

Ключевые слова:

налоговое планирование, налоговые риски, учреждения образования, государственные и муниципальные учреждения

М. Р. Коровева, аспирант

кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансового университета при Правительстве РФ,
зам. главного бухгалтера Финансового университета
(e-mail: marina.koroeva@mail.ru)

Налоговое планирование в государственных и муниципальных учреждениях образования

Создание планово-финансовых подразделений в структуре государственных и муниципальных учреждений образования (далее — ГМУО), расширение их функций имеет целью и делает возможным поиск способов повышения эффективности осуществляемой ими деятельности, в т. ч. путем оптимизации налоговых платежей. Такие мероприятия принято относить к налоговому планированию.

В общем случае под налоговым планированием предприятий и организаций понимают действия плательщика налогов и сборов, направленные на сокращение производимых им обязательных налоговых платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации.

Возможности налогового планирования в учреждениях определяются действующим законодательством о налогах и сборах, предусматривающим различные методы налогового учета и налоговые режимы. Это связано с наличием разных статусов налогоплательщиков, направлений и результатов их финансово-экономической деятельности и организационной структуры.

Налоговое планирование предполагает разработку и внедрение различных законных схем налогообложения деятельности учреждения в целях минимизации налоговых платежей путем применения методов стратегического планирования его финансово-хозяйственной деятельности¹. Следовательно, это планирование должно быть перспективным, поскольку принимаемые в его рамках решения направлены не только на сокращение налоговой нагрузки, но и на минимизацию риска возникновения дополнительных финансовых обязательств учреждения. Такая минимизация налоговых платежей должна быть основана на законных действиях налогоплательщика.

¹ См.: Шестакова Е. В. *Налоговое планирование. Теория и практические рекомендации с материалами судебной практики.* — М.: Юстицинформ, 2010.

В налоговом планировании исследуемых учреждений образования применяются инструменты, позволяющие реализовать предусмотренные законодательством условия хозяйствования, наиболее выгодные в отношении налоговых последствий. К таким инструментам относятся: использование налоговых льгот и освобождений, дифференцированных налоговых ставок; применение оптимальной формы договорных отношений с контрагентами, грамотная разработка учетной политики, применение упрощенной системы налогообложения (для автономных учреждений). Это позволяет значительно снизить налоговую нагрузку и упростить ведение налогового учета.

Безусловно, любое налоговое планирование связано с определенными рисками. Однако степень этих рисков зависит от качества и обоснованности налогового планирования, от законности предпринимаемых в этой области мер. Как правило, налоговые органы не поощряют действия налогоплательщиков, преследующие цель снижения налоговой нагрузки, даже если такие действия формально не противоречат законодательству. Поэтому полностью избежать налоговых рисков при налоговом планировании учреждения не могут. Значительно снизить риски, связанные с налоговым планированием, позволит грамотное использование льгот и преференций, прав и гарантий.

При организации налогового планирования в учреждениях показатель его эффективности, отражающий соотношение результатов планирования с затратами на его проведение, имеет определяющее значение. Цели налогового планирования в учреждении должны соотноситься со стратегическими приоритетами его деятельности².

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ НОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ АКТОВ

Основная цель налогового планирования — построение оптимальной модели хозяйствования, обеспечивающей минимальный размер налоговой нагрузки в рамках норм и положений действующего законодательства о налогах и сборах. Поэтому эффективность налогового планирования и связанные с ним налоговые риски во многом зависят от того, насколько обоснованно использованы при построении конкретной модели налоговой оптимизации нормативные правовые акты и иные источники. В данном вопросе немаловажное значение имеет юридическая сила того акта, который стал основанием для сокращения налоговой нагрузки учреждения.

Таким образом, учреждениям в целях налогового планирования своей деятельности необходимо руководствоваться разделением нормативных правовых и прецедентных актов на следующие группы:

- 1) законодательные и подзаконные нормативные акты о налогах и сборах;
- 2) иные законодательные и подзаконные нормативные акты;
- 3) решения и разъяснения судебных инстанций;
- 4) разъяснения Минфина России и налоговых органов.

