



И. Ф. Сюбарева

**ПРАВОВОЙ РЕЖИМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

136

Рассмотрены особенности режима налогообложения образовательных организаций с учетом последних изменений налогового законодательства; исследованы основные вопросы, касающиеся применения льгот образовательными организациями по отдельным налогам; обращено внимание на судебные споры, связанные с применением налогового законодательства, сделан вывод о необходимости оптимизации налогообложения деятельности образовательных организаций в современный период.

This article considers the features of the regime of taxation of educational organizations in view of the latest changes to the tax law; the author analyses major issues pertaining to specific tax exemptions granted to organizations, pays attention to legal disputes relating to the application of the tax law, and comes to a conclusion about the current need to optimize the taxation of educational institution activities.

Ключевые слова: сфера образования, правовое регулирование, образовательные организации, образовательные учреждения, налогообложение, налог, налоговые льготы.

Key words: education, legal regulation, educational organizations, educational institutions, taxation, tax, tax benefits.

В динамично развивающихся условиях современной действительности образовательные организации выступают важными субъектами различных видов правоотношений, в том числе и в сфере налогового права. Специфика налогообложения в системе образования связана с особенностями правового статуса участников образовательных отношений, режимом их деятельности, доходами и имуществом, что и будет предметом рассмотрения в данной статье.

В связи с принятием нового федерального закона «Об образовании в Российской Федерации» многие нормативно-правовые акты будут приведены в соответствие с ним, включая и налоговое законодательство, через которое осуществляется регулирование налогообложения деятельности образовательных организаций [1]. Поэтому следует сделать оговорку и сказать о том, что некоторые понятия, в том числе и понятие образовательного учреждения, в новом федеральном законе «Об образовании в Российской Федерации» отсутствуют, а субъекты, осуществляющие образовательную деятельность, определяются в нем как организации и индивидуальные предприниматели. Соответственно, новые институты, понятия и термины еще не успели найти достаточного отражения в судебной практике, однако за последние годы в



судопроизводстве накопился большой объем дел по налоговым спорам с участием образовательных учреждений (понятие, ранее закрепленное в образовательном законодательстве). Поэтому применяемые в статье термины и определения будут тождественны тем, которые использованы в первоисточниках.

В понятийном поле налогового законодательства (п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ) образовательные организации — это юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации. Как субъекты налоговых правоотношений они являются носителями прав (ст. 21 НК РФ), обязанностей (ст. 23 НК РФ) и подлежат ответственности (ст. 107 НК РФ). На них распространяется презумпция невиновности налогоплательщика (ст. 108 НК РФ), которая предполагает налоговой иммунитет от чрезмерного вмешательства налоговых органов в финансово-экономическую и хозяйственную деятельность образовательных организаций [2].

Нормы налогового законодательства определяют порядок налогообложения деятельности образовательных организаций [3], которое имеет свои особенности, так как рассматриваемые учреждения относятся к некоммерческим и основная цель их деятельности — образовательный процесс. Группа налогов, уплачиваемых образовательными организациями, многочисленна. Рассмотрим последовательно режим налогообложения согласно видовой классификации налогов и сборов (федеральные, региональные местные), установленных в Российской Федерации и закрепленных ст. 12 Налогового кодекса РФ.

Обратимся к федеральным налогам. В соответствии со ст. 143 НК РФ образовательные организации являются плательщиками налога на добавленную стоимость и имеют льготный режим налогообложения. Льготы «привязаны» к определенным видам деятельности, связанной с выполнением работ, оказанием услуг и осуществлением операций, а также к источнику их финансового обеспечения. Так, в пп. 4.1 п. 2 ст. 146 НК РФ сказано, что не признается объектом налогообложения «выполнение работ (оказание услуг) 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». Не подлежат налогообложению и операции, перечисленные в пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ: услуги в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса, дополнительные образовательные услуги, которые соответствуют уровню и направленности образовательных программ. Освобождаются от налогообложения операции, связанные с выполнением научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, некоторых фондов, а также работы, осуществляемые учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров (пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ). К указанным фондам относятся Российский фонд фундаментальных исследований,



