

Лукьянова Алена Александровна

магистрант

ФГБОУ ВО «Сыктывкарский государственный

университет им. П. Сорокина»

г. Сыктывкар, Республика Коми

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КАЗЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

Аннотация: в данной статье автор анализирует основные налоги и сборы, уплачиваемые казенными учреждениями. В заключении представлены результаты проделанного исследования, которые могут быть интересны специалистам в области экономики.

Ключевые слова: налогообложение, налогообложение казенных учреждений, налоговые правоотношения.

В последнее время законодательство, регламентирующее налоговый учет учреждений, получающих бюджетное финансирование, было значительно изменено. Уже несколько лет такие организации обязаны вести систему налогового учета, аналогичную той, что ведут коммерческие организации.

В налоговый кодекс были внесены изменения Федеральным законом №83 ФЗ, они посвящены совершенствованию правового положения государственных и муниципальных учреждений в части налогообложения бюджетных учреждений, а также Закон установил правила налогообложения казенных учреждений.

Наибольший вклад в исследование налогообложения некоммерческих организаций в России внесли Е.В. Боровикова, Л.И. Гончаренко, А.В. Грищенко, Г.В. Кузьмин, Л.И. Пронина, С.Г. Синельников-Мурылев, И.В. Трунин, Д.Г. Черник, Н.А. Филиппова и др. На страницах их публикаций нашли отражение общие принципы налогообложения некоммерческих организаций, особенности планирования налоговых платежей от деятельности таких организаций. Отдельные аспекты проблемы исследования затронуты в научных трудах Е.В. Маркиной, Е.А. Назаровой, Т. Обуховой, Л.П. Павловой, Е.Ю. Полотовской,

В.В. Семенихина, Л.К. Чемерицкого, С.И. Чужмаровой и др. В их работах достаточно глубоко рассматриваются вопросы особенностей налогообложения бюджетных, автономных и казенных учреждений.

Специфика правового положения и деятельности некоммерческих организаций в большинстве глав НК РФ не отражена. В связи с чем, у них возникает большое количество сомнений, неясностей и противоречий в правилах исчисления налогов в отличие от организаций, функционирующих на коммерческих принципах. Согласно ст. 120 ГК РФ учреждение – некоммерческая организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера.

До 2011 года понятие бюджетного учреждения было определено в ст. 6 БК РФ. Закон №83-ФЗ внес изменения в понятийный аппарат Бюджетного кодекса, и понятие бюджетного учреждения трансформировалось в понятие казенного учреждения. В связи с этим в Бюджетном кодексе словосочетание «бюджетное учреждение» заменено на словосочетание «казенное учреждение». Теперь понятие бюджетного учреждения определено в ст. 9.2 Закона №7-ФЗ.

Согласно ст. 31 Закона №83-ФЗ на федеральном уровне в обязательном порядке казенными учреждениями должны стать учреждения силовых структур (ВС РФ, МВД, ФМС, ФТС, ФСБ и пр.), а также психиатрические больницы (стационары) специализированного типа с интенсивным наблюдением, лепрозории и противочумные учреждения.

Актуальностью данной статьи можно обозначить то, что изменения в правовом статусе казенных учреждений повлекли за собой существенные изменения в области налогообложения некоммерческих организаций, в том числе особенности исчисления и уплаты налогов. Актуальность объясняется сложностью и необходимостью его совершенствования.

В статье рассматриваются виды налогов и сборов таких как: страховые взносы на обязательное страхование, подробно рассматривается уплата налога на добавленную стоимость, доходы казенных учреждений, имущественные налоги, налоги на прибыль, на землю и плата за загрязнение окружающей среды.

Казенное учреждение – государственное (муниципальное) учреждение, осуществляющее оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы».

Что касается приносящей доход деятельности, п. 3 ст. 161 БК РФ предусмотрено право казенного учреждения осуществлять такую деятельность, но только в случае, если это закреплено в учредительных документах.