Российское законодательство о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) и принятых в соответствии с ним федеральных законов. Законодательство субъектов Федерации о налогах и сборах включает законы о налогах субъектов Федерации, принятые в соответствии с НК РФ. Нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с НК РФ. К числу подзаконных нормативных актов относятся акты, принимаемые различными органами государственной власти в соответствии с законодательством о налогах и сборах по конкретному вопросу.

² См.: Максимова Т. Н. *Налоговое планирование*. — М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2011.

В общем случае при следовании положениям законодательных и подзаконных нормативных актов и правильном их толковании налогоплательщиками налоговые риски учреждений минимальны. Однако не исключено наличие в этих актах каких-либо пробелов и противоречий. В п. 7 ст. 3 НК РФ отмечено, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). Однако, как нам представляется, учреждения при применении неоднозначных положений законодательства должны обратиться либо в Федеральную налоговую службу, либо непосредственно в налоговый орган по месту учета для получения разъяснений по поводу той или иной преференции.

При этом обращение в налоговый орган по месту учета вполне оправданно, поскольку в случае организации выездной налоговой проверки к налогоплательщику придут представители именно данной налоговой инспекции. Поэтому их позиция по тому или иному спорному вопросу должна быть основным ориентиром.

При осуществлении налогового планирования учреждениям следует учитывать не только законодательные и подзаконные нормативные акты о налогах и сборах, но также и иные акты, коррелирующие с первыми, в частности относящиеся к гражданскому и бюджетному праву.

Так, например, при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций ГМУО не учитывают доходы в виде имущества, полученного безвозмездно. Правильное применение данной нормы законодательства о налогах и сборах невозможно без учета положений гражданского законодательства. В частности, ст. 128 Гражданского Кодекса РФ устанавливает нормативное содержание понятия «имущество», к которому относятся в т. ч. вещи, включая деньги и ценные бумаги. Сужает дефиницию понятия «имущество» в целях налогообложения законодательство о налогах и сборах. Так, согласно ст. 38 НК РФ имущественные права не относятся к имуществу для целей налогообложения.

Также не подлежит обложению налогом на прибыль организаций целевое финансирование ГМУО (кроме казенных учреждений) в виде субсидий на выполнение государственного и муниципального задания, выделяемых из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. При этом порядок предоставления субсидий бюджетным и автономным учреждениям разъясняют положения Бюджетного кодекса Российской Федерации.

И таких примеров множество. Любое положение законодательства о налогах и сборах в той или иной мере коррелирует с законодательством Российской Федерации, субъектов Федерации и нормативными правовыми актами муниципальных образований в иных областях жизнедеятельности. И если не учитывать положения неналоговых законодательных и подзаконных нормативных актов, это непременно приведет к некорректной организации налогового планирования в учреждении и, как следствие, к увеличению налоговых рисков.

Всегда необходимо принимать во внимание решения и разъяснения судебных инстанций плательщикам налогов и сборов, особенно находящихся в том же регионе Российской Федерации, что и учреждение. Учет и использование правовых позиций и выводов судебных инстанций позволяют спрогнозировать решение суда по собственному вопросу учреждения в целях оценки законности принятой им модели налогового планирования.

Нередки случаи, когда именно посредством принимаемых судебных решений уточняются спорные вопросы в налогообложении учреждений. Так, еще совсем недавно в налоговой практике вопрос обложения налогом на прибыль организаций доходов от сдачи в аренду имущества бюджетных и автономных учреждений, находящегося

в федеральной собственности и переданного им в оперативное управление, относился к числу спорных и требующих дополнительных разъяснений. В большинстве случаев доводимые до суда спорные вопросы в части обложения таких доходов рассматривались в пользу налогоплательщиков, и санкции за предыдущие налоговые периоды по отношению к учреждениям не применялись.

