**Содержание**

1. Дополнительные образовательные услуги

2. Налоговые проверки образовательного учреждения

3. Налог на доходы физических лиц

Список использованной литературы

#

# 1. Дополнительные образовательные услуги

На протяжении ряда лет не прекращаются споры между налогоплательщиками и налоговыми органами, связанные с понятием предпринимательской деятельности в сфере образования. Обилие противоречивых писем и разъяснений государственных органов, принятие абсолютно противоположных решений арбитражными судами в различных регионах страны никоим образом не способствуют внесению ясности и определенности в разрешение вопроса: "Какая деятельность каких именно образовательных организаций и при каких условиях является предпринимательской?" Из ответа на поставленный вопрос вытекают серьезные правовые последствия, одним из которых является реализация дополнительных образовательных услуг. Разберемся подробнее с данным явлением.

В целом можно разделить реализацию дополнительных платных образовательных услуг по субъекту оказания – соответственно государственными и муниципальными, а также негосударственными образовательными учреждениями.

В государственных и муниципальных образовательных учреждениях образовательные услуги подразделяются на основные (в рамках основных образовательных программ и государственных образовательных стандартов, финансируемые за счет средств соответствующего бюджета) и дополнительные (за рамками соответствующих образовательных программ и государственных образовательных стандартов, осуществляемые с привлечением внебюджетных средств).

Основные образовательные услуги, оказываемые за счет средств бюджетного финансирования, предпринимательской деятельностью не являются. Дополнительные образовательные услуги, оказываемые за счет внебюджетных поступлений от лиц, не связанных непосредственно с потребителями образовательных услуг (от спонсоров, дарителей, благотворителей т. п.), также не являются предпринимательской деятельностью, поскольку нет встречной реализации в адрес оплачивающего эти услуги лица (услуги нельзя признать платными, оказываемые на возмездной основе). Средства, полученные от спонсоров, дарителей, благотворителей на оказание дополнительных образовательных услуг сторонним потребителям, рассматриваются как целевые поступления.

Примерный перечень платных дополнительных услуг государственных и муниципальных учреждений и необходимые условия введения такой деятельности приведены в письме Министерства образования РФ от 21.07.1995 г. №52-М "Об организации платных дополнительных образовательных услуг". К платным дополнительным образовательным услугам относятся:[[1]](#footnote-1)

* углубленное изучение предметов (изучение специальных дисциплин сверх часов программы данной дисциплине, предусмотренной учебным планом);
* репетиторство с обучающимися из другого образовательного учреждения (при желании со стороны потребителей образовательных услуг возможно репетиторство и с обучающимися данного образовательного учреждения);
* различные курсы: по подготовке к поступлению в учебное заведение, по изучению иностранных языков, повышение квалификации, по переподготовке кадров с освоением новых специальностей (в т. ч. вождения автомобиля, машинопись, стенография);
* различные кружки: по обучению игре на музыкальных инструментах, фотографированию, кино-, видео-, радиолюбительскому делу, кройке и шитью, вязанию, домоводству, танцам и т. д.;
* создание различных студий, групп, школ, факультетов по обучению и приобщению обучающихся к знанию мировой культуры, живописи, графики, скульптуры, народных промыслов и т. д.;
* создание различных учебных групп и методов специального обучения детей с отклонениями в развитии;
* создание групп по адаптации детей к условиям школьной жизни (подготовка к школе);
* создание различных секций, групп по укреплению здоровья (гимнастика, аэробика, ритмика, катание на коньках, лыжах, различные игры, общефизическая подготовка и т. д.).

Приведенный перечень не является исчерпывающим, он может быть расширен как путем конкретизации каждой позиции, поименованной в перечне, так и путем добавления к нему иных видов платных дополнительных образовательных услуг, на которые имеются спрос и которые не финансируются за счет средств бюджета. На практике широкое распространение получил такой вид услуг, как "особые условия обучения" (организация платных классов, дробление на группы меньшей наполняемости с комфортными условиями обучения и содержания обучающихся / воспитанников, индивидуальное обучение на дому детей с ослабленным состоянием здоровья, услуги логопеда и психолога сверх профинансированных из бюджета, проведение экзаменов в системе экстерната и т. д.).