Российский фонд технологического развития и специально созданные внебюджетные фонды министерств, ведомств, ассоциаций. Тем не менее являются исключением и подлежат налогообложению консультационные услуги, услуги по сдаче в аренду помещений, операции по реализации некоммерческими образовательными организациями товаров (работ, услуг) как собственного производства (произведенных учебными предприятиями, в том числе учебно-производственными мастерскими, в рамках основного и дополнительного учебного процесса), так и приобретенных на стороне. Причем режим налогообложения не зависит от направленности этого дохода, который может быть адресован образовательной организации или идти на нужды, обеспечение развития и совершенствования образовательного процесса (абз. 2 пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ). В случаях если некоммерческая образовательная организация осуществляет несколько видов деятельности, которые облагаются налогом и (или) освобождаются от него, то ей необходимо вести раздельный учет операций, подлежащих и не подлежащих налогообложению (п. 4 ст. 149 НК РФ). Это положение относится также к тем организациям, которые имеют обособленные или структурные подразделения, созданные для обеспечения нужд образовательного процесса.

Образовательные организации являются плательщиками другого федерального налога — налога на прибыль (гл. 25 НК РФ) и имеют по нему существенные налоговые льготы. Объектом налогообложения признается полученная организацией прибыль (доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов). Законодатель определяет два вида доходов. К первому виду относятся доходы от реализации (выручка от реализации собственных и (или) приобретенных товаров (работ, услуг) и имущественных прав). Ко второму виду — внереализационные доходы, которые включают доходы от долевого участия в деятельности других организаций; штрафы, пени и (или) иные санкции за нарушение договорных обязательств; доходы от сдачи имущества в аренду (субаренду); проценты, полученные по договорам займа, кредита, банковского вклада, банковского счета, по ценным бумагам и долговым обязательствам; доходы, в виде использованных не по назначению имущества, а также выполненных в рамках благотворительной деятельности работ, услуг и др.

Налоговые льготы по данному налогу касаются определенных видов доходов, которые не учитываются при определении налоговой базы. Так, не берутся в расчет целевые поступления (п. 2 ст. 251 НК РФ) и доходы, полученные налогоплательщиком в виде имущества в рамках целевого финансирования (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ). К последним относятся лимиты бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований), доведенных в установленном порядке до казенных учреждений, а также субсидии, предоставленные бюджетным и автономным учреждениям; гранты; инвестиции; средства из фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности; имущество, безвозмездно переданное государственным и муниципальным, негосударственным образовательным учреждениям, имеющим лицензии на право ведения образовательной, уставной деятельности, и др. (п. 1 ст. 251 НК РФ).



Целевые поступления, которые также не учитываются при определении налоговой базы, перечислены в п. 2 ст. 251 НК РФ. Это взносы учредителей, пожертвования, имущество по завещанию в порядке наследования, поступления, направленные на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно на основе решений органов государственной власти, местного самоуправления или органов управления государственных внебюджетных фондов, а также целевые поступления от других организаций и (или) физических лиц, использованные указанными получателями по назначению. Все остальные доходы, полученные образовательной организацией, за исключением доходов, перечисленных в ст. 251 НК РФ, облагаются налогом.

Более того, по данному виду налога для образовательных организаций предусмотрены дополнительные льготы: налоговая ставка — 0 %, особенности применения которой определены в ст. 284.1 НК РФ. Так, образовательная организация вправе применять налоговую ставку 0 % в следующих случаях: если она имеет лицензию (лицензии) на осуществление образовательной деятельности; если доходы организации за налоговый период от осуществления образовательной деятельности и выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, учитываемые при определении налоговой базы, составляют не менее 90 % в общей сумме доходов; если организация за налоговый период не имеет доходов; если в штате организации непрерывно в течение налогового периода числятся не менее 15 работников; если организация не совершает в налоговом периоде операции с векселями и финансовыми инструментами срочных сделок (п. 3 ст. 284.1 НК РФ). При несоблюдении хотя бы одного из перечисленных условий применяется налоговая ставка 20 %.

Организации, применяющие налоговую ставку 0 %, по окончании налогового периода обязаны представлять в налоговый орган декларацию с указанием доли доходов и численности работников в штате организации. Расчет налоговой базы осуществляется налогоплательщиком — образовательной организацией — самостоятельно. Налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика средства целевого финансирования рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

В образовательных организациях на общих основаниях осуществляются исчисление и уплата еще одного федерального налога — налога на доходы физических лиц. По отношению к физическим лицам образовательные организации выступают налоговыми агентами, поэтому в соответствии с п. 2 ст. 230 НК РФ они обязаны представлять в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц соответствующего налогового периода и суммах начисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации в этом налоговом периоде налога на доходы физических лиц.



