

УДК 336.221.22

А. Л. Спесивцева

## НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ГОСУДАРСТВЕННЫХ (МУНИЦИПАЛЬНЫХ) УЧРЕЖДЕНИЙ В УСЛОВИЯХ РЕФОРМИРОВАНИЯ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ

*Рассмотрены особенности налогообложения бюджетных, казенных и автономных учреждений в условиях реформирования бюджетной сферы. Произведен и показан анализ основных налогов, уплачиваемых государственными (муниципальными) учреждениями. Приведены актуальные на 2011–2012 гг. изменения в области налогообложения таких организаций.*

**Ключевые слова:** налоги, налогообложение, казенные учреждения, автономные учреждения, бюджетные учреждения.

Некоммерческие (в том числе бюджетные, казенные, автономные и общественные) организации являются полноправными субъектами налогового права. Актуальность статьи определяется тем, что изменения в правовом статусе бюджетных учреждений с 2011 г. автоматически повлекли за собой определенные изменения в области налогообложения бюджетных, казенных и автономных организаций.

Цель статьи – проанализировать определенные изменения в области налогообложения государственных (муниципальных) учреждений бюджетной сферы. Указанная цель определяет основные задачи:

- рассмотрение основных налогов, уплачиваемых бюджетными, казенными и автономными учреждениями;
- анализ налогообложения государственных (муниципальных) учреждений.

Отличительной особенностью автономных и бюджетных учреждений нового типа является то, что данные учреждения обладают расширенным объемом прав, соответственно, эти организации

уплачивают такие налоги, как НДС от платных услуг и НДС от аренды, налог на прибыль, налог на имущество, земельный, транспортный и т.д., но такие учреждения не имеют права применять упрощенную систему налогообложения. Казенное учреждение, или учреждение старого бюджетного типа, уплачивает только НДС от платных услуг, налог на имущество, земельный и транспортный налоги.

В результате проведенного анализа относительно НДС можно прийти к выводу, что автономное учреждение, так же как и бюджетное и казенное учреждения, является плательщиком НДС, так как может иметь операции, признаваемые объектом налогообложения.

Однако необходимо отметить, что с 1 октября 2011 года не облагаются НДС [1. С. 1]:

- услуги по социальному обслуживанию лиц, находящихся в трудной жизненной ситуации (в т. ч. граждан пожилого возраста, инвалидов, безнадзорных детей);
- услуги по выявлению лиц, нуждающихся в установлении над ними опеки или попечительства, услуги по подбору и подготовке граждан, выразивших желание стать опекунами или попечителями;
- безвозмездно оказанные услуги по производству и (или) распространению социальной рекламы.

Федеральным законом N 83–ФЗ внесены изменения в ст. 161 «Особенности определения налоговой базы налоговыми агентами» НК РФ. Согласно ее новым положениям с 2011 года при предоставлении на территории РФ органами государственной власти и управления, органами местного самоуправления и казенными учреждениями в аренду федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом налога. При этом налоговая база устанавливается налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества. В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы указанного имущества. Данные лица обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога (п. 3 ст. 161 НК РФ в редакции Федерального закона N 83–ФЗ) [2. С. 2].

С 1 января 2012 года не облагаются работы, услуги государственных и муниципальных учреждений в рамках государственного (муниципального) задания за счет предоставленных субсидий. Следовательно, налог на добавленную стоимость не исчисляется по работам (услугам), выполненным (оказанным) начиная с 1 января 2012 года казенными учреждениями, а также бюджетными

и автономными учреждениями в рамках государственного (муниципального) задания, источником финансового обеспечения которого является субсидия из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации.

Автономные учреждения осуществляют операции, облагаемые НДС в общем порядке, установленном главой 21 НК РФ. Однако в соответствии со ст. 145 НК РФ автономные учреждения могут воспользоваться льготой по НДС, а именно, льготой могут воспользоваться те автономные учреждения, у которых за три предшествующих подаче заявления на пользование льготой календарных месяца сумма выручки от реализации не превысила в совокупности 2 млн руб. [3. С. 1].

В результате проведенного анализа относительно налога на прибыль можно прийти к выводу, что автономное учреждение, так же как и бюджетное, является плательщиком налога на прибыль, так как может иметь прибыль, т.е. то, что является объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций.

Необходимо отметить, что с 2011 года налогом на прибыль не будут облагаться [4. С. 2]:

1) доходы:

– 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, признаваемых средствами целевого финансирования;

– в виде средств, полученных от оказания казенными учреждениями государственных (муниципальных) услуг (выполнения работ), а также от исполнения ими иных государственных (муниципальных) функций;

2) расходы казенных учреждений в связи с исполнением государственных (муниципальных) функций, в том числе в связи с оказанием государственных (муниципальных) услуг (выполнением работ).

К налоговой базе, определяемой организациями, осуществляющими образовательную и (или) медицинскую деятельность, применяется налоговая ставка 0 процентов с учетом особенностей, установленных ст. 284.1 НК РФ.

Согласно п. 33.1 ч. 1 ст. 251 НК РФ, средства, полученные от оказания казенным учреждением государственных или муниципальных услуг (выполнения работ), выполнения государственных или муниципальных функций, а также расходы казенного учреждения, связанные с исполнением государственных или муниципальных функций, не учитываются при определении налоговой базы налога на прибыль [4. С. 3].

