

Институт экономики переходного периода

Научные труды № 108Р

**Проблемы налогообложения
некоммерческих организаций в России**

**Москва
ИЭПП
2007**

УДК 336.225.3:061
ББК 65.261.411.12

П78 **Проблемы налогообложения некоммерческих организаций в России** – М.: ИЭПП, 2007. – 371 с.: ил. – (Научные труды / Ин-т экономики переходного периода; № 108Р). – ISBN 978-5-93255-209-4.
Агентство СІР РГБ

Авторский коллектив: С.Синельников-Мурылев, И.Трунин (руководители авторского коллектива), М.Голдин, Г.Ильсцова, Р.Конрад, Н.Корниенко, Т.Малинина, И.Толмачева, Е.Шкребела

В работе предпринята попытка анализа широкого спектра проблем, связанных с налоговым статусом некоммерческих организаций, рассмотрены политика ряда зарубежных стран в отношении налогообложения некоммерческих организаций и особенности российского подхода к налогообложению таких организаций. Предложены некоторые рекомендации по совершенствованию российского законодательства.

Problems of taxation of non-commercial organizations in Russia

Authors: S. Sinelnikov-Murylev, I. Trunin (team leader), M. Goldin, G. Ilyasova, R. Conrad, N. Kornienko, T. Malinina, I. Tolmacheva, E. Shkrebela.

The authors made an attempt to analyse a wide scope of issues connected with the tax position of non-commercial organizations. In the book they describe the policy of a number of foreign countries regarding taxation of non-commercial organizations and peculiarities of the Russian approach to the taxation of such organizations. Certain recommendations are made on improving the Russian legislation in this sphere.

JEL Classification: H20, H25, H26, H30, H32

Настоящее издание подготовлено по материалам исследовательского проекта Института экономики переходного периода, выполненного в рамках гранта, предоставленного Агентством международного развития США.

УДК 336.225.3:061
ББК 65.261.411.12
П78

ISBN 978-5-93255-209-4 © **Институт экономики переходного периода, 2007**

Содержание

1. Основные характеристики некоммерческих организаций	14
1.1 Типы некоммерческих организаций	14
1.2. Деятельность, разрешенная для некоммерческих организаций	21
1.3. Источники средств для деятельности некоммерческих организаций	24
1.4. Деятельность, не связанная с достижением основных целей или с ведением экономической деятельности, приносящей доход	26
2. Теоретические аспекты деятельности некоммерческих организаций	27
3. Особенности некоммерческих организаций, требующие учета при совершенствовании системы налогообложения	48
3.1. Особенности некоммерческих организаций, существенные при выборе налогового режима	49
3.2. Проблемы теоретического характера, связанные с обложением некоммерческих организаций разными видами налогов	60
4. Опыт зарубежных стран в области налогообложения, финансового учета и отчетности некоммерческих организаций	69
4.1. Определения и классификации некоммерческих организаций, принятые в международной практике	69
4.2. Опыт зарубежных стран в области налогообложения некоммерческих организаций	86
4.3. Финансовый учет и отчетность некоммерческих организаций в зарубежных странах	124

5. Существующий налоговый режим для некоммерческих организаций в России	161
5.1. Налогообложение доноров (благотворителей).....	161
5.2. Налогообложение средств, получаемых в качестве целевого финансирования, целевых поступлений, а также налогообложение передачи товаров, оказания услуг, выполнения работ некоммерческими организациями, осуществляемое не в рамках предпринимательской деятельности	163
5.2.1. Регистрация иностранных доноров (благотворителей) как условие получения необлагаемых поступлений	167
5.2.2. Ограничение сфер деятельности НКО, безвозмездная финансовая поддержка которых может оказываться без налоговых последствий	171
5.2.3. Налогообложение не использованных в налоговом периоде средств целевого финансирования	175
5.2.4. Налогообложение остаточной стоимости имущества, приобретенного за счет целевых средств	176
5.2.5. Проблема обеспечения одинакового режима налогообложения деятельности, осуществляемой за счет сметного бюджетного и целевого небюджетного финансирования. Реформа государственных и муниципальных учреждений	178
5.2.6. Проблема налогообложения источников формирования имущества НКО, формирование целевого капитала (эндаумента).....	187
5.3. Подходы к определению предпринимательской деятельности некоммерческих организаций в целях налогообложения налогом на прибыль организаций	201