Постановлением Конституционного Суда РФ³ федеральному законодателю было дано указание в срок до 1 марта 2010 г. урегулировать порядок уплаты налога на прибыль организаций государственными образовательными учреждениями высшего профессионального образования с доходов от сдачи в аренду переданного им в оперативное управление федерального имущества. И, таким образом, с изданием Федерального закона № 83-ФЗ⁴ спорные моменты по данному вопросу были урегулированы: ГМУО обязаны включать доходы от сдачи в аренду имущества, находящегося у них в оперативном управлении, в состав внереализационных доходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Согласно положениям НК РФ учреждения имеют право получать от налоговых органов по месту своего учета бесплатную информацию (в т. ч. в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве в этой сфере и нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения. Также учреждения имеют право получать от Минфина России письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а от финансовых органов субъектов Федерации и муниципальных образований — по вопросам применения соответствующих законодательных актов субъектов Федерации и муниципальных образований.

Учреждения вправе получать разъяснения и информацию не только от налоговых инспекций по месту своего нахождения, но и от управления ФНС России по соответствующему субъекту Федерации, а также от ФНС России непосредственно. Важно, что своевременное получение разъяснений о применении законодательства о налогах и сборах, в т. ч. о порядке исчисления и уплаты налогов, позволяет учреждениям избежать нарушений налогового законодательства и предупредить возможные конфликты с налоговыми органами.

При этом п. 8 ст. 75 и пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ исключают возможность начисления пеней и штрафов на сумму недоимки, которая образовалась у учреждения в результате выполнения им письменных разъяснений финансового, налогового или другого уполномоченного органа государственной власти о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах. Это не относится только к тем случаям, когда указанные разъяснения были основаны на неполной или недостоверной информации, предоставленной учреждением при обращении в соответствующие органы.

³ Постановление КС РФ от 22.06.2009 № 10-П «По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д. И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета)» // *Собрание законодательства РФ*. — 2009. — № 27. — Ст. 3383.

⁴ 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» // *Собрание законодательства РФ*. — 2010. — № 19. — Ст. 2291.

Следовательно, если в ходе судебного разбирательства выяснится, что учреждению были предоставлены неверные разъяснения, выполнение которых привело к нарушению законодательства, это не повлечет для учреждения никаких негативных финансовых и иных последствий. На практике имеют место и такие случаи, когда по одному и тому же вопросу от одной и той же налоговой инспекции в разные периоды времени поступали разъяснения абсолютно противоположного правового содержания. В связи с этим необходимо создать условия для исключения подобных ошибок налоговых органов, а в случае их возникновения к плательщикам налогов и сборов должны применяться санкции с учетом смягчающих обстоятельств.

ЭТАПЫ И МЕТОДЫ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

Процесс налогового планирования в учреждении можно формально разбить на несколько этапов. Первым делом целесообразно провести анализ налоговых обязательств учреждения, в т. ч.:

- уплачиваемых законодательно установленных налогов и сборов;
- штрафов, пени и иных санкций;
- перечня изменений установленных для учреждений налогов (в связи с изменением законодательства);
- изменения налоговых ставок;
- применяемых налоговых льгот, и др.

Налоговое планирование в учреждении в общем случае выражается в разработке программы оптимизации налогообложения посредством снижения налоговых выплат, усиления контроля уровня расходов и других задач. Под предмет планирования подпадают экономические процессы, которые, предположительно, будут протекать в плановом периоде. Его инструментами выступают налоговые льготы, специальные налоговые режимы, региональные льготы, позволяющие реализовать на практике предусмотренные законодательством о налогах и сборах условия хозяйствования, наиболее выгодные для учреждения с позиций налогообложения.

Налоговое планирование может осуществляться несколькими методами, которые применимы для ГМУО в силу специфики их деятельности, а также организационно-правовой формы деятельности.