При этом доходы, полученные казенными учреждениями от оказания платных услуг, подлежат перечислению в бюджет, так как они относятся к неналоговым доходам бюджетов бюджетной системы РФ (п. 3 ст. 41 БК РФ).

В свою очередь в Налоговом кодексе РФ (далее НК РФ) предусмотрена специальная норма, в соответствии с которой при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде средств, полученных от оказания казенными учреждениями государственных (муниципальных) услуг (выполнения работ), а также от исполнения ими иных государственных (муниципальных) функций (пп. 33.1 п. 1 ст. 251 НК РФ). При этом под услугой следует понимать результат деятельности учреждения в интересах определенного физического (юридического) лица – получателя услуги. Например, реализация образовательных программ среднего профессионального образования, первичная медико-санитарная помощь, библиотечное обслуживание пользователей библиотеки.

Доходы казенных учреждений, получаемые ими при осуществлении деятельности, определенной уставом учреждения, не подлежат обложению налогом на прибыль организаций.

Казенные учреждения в настоящее время являются плательщиками (а в ряде случаев и/или налоговыми агентами) налогов и сборов, установленных в ст. 13–

15 НК РФ и подразделяемых на федеральные, региональные и местные, порядок исчисления и уплаты регулируется нормами НК РФ.

К федеральным налогам и сборам, уплачиваемым казенными учреждениями, относятся:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц (в качестве налогового агента);
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- водный налог;
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- государственная пошлина.

К региональным налогам, плательщиками которых являются казенные учреждения, относятся:

- налог на имущество организаций;
- транспортный налог.

К местным налогам, плательщиками которых являются казенные учреждения, относят земельный налог.

Нельзя не отметить и тот факт, что казенные учреждения также являются плательщиками обязательных страховых взносов (эти платежи в настоящее время не являются налоговыми, т.е. их уплата не устанавливается НК РФ):

- на обязательное пенсионное страхование;
- на обязательное медицинское страхование;
- на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;
- на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Ранее первые три из перечисленных видов страховых взносов входили в состав единого социального налога (ЕСН), начисление и уплата которого регламентировались нормами гл. 24 НК РФ.

От уплаты налога освобождаются:

1) федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области обороны;

2) федеральные органы исполнительной власти, в составе которых проходят военную службу военнослужащие;

3) федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные в области:

– внутренних дел;

– миграции;

– исполнения наказаний;

– фельдъегерской связи;

– таможенного дела;

– контроля за оборотом наркотических средств и психотропных веществ;

4) государственная противопожарная служба Министерства РФ по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий;

5) военные суды;

6) судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации;

7) военная коллегия Верховного Суда РФ в части сумм денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых военнослужащими; лицами рядового и начальствующего состава органов внутренних дел РФ; Государственной противопожарной службы Министерства РФ по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий; сотрудниками уголовно-исполнительной системы; таможенной системы РФ; органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ.

Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.

Организационные, правовые и финансовые основы обязательного пенсионного страхования в РФ устанавливает Федеральный закон №70-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».

Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование представляют собой индивидуальные возмездные платежи, которые уплачиваются в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации (далее ПФ РФ). Назначение этих платежей – обеспечение права гражданина на получение пенсии по обязательному пенсионному страхованию в размере, соответствующем сумме страховых взносов, учтенных на его индивидуальном лицевом счете.

Налог на добавленную стоимость.

В целях исчисления НДС необходимо обратить внимание на подп. 4.1 п. 2 ст. 146 НК РФ. Выполнение работ, оказание услуг казенными учреждениями, включая услуги по предоставлению на территории РФ в аренду государственного (муниципального) имущества, не признаются объектом обложения НДС (письмо Минфина России от 19.08.2013 №03–03–05/33760).