6. Возможные варианты реформирования системы налогообложения некоммерческих организаций	
налогом на прибыль	212
6.1. Анализ возможных подходов к налогообложению некоммерческих организаций	215
6.2. Основания использования особого режима по налогу на прибыль организаций для НКО	222
6.3. Освобождение некоммерческих организаций от исчисления и уплаты налога на прибыль.....	232
6.3.1. Освобождение некоммерческой организации от исполнения обязанностей налогоплательщика налога на прибыль (применение нулевой налоговой ставки).....	241
6.3.2. Освобождение от налогообложения части прибыли некоммерческих организаций	267
6.3.3. Порядок учета расходов, связанных с использованием долгосрочных активов при осуществлении различных видов деятельности некоммерческих организаций	270
6.3.4. Исключение из базы налога на прибыль средств, идущих на развитие уставной деятельности некоммерческой организации (деятельности, связанной с основной целью ее создания).....	274
6.3.5. Освобождение от налогообложения доходов от пассивной экономической деятельности некоммерческих организаций	282
7. Прочие предложения по совершенствованию налогового законодательства в части, связанной с деятельностью некоммерческих организаций	287
7.1. Налог на добавленную стоимость	287
7.2. Налоги на имущество и недвижимость.....	291
7.3. Налог на доходы физических лиц и единый социальный налог	294
7.4. Налогообложение доноров и благотворителей	295

7.5. Изменение порядка регистрации программ и проектов иностранной помощи.....	302
7.6. Прочие предложения	303
Заключение	305
Приложение 1	
Примеры, иллюстрирующие ситуации, когда средства донора не считаются целевыми, включаются в состав внереализационных доходов некоммерческой организации, облагаются налогом на прибыль и НДС	314
Приложение 2	
Виды доходов некоммерческих организаций, которые освобождаются от налогообложения в соответствии с частью второй Налогового кодекса Российской Федерации	326
Приложение 3	
Использование терминологии, относящейся к описанию видов деятельности некоммерческой организации, на примере образовательной некоммерческой организации.....	329
Приложение 4	
Некоторые типы некоммерческих организаций, подлежащих налоговому освобождению в соответствии с Налоговым кодексом США.....	332
Приложение 5	
О законодательных актах по вопросам регулирования целевого капитала некоммерческих организаций	339
Приложение 6	
Резерв на развитие уставной деятельности НКО	355
Приложение 7	
Комплект финансовой отчетности условной некоммерческой организации «ABC»	362

Введение

Некоммерческие организации как вид организационно-правовой формы ведения деятельности, как правило, описываются множеством терминов: организации социальной политики, некоммерческие организации, неправительственные организации, организации гражданского сотрудничества, благотворительные организации, организации со льготным режимом налогообложения, благотворительные фонды, добровольные общества, массовые движения, организации третьего сектора, независимые организации, организации социального сектора¹.

На практике эти организации являются даже более разнообразными, нежели те термины, которые употребляются для их характеристики. Это могут быть религиозные конгрегации, университеты, больницы, общества по охране окружающей среды, музеи, молодежные организации, общества по защите гражданских прав, организации развития общества, профсоюзы, политические партии, общественные клубы и многие другие. НКО играют важную социальную, экономическую и политическую роль в обществе как производители услуг, работодатели и правозащитники. Кроме того, они играют менее заметную, но все более отчетливо проявляющуюся роль в развитии гражданского общества, способствуя повышению качества жизни, провозглашая и продвигая гражданские и религиозные ценности².

Основная деятельность НКО заключается в обеспечении общества набором благ с особыми достоинствами, куда, помимо прочего, входят услуги по оказанию помощи нуждающимся и пр. Эти функции в значительной степени относятся к функциям государст-

¹ William Jack. Public Policy toward Nongovernmental Organizations in Developing countries. The World Bank Policy Research Working Paper, July 2001; Nonprofits & Government: Collaboration and Conflict, edited by Elizabeth T. Boris and C. Eugene Steuerle. Urban Institute Press. <http://www.urban.org/pubs/npag/intro.html>; http://www.mhhe.com/socscience/polisci/hartford/ch07_2.html; James R. Hines. Jr. Nonprofit Business Activity and Unrelated Business Income Tax. NBER Working Paper Series. Cambridge, 1998.