Методы налогового планирования в учреждениях и их характеристика

Метод	Характеристика метода
Замена налогового субъекта	Основывается на использовании в целях налоговой оптимизации такой организационно-правовой формы ведения деятельности, в отношении которой действует более благоприятный режим налогообложения. Так, например, создание бюджетными учреждениями хозяйствующих обществ инновационной направленности
Замена налоговой юрисдикции	Заключается в регистрации организации на территории, предоставляющей при определенных условиях льготное налогообложение. В Российской Федерации каждый его субъект наделен полномочиями по формированию законодательства в рамках федерального законодательства. И в этом качестве субъекты обладают некоторой свободой. Отсюда различия в размере налоговых отчислений. Для учреждений образования нередко открытие филиалов, представительств и иных обособленных подразделений. Поэтому, создавая обособленные подразделения в разных субъектах Федерации, учреждения, как правило, кроме того, оптимизируют налогооблагаемую базу
Общие методы внутреннего планирования	Выбор учетной политики учреждения в целях налогообложения, разрабатываемой и принимаемой один раз с дальнейшим внесением в нее уточнений и дополнений, — важнейшая часть внутреннего налогового планирования. Этот документ подтверждает обоснованность и законность того или иного толкования нормативных правовых и подзаконных актов, а также действий в отношении ведения бухгалтерского и налогового учета учреждением

Метод	Характеристика метода
Расчетно-аналитический метод	<p>Применяется при отсутствии нормативов в случае анализа достигнутых значений конкретных финансовых показателей. Предполагает расчет планируемых показателей на основе известных величин за прошедшие отчетные (налоговые) периоды, индексов их изменения и экспертных оценок развития. Метод используется при расчете и анализе налогооблагаемых баз и их составляющих, а также при планировании налогов на основе данных за прошлые отчетные (налоговые) периоды</p> <p>Данные, полученные рассматриваемым методом, могут быть скорректированы на планируемое изменение объемов оказываемых образовательных услуг (в целях планирования налога на прибыль организаций), на планируемое изменение среднесписочной численности работников (в целях расчета плана по налогу на доходы физических лиц, а также распределения налога на прибыль организаций между головной организацией и обособленными подразделениями), на изменение законодательства (изменение размера налоговых ставок, перечня налоговых льгот)</p>
Балансовый метод	<p>Заключается в создании бухгалтерской модели хозяйственной ситуации. С помощью данного метода увязываются потребности учреждения в финансовых ресурсах и источниках их формирования на основе балансовых показателей.</p> <p>Указанный метод удобен при разработке форм взаимодействия головной организации с обособленными подразделениями, когда существует необходимость определения совокупной величины налоговых обязательств и общего финансового результата.</p> <p>С помощью балансового метода представляется возможным сравнение финансовых и налоговых показателей, например, по филиалам. Кроме того, поскольку баланс учреждения отражает полную картину по кредиторской и дебиторской задолженности учреждения, по состоянию имущества учреждения, данный метод приобрел широкое распространение среди налогоплательщиков. Преимущества балансового метода — его простота и наглядность. Он позволяет:</p> <ul style="list-style-type: none"> — дать оценку показателей деятельности обособленных структурных подразделений; — осуществить планирование по каждому виду хозяйственной деятельности учреждения; — выделить налогообложение по конкретным доходным договорам

Источник: составлено автором по: Шестакова Е. В. Налоговое планирование. Теория и практические рекомендации с материалами судебной практики. — М.: Юстицинформ, 2010.

Как правило, целесообразно использовать несколько методов налогового планирования, указанных в таблице, одновременно. Налоговое планирование в ГМУО требует от финансистов, бухгалтеров и аналитиков высокого профессионализма, ответственности и владения тонкостями налогового, гражданского и бюджетного законодательства.

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ В ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ ПО ОТДЕЛЬНЫМ ВИДАМ НАЛОГОВ

Планирование налога на добавленную стоимость (НДС) предполагает планирование финансово-хозяйственной деятельности учреждения для оптимизации налоговых платежей и снижения налоговой нагрузки. В этих целях необходимо решить, каким образом будет учитываться НДС для планирования, а также как он будет выделяться (или не выделяться) в плановых операциях.

В целях осуществления планирования НДС необходимо четко разделить виды услуг, оказываемые учреждением, которые подпадают под обложение НДС и которые освобождаются от налогообложения, а также выделить НДС, принимаемый к вычету. При планировании НДС целесообразно обратить особое внимание на вопросы, которым уделяют внимание налоговые органы при проведении камеральных и выездных проверок. Такие мероприятия позволят избежать ошибок как при представлении налоговых деклараций по НДС за налоговый период, так и при планировании сумм налога на последующие периоды.