Однако, операции по реализации нефинансовых активов, продовольственных и непродовольственных товаров, а также имущественных прав, осуществляемые казенными учреждениями, подлежат обложению НДС в общеустановленном порядке (письма Минфина России от 19.08.2013 №03–03–05/33760, от 16.08.2013 №03–03–05/33508).

При осуществлении операций, освобожденных от налогообложения в соответствии с п. 1–3 ст. 149 НК РФ, учреждения НДС не уплачивают.

Так как операции по выполнению работ (оказанию услуг) казенными учреждениями не признаются объектом обложения НДС, счета-фактуры при осуществлении данных операций казенными учреждениями не составляются (подп. 4.1 п. 2 ст. 146 НК РФ). При этом стоит обратить внимание, что в договорах сумма НДС не указывается. Если же учреждение все-таки выставило счет-фактуру с НДС, то у него возникает обязанность по уплате НДС в бюджет (п. 5 ст.

173 НК РФ). И даже в этом случае права на вычет у покупателя по такому счету-фактуре не возникает.

Если на территории Российской Федерации казенными учреждениями в аренду предоставляется федеральное имущество, имущество субъекта РФ, муниципальное имущество, налог на добавленную стоимость должен уплатить арендатор. В этом случае налоговый агент (арендатор государственного (муниципального) имущества) рассчитывает налоговую базу отдельно по каждому арендованному объекту имущества, которая определяется как сумма арендной платы с учетом налога. Арендатор должен исчислить и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.

В отношении обложения НДС доходов казенных учреждений НК РФ предусматривает следующее:

- не признаются объектом налогообложения выполнение работ, оказание услуг казенными учреждениями (подп. 4.1 п. 2 ст. 146 НК РФ);

- освобождаются от налогообложения операции по внутрисистемной реализации (передача, выполнение, оказание услуг для собственных нужд) организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров (выполненных работ, оказанных услуг) в соответствии с подпунктом 11 пункта 3 статьи 149 НК РФ.

При реализации имущества следует учесть нормы статьи 161 НК РФ, согласно им доходы казенных учреждений, полученные от реализации иного имущества, находящегося в государственной собственности, не освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость. Данный налог следует уплачивать за счет выделенных ассигнований (в пределах лимитов бюджетных обязательств).

Доходы казенных учреждений.

Что касается доходов, получаемых казенными учреждениями, то необходимо отметить, что у казенного учреждения обязанность по уплате налога на прибыль отсутствует, в результате деятельности учреждения такого типа налогооблагаемой базы не возникает. Во-первых, в силу абз. 3 подп. 14 п. 1 ст. 251

НК РФ (в редакции Закона №83-ФЗ) при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы, полученные в рамках целевого финансирования в виде лимитов бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований), доведенных в установленном порядке до казенных учреждений. Во-вторых, несмотря на то, что согласно ст. 161 Бюджетного кодекса РФ (БК РФ) казенное учреждение может осуществлять приносящую доходы деятельность, доходы, полученные от указанной деятельности, поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы Российской Федерации.

Имущественные налоги.

В отношении уплаты налога на имущество организаций и земельного налога особенностью является то, что автономные, бюджетные и казенные учреждения фактически уплачивают эти налоги не из собственных денежных средств. Плательщиком в данном случае выступает государство – Российская Федерация, ее субъекты, а также муниципальные образования, которые создают государственные (муниципальные) учреждения.

Казенное учреждение уплачивает указанные налоги за счет доведенных ему на эти цели лимитов бюджетных обязательств.

Такое положение действует в отношении недвижимого и особо ценного движимого имущества. Однако, учреждения как правило, не имеют какого-либо иного имущества в собственности или на условиях ограниченного вещного права. В связи с этим получается, что учреждения фактически освобождены от уплаты налога на имущество и земельного налога, поскольку государство, рассчитывая и выделяя им субсидии (лимиты бюджетных обязательств) на выполнение государственного задания, изначально закладывает в эту сумму расходы на уплату данных налогов, то есть само посредством государственных (муниципальных) учреждений уплачивает налог на имущество и земельный налог.