² См., напр.: Ary Burger and Paul Dekker. The nonprofit sector in the Netherlands. Haag, 2001; Filip Wijkström. Changing focus or changing role? The Swedish nonprofit sector in the 1990s, Stockholm School of Economics, 2001.

ва, однако то обстоятельство, что деятельность НКО остается востребованной, объясняется тем, что государственный сектор своей деятельностью не может охватить потребности всех слоев общества. В рамках общественного сектора размещение ресурсов между разными направлениями деятельности отражает предпочтения только части населения государства (часто, но не всегда, большинства). Наряду с этим определенные группы населения готовы финансировать общественно полезную или благотворительную деятельность при условии несколько иного распределения средств. В этом случае некоммерческие организации дополняют деятельность государства, и государство не подменяет НКО.

В литературе отмечается³ заметная роль НКО в деле развития социальной активности общества. В развитых демократиях добровольные некоммерческие организации играют решающую роль в вопросах усиления влияния гражданского общества на процесс принятия решений в социально-экономической и других областях развития общества. Они помогают развивать атмосферу доверия и сотрудничества между различными социальными группами, которая позволяет демократическому обществу эффективно функционировать. Объединенные усилия могут сплотить людей с различными взглядами, которые учатся сотрудничать по вопросам, представляющим для них общий интерес. Представители НКО принимают участие в демократизации общества, объединяясь с целью решения общегосударственных задач, доносят свое мнение до органов власти, оценивают влияние бизнеса, государства и самих некоммерческих организаций на общество в целом. НКО также способствуют примирению оппозиционных общественных взглядов. В тех странах, где их функционирование разрешено, деятельность добровольных обществ оказывает позитивное воздействие на качество жизни. Весьма значительна их и общемировая роль, например, в области защиты окружающей среды, прав человека, разрешения международных конфликтов, оказания гуманитарной

³ См., напр.: William Jack. Public Policy toward Nongovernmental Organizations in Developing countries. The World Bank Policy Research Working Paper, July 200; Filip Wijkström. Changing focus or changing role? The Swedish nonprofit sector in the 1990s, Stockholm School of Economics, 2001; Annette Zimmer (Ed.). The Third Sector in Germany. Münster, 2000.

помощи и пр. Влияние НКО на общество может быть как положительным, так и отрицательным в зависимости от сферы и направленности их деятельности⁴.

Величина и значение сектора некоммерческих (неправительственных) организаций за последние несколько десятилетий значительно выросли, такие организации стали влиятельным фактором международного развития. В период с 1970 по 1985 г. этот сектор как в развитых, так и в развивающихся странах вырос в 10 раз. По каналам международных неправительственных организаций в развивающиеся страны ежегодно направляется до 8 млрд долл.⁵. В настоящее время считается, что более 15% зарубежной помощи предоставляется странам по каналам неправительственных организаций. Несмотря на то что статистика общего числа неправительственных организаций во всем мире в полной мере недоступна, по различным оценкам, в развивающихся странах она колеблется от 6 до 30 тыс. национальных неправительственных организаций. Количество же организаций, действующих в интересах своих членов, в развивающихся странах исчисляется сотнями тысяч⁶.

К концу XX в. только в США действовало 1,5 млн зарегистрированных налоговой службой некоммерческих организаций, и еще существовало несколько миллионов формальных и неформальных организаций такого рода, не зарегистрированных в налоговых целях⁷. Доля операционных расходов некоммерческого сектора в валовом внутреннем продукте в развитых странах в 90-е годы составляла от 3,2% (в Японии) до 6,3% (в США)⁸.

Проблемы налогообложения некоммерческих предприятий (некоммерческих организаций, НКО) являются одними из самых сложных проблем реализации налоговой политики. Особенности налогообложения некоммерческих организаций всегда будут связаны с исключениями из общих правил налогообложения, сами

⁴ Nonprofits & Government: Collaboration and Conflict, edited by Elizabeth T. Boris and C. Eugene Steuerle. Urban Institute Press. <http://www.urban.org/pubs/npag/intro.html>

⁵ Categorizing NGOs. World Bank criteria. См. <http://docs.lib.duke.edu/igo/guides/ngo/define.htm>

⁶ <http://docs.lib.duke.edu/igo/guides/ngo/define.htm>

⁷ Там же.

⁸ Filip Wijkström. Changing focus or changing role? The Swedish nonprofit sector in the 1990s, Stockholm School of Economics, 2001.