Так, налоговые органы в первую очередь обращают внимание на обоснованность заявленных учреждениями налоговых вычетов. Отражение в декларации значительных сумм вычетов в сравнении с суммами НДС от реализации всегда влечет тщательную проверку обоснованности и возможности принятия к вычету таких сумм,

в т. ч. на предмет правильности оформления полученных счетов-фактур, на основании которых учреждение имеет право принять соответствующую сумму НДС к вычету.

Поскольку мы исследуем деятельность ГМУО, то внимание налоговых органов привлечет также вопрос правильности отнесения полученных сумм НДС к налоговым вычетам или списания их на увеличение стоимости услуг. Это связано с наличием не подлежащих обложению НДС операций, в частности операций по оказанию образовательных услуг. Налоговые органы проверяют наличие отдельного учета операций по НДС и правильность отражения той или иной операции в качестве необлагаемой.

К налоговым рискам ГМУО по НДС относятся:

- риски, связанные с контрагентами;
- исправления в счетах-фактурах;
- отсутствие обязательных реквизитов в счетах-фактурах;
- отсутствие выделенной суммы НДС в полученных от контрагента документах;
- отсутствие отдельного учета облагаемых и необлагаемых НДС операций;
- отсутствие документов, подтверждающих правомерность отнесения операций к не подлежащим обложению НДС;
- отсутствие отдельного учета облагаемых и необлагаемых НДС операций, и др.

Планирование финансово-хозяйственной деятельности учреждения тесно связано с ее конечными результатами, важнейшим из которых в условиях рыночных отношений выступает общая прибыль, или совокупный доход. В этой связи необходимость планирования налога на прибыль организаций только усиливается.

В основном планирование в части налога на прибыль организаций направлено на сокращение объема расходов на содержание учреждения посредством программы оптимизации налогообложения. Оно позволяет спрогнозировать не только деятельность учреждения в будущем, но и налоговые платежи, а следовательно, и разработать пути оптимизации налогообложения.

В рамках анализа уплаченного налога на прибыль организаций следует провести анализ ранее уплаченных налогов по следующим пунктам:

- сумма уплаченных налогов;
- сумма штрафов и пени;
- изменение показателей доходов и расходов учреждения;
- проведение сверки по налогам и сборам с налоговыми органами, в которых учреждение состоит на учете по месту своего нахождения и по месту нахождения своих обособленных подразделений;
- количество открытых налоговыми органами в анализируемом периоде в отношении учреждения камеральных налоговых проверок и их результаты.

Данный анализ целесообразно провести для выявления необходимости изменения сумм налогов с учетом изменения налоговых ставок и льгот, изменения состава облагаемых и необлагаемых доходов и расходов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

В рамках анализа изменений в деятельности учреждения необходим учет таких показателей, как расширение (сужение) сферы деятельности, реорганизация учреждения, создание (ликвидация) филиалов, представительств и иных обособленных подразделений; изменение договоров на оказание учреждением услуг и др.

Поскольку налоговая база по налогу на прибыль формируется как разница между доходами и расходами учреждения, то изменение состава доходов или расходов может иметь существенное значение при налоговом планировании. В рамках балансового метода планирования важен вопрос признания расходов для целей налогообложения, для чего целесообразно сделать отдельный регистр доходов и расходов, не учитываемых в целях налогообложения. Данный аспект требует тщательной проработки и четкой

обоснованности, поскольку налоговые органы в первую очередь уделяют внимание проверке правильности отражения подобных сведений в налоговом учете.

При планировании налога на прибыль организаций нельзя забывать о нормированных расходах, к которым относятся:

- представительские расходы;
- расходы на рекламу;
- расходы на горюче-смазочные материалы;
- расходы по договорам добровольного личного страхования;
- оплата нотариальных услуг.

