Государственные (муниципальные) учреждения: особенности



Ключевые слова:

бюджетное учреждение, казенное учреждение, автономное учреждение. налогообложение

В целях реализации положения Закона № 83-ФЗ [1] бюджетные учреждения изменяют в 2012 году свою организационно-правовую форму и становятся казенными, бюджетными (нового типа) и автономными учреждениями.

А.Ю. Опальский

сточниками финансового обеспечения при этом, наряду с государственными средствами (бюджетными ассигнованиями, лимитами бюджетных обязательств, субсидиями на выполнение государственного (муниципального) задания, субсидиями на иные цели, бюджетными инвестициями), являются и средства, получаемые от приносящей доход деятельности (табл. 1).

Согласно ст. 19 НК РФ [5] государственные (муниципальные) учреждения (как лю-

бые организации в РФ) являются плательщиками налогов. На основании части второй НК РФ учреждения должны уплачивать налоги, приведенные в табл. 2.

Налог на добавленную стоимость

В соответствии с п. 1 ст. 143 НК РФ все организации признаются плательщиками НДС, за исключением тех, которые получили освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика [5, ст. 145, 145.1].

В то же время 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 признается объектом обложения НДС [5, подп. 4.1 п. 2 ст. 146].

Кроме того, многие операции по реализации товаров (работ, услуг) в рамках приносящей доход деятельности учреждений не подлежат налогообложению в соответствии с п. 2

ст. 149 НК РФ (учебные услуги, медицинские услуги, услуги по социальному обслуживанию населения, услуги в сфере культуры и искусства и др.). В то же время имеются и исключения. Например, услуги в сфере образования не подлежат обложению НДС по реализации учебных программ, указанных в лицензии, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений. При этом реализация товаров (работ, услуг), произведенных (приобретенных) учебными мастерскими, подлежит налогообложению вне зависимости от того, направляется ли доход от этой реализации в данную образовательную организацию или на непосредственные нужды обеспечения развития, совершенствования образовательного процесса [5, подп. 14 п. 2 ст. 1491.

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

Налог на прибыль

В целях уплаты налога на прибыль к доходам относятся доходы от реализации (выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручка от реали-

Табл. 1. Казенные, бюджетные, автономные учреждения: сходства и различия

Основания для сравнения	Учреждение			
	казенное (БК РФ) [2]	бюджетное (Закон № 7-ФЗ) [З]	автономное (Закон № 174-ФЗ) [4]	
Учредитель	РФ, субъект РФ или муниципальное образование			
Сфера деятельности	Достижение целей создания учреждения	Услуги в сферах образования, медицины, спорта, культуры		
Финансовый документ	Бюджетная смета учреждения	Задание учредителя, план финансово-хозяйственной деятельности		
Финансовое обеспечение из бюджета	В соответствии с бюджетной сметой	Субсидии: в соответствии с заданием учредителя; на содержание имущества; на иные цели. Средства бюджета: на исполнение публичных денежных обязательств перед физическими лицами; на осуществление мероприятий в соответствии с нормативно-правовыми актами	В виде субсидий в соответствии с заданиями учредителя	
Приносящая доход деятельность	Определена как неналоговые доходы бюджета [2, п. 3 ст. 41]	Предусмотрена [3, п. 4 ст. 9.2]	Предусмотрена [4, п. 6 ст. 4]	