Платные дополнительные образовательные услуги, оказываемые государственными и муниципальными образовательными учреждениями за счет средств, получаемых непосредственно от потребителей данных услуг (обучающихся, их родителей или представителей), не относятся к предпринимательской деятельности в соответствии с п. 2 ст. 45 Закона Российской Федерации "Об образовании", поскольку отсутствует признак полной самостоятельности осуществления деятельности, предусмотренный ст. 2 ГК РФ (условия ведения этой деятельности и направление расходования средств строго регламентированы нормами Закона Российской Федерации "Об образовании" и принятыми в его развитие актами Министерства образования РФ, иных органов управления образованием). При указанных обстоятельствах получаемые средства от потребителей платных дополнительных образовательных услуг, возможно, рассматривать в качестве целевых поступлений, а не в качестве доходов от предпринимательской деятельности.

В законодательных и нормативных актах образовательные услуги негосударственных образовательных учреждений не подразделяются на основные и дополнительные, поскольку вся образовательная деятельность таких учреждений, как правило, ведется на платной основе. Однако наиболее продвинутые в организационном плане негосударственные образовательные учреждения предпочитают в учредительных документах, иных внутренних локальных актах, договорах с потребителями разделять предоставляемые услуги на две группы:

1. основные образовательные услуги, оказываемые в рамках реализации основных образовательных программ и (или) обеспечения содержания и воспитания обучающихся / воспитанников во время пребывания в образовательном учреждении в соответствии с государственными стандартами (по профилю учреждения);
2. дополнительные образовательные услуги, оказываемые отдельным потребителям по их желанию в требуемых объемах сверх основных услуг за отдельную плату или в составе комплекса реализуемых образовательных услуг. Данное разделение весьма разумно с финансовой точки зрения, поскольку позволяет предусмотреть стандартную плату за обучение фиксированного размера и дополнительную плату, варьируемую по размеру в отношении конкретных потребителей.

Образовательная деятельность негосударственного образовательного учреждения, осуществляемая за счет финансирования учредителей и иных поступлений от лиц, не связанных непосредственно с потребителями образовательных услуг (спонсоры, дарители, благотворители и т. д.), не является предпринимательской по тем же основаниям, что и в государственных образовательных учреждениях. Вышеуказанные поступления с целевым направлением расходования средств (включая финансирование из бюджета негосударственных образовательных учреждений, имеющих государственную аккредитацию) следует учитывать по кредиту сч. 96 "Целевые финансирование и поступления".

Что касается платной образовательной деятельности такого учреждения (реализации платных образовательных услуг в адрес потребителей, связанных с учреждением договорными отношениями и оплачивающих эти услуги), то согласно п. 2 ст. 46 Закона Российской Федерации "Об образовании" такая платная деятельность не рассматривается как предпринимательская, если получаемый от нее доход полностью идет на возмещение затрат на обеспечение образовательного процесса, его развитие и совершенствование в данном образовательном учреждении. Кроме того, в соответствии с п. 3 ст. 47 Закона Российской Федерации "Об образовании" деятельность по реализации предусмотренных уставом образовательного учреждения продукции, работ, услуг (в том числе образовательных) относится к предпринимательской лишь в части нереинвестируемого дохода.[[2]](#footnote-2)

Таким образом, если доходы от платной образовательной деятельности, отраженные по кредиту сч. 46, составили за отчетный период (месяц, квартал, полугодие, 9 месяцев, год) 100 единиц, а расходы на обеспечение и развитие образовательного процесса, учтенные по дебету счетов 20, 88, в совокупности – 90 единиц, то такая деятельность на 90% не будет относиться к предпринимательской, но на 10% – будет. Следствием такого развития событий будет являться попадание негосударственного образовательного учреждения в число плательщиков соответствующих налогов.

