



Фрумина С. В., Киселева Т. Ю., Дзусова С. С.

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

***Аннотация.** В статье проведен анализ налогообложения российских некоммерческих организаций, выступающих предметом исследования. Особенности налогообложения НКО представлены как в сравнительном аспекте с коммерческими организациями, так и по отдельным организационно-правовым формам и сферам деятельности. Отдельное внимание уделяется доходам НКО, выводимым из-под налогообложения прибыли, предлагается их авторская группировка, отражающая дифференцированный подход с позиции определения налогооблагаемой базы. Рассматриваются особенности формирования налоговой базы для уплаты основных налогов некоммерческими организациями. Методология исследования включает диалектический подход к рассмотрению налогообложения НКО, предполагающий изучение финансовых, в том числе налоговых отношений во взаимосвязях и взаимозависимостях. Также авторами применяется метод системного и сравнительного анализа. К числу основных положений, отражающих результаты проведенного анализа, относятся следующие: выявлены зависимости налогообложения НКО от характера осуществляемой деятельности; систематизированы и охарактеризованы факторы, оказывающие непосредственное влияние на налогообложение некоммерческих организаций, включающие источники финансирования и порядок их использования, состав участников, а также сферу деятельности НКО; выявлены особенности формирования налоговой базы для уплаты основных налогов НКО.*

***Ключевые слова:** некоммерческие организации, налоги, налоговая база, налоговое бремя, налоговые льготы, целевые поступления, организационно-правовые формы, сфера деятельности, общественные блага, налогоплательщик.*

Некоммерческие организации, как субъекты экономических отношений, участвуют в производстве и потреблении ВВП, а также в перераспределении доходов. Соответственно, участие в общественном воспроизводстве накладывает на них определенные обязательства перед

обществом, в том числе по уплате налогов и других обязательных платежей¹.

¹ Киселева Т. Ю. Многоаспектный подход к пониманию финансовой системы // Известия высших учебных заведений. Серия: Экономика, финансы и управление производством. — 2014. — № 2 (20). С. 22–28.

Как владельцы имущества и получатели доходов некоммерческие организации должны уплачивать налоги на доходы и налоги на имущество. Как работодатели — выполнять функции налоговых агентов при уплате налога на доходы физических лиц. Как страхователи в сфере обязательного социального страхования — уплачивать обязательные страховые взносы в государственные внебюджетные фонды. Следовательно, некоммерческие организации вступают в финансовые отношения с органами государственной власти и местного самоуправления по поводу уплаты различных налогов и сборов, а также взносов по обязательному социальному страхованию.

С другой стороны, социальная мотивация деятельности некоммерческих организаций изначально определяет лояльное отношение к ним государства, которое наделяет последних различными налоговыми льготами и преференциями. Такой подход, характерен для различных стран, и ставит некоммерческие организации, как налогоплательщиков, в привилегированное положение по сравнению с коммерческими. Следовательно, можно отметить, что концепция налогообложения НКО как в России, так и за рубежом, направлена на снижение налогового бремени, но в тоже время не освобождает их от выполнения обязательств перед обществом.

Отличие традиционного для коммерческой организации механизма налогообложения НКО связано с особенностями их деятельности как хозяйствующего субъекта. В отличие от коммерческих организаций, НКО не производят товар или услугу для реализации. Они производят общественные блага, которые перераспределяются в пользу потребителей на условиях безвозмездности. Поэтому НКО изначально лишены возможности извлечения дохода (выручки), создания добавленной стоимости и, соответственно не могут быть плательщиками налога на прибыль, налога на добавленную стоимость (или аналогичных ему косвенных налогов). В ре-

зультате налоговое бремя НКО значительно ниже, чем у коммерческой организации, независимо от особенностей национального налогообложения.

В Российской Федерации сохраняется общемировой подход к налогообложению некоммерческих организаций, но формируются и национальные особенности, связанные с различными факторами, в том числе с возможностью некоммерческих организаций некоторых организационно-правовых форм заниматься предпринимательской деятельностью и (или) деятельностью, приносящей доходы¹.

Нормативная правовая база, определяющая статус НКО как налогоплательщика, в нашей стране представлена Гражданским кодексом Российской Федерации, законом «О некоммерческих организациях» и другими федеральными законами, определяющими особенности налогообложения некоммерческих организаций различных организационно-правовых форм.