Табл. 2. Налоги, уплачиваемые казенными, бюджетными и автономными учреждениями

Duri vararan vafanan	Учреждение			
Виды налогов и сборов	казенное	бюджетное	автономное	
ндс	Уплачивают по операциям реализации в рамках приносящей доход деятельности (за исключением операций, не подлежащих налогообложению), выполняют обязанности налогового агента [5, ст. 161] и уплачивают налог при ввозе товаров на территорию Российской Федерации [5, ст. 151]			
Налог на прибыль	Не учитывает доходы от приносящей доход деятельности, не уплачивает налог с бюджетных и целевых средств	Уплачивают только по деятельности, приносящей доход, не уплачивают с бюджетных и целевых средств		
Налог на доходы физических лиц	Признаются налоговыми агентами			
Налог на имущество	Признаются плательщиками, если не предусмотрены налоговые льготы законами субъектов Российской Федерации [5, ст. 372]			
Земельный налог	Уплачивают с земельных участков, принадлежащих на праве постоянного (бессрочного) пользования [5, п. 1 ст. 388], если налог установлен в соответствии с Кодексом нормативно правовыми актами представительных органов муниципальных образований [5, п. 1 ст. 387]. При установлении налога нормативно-правовые органы муниципальных образований могут предусматривать налоговые льготы для отдельных категорий налогоплательщиков			
Транспортный налог	Уплачивают в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ. Законодательные (представительные) органы субъектов РФ могут предусматривать налоговые льготы и основания для их использования $[5, \text{ст. } 356]$			
Государственная пошлина	Не уплачивает [5, подп. 1 п. 1 ст. 333.35]	Уплачивают, за исключением отдельных льгот, предусмотренных ст. 333.35 НК РФ		
Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)	Прямого запрета на применение нет			
Упрощенная система налогообложения	Не вправе применять [5, подп. 17 п. 3 ст. 346.12]		Прямого запрета на применение нет, кроме общих ограничений [5, ст. 346.12]	

Автономное учреждение — некоммерческая организация, созданная РФ, субъектом РФ или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти, полномочий органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах.

зации имущественных прав) и внереализационные доходы [5, статьи 249, 250].

Изначально учреждения являются плательщиками налога на прибыль. Исключение сделано для организаций, получивших статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов [5, ст. 246.1].

Но в соответствии с подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, получен-

ного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, к которому, в частности, относятся:

- лимиты бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований), доведенные в установленном порядке до казенных учреждений, а также в виде субсидий, предоставленных бюджетным и автономным учреждениям;
- лимиты бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований), доведенные до июля 2012 г. в установленном порядке до бюджетных учреждений, являющихся получателями бюджетных средств;
- средства, получаемые медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, за оказание медицинских услуг застрахованным лицам от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование этих лиц.

Средства, полученные от оказания казенными учреждениями государственных (муниципальных) услуг (выполнения работ), а также от исполнения ими иных государственных (муниципальных) функций также не являются доходами, подлежащими налогообложению [5, подп. 33.1 ст. 251, введен Федеральным законом от о8.о5.2010 № 83-ФЗ].

Государственная пошлина

На основании п. 1 ст. 333.17 НК РФ организации являются плательщиками государственной пошлины. Но, кроме прямого указания в ст. 335.35 НК РФ на освобождение от уплаты государственной пошлины казенных учреждений, отдельные виды бюджетных и автономных учреждений также освобождены от ее уплаты, например государственные и муниципальные музеи, архивы, библиотеки — за право временного вывоза культурных ценностей, находящихся в их фондах на постоянном хранении.

ЕНВД

Согласно ст. 346.26 НК РФ ЕНВД вводится в действие нормативными правовыми акта-

Бюджетное учреждение — некоммерческая организация, созданная РФ, субъектом РФ или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти, полномочий органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах.

ми представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга и применяется наряду с общей системой налогообложения. В перечне видов предпринимательской деятельности, облагаемых этим налогом, не только торговля и общественное питание, но и оказание ветеринарных и бытовых услуг, а также услуг по временному размещению и проживанию.

Литература

- 1. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений: федер. закон Рос. Федерации от 8 мая 2010 г. № 83-Ф3 (с изм. и доп.).
- 2. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (с изм. и доп.).
- 3. О некоммерческих организациях: федер. закон Рос. Федерации от 12 янв. 1996 г. № 7-ФЗ (с изм. и доп.).
- 4. Об автономных учреждениях: федер. закон Рос. Федерации от 3 нояб. 2006 г. № 174-ФЗ (с изм. и доп.).
- 5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и вторая от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп.).





А.Ю. Опальский

член комитета ИБП России по бухучету в государственных (муниципальных) учреждениях avtor6@npip.ru