Для всех остальных организаций (кроме образовательных учреждений) платные образовательные услуги при любых обстоятельствах будут рассматриваться как предпринимательская деятельность.

Некоммерческие образовательные организации в отличие от коммерческих организаций имеют возможность получения от спонсоров, дарителей благотворителей, учредителей или членов этих организаций целевых средств, в том числе на ведение образовательной деятельности и оказание услуг сторонним потребителям, которые не рассматриваются в качестве доходов от предпринимательской деятельности. Обязательное условие – отсутствие встречного предоставления образовательных услуг лицам, перечислившим данные средства. На практике реализацию платных образовательных услуг некоммерческие организации иногда маскируют под членские взносы от лиц, фактически являющихся потребителями данных услуг, однако при налоговой проверке подобные обстоятельства всегда выявляются.

# 2. Налоговые проверки образовательного учреждения

Ключевым моментом в вопросах налогообложения образовательных учреждений стало принятие изменений в Налоговом кодексе РФ в 2007 году. Поэтому проблемы, связанные с налоговой стороной деятельности рассматриваемых субъектов экономических отношений, мы будет изучать именно в ключе указанных изменений.

Изменения в Налоговом кодексе РФ (далее – НК РФ), вступившие в силу с 1 января 2007 г., коснулись деятельности всех образовательных учреждений независимо от того, зарабатывают ли они внебюджетные средства или располагают исключительно бюджетными средствами. Противоречия налогового законодательства РФ порождают различные толкования одних и тех же положений налогоплательщиками – образовательными учреждениями и налоговыми органами.

Весьма существенные перемены с 1 января 2007 г. произошли в порядке проведения налоговых проверок (выездных и камеральных), их документального оформления, а также исполнения решений налоговых органов и обжалования таких решений.

В новой редакции ст. 87 «Налоговые проверки» их цель определена следующим образом: контроль соблюдения налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах. Формулировка не конкретна, но на практике это означает, что налоговые органы при проверках не могут выходить за рамки налоговых отношений.

Статья 88 «Камеральная налоговая проверка» также изложена в новой редакции.

Инспекции обязаны сообщить образовательному учреждению о выявленных в ходе камеральной проверки ошибках. Инспектора должны предложить образовательному учреждению в течение пяти рабочих дней представить пояснения или внести исправления (пп. 4, 5 ст. 88 НК РФ). Налоговая инспекция должна составлять акт камеральной проверки, если по ее итогам выявлены нарушения.

Таким образом, учреждения образования получили возможность высказывать и аргументировать несогласие с выводами налоговиков по камеральной проверке (п. 1 ст. 100 НК РФ).

В соответствии с пп. 7, 8 ст. 88 НК РФ налоговым инспекторам запрещено требовать дополнительные документы при проверке (за исключением тех случаев, когда образовательное учреждение имеет вычеты по НДС).

Пунктом 8 ст. 89 НК РФ разрешен вопрос о порядке определения продолжительности выездной проверки (начало: дата вынесения решения о назначении выездной налоговой проверки; окончание: дата составления справки о проведенной проверке). Налоговые органы не могут больше настаивать на том, что срок проверки должен исчисляться с момента фактического начала работы.

В течение одного календарного года инспекция не может проводить более двух выездных проверок одного учреждения вне зависимости от проверяемого налога и периода.

Похожее правило содержалось и раньше, но теперь нет оговорки, что правило распространяется на проверки по одним и тем же налогам. Поэтому налоговики больше не смогут пользоваться этим и проводить больше двух проверок в год по разным налогам. Исключения – только по решению руководителя ФНС России (п. 5 ст. 89 НК РФ).

Появилось новое основание для назначения повторной выездной проверки – уточненная декларация, по которой сумма налога меньше первоначально заявленной (подп. 2 п. 10 ст. 89 НК РФ).