Непосредственно механизм налогообложения регламентируется Налоговым кодексом Российской Федерации, другими федеральными законами, законами субъектов Российской Федерации, устанавливающими порядок исчисления и уплаты отдельных налогов, в рамках принадлежащих им полномочий, Постановлениями Правительства Российской Федерации.

Согласно российскому законодательству, некоммерческие организации обязаны осуществлять уставную деятельность, а также в некоторых случаях могут вести предпринимательскую и иную деятельность, приносящую доходы. В таком случае российские НКО, осуществляя уставную деятельность, несут социальную нагрузку и соответственно

¹ Фрумина С. В. Анализ нормативного правового обеспечения финансовой политики государства // Административное и муниципальное право. — 2014. — № 7. С.638–645. DOI: 10.7256/1999–2807.2014.7.12222.

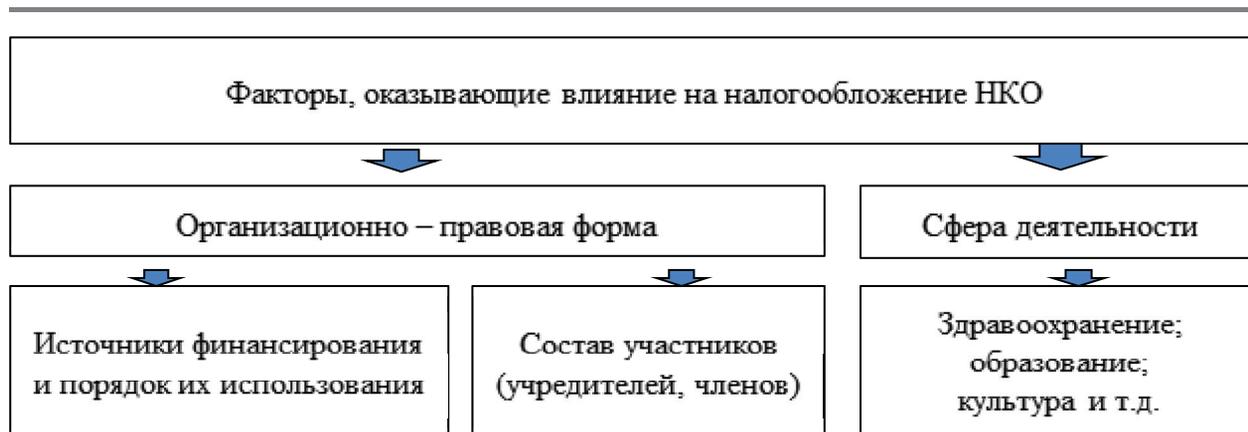


Рис. 1. Факторы, определяющие специфику налогообложения НКО

их взаимоотношения с бюджетами публично правовых образований по поводу налоговых платежей ограничены социальным статусом и характером деятельности¹. С другой стороны, ведение предпринимательской деятельности и деятельности, приносящей доходы, ничем не отличает их от коммерческих организаций. Такая «двойственность» и предопределяет специфику налогообложения российских НКО.

Если НКО осуществляет только уставную деятельность, то она не может получать доходы от продажи товаров, работ и услуг, так как передает созданные услуги потребителям бесплатно. Если НКО осуществляет предпринимательскую деятельность, то в дополнение к уплачиваемым налогам она станет плательщиком налога на прибыль и НДС.

В соответствии с вышеизложенным, предлагаем два варианта группировки налогов, уплачиваемых российскими НКО. Первый вариант включает налоги, уплачиваемые от ведения уставной деятельности, и налоги, уплачиваемые от ведения предпринимательской деятельности. Такой подход учитывается при требовании ведения раздельного учета уставной и предпринимательской деятельности НКО, что предполагает некоторое дублирование видов налогов.