Образовательные организации на общих основаниях являются плательщиками региональных налогов — на имущество организаций (гл. 30 НК РФ) и транспортный (гл. 28 НК РФ). Объектом налогообложения по первому налогу признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств (п. 1 ст. 374 НК РФ). Также объектом налогообложения признается имущество, которое передано во временное владение, пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению. Образовательные организации платят транспортный налог, если на них зарегистрированы транспортные средства. В законах субъектов Российской Федерации могут быть предусмотрены налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками, в том числе и образовательными организациями (п. 2 ст. 372 НК РФ).

Что касается местных налогов, то образовательная организация будет являться плательщиком только земельного налога и только в том случае, если обладает земельными участками на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования (п. 1 ст. 388 НК РФ). Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог (п. 1 ст. 389 НК РФ).

Образовательные организации обязаны представлять в налоговые органы в установленные законом сроки налоговые декларации (пп. 4 ст. 23 и п. 6 ст. 80 НК РФ). В случаях непредставления налоговых деклараций в течение 10 дней налоговая инспекция имеет право заблокировать расчетные счета налогоплательщика (п. 3 ст. 76 НК РФ).

Уклонение образовательной организацией от уплаты налогов, как умышленное, так и по неосторожности, доказанное налоговыми органами в строго установленном законодательством порядке, влечет за собой ответственность по налоговому и иному законодательству. Практика арбитражных судов по налоговым спорам в сфере образования чаще всего связана с несвоевременным исполнением образовательными учреждениями обязанности по уплате налогов или неполным исчислением налога в бюджет. Как следствие образовательные учреждения привлекаются к ответственности как налогоплательщики, которые имеют задолженность перед бюджетом по налогам (Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 31 января 2012 г. № А05-994/2011 [4]; Решение Арбитражного суда Тульской области от 29 декабря 2012 г. по делу № А68-9546/12 [5]; Решение Арбитражного суда Новосибирской области от 16 апреля 2012 г. по делу № А45-12414/2012 [6]). Особое место занимают споры по неправомерному использованию налоговых льгот (Определение Высшего арбитражного суда РФ от 15 декабря 2010 г. № ВАС-17263/10 по делу № А55-40227/2009 [7]; Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 28 октября 2010 г. № 7334/10 [8]; Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 22 ноября 2011 г. по делу № А65-3010/2011 [9]). Часть споров касается неисполнения обязанности вести отдельный учет целевых денежных средств, получаемых из бюджета, и денежных



средств от физических и юридических лиц, выплачиваемых за обучение (Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 29 июня 2010 г. по делу № А57-12174/2009 [10]). Судебная практика распространена и в отношении несвоевременного представления образовательными учреждениями налоговых деклараций (Решение Арбитражного суда Тверской области по делу № А66-12976/2012 [11]). Часто суды отказывают в признании исковых требований в связи с истечением сроков давности привлечения к ответственности (Решение Арбитражного суда Иркутской области от 29 декабря 2012 г. по делу № А19-21017/2012 [12]; Решение Арбитражного суда Удмуртской Республики по делу № А71-13990/2012 [13]; Решение Арбитражного суда Республики Татарстан по делу № 65-26917/2012 [14]).

141

Режим налогообложения деятельности образовательных организаций в разное время был различным. В свое время первой редакцией закона РФ «Об образовании» образовательные учреждения освобождались от всех видов налогов, относящихся к их уставной деятельности. Так, в ст. 40, утратившей силу с 1 января 2005 г., говорилось: «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» [15]. С точки зрения государственных гарантий приоритетности образования это было важно и необходимо: государство, предоставляя налоговые льготы, поддерживало сферу образования, создавая для образовательных учреждений более выгодные условия по сравнению с другими налогоплательщиками. Данное положение содержалось не в налоговом законодательстве, а в специальном законе. В дальнейшем налоговые льготы, предусмотренные законом «Об образовании», были отменены, и вопросы налогообложения деятельности образовательных учреждений регулировались только налоговым законодательством. В настоящее время образовательным организациям вновь предоставлены существенные налоговые льготы, установленные Налоговым кодексом РФ. В целом можно отметить определенную динамику в развитии и изменении режима налогообложения, выражающуюся в установлении налоговых льгот, их отмене, изменении ставок налогов и объектов налогообложения. Поднимать вопрос о полном освобождении образовательных учреждений от налогов в настоящий период нецелесообразно, так как большинство из них активно осуществляют предпринимательскую деятельность и участвуют в предпринимательских отношениях, получая прибыль. Тем не менее говорить об оптимизации налогообложения деятельности образовательных организаций необходимо. На наш взгляд, в связи с динамичным инновационным развитием деятельности образовательных организаций следует расширить список образовательных организаций, которым могут быть предоставлены существенные налоговые льготы на определенных условиях. Сделать это можно по аналогии со «Сколково». Так, существенные налоговые льготы предоставлены организациям — участникам проекта по осуществлению исследований, разработок и