Налог на прибыль.

В соответствии с подпунктом 33.1 пункта 1 статьи 251 НК РФ доходы от оказания казенными учреждениями государственных (муниципальных) услуг, а

также от исполнения ими иных государственных (муниципальных) функций не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Следует учесть, что в соответствии с Законом №83-ФЗ органами исполнительной власти формируются перечни государственных (муниципальных) услуг, которые оказываются учреждениями в целях обеспечения предусмотренных законодательством полномочий органов власти в соответствующих сферах деятельности.

Не учитываются при исчислении налога на прибыль доходы (расходы) казенных учреждений по приносящей доход деятельности в отношении госуслуг (работ), одновременно предусмотренных учредительными документами и перечнем, утвержденным соответствующим министерством.

Прочие доходы и соответствующие им расходы формируют налоговую базу по налогу на прибыль в общем порядке (письма Минфина России от 16 марта 2012 г. №03-07-15/26, ФНС России от 21 сентября 2011 г. № ЕД-4-3/15432@). пунктом 48.11

Одновременно в соответствии со статьей 270 Налогового кодекса РФ затраты казенных учреждений, связанные с исполнением государственных (муниципальных) функций, не включаются в расходы.

Выполнение работ (оказание услуг) казенными учреждениями не признается объектом обложения налогом на добавленную стоимость. Однако при реализации товаров НДС надо начислить.

Налоговые декларации.

Казенные учреждения в ряде случаев являются плательщиками налога на прибыль, вследствие чего они обязаны представлять декларации по налогу на прибыль в ИФНС России. Но возникает вопрос о необходимости подачи декларации при отсутствии доходов, подлежащих налогообложению.

Пунктом 1 ст. 246 НК РФ установлено, что российские организации признаются плательщиками налога на прибыль, при этом отсутствуют какие-либо преференции для казенных учреждений. В силу п. 1 ст. 289 НК РФ налогоплатель-

щики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации.

Исключением является то, что некоммерческие организации (а казенное учреждение является некоммерческой организацией), у которых не возникает обязательств по уплате налога на прибыль, представляют декларацию по упрощенной форме только по истечении налогового периода (п. 2 ст. 289 НК РФ). Таким образом, если у учреждения возникает налогооблагаемый доход, оно обязано представлять налоговые декларации в общеустановленном порядке, однако если не возникает налогооблагаемого дохода и даже в случае, когда предпринимательская деятельность не предусмотрена правоустанавливающими документами, декларация в налоговые органы должна быть представлена.

При этом в отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования (лист 07 декларации по налогу на прибыль) не включаются средства в виде лимитов бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований), доведенных в установленном порядке до казенных учреждений.

Использование внебюджетных средств.

Для казенных учреждений, уставом которых предусмотрено право оказывать услуги (выполнять работы) на платной основе, главным распорядителем средств бюджета должны быть утверждены лимиты бюджетных обязательств в качестве источника финансового обеспечения осуществления внебюджетной деятельности (письмо Минфина России №02-03-06/2736). То есть должны быть предусмотрены соответствующие расходы.

В частности, это расходы:

– на выплату вознаграждения сотрудникам, участвующим во внебюджетной деятельности, а также на перечисление страховых взносов во внебюджетные фонды;

– на оплату стоимости материалов (работ, услуг), используемых в указанной деятельности;

– на уплату НДС и налога на прибыль с поступлений от приносящей доход деятельности в части сумм, подлежащих налогообложению.

Если доходы от оказания платных услуг (выполнения работ) существенно превысят запланированную величину, соответственно увеличится и размер обязательств учреждения, связанных с ведением внебюджетной деятельности. В этом случае сверх объемов, утвержденных Законом (решением) о бюджете, на сумму указанных поступлений могут быть увеличены бюджетные ассигнования соответствующему главному распорядителю бюджетных средств для последующего доведения до конкретного казенного учреждения лимитов бюджетных обязательств.