Второй вариант включает все налоги, уплачиваемые некоммерческими организациями, условно разделенные на две группы. Первая группа содержит налоги, которые платит любая НКО вне зависимости от наличия или отсутствия предпринимательской деятельности, среди них:

- налог на имущество организаций — если это имущество не подпадает под льготы по налогу в соответствии с главой 30 НК РФ;
- земельный налог — если некоммерческая организация является собственником земли, землевладельцем;
- транспортный налог — если у организации имеется транспортное средство и налог введен на территории субъекта Российской Федерации, в котором находится организация;
- на доходы физических лиц — в качестве налоговых агентов, если осуществляются денежные или иные выплаты физическим лицам;
- госпошлина — если НКО совершают юридически значимые действия, обращаются в судебные органы за разрешением спорных вопросов, связанных с финансово-хозяйственной деятельностью.

Вторая группа включает налоги, которые взимаются с НКО в том случае, если она осуществляет предпринимательскую деятельность. Это налог на прибыль, налог на добавленную стоимость и т. д.

¹ Дзусова С. С. Вектор развития финансовой науки в современной экономике // Аудит и финансовый анализ. — 2013. — № 4. С.311–314.

Обложение теми или иными налогами некоммерческих организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность, осуществляется на тех же условиях, что и коммерческих, и зависит от объекта налогообложения, налогооблагаемой базы, ставки и налоговых льгот, установленных для отдельных некоммерческих организаций.

Специфика налогообложения российских некоммерческих организаций также связана с воздействием рядом факторов, среди которых следует выделить организационно-правовую форму и сферу деятельности (рис. 1).

От принадлежности некоммерческой организации к той или иной сфере деятельности зависит наличие налоговых льгот, предоставляемых законодателем. Как правило, наибольшие льготы получают НКО, функционирующие в сфере образования и здравоохранения, науки и культуры. Например, освобождается от уплаты НДС реализация медицинских товаров, услуги в сфере образования, услуги по уходу за больными и т. д.

Влияние организационно-правовой формы на налогообложение НКО выражается в следующем:

- во-первых, в возможности получения дополнительных льгот по некоторым налогам. Так, благотворительные организации получают льготы по налогу на прибыль в случае ведения предпринимательской и иной приносящей доход деятельности; религиозные организации получают льготы по НДС, налогу на прибыль, государственной пошлине, налогу на имущество, земельному налогу и т. д. Вместе с тем такие НКО, как некоммерческие партнерства, ассоциации и союзы не имеют дополнительных налоговых льгот;
- во-вторых, в особенностях состава участников (учредителей, членов). Например, организации, имеющие членство (некоммерческие партнерства, потребительские кооперативы и т. д.) имеют право не вклю-

чать в налогооблагаемую прибыль членские взносы;

- в-третьих, в источниках финансирования и порядке их использования, который характерен для отдельных организационно-правовых форм НКО. Отметим, что большое значение в формировании финансовых ресурсов НКО имеют целевые поступления, или в соответствии с терминологией Налогового кодекса Российской Федерации, средства целевого финансирования и целевые поступления¹. Являясь по существу, источником финансирования деятельности НКО, они не приносят экономической выгоды, и не являются (подобно доходам от реализации), основой формирования положительного финансового результата. Как правило, целевые поступления, в том числе, вступительные и членские взносы, пожертвования, гранты; средства целевого финансирования, в том числе бюджетные субсидии на содержание автономных и бюджетных учреждений, бюджетные ассигнования на содержание казенных учреждений, исключаются из налогооблагаемой базы для исчисления налога на прибыль и НДС.

Влияние факторов, определяющих особенности налогообложения НКО, можно проанализировать на примере налога на имущество организаций, транспортного налога, налога на прибыль организаций и НДС.

1. Налог, который всегда уплачивается НКО независимо от осуществления предпринимательской деятельности — это налог на имущество организаций. Основанием для его исчисления является наличие у НКО имущества, которое относится к объекту налогообложения². Так как это региональный налог, то его ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации

¹ пп.14 ст. 251 НК РФ; п.2 ст. 251 НК РФ

² п.1 ст. 374 НК РФ

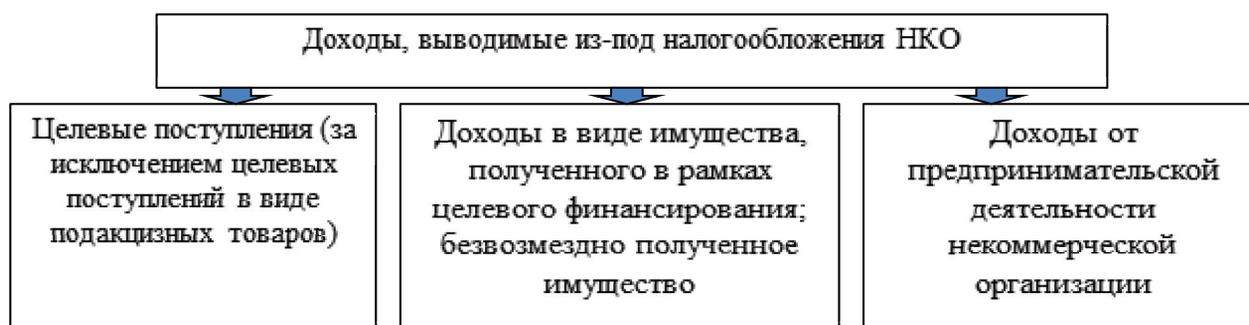


Рис. 2. Доходы, выводимые из-под налогообложения некоммерческих организаций

и не могут превышать 2,2 процента¹. В отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как кадастровая стоимость, налоговая ставка не может превышать следующих значений: для города федерального значения Москвы: в 2014 году — 1,5 процента, в 2015 году — 1,7 процента, в 2016 году и последующие годы — 2 процента; для иных субъектов Российской Федерации: в 2014 году — 1,0 процента, в 2015 году — 1,5 процента, в 2016 году и последующие годы — 2 процента.

Налоговое законодательство предусматривает определенные льготы по уплате этого налога для НКО, в том числе освобождение от уплаты налога на имущество организаций. Такой льготой могут воспользоваться государственные научные центры; религиозные объединения и организации — в отношении имущества, используемого для осуществления религиозной деятельности; организации, имеющие на балансе памятники истории и культуры федерального значения, и др.

Но для некоторых НКО не существует льгот по этому налогу. К таким организациям относятся некоммерческие партнерства, автономные некоммерческие организации, автономные учреждения, фонды государственного и муниципального учреждения (кроме общественных фондов как разновидности общественных объединений) и др.

2. Некоммерческие организации уплачивают транспортный налог в том случае, если

имеют на балансе транспортные средства. Общие правила исчисления и уплаты транспортного налога содержатся в главе 28 НК РФ. Согласно российскому законодательству, налог исчисляется и уплачивается на общих основаниях. Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и зависят от разных характеристик².

3. Статус налогоплательщиков по налогу на прибыль организаций НКО приобретают с момента государственной регистрации в качестве юридического лица и осуществления деятельности, приносящей доход. Налогообложение по налогу на прибыль регулируется главой 25 НК РФ.

Для определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, необходимо определить величину полученных доходов и произведенных расходов некоммерческой организацией в процессе осуществления предпринимательской или иной, приносящей доход деятельности. Ставки по налогу на прибыль устанавливаются ст. 284 НК РФ. Если иное не предусмотрено пунктами 2–5 ст. 284 НК РФ, налоговая ставка устанавливается в размере 20%. Законами субъектов Российской Федерации предусмотренная налоговая ставка может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков в отношении налогов, зачисляемых в бюджеты субъектов Российской Федерации. При этом налоговая ставка не может быть ниже 13,5%.

¹ п.1 ст. 380 НК РФ

² ст. 361 НК РФ

Таблица 1. Целевые поступления некоммерческих организаций

№	Целевые поступления	Основные характеристики
1	Вступительные, членские, паевые взносы	Разрешено исключать из налоговой базы только некоммерческим организациям основанным на членстве (ассоциации, союзы, некоммерческие партнерства и т.д.)
2	Пожертвования	Могут быть сделаны только субъектам, включенным в соответствующий закрытый список в ГК РФ (например, благотворительным и образовательным учреждениям, музеям и т.д.). В остальных случаях данные поступления не будут причислены к целевым и будут облагаться налогом на прибыль
3	Добровольные имущественные взносы	Доходы, поступившие от учредителей, участников, в организации, не предусматривающие членства (например, негосударственные пенсионные фонды, учреждения и т.д.)
4	Добровольные имущественные взносы, поступившие на ведение уставной деятельности	Разрешено исключать из налогооблагаемой базы адвокатским палатам, профсоюзам, религиозным объединениям и т.д.
5	Суммы финансирования, выделяемые из бюджетов разного уровня на осуществление уставной деятельности	Данные суммы разрешено исключать из налогооблагаемой базы всех организационно-правовых форм НКО

