## Налоговое администрирование социально-значимых отраслей народного хозяйства

## В социально-ориентированной сфере деятельности налогоплательщики в настоящее время имеют значительные налоговые преимущества, целью предоставления которых является:

## 1) снижение налоговой нагрузки;

2) снижение издержек функционирования;

3) стабильности экономического положения;

4) выравнивание условий налогообложения различных видов деятельности;

5) предоставление материальной выгоды у определенных категорий получателей услуг.

Рассмотрев динамику поступления налогов в сфере деятельности социально-значимых услуг, можно отметить, что по сравнению с 2006 г. по всем видам налогов наблюдается рост платежей от 2 до 5 раз, а удельный вес в совокупном объеме налоговых платежей по отраслям экономики в целом по РФ составляет порядка 10 процентов (форма № 1-НОМ, сайт ФНС России).

Но пополнение бюджета не должно оставаться единственной целью налоговой политики, необходимо не забывать о стимулирующей роли налоговой системы. При этом приоритетом экономической политики было и остается безусловное выполнение государством своих обязательств перед гражданами.

Так, налоговые преимущества в этой сфере услуг нацелены на решение комплекса социальных задач организациями, имеющими особенности организационно-правовой формы, основная масса которых составляет некоммерческие организации.

Федеральный закон от 21.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» определяет правовое положение, порядок создания, деятельности, реорганизации и ликвидации некоммерческих организаций как юридических лиц, формирования и использования имущества некоммерческих организаций, права и обязанности их учредителей (участников), основы управления некоммерческими организациями и возможные формы их поддержки органами государственной власти и органами местного самоуправления (п. 1 ст. 1).

Некоммерческие организации могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных интересов граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ (п.2 ст. 1).

Формы некоммерческих организаций изображены на схеме № 1.

Формы некоммерческой организации

Типы:

1 Автономные

2)Бюджетные

3) Казенные

Бюджетные учреждения

Учреждения

Предпринимательская деятельность

Социальные, благотворительные и иные фонды

Ст.10

Автономные некоммерческие организации

Ст.8

Некоммерческие партнерства

Некоммерческая организация

Ст. 2 ФЗ от 12.01.1996 №7-ФЗ

Ст. 6.2, Зак-во РФ

Казачьи общества

Религиозные организации (объединения)

Ст.6 (ФЗ)

Общины коренных многочисленных народов РФ

Общественные организации (объединения)

Ст.6 иные ФЗ

Ст. 6.1, Зак-во РФ

Ассоциации и союзы ст.11

Ст.7, иные Зак-ва РФ

За искл. СРО

Гос. муницип. учреждения. (Ст.9)

Частные учреждения (Ст.9)

Негосударственные

Бюджетные учреждения

Ст. 9.2 ФЗ от 12.01.1996 №7-ФЗ

Государственное (муниципальное) задание или обязательства перед страховщиком по ОСС

Основные виды деятельности

Учредители

Оказание услуг

Выполнение работ

Субъект РФ

РФ

Источники выполнения государственного (муниципального) задания

Муниципальное образование

1) для достижения целей, ради которых оно создано и соответствуют указанным целям

2) указаны в учредительных документах

Субсидии муниципальных образований

Субсидии госбюджета

Субсидии бюджета РФ

Недвижимого имущества и особо ценное имущество, закрепленное учредителем или приобретенное за счет средств учредителя

(за исключением сданных в аренду)

Уплата налогов

Расходы на содержание

Земельные участки на праве постоянного (бессрочного) использования

В том числе

Имущество на праве оперативного управления

Иные виды деятельности для граждан и юридических лиц за плату и на условиях с основными видами деятельности

На схеме № 2 коротко дана характеристика автономных некоммерческих организаций

На схеме № 3 коротко изображена деятельность бюджетных учреждений

Вышеуказанные субъекты выполняют частично функцию производства общественных благ за государственные органы, в то же время, не подменяя их и не дублируя.

Деятельность этих организаций направлена на оказание социально- значимых задач и общественно - полезных услуг в области социального обеспечения, профилактики сиротства, науки, образования, культуры, здравоохранения и многих других областях.

Предоставление налоговых преимуществ особенно важно для тех организаций, деятельность которых связана с необходимостью значительных затрат на создание и поддержку необходимой инфраструктуры (детских приютов, пунктов питания для бездомных, мест для трудовой занятости инвалидов, образовательных, научных, медицинских учреждений и т.п. видов деятельности).

Государственная значимость этой сферы деятельности – вовлечение граждан и организаций в благотворительную деятельность. Налоговая политика строится в направлении реализации положений Конституции РФ о свободе экономической деятельности (ст. 34) и поощрении благотворительности (ст. 39).

При этом доходы в случае их получения не распределяются между собственниками в отличие от других собственников прибыли, которые распределяют ее между собой или направляют, например, на инвестирование.

Налогообложение, как для оказывающих эти услуги, так и для получателей должно строиться по принципу нейтральности и справедливости.

Наиболее результативным и часто используемым приемом воздействия налогов на решение социальных и экономических проблем является льготное налогообложение. Но область применения и его порядок должен иметь ограниченный и строго контролируемый характер.

На протяжении всего периода налоговых реформ механизму предоставления налоговых льгот придается большое внимание, поскольку объем этих льгот является расходной частью всех уровней бюджетной системы.

Элементом действующего налогового механизма являются также налоговые преференции, которые в последнее время стали широко применяться в правоприменительной практике в отношении налога на прибыль, региональных и местных налогов.