коммерциализации их результатов в соответствии с федеральным законом «Об инновационном центре "Сколково"» [16]. Такие организации в течение десяти лет освобождаются от исполнения обязанностей налогоплательщиков в порядке и на условиях, определенных ст. 246.1 НК РФ. Полагаем, что льготный режим налогообложения, который предоставлен отдельным организациям, может быть распространен и на другие образовательные организации, имеющие высокие показатели по своей уставной деятельности. В заключение необходимо сказать о том, что совершенствование налогообложения образовательных организаций Российской Федерации должно исходить из обеспечения баланса интересов образовательных организаций как организаций социальной направленности и фискального интереса государства.

Список литературы

1. *Об образовании* в Российской Федерации : федер. закон от 29 дек. 2012 г. №273-ФЗ // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 30.12.2012).
2. *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)* от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации (далее – СЗ РФ). 1998. №31. Ст. 3824.
3. *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)* от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ // СЗ РФ. 2000. №32. Ст. 3340.
4. *Постановление* Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 28 окт. 2010 г. №7334/10. URL: <http://www.ras.arbitr.ru> (дата обращения: 30.12.2012).
5. *Определение* Высшего арбитражного суда РФ от 15 дек. 2010 г. №ВАС-17263/10 по делу №А55-40227/2009. URL: <http://www.ras.arbitr.ru> (дата обращения: 30.12.2012).
6. *Постановление* Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 31 янв. 2012 г. №А05-994/2011. URL: <http://www.ras.arbitr.ru> (дата обращения: 30.12.2012).
7. *Постановление* Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 22 нояб. 2011 г. по делу №А65-3010/2011. URL: <http://www.ras.arbitr.ru> (дата обращения: 30.12.2012).
8. *Постановление* Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 29 июня 2010 г. по делу №А57-12174/2009. URL: <http://www.ras.arbitr.ru> (дата обращения: 30.12.2012).
9. *Решение* Арбитражного суда Удмуртской Республики по делу №А71-13990/2012. URL: <http://www.ras.arbitr.ru> (дата обращения: 30.12.2012).
10. *Решение* Арбитражного суда Республики Татарстан по делу №65-26917/2012. URL: <http://www.ras.arbitr.ru> (дата обращения: 30.12.2012).
11. *Решение* Арбитражного суда Тульской области от 29 дек. 2012 г. по делу №А68-9546/12. URL: <http://www.ras.arbitr.ru> (дата обращения: 30.12.2012).
12. *Решение* Арбитражного суда Новосибирской области от 16 апр. 2012 г. по делу №А45-12414/2012. URL: <http://www.ras.arbitr.ru> (дата обращения: 30.12.2012).
13. *Решение* Арбитражного суда Тверской области по делу №А66-12976/2012. URL: <http://www.ras.arbitr.ru> (дата обращения: 30.12.2012).
14. *Решение* Арбитражного суда Иркутской области от 29 дек. 2012 г. по делу №А19-21017/2012. URL: <http://www.ras.arbitr.ru> (дата обращения: 30.12.2012).



15. *Об образовании* : закон РФ от 10 июля 1992 г. №3266-1 // СЗ РФ. 1996. №3. Ст. 150.

16. *Об инновационном центре «Сколково»* : федер. закон от 28 сент. 2010 г. №244-ФЗ : ред. от 10 июля 2012 г. // СЗ РФ. 2010. №40. Ст. 4970.

Об авторе

Ирина Федоровна Сюбарева — д-р пед. наук, канд. юр. наук, проф., Балтийский федеральный университет им. И. Канта, Калининград.

E-mail: SiubIF40863@rambler.ru

About author

Dr Irina Syubareva, Prof., Immanuel Kant Baltic Federal University, Kaliningrad.
E-mail: ISiubareva@kantiana.ru