Автономному учреждению, в соответствии с требованиями налогового законодательства, необходимо разработать учетную политику для целей налогообложения по налогу на прибыль и разработать регистры (счета) налогового учета. Налогообложение коммерческой (внебюджетной) деятельности автономных учреждений по налогу на прибыль не отличается от такого же налогообложения коммерческих организаций.

Образовательные и медицинские учреждения вправе применять нулевую ставку по налогу на прибыль (п. 1.1 ст. 284 НК РФ). Для этого организации обязаны соблюдать условия, установленные ст. 284.1 НК РФ [4. С. 6]:

1) деятельность должна быть включена в Перечень видов образовательной и медицинской деятельности, установленный Правительством Российской Федерации. При этом деятельность, связанная с санаторно-курортным лечением, не относится к медицинской деятельности;

2) применение нулевой ставки возможно только с начала нового налогового периода. Указанные организации должны подать заявление и копию лицензии на осуществление образовательной или медицинской деятельности в срок до 1 декабря предшествующего года (п. 5 ст. 284.1 НК РФ);

3) организации должны иметь соответствующую лицензию;

4) доходы от образовательной или медицинской деятельности, а также от выполнения НИОКР должны составлять не менее 90 процентов всех доходов организации либо отсутствовать;

5) в штате организации должно числиться не менее 15 работников;

При несоблюдении хотя бы одного из установленных условий с начала налогового периода применяется ставка 20 процентов.

Организации, которые применяли льготную ставку и отказались от нее либо утратили право на нее, не вправе перейти на использование нулевой ставки в течение пяти лет с года, в котором налог вновь исчисляется по ставке 20 процентов (п. 8 ст. 284.1 НК РФ) [4. С. 7]. Срок действия льготы – до 1 января 2020 года.

Что же касается упрощенных налоговых режимов, то здесь хотелось бы отметить, что автономное учреждение может работать по упрощенной системе налогообложения, если учреждение соответствует общим требованиям, предъявляемым к хозяйствующим субъектам, имеющим право на работу по упрощенной системе налогообложения (численность персонала, денежный оборот и т.д.).

ФЗ № 83 от 8 мая 2010 г. «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенство-



от платных услуг и от иной приносящей доход деятельности. К неналоговым доходам казенных учреждений относятся: арендная плата от использования государственного/муниципального имущества; от продажи имущества, находящегося в государственной/муниципальной собственности; от оказания платных услуг. Все перечисленные виды доходов не включаются в состав налоговой базы по налогу на прибыль.

Таким образом, в результате проведенного анализа можно прийти к выводу, что реформирование в бюджетной сфере естественным образом повлияло на налогообложение государственных (муниципальных) учреждений. В основном большая часть налоговой нагрузки приходится на автономное учреждение. Бюджетное учреждение уплачивает также значительную долю налогов в бюджет. Что же касается казенного учреждения, то здесь необходимо отметить, что данное учреждение в основе своей осталось учреждением старого бюджетного типа, и его налоговые платежи не играют сколько-нибудь существенной роли в системе источников доходов государственного бюджета России, что во многом определяется теми специфическими целями, для достижения которых создаются и функционируют такие организации.

#### Литература

1. *Налоговый кодекс*, часть 2, глава 21 «Налог на добавленную стоимость» [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: справочная правовая система. Версия Проф, сетевая. – М.: АО Консультант Плюс, 2012. – Доступ из локальной сети кафедры экономики Том. политех. ун-та.
2. ФЗ № 83 от 8 мая 2010 г. «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных и му-

ниципальных учреждений» [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: справочная правовая система. Версия Проф, сетевая. – М.: АО Консультант Плюс, 2012. – Доступ из локальной сети кафедры экономики Том. политех. ун-та.

3. ФЗ № 239 от 18.07.2011 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения автономных учреждений» [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: справочная правовая система. Версия Проф, сетевая. М.: АО Консультант Плюс, 2012. – Доступ из локальной сети кафедры экономики Том. политех. ун-та.

4. *Налоговый кодекс*, часть 2, глава 25 «Налог на прибыль» [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: справочная правовая система. Версия Проф, сетевая. – М.: АО Консультант Плюс, 2012. – Доступ из локальной сети кафедры экономики Том. политех. ун-та.

5. *Налоговый кодекс*, часть 2, глава 31 «Земельный налог» [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: справочная правовая система. Версия Проф, сетевая. – М.: АО Консультант Плюс, 2012. – Доступ из локальной сети кафедры экономики Том. политех. ун-та.

6. *Налоговый кодекс*, часть 2, глава 30 «Налог на имущество организаций» [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: справочная правовая система. Версия Проф, сетевая. – М.: АО Консультант Плюс, 2012. – Доступ из локальной сети кафедры экономики Том. политех. ун-та.

7. *Налоговый кодекс*, часть 2, глава 28 «Транспортный налог» [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: справочная правовая система. Версия Проф, сетевая. – М.: АО Консультант Плюс, 2012. – Доступ из локальной сети кафедры экономики Том. политех. ун-та.