Помимо общего режима налогообложения автономные учреждения образования имеют возможность применять упрощенную систему налогообложения (УСН), в рамках которой налоговое планирование имеет свои особенности. Оно основано на оценке выгоды и рисков, связанных с выбором такого режима налогообложения.

Одно из преимуществ УСН, помимо освобождения от исчисления и уплаты ряда налогов, входящих в систему общего режима налогообложения (налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и НДС), — добровольность ее применения автономными учреждениями образования.

С помощью расчетно-аналитического метода налогового планирования можно осуществлять планирование транспортного налога. При этом сумму налога за налоговый период целесообразно увеличить в соответствии с запланированным увеличением налоговых ставок на последующий налоговый период. Как показывает практика, изменение, которому подвергается транспортный налог, — это изменение налоговых ставок, как правило, в сторону увеличения.

Несмотря на то, что сегодня государственные и муниципальные учреждения уплачивают налог на имущество организаций и земельный налог за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации (в зависимости от уровня подчиненности образовательного учреждения), рассмотрим налоговое планирование этих налогов. Оно предполагает осуществление контроля сроков уплаты налогов, а также за соблюдением ранее сформированного плана и своевременное внесение в него коррективов в случае возникновения определенных внешних и внутренних обстоятельств.

Среди факторов, оказывающих влияние на величину налоговой базы по этому налогу, существенное значение имеют следующие:

- ввод в эксплуатацию новых объектов основных средств;
- амортизация основных средств;
- выбытие основных средств;
- изменение перечня налоговых льгот.

Вопрос определения места постановки на учет имущества и земельного участка для целей уплаты налога и представления налоговых деклараций важен, поскольку декларации по налогам следует направлять в налоговые органы по месту нахождения объекта налогообложения:

- организации;
- обособленного подразделения, выделенного на отдельный баланс;
- недвижимого имущества и земельного участка.

Среди путей оптимизации налогообложения в части обложения налогом на имущество организаций и земельным налогом можно выделить разделение объектов основных средств, размежевание земельных участков и принятие их к учету по частям. Результатом станет изменение налога на имущество в сторону уменьшения за счет более быстрого списания объектов с меньшим сроком полезного использования. В случае земельного налога преимущества размежевания весьма велики. Например,

нередко при учебном заведении имеется общежитие, расположенное на одном земельном участке с учебным зданием. Некоторыми нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (в частности, законом Москвы о земельном налоге) предоставляется льгота по уплате налога в отношении объектов жилищного фонда, используемых в отчетном (налоговом) периоде по назначению на основании договора найма. Поэтому размежевание единого земельного участка имеет большое значение в целях правомерной минимизации налоговых платежей.

Нередко на балансе учреждений оказываются основные средства, не используемые в хозяйственной деятельности, но налоги по ним уплачиваются. Целесообразно выявлять случаи, когда имущество, находящееся на балансе, простаивает, и принимать соответствующие решения, в т. ч. по его реализации путем продажи. Кроме того, с 2013 г. вступили в силу положения НК РФ, исключившие из состава объектов обложения налогом на имущество организаций движимое имущество, принятое на учет с 2013 г.

Сущность налогового планирования сводится не только к минимизации налоговой нагрузки, но и к недопущению возникновения претензий к учреждению со стороны налоговых органов и, следовательно, штрафных санкций. Налоговое планирование не имеет ничего общего ни с уклонением от уплаты налогов, ни с прямым сокращением налоговых выплат, поскольку само государство предоставляет учреждениям немало законных возможностей для снижения налогового бремени.

На практике налоговое планирование, соответственно своей дефиниции, проявляется в уменьшении размера налогооблагаемой базы по налогам и в грамотном планировании налоговых выплат с учетом особенностей предпринимательской деятельности ГМУО. Для построения эффективной системы налогового планирования и налоговой оптимизации необходимо:

- исследовать все стороны и виды деятельности учреждения на предмет включения их в объект налогообложения;
- учесть, что помимо законодательства о налогах и сборах необходимо иметь в виду нормы в иных областях;
- тщательно проверять документооборот по налоговому вопросу (все названия, цифры, показатели, сведения по контрагентам). Иногда мельчайшие опечатки привлекают внимание налоговых органов и лишают учреждения возможности применения тех или иных преференций;
- ответственно подходить к составлению учетной политики учреждения в целях налогообложения.