Налоговым инспекциям дано право изымать любые документы, а не только те, которые свидетельствуют о налоговых правонарушениях (подп. 3 п. 1 ст. 31 НК РФ). Образовательное учреждение нельзя оштрафовать за нарушения, выявленные повторной налоговой проверкой (подп. 2 п. 10 ст. 89 НК РФ.) Эта позиция изложена в письме Минфина России от 07.11.06 № 030207/1308 «О порядке применения налоговых санкций к налогоплательщикам при проведении повторной выездной налоговой проверки после 01.01.2007».

Руководителям образовательного учреждения стоит обратить внимание на отдельные нормы ст. 93 НК РФ, где налоговым органам прямо запрещено требовать нотариального удостоверения представляемых им копий документов. Налоговые органы вправе только на месте (в учреждении) ознакомиться с подлинниками документов.

Что касается оформления результатов налоговой проверки образовательного учреждения, отличием норм новой редакции от прежней является обязанность налоговых органов составлять акт и по результатам камеральной (а не только выездной) налоговой проверки. При этом уточнено, что акт составляется только в случае, если в ходе проверки были выявлены нарушения налогового законодательства. Срок составления акта – десять дней (для сравнения: по результатам выездной налоговой проверки на составление акта отведено два месяца). В п. 3 ст. 100 НК РФ установлен перечень информации, которая должна быть обязательно указана в акте проверки.

Ранее аналогичная норма содержалась в п. 2 ст. 100 НК РФ. Фактически установлена структура акта, которой налоговые органы должны придерживаться при проведении мероприятий налогового контроля. Практическое значение данного уточнения для налогоплательщиков состоит в возможности обжалования решения налогового органа по формальным признакам: в связи с несоблюдением требований по содержанию или структуре акта проверки.

Ранее форма и содержание акта были установлены внутриведомственными актами ФНС России.

Внесены коррективы в процедуру реализации и обжалования решений налоговых органов.

В соответствии со ст. 101 «Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки» с 1 января 2007 г. расширяются обязанности должностного лица, проводящего рассмотрение материалов налоговой проверки.

Для должностных лиц, осуществляющих проверку, определен конкретный перечень действий, которые они должны произвести:[[3]](#footnote-3)

• установить, было ли совершено налоговое правонарушение тем лицом, которое проверялось;

• имеется ли в выявленных нарушениях состав налогового правонарушения;

• установить основания для применения налоговых санкций;

• выявить смягчающие и отягчающие обстоятельства.

По окончании налоговой проверки составляется справка, а по истечении двух месяцев – акт налоговой проверки, который подписывает директор (заведующий) образовательного учреждения, подписи главного бухгалтера не требуется. Если руководитель учреждения обнаружит, что в акте налоговой проверки необоснованно отражены налоговые правонарушения, то он обязан его подписать, но указать при этом, что имеет возражения в соответствии с п. 6 ст. 100 НК РФ. Срок подачи возражения по акту налоговой проверки составляет до 15 рабочих дней (прежний срок – две недели). Подчеркнем, если образовательное учреждение не подало акта возражения, то это не лишает его права давать свои пояснения уже на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки.

Очень часто руководитель образовательного учреждения, получив акт налоговой проверки, не согласен с отдельными его положениями. Разногласия в налоговый орган можно подавать в свободной форме, при этом желательно направлять их на фирменном бланке образовательного учреждения за подписью должностного лица. Также следует представить оправдательные документы, приложив их копии и указав контактную информацию для связи. С 1 января 2007 г. срок, который отводится налогоплательщику для подготовки копий, увеличен с пяти до десяти дней (ст. 93 НК РФ). Копии, заверенные «должным образом», означают, что их не надо заверять у нотариуса, достаточно подписи директора (заведующего), главного бухгалтера и печати образовательного учреждения.