Таблица 2. Доходы, от предпринимательской деятельности, не включаемые в состав налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций

№	Виды доходов	Регламентация
1	Доходы, полученные религиозной организацией	(пп.27 п.1 ст. 251 НК РФ)
2	Доходы от инвестирования средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии	(пп.31 п.1 ст. 251 НК РФ)
3	Доходы, полученные от оказания казенными учреждениями государственных (муниципальных) услуг	(пп.33.1 п.1ст. 251 НК РФ);
4	Доходы от инвестирования накоплений для жилищного обеспечения военнослужащих, предназначенных для распределения по именованным накопительным счетам	(пп. 35 п.1ст. 251 НК РФ).

Для некоммерческих организаций важное значение имеет ряд статей доходов выводимых из налогообложения, которые условно можно разделить на следующие группы (рисунок 2).

Особого внимания заслуживают целевые поступления, сгруппированные в виде таблицы 1, отражающей дифференцированный подход к их характеристикам в зависимости от различных организационно-правовых форм.

К доходам, в виде имущества¹ полученного в рамках целевого финансирования, относятся бюджетные ассигнования, выделяемые бюджетным учреждениям, субсидии автономным учреждениям, гранты и т. д. Данные виды доходов не учитываются в налого-

облагаемой базе по налогу на прибыль, если имущество в рамках целевого финансирования было получено от субъектов, указанных в соответствующих перечнях Правительства Российской Федерации. Если оно было получено от иных субъектов, то включается в налоговую базу в качестве внереализационных доходов.

Некоммерческие организации, использующие целевые поступления и средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет. В противном случае полученные целевые поступления и средства целевого финансирования включаются в состав внереализационных доходов и учитываются при исчислении налога на прибыль.

Часть доходов, полученная от предпринимательской деятельности некоторыми НКО не включается в состав налоговой базы по на-

¹ пп.14 п.1 ст. 251 НК РФ

логу на прибыль. Для НКО это очень важный момент, так как основную часть их доходов от предпринимательской деятельности составляют доходы от предоставления платных услуг и полученная арендная плата. Российская система налогообложения позволяет таким организациям минимизировать платежи по налогу на прибыль, тем самым, обеспечить им более высокую финансовую устойчивость.

Примеры доходов НКО от предпринимательской деятельности, которые фактически не подлежат налогообложению по налогу на прибыль, приведены в таблице 2.

4. Порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость устанавливается и регулируется главой 21 НК РФ. Некоммерческие организации признаются плательщиками НДС согласно статье 143 НК РФ. При этом не существует специальных правил обложения НДС некоммерческих организаций. Во многом они совпадают с правилами налогообложения НДС коммерческих организаций. Так, объектом налогообложения НДС для НКО являются реализация товаров, работ и услуг на территории Российской Федерации, передача на данной территории товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления, ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. Но часть операций не определяет объекта налогообложения НДС. Это передача имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности¹; передача денежных средств на формирование целевого капитала; оказание услуг по передаче в безвозмездное пользование некоммерческим организациям на осуществление уставной деятельности государственного и муниципального имущества²; реализация медицинских товаров на тер-

ритории Российской Федерации по перечню Правительства РФ; услуги по уходу за больными и инвалидами; реализация предметов религиозного назначения, реализация (в том числе передача, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров общественными организациями инвалидов и т. д.³

Федеральным законом от 24 июля 2002 № 104-ФЗ была введена упрощенная система налогообложения, которая дала возможность специально установленными налогами, заменить уплату ряда налогов, в том числе и НДС (за исключением НДС подлежащего уплате в бюджет при ввозе товаров на территорию Российской Федерации), что освободило от уплаты данного налога некоторые НКО.

В случаях, предусмотренных НК РФ, некоммерческие организации могут перейти на применение специальных налоговых режимов. При этом на уплату некоторых из них некоммерческие организации могут перейти на добровольной основе (например, на упрощенную систему налогообложения)⁴, а на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход — по решению представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга.