Налоговым планированием необходимо заниматься осознанно, не отделяя вопросы планирования от общей предпринимательской деятельности учреждения. Оно должно стать неременным и непосредственным элементом работы планово-финансовой структуры.

Поскольку налоговая экономия сопутствует хозяйственному результату, налоговые последствия следует определять и рассчитывать, отталкиваясь от формы сделки между учреждением и контрагентом. Если налогоплательщик действовал не для достижения хозяйственного результата, а исключительно с целью сокращения объемов или видов попадаемых под сделку налоговых платежей, это будет указывать на несоответствие сделки действующему российскому законодательству. Так, сделка, дающая заключающим ее сторонам налоговые преимущества, но не направленная на достижение заданной деловой цели, вполне может быть оспорена налоговыми органами и в дальнейшем признана недействительной⁵.

⁵ См.: Урман Н. А. Эффективное налоговое планирование. — М.: Налоговый вестник, 2010.

Исходя из всего изложенного, сформулируем основные принципы, сочетающие целесообразность и недопустимость неправомерного использования инструментов налогового планирования:

- соблюдение требований действующего законодательства при налоговом планировании;
- снижение совокупных налоговых обязательств учреждения в результате применения инструментов налогового планирования;
- созидательное использование всех возможностей и принципов, предоставленных законодательством при осуществлении конкретной сделки;
- планирование нескольких альтернативных вариантов заключения сделок с выделением наиболее оптимального применительно к конкретной ситуации;
- учет возможности и вероятности внесения изменений в выбранные способы налогообложения;
- понятность и экономическая обоснованность схемы, выработанной в процессе налогового планирования.

Налоговое планирование в настоящее время становится неотъемлемой составляющей любой предпринимательской деятельности, в т. ч. ГМУО. Используя даже самые чистые с законодательной точки зрения варианты налоговой оптимизации, практически невозможно избежать споров и конфликтов с налоговыми органами. К сожалению, в таких конфликтах налогоплательщики поставлены в невыгодные условия, поскольку налоговые органы наделены государством властными полномочиями и различными правовыми инструментами по принудительному ограничению прав и имущественных интересов учреждений-налогоплательщиков. Однако правильное применение налогового законодательства, знание своих законных прав, умение использовать предоставленные законодательством гарантии и возможности позволят учреждениям обезопасить себя от необоснованных действий и решений налоговых органов.

В силу наличия различных источников финансового обеспечения деятельности ГМУО (средств целевого финансирования, целевых поступлений и средств от предпринимательской деятельности) при раздельном учете таких доходов исследуемые учреждения могут использовать предусмотренные законодательством о налогах и сборах налоговые льготы и иные преференции, а автономные учреждения помимо прочего могут применять упрощенную систему налогообложения.

При применении рациональных способов снижения налоговых обязательств учреждения образования приобретут дополнительные возможности для максимального увеличения показателей финансовой устойчивости своей деятельности, а также, что имеет немаловажное значение как для государства, так и для самих учреждений, у них освободятся финансовые ресурсы, которые можно будет вложить в повышение качества предоставляемых образовательных услуг.

Библиография

1. 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» // Собрание законодательства РФ. — 2010. — № 19. — Ст. 2291.
2. Постановление КС РФ от 22.06.2009 № 10-П «По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д. И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета)» // Собрание законодательства РФ. — 2009. — № 27. — Ст. 3383.
3. Максимова, Т. Н. Налоговое планирование. — М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2011. — 340 с.
4. Урман, Н. А. Эффективное налоговое планирование. — М.: Налоговый вестник, 2010. — 304 с.
5. Шестакова, Е. В. Налоговое планирование. Теория и практические рекомендации с материалами судебной практики. — М.: Юстицинформ, 2010. — 160 с.