Налог на землю.

Обязанность по уплате земельного налога возникает у казенного учреждения с момента регистрации за ним права постоянного (бессрочного) пользования земельным участком – с даты внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним (далее – ЕГРП), что удостоверяется свидетельством о государственной регистрации. Казенные учреждения уплачивают земельный налог за счет целевых поступлений. В смете сумму налога можно включать отдельной строкой, а можно – по статье «Прочие расходы».

Если земельный участок (его часть) используется организацией исключительно для осуществления предпринимательской деятельности, то сумму земельного налога (соответствующую часть) следует учитывать в составе прочих расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Плата за загрязнение окружающей среды.

Плата за загрязнение окружающей среды перечисляется предприятиями, организациями, учреждениями, юридическими и физическими лицами, занимающимися любыми видами деятельности, связанными с природопользованием.

Плата за загрязняющие вещества и размещение отходов относится к обязательным платежам. Предельные лимиты устанавливаются территориальными органами по экологическому надзору РФ.

Заключение.

Казенные учреждения, в соответствии с законодательством, могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы. Полученные от предпринимательской деятельности доходы должны в первую очередь инвестироваться в основную уставную деятельность или в расширение предпринимательской деятельности. При этом направление использования полученных доходов определяется сметой, утверждаемой распорядителями кредитов.

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.

Таким образом, казенные учреждения имеют множество привилегий в области налогообложения. Они не уплачивают НДС при выполнении работ в рамках государственного (муниципального) задания. Субсидии, предоставляемые на выполнение данного задания, а также передача на безвозмездной основе основных средств таким учреждениям также не облагаются НДС. При исчислении налоговой базы по налогу на прибыль не учитывается в качестве дохода: имущество, полученное по решению органов исполнительной власти; полученное в рамках целевого финансирования; целевые поступления, а также не учитываются доходы и расходы казенных учреждений в связи с исполнением государственных функций. Все остальные доходы, расходы, а также средства, использованные не по целевому назначению, принимаются к расчету налога на прибыль в общеустановленном порядке. Казенные учреждения освобождаются также от

уплаты гос. пошлины за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов в своих наименованиях. Учреждениям данного вида также предоставляется льгота по налогу на имущество и транспортному налогу. Что касается налоговых правоотношений, то здесь надо отметить, что казенные учреждения в основе своей остались учреждениями старого бюджетного типа и его налоговые платежи не играют какую-либо существенную роль в системе источника доходов государственного бюджета России, что во многом определяется теми специфическими целями, для достижения которых создаются и функционируют такие учреждения.

Список литературы

1. Алексеева М. Вопрос-ответ /М. Алексеева // Казенные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2014. – № 2. – С. 75–76.
2. Бюджетный кодекс РФ.
3. Бухгалтерский учет в казенных учреждениях / Под ред. И.И. Жуклинец, М.И. Попова. – М.: Юрайт, 2012.
4. Валова С. Учетная политика для целей налогообложения / С. Валова // Казенные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2014. – №1. – С. 20–27.
5. Учет в бюджетных учреждениях. – 2012. – №7.
6. Интернет портал [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.bus.gov.ru.
7. Налоговый кодекс РФ.
8. Устав ФКУ «ЦХ и СО МВД по РК».
9. Федеральный закон от 08.05.2010 №83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений»
10. Филиппова Н.А. Налогообложение некоммерческих организаций [Текст]: учебное пособие / Н.А. Филиппова [и др.]. – М.: Кнорус, 2012.
11. Письмо Минфина России от 16.08.2013 N 03–03–05/33508.

12. Письмо Минфина России от 08.10.2013 N 03-07-15/41875, Информация ФНС России «О представлении декларации по НДС в электронной форме», Письмо ФНС России от 18.02.2014 N ГД-4-3/2712.