НКО перешедшие, на упрощенную систему налогообложения также не признаются плательщиками НДС, за исключением операций ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Помимо единого налога некоммерческие организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, производят уплату страховых взносов в государственные внебюджетные фонды в соответствии с законодательством Российской Федерации.

¹ п. 3, ст. 39 НК РФ.

² п. 2, ст. 146 НК РФ.

³ ст. 149, 150 НК РФ.

⁴ гл. 26.2 НК РФ

Таким образом, резюмируя вышеизложенное, отметим, что налогообложение некоммерческих организаций в Российской Федерации характеризуется рядом особенностей.

1. Обязательное ведение уставной деятельности и возможная организация деятельности предпринимательской, предопределяют различный набор налогов, уплачиваемых НКО. Организации, совмещающие основную и предпринимательскую деятельность, в части последней приравниваются к коммерческим организациям и уплачивают идентичный комплекс налогов.

2. Основные налоги, которые разделяют налогообложение основной и предпринимательской деятельности НКО,— это налог на прибыль и НДС, которые и определяют значительную часть налогового бремени.

3. Какие бы налоги не уплачивали НКО, органы государственной власти и органы местного самоуправления в пределах своей компетенции, как правило, находят возможность установления льгот и преференций или для уплаты отдельного налога, или для НКО определенной организационно-правовой формы, изыскивается тем самым возможность снижения налогового бремени.

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.06.2014).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 21.07.2014).
3. Федеральный закон «О некоммерческих организациях» от 12.01.1996 № 7-ФЗ (ред. от 21.07.2014).
4. Дзусова С. С. Вектор развития финансовой науки в современной экономике // Аудит и финансовый анализ. — 2013. — № 4. С.311–314.
5. Киселева Т. Ю. Многоаспектный подход к пониманию финансовой системы // Известия высших учебных заведений. Серия: Экономика, финансы и управление производством. — 2014. — № 2 (20). С. 22–28.
6. Фрумина С. В. Анализ нормативного правового обеспечения финансовой политики государства // Административное и муниципальное право. — 2014. — № 7. С.638–645. DOI: 10.7256/1999–2807.2014.7.12222.
7. Агузарова Ф. С. Некоторые вопросы модернизации налоговой системы Российской Федерации // NB: Финансовое право и управление. — 2013. — 2. — С. 24–44. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.2.629. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_629.html
8. И. Ю. Карандаев Налогообложение бюджетных учреждений в Российской Федерации // Налоги и налогообложение. — 2012. — 9. — С. 34–41.

References (transliterated)

1. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast» pervaya) ot 31.07.1998 № 146-FZ (red. ot 28.06.2014).
2. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast» vtoraya) ot 05.08.2000 № 117-FZ (red. ot 21.07.2014).
3. Federal'nyi zakon «O nekommercheskikh organizatsiyakh» ot 12.01.1996 № 7-FZ (red. ot 21.07.2014).

4. Dzusova S. S. Vektor razvitiya finansovoi nauki v sovremennoi ekonomike // Audit i finansovyi analiz. — 2013. — № 4. S.311–314.
5. Kiseleva T. Yu. Mnogoaspektnyi podkhod k ponimaniyu finansovoi sistemy // Izvestiya vysshikh uchebnykh zavedenii. Seriya: Ekonomika, finansy i upravlenie proizvodstvom. — 2014. — № 2 (20). S. 22–28.
6. Frumina S. V. Analiz normativnogo pravovogo obespecheniya finansovoi politiki gosudarstva // Administrativnoe i munitsipal'noe pravo. — 2014. — № 7. S.638–645. DOI: 10.7256/1999–2807.2014.7.12222.
7. Aguzarova F. S. Nekotorye voprosy modernizatsii nalogovoi sistemy Rossiiskoi Federatsii // NB: Finansovoe pravo i upravlenie. — 2013. — 2. — С. 24–44. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.2.629. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_629.html
8. I. Yu. Karandaev Nalogooblozhenie byudzhetykh uchrezhdenii v Rossiiskoi Federatsii // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2012. — 9. — С. 34–41.