Однако, следует отметить, что используемый термин **«налоговая преференция»** не определен в законодательстве РФ, в связи с чем отрицательно влияет на стабильность и прозрачность применения законодательства о налогах и сборах. Практический интерес по разграничению экономических элементов «налоговые льготы» и «налоговые преференции» уже имеется, поскольку в отдельных случаях их упоминание идет одновременно либо только в отношении «налоговых преференций».

Так, в Основных направлениях налоговой политики на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов, одобренных Правительством РФ 30.05.2013 с учетом рекомендаций по результатам Парламентских слушаний от 13.05.2013, указано, что «…Для введения налога на недвижимое имущество организаций необходимо создать условия для его введения в субъектах РФ. В этих целях необходимо, прежде всего, определить концепцию налогообложения недвижимости, принадлежащей юридическим лицам, а именно, определить состав объектов налогообложения, налоговую базу, пределы для установления налоговых ставок **и возможные налоговые преференции по налогу…**».

Особое место в указанных выше Основных направлениях отведено упрощению налогового учета и его сближения с бухгалтерским учетом. В пункте 1.3 раздела 1 этих Основных направлений отмечено, что различия между финансовым результатом, рассчитанным по правилам бухгалтерского и налогового учета, обусловлены главным образом **налоговыми преференциями** и ограничениями признания отдельных видов расходов по правилам главы 25 НК РФ.

Следует отметить, что анализ текста главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ приводит к следующему выводу: порядок, установленный ранее до ее введения с 2002 г. в качестве льгот для отдельных видов деятельности, частично реализован в том или ином объеме через механизмы исключения для учета в целях налогообложения сумм полученных доходов и понесенных расходов. Так, например, получаемая религиозными организациями прибыль от уставной деятельности исключается из объекта налогообложения, причем вне зависимости от того, куда она использована.

Освобождены от налогообложения также расходы на нужды инвалидов, осуществленные организациями, использующими труд инвалидов на цели социальной защиты инвалидов, и общественными организациями инвалидов или учреждениями, находящимися в собственности общественных организаций инвалидов, а также суммы, направленные в российские фонды фундаментальных исследований и технологического развития.

Как таковой термин «льгота» для целей исчисления налога на прибыль отсутствует. Вместе с тем, в диссертационном исследовании на соискание ученой степени к.э.н. «Совершенствование налогового контроля по налогу на прибыль организаций» О.Г. Лапина на основе проведенного анализа доказала фактическое наличие льгот по налогу на прибыль, квалифицировав их как налоговые преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков. О.Г. Лапина по налогу на прибыль выявила два признака льгот:

1) конкретным преимуществом может воспользоваться только отдельная группа (категория) налогоплательщиков;

2) льготы по налогу на прибыль устанавливаются только НК РФ, поскольку это федеральный налог.

Для организаций, осуществляющих образовательную и (или) медицинскую деятельность, статьей 284.1 НК РФ предусмотрено применение льготной ставки 0% (т.е. отсутствие уплаты налога на прибыль). Указанная норма была введена ФЗ от 28.10.2010 № 395 и применяется с 01.01.2011.

В связи с введением льготного налогообложения налоговая нагрузка по организациям образования с 2010 г. в размере 8,3% снизилась до 7,2% в 2012 году, по организациям здравоохранения, соответственно, с 7,2% до 6,5 процента.

Однако ее применение ограничено условиями, установленными этой статьей:

- только теми видами деятельности, которые утверждены постановлением Правительства РФ от 10.11.2011 № 917 (далее – Постановление № 917).

В связи с введением с 01.09.2013 (за исключением отдельных положений) ФЗ от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании» система образования претерпела кардинальные изменения.

В связи с этим, имеется необходимость в приведении раздела 1 «Виды образовательной деятельности» Постановления № 917 в соответствие с положениями ФЗ № 273-ФЗ, предусмотрев следующие изменения:

1. исключить из раздела 1 «Реализация аккредитованных основных образовательных программ начального профессионального образования», поскольку оно включено в систему среднего профессионального образования, как подготовка квалифицированных рабочих (служащих);
2. уточнить редакцию «Реализация аккредитованных основных образовательных программ высшего профессионального образования (программы бакалавриата, программы подготовки специалиста, программы магистратуры)» и изложить ее в следующей редакции: «Реализация аккредитованных основных образовательных программ высшего образования (программы бакалавриата, программы подготовки специалиста, программы магистратуры, программы подготовки научно-педагогических кадров в аспирантуре (адъюнктуре), программы ординатуры, программы ассистентуры-стажировки)», поскольку введен третий уровень высшего образования – подготовка кадров высшей квалификации (аспирантура, ординатура и иные виды подготовки);
3. исключить «Реализация основных образовательных программ послевузовского профессионального образования», поскольку докторантура выведена из сферы образования в сферу науки;
4. уточнить редакцию «Реализация дополнительных образовательных программ» и «Реализация программ профессиональной подготовки, осуществляемая образовательными учреждениями» и изложить их в следующей редакции: «Реализация дополнительных общеобразовательных и профессиональных программ» и «Реализация программ профессионального обучения организациями, осуществляющими образовательную деятельность».

Следует отметить, что в зависимости от точности формулировок зачастую зависит процедура администрирования и исполнения законодательства, в случае недостаточной точности повышаются риски неумышленного исполнения законодательно установленных норм в связи с их неопределенностью и возможностью различных трактовок.

***Авторы:***

* ***Сулейманов Д.Н. ­­– ректор Института налогового консультирования, к.э.н.***
* ***Засько В.Н. – ректор Московского налогового института, д.э.н.***
* ***Мехова Т.Н. – директор Центра налогового планирования и консультирования НОУ «Институт налогового консультирования».***
* ***Мацаева М.Д. – заместитель руководителя Центра дополнительного образования Московского налогового института***