Рассматривая ответственность налогоплательщика, отметим, что с 1 января 2007 г. ситуация изменилась в позитивную сторону. В НК РФ раньше действовала норма ст. 111 «Обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения», где перечень обстоятельств был закрытым. Теперь перечень открытый: судьи и налоговые органы могут самостоятельно признавать таковыми любые обстоятельства, даже не предусмотренные НК РФ (подп. 4 п. 1 ст. 111 НК РФ).

Внесены изменения в пользу налогоплательщика в ст. 112 НК РФ «Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения». Появилось новое основание для уменьшения размера штрафа: тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности (подп. 2.1 п. 1 ст. 112 НК РФ).

Позитивным изменением является тот факт, что образовательное учреждение нельзя оштрафовать, если на момент вынесения решения по результатам проверки истекли три года со дня совершения нарушения.

Раньше инспекторам было достаточно успеть составить акт проверки в рамках трехлетнего срока. Период, за который образовательное учреждение могут оштрафовать, сократится минимум на 80 календарных дней (п. 1 ст. 113 РФ).

# 3. Налог на доходы физических лиц

Как показывают статистические данные, основная доля налогов, исчисляемых и уплачиваемых в настоящее время образовательными организациями, приходится на единый социальный налог и налог на доходы физических лиц.[[4]](#footnote-4)

Однако и здесь законодатели предусмотрели целый ряд положений, снижающих налоговую нагрузку на организации, осуществляющие образовательную деятельность, а также способствующих привлечению средств в эту сферу деятельности.

Так, согласно п. 1 ст. 219 НК РФ при определении размера налоговой базы по налогу на доходы физических лиц налогоплательщик имеет право на получение социальных налоговых вычетов в сумме доходов, перечисляемых им на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующих бюджетов, а также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд – в размере фактически произведенных расходов, но не более 25 % суммы дохода, полученного в налоговом периоде.

Кроме того, согласно п. 2 ст. 217 НК РФ доход, облагаемый налогом на доходы физических лиц, подлежит уменьшению на социальный налоговый вычет в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях, – в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более 25 тыс. руб., а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях – в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 25 тыс. руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей.

Данный социальный налоговый вычет предоставляется при наличии у образовательного учреждения соответствующей лицензии или иного документа, который подтверждает статус учебного заведения, а также представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы на обучение.

Социальный налоговый вычет предоставляется за период обучения указанных лиц в учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в процессе обучения.

Кроме того, действующим законодательством некоторые выплаты, производимые образовательными учреждениями физическим лицам, освобождаются от налогообложения.

Так, не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов или докторантов учреждений высшего профессионального образования или послевузовского профессионального образования, научно-исследовательских учреждений, учащихся учреждений начального профессионального и среднего профессионального образования, слушателей духовных учебных учреждений, выплачиваемые указанным лицам этими учреждениями; стипендии, учреждаемые Президентом Российской Федерации, органами законодательной (представительной) или исполнительной власти Российской Федерации, органами субъектов Российской Федерации, благотворительными фондами; стипендии, выплачиваемые за счет средств бюджетов налогоплательщикам, обучающимся по направлению органов службы занятости (п. 11 ст. 217 НК РФ).

При этом следует иметь в виду, что согласно ст. 204 Трудового кодекса РФ стипендией признается выплата ученику-работнику организации на период ученичества, размер которой определяется ученическим договором, но не может быть ниже установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда.

Также согласно п. 21 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц (освобождаются от налогообложения) суммы, выплачиваемые организациями и (или) физическими лицами детям-сиротам в возрасте до 24 лет на обучение в образовательных учреждениях, имеющих соответствующие лицензии, либо за их обучение указанным учреждениям.

Говоря об уже упомянутых нами изменениях в НК РФ, касательно налога на доходы физических лиц можно составить следующую таблицу.

