на капитальное строительство, капитальный ремонт зданий и сооружений, а также на приобретение амортизируемого имущества. Такие расходы бюджетные учреждения вынуждены осуществлять за счет предпринимательской деятельности в связи с отсутствием финансирования. При этом нельзя не заметить, что расходы на капитальный ремонт основных средств коммерческие организации могут списывать на уменьшение налоговой базы по прибыли в полном объеме, а бюджетные учреждения могут произвести такие расходы за счет прибыли, остающейся после уплаты налогов» [4. П. 3].

Следует также отметить, что «согласно федеральным рекомендациям по расчету нормативов объем финансового обеспечения выполнения государственного задания учреждениями, определяемый на основе нормативных затрат, не может превышать объем бюджетных ассигнований, предусмотренных на указанные цели сводной бюджетной росписью федерального бюджета и бюджетными росписями главных распорядителей средств федерального бюджета на соответствующий финансовый год и плановый период. Иными словами, предполагается сначала определять объем бюджетных ассигнований на выполнение заданий федеральными бюджетными и автономными учреждениями, а потом подгонять нормативы под указанный объем» [5].

Таким образом, при такой «подгонке» неизбежно возникает необходимость восполнения недостающих бюджетных средств за счет приносящей доход деятельности, так как финансирование осуществляется по сути не по потребности учреждения, а по возможностям бюджета.

Здесь возникает необходимость в рассмотрении следующих предложений относительно налогового учета бюджетных организаций:

1. Нельзя облагать одинаковыми ставками прибыль от предпринимательской деятельности бюджетных учреждений и коммерческих организаций, так как данная прибыль (в соответствии с законодательством [1. Ст. 2]) не распределяется между участниками, а идет на обеспечение деятельности бюджетного учреждения.

2. Расходы, осуществляемые в связи с выполнением основной уставной деятельности (выполнением государственного задания) бюджетных учреждений, но произведенные за счет средств приносящей доход деятельности, следует включать в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, поскольку она используется на замещение бюджетных средств, недоданных учреждению государственными и муниципальными органами (что является не доброй волей учреждения, а «служением целям, ради которых создано учреждение»).

Этот момент становится особенно интересным в свете Указа Президента Российской Федерации «О мероприятиях по реализации государственной социальной политики» от 07.05.2012 г. [6], в соответствии с которым бюджетом выделяются дополнительные ассигнования на повышение заработной платы работников бюджетной сферы, а также в свете устных (пока) рекомендаций органов, выполняющих функции и полномочия учредителей о направлении до 15% поступлений (т.е. речь идет даже не о прибыли, а именно поступлений!) от приносящей доход деятельности на повышение зарплаты оговоренных в Указе категорий бюджетных сотрудников.

Так почему бы не разрешить включать в расходы при налогообложении прибыли, например расходы на заработную плату (премирование, стимулирование при достижении конкретных показателей качества и количества оказываемых услуг [6. П. 1е]) бюджетных сотрудников, произведенные за счет приносящей доход деятельности.

В этой связи одно из требований Налогового кодекса относительно расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, состоит в том, что они должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. И здесь возникает ещё один вопрос: может быть, субсидии на выполнение государственного задания включать в состав доходов? (Хотя на данный момент позиция налоговых органов противоположная [8. С. 45]). И тогда соответственно все расходы, произведенные как за счет средств субсидии, так и за счет приносящей доход деятельности, будут уменьшать налогооблагаемую базу.

За счет субсидии на выполнение государственного задания приобретаются только основные средства, стоимость которых меньше 3 000 руб. и которые сразу списываются на расходы и учитываются на забалансовом счете. Что касается приобретения основных средств стоимостью свыше 3 000 руб., то они приобретаются за счет субсидий на иные цели, и по этим-то объектам и стоит вести этот отдельный учет, не включая их ни в доходы (например, по п. 8 или тому же п. 14 ст. 251 НК РФ), ни соответственно в расходы на амортизацию по ним. Аналогичным образом можно решить вопрос и с материальными запасами.

Конечно, это всё имеет смысл для организаций с большим объемом средств от приносящей доход деятельности, которые вынуждены тратить данные средства на деятельность по выполнению государственного задания и при этом делать это за счет чистой прибыли.

В заключение хотелось бы отметить, что рассчитывать на замену этих доходов бюджетными средствами не только в настоящее время, но и в сколько-нибудь обозримом будущем не приходится, так как это потребовало бы очень значительного увеличения налоговой нагрузки на экономику. В настоящий период Правительством России проводится политика сокращения налоговой нагрузки, что требует также сокращения бюджетных расходов страны. Поэтому необходимо совершенствовать систему налогообложения бюджетных организаций, с тем чтобы она могла стимулировать дальнейшее развитие их предпринимательской деятельности и на этой основе совершенствовать, улучшать свою основную уставную деятельность.

Литература

1. *Федеральный закон «О некоммерческих организациях» №7-ФЗ от 12.01.1996 г., принят Государственной думой Федерального собрания РФ 8 декабря 1995 г.*
2. *Аксенов С., Битюкова Л., Крылов А., Ласкина И. Налоги и налогообложение: учебник / Региональный финансово-экономический институт. – Курск, 2010.*
3. *Гражданский кодекс РФ от 30 ноября 1994 г., принят Государственной думой Федерального собрания РФ 21.10.1994 г.*
4. *Информационно-образовательный портал [Электронный ресурс] «Veni, vidi, vici». – <http://www.vevivi.ru/best/Nalogi-byudzhethnogo-predpriyatiya-ref124840.html>*
5. *Жигалов Д.В. Реформирование бюджетной сети: итоги, проблемы, перспективы // Бюджет. – 2013. – № 3. – Март [Электронная версия] <http://bujet.ru/article/222889.php>*

6. Указ Президента Российской Федерации «О мероприятиях по реализации государственной социальной политики» №597 от 07.05.2012 г.

7. Бюджетный кодекс РФ от 31.07.1998 г., принят Государственной думой Федерального собрания РФ 17.07.1998 г.

8. Спесивцева А.Л. Налогообложение государственных (муниципальных) учреждений в условиях реформирования бюджетной сферы // Проблемы учета и финансов. – 2012. – № 2(6).