Таблица 1 Изменения в исчислении налога на доходы физических лиц

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Изменения в налогообложении образовательного учреждения с 1 января 2007 г. | **Что из этого следует** | Нормативная база |
| Увеличен размер социальных налоговых вычетов на лечение и обучение с 38 000 до 50 000 руб. | Физические лица смогут в большем объеме вернуть налог | Подпункты 2, 3 п. 1 ст. 219 НК РФ (в ред. Федерального закона от 27.07.06 № 144ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части создания благоприятных условий налогообложения для налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, а также внесения других изменений, направленных на повышение эффективности налоговой системы» (далее – Федеральный закон № 144ФЗ)) |
| Имущественный налоговый вычет можно получить при покупке или продаже комнаты, а не только жилых домов, квартир и т. д. | Устранена неясность, распространяются данные нормы на комнаты или нет, так как ранее они не были поименованы в НК РФ | Подпункты 1, 2 п. 1 ст. 220 НК РФ (в ред. Федерального закона № 144ФЗ) |
| Из состава налогооблагаемых доходов исключаются средства материнского (семейного) капитала | Расширен перечень налогооблагаемых доходов | Пункт 34 ст. 217 НК РФ (в ред. Федерального закона от 05.12.06 №208ФЗ «О внесении изменений в главу 23 части второй Налогового кодекса Российской Федерации») |
| Теперь суммы страховых взносов, уплаченных по договорам личного страхования, также учитываются при представлении социального вычета на лечение | Социальным вычетом можно воспользоваться, если был заключен договор медицинского страхования. Раньше налоговики в этом отказывали | Подпункт 3 п. 1 ст. 219 НК РФ (в ред. Федерального закона № 144ФЗ) |

Дальнейшее совершенствование системы налогообложения образовательных учреждений, на мой взгляд, может осуществляться только в рамках общего процесса реформирования всей системы налогообложения. Установление каких-либо новых льгот – «индивидуальных», либо предназначенных только для образовательных организаций – не представляется целесообразным.

Общее же направление реформирования системы налогообложения в Российской Федерации должно предусматривать построение стабильной и справедливой системы. При этом в среднесрочной перспективе главными направлениями налоговой реформы должны стать следующие:

- снижение налоговой нагрузки на фонд оплаты труда (снижение размеров единого социального налога);

- упрощение процедуры исчисления основных налогов (НДС, налог на прибыль, ЕСН);

- уточнение положений налогового законодательства;

- усиление информационно-разъяснительной работы налоговых органов по применению норм и положений налогового законодательства;

- улучшение процедуры взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов, в том числе внедрение методов электронного документооборота и т.д.

**Список использованной литературы**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) №117-ФЗ
2. Закон РФ от 10.07.1992 N 3266-1 (ред. от 16.03.2006) «Об образовании» // Российская газета. – 23.01.1996. – №13.

Беляков С.А. Оценка экономического положения образовательных учреждений // Университетское управление. – 2004. – №5-6(33).

Куницын Д.В. Налогообложение образовательных учреждений в современных условиях / Д.В.Куницын, Н.Г.Иванова // Сибирская финансовая школа. – 2008. – №1.

1. Левицкий М.Л. Последствия налоговых изменений для образовательных учреждений // Справочник руководителя дошкольного учреждения – 2007. – №5.

Цатурян Э.О. Предпринимательская деятельность образовательного учреждения высшего профессионального образования // Экономика России: основные направления совершенствования. – 2005. – №5.

1. Цатурян Э.О. Предпринимательская деятельность образовательного учреждения высшего профессионального образования // Экономика России: основные направления совершенствования. – 2005. – №5. [↑](#footnote-ref-1)
2. Закон РФ от 10.07.1992 N 3266-1 (ред. от 16.03.2006) «Об образовании» // Российская газета. – 23.01.1996. – №13. [↑](#footnote-ref-2)
3. Левицкий М.Л. Последствия налоговых изменений для образовательных учреждений // Справочник руководителя дошкольного учреждения – 2007. – №5. [↑](#footnote-ref-3)
4. Куницын Д.В. Налогообложение образовательных учреждений в современных условиях / Д.В.Куницын, Н.Г.Иванова // Сибирская финансовая школа. – 2008. – №1. [↑](#footnote-ref-4)