НКО требуют особых процедур бухгалтерского и управленческого учета. Это приводит к тому, что в отношении НКО применяются более сложные правила налоговой политики и налогового администрирования, чем к большинству других налогоплательщиков. Следует отметить, что указанные трудности с налоговым администрированием не компенсируются какими-либо дополнительными бюджетными доходами. В данной работе предпринята попытка анализа широкого спектра проблем, связанных с налоговым статусом некоммерческих организаций, политики некоторых зарубежных стран в отношении налогообложения некоммерческих организаций, а также особенностей российского подхода к налогообложению таких организаций. На основании проведенного исследования предложены некоторые рекомендации по совершенствованию российского законодательства.

Для реализации этих целей проведен анализ некоторых экономико-теоретических аспектов функционирования некоммерческих организаций как экономических агентов, а также особенностей таких организаций, требующих учета при разработке налогового режима для этого сектора. В частности, тех из них, которые представляются наиболее существенными для обоснования выбранных нами вариантов налогового режима некоммерческих организаций. В рамках данной работы также рассмотрены некоторые проблемы теоретического характера, связанные с обложением некоммерческих организаций налогом на прибыль, налогом на добавленную стоимость, поимущественными налогами.

Для иллюстрации возможностей использования различных вариантов законодательного регулирования налогообложения некоммерческих организаций в работе обобщен опыт некоторых зарубежных стран как в области налогообложения некоммерческих организаций, так и в регулировании финансового учета и отчетности для этого сектора. В частности, рассмотрены принятые в международной практике определения и варианты классификации некоммерческих организаций. В рамках исследования опыта зарубежных стран в области регулирования налогообложения некоммерческих организаций проанализирована практика ряда стран с развитым законодательством о некоммерческих организациях предоставления налоговых льгот самим некоммерческим органи-

зациям, а также их благотворителям (донорам). Кроме того, рассмотрены положения законодательства, регулирующие налогообложение некоммерческих организаций в странах с переходной экономикой – прежде всего в странах Центральной и Восточной Европы.

На основании проведенного анализа, а также обзора российского законодательства и правоприменительной практики в области налогообложения операций некоммерческих организаций очерчены основные проблемы, связанные с действующим в России налоговым режимом для некоммерческих организаций. Проанализированы различные аспекты налогообложения – прежде всего применение налога на прибыль организаций для некоммерческого сектора, налогообложение иными налогами (налогом на добавленную стоимость, налогом на имущество организаций, налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом).

Проведено исследование проблем налогообложения доноров и благотворителей, проблем налогообложения, возникающих при получении средств некоммерческими организациями от доноров, благотворителей и прочих источников целевого финансирования и целевых поступлений (т.е. средств, получение которых некоммерческими организациями не связано с ведением ими предпринимательской деятельности). В частности, рассмотрены проблемы регистрации иностранных доноров и благотворителей, законодательного ограничения сфер деятельности некоммерческих организаций, на финансирование которых может предоставляться безналоговая финансовая поддержка, проблемы налогообложения, возникающие при неполном использовании в течение налогового периода средств целевого финансирования. Также затронуты вопросы обеспечения равенства режимов налогообложения деятельности, осуществляемой некоммерческими организациями за счет различных источников – сметного бюджетного финансирования и финансирования за счет доходов, получаемых от предпринимательской деятельности. В рамках этой проблемы рассмотрены некоторые аспекты реализуемой в настоящее время в России реформы государственных и муниципальных учреждений.

Помимо перечисленных вопросов в ходе рассмотрения действующей правовой среды налогообложения некоммерческих орга-

низаций в России исследовалась такая проблема, как особенности формирования и расходования целевого капитала (эндаумента, endowment) некоммерческих организаций в условиях действующего законодательства и предпосылки, обуславливающие необходимость изменений в этой области. В частности, затронуты вопросы отражения операций с целевым капиталом в бухгалтерском учете некоммерческих организаций, а также вопросы ведения пассивной экономической деятельности и управления средствами целевого капитала.

По результатам исследования представлена концепция совершенствования российского налогового законодательства в части налогообложения некоммерческих организаций. При этом особое внимание уделено проблемам совершенствования законодательного регулирования налога на прибыль организаций. На основании анализа возможных подходов к совершенствованию законодательства о налогообложении прибыли некоммерческих организаций в России и оснований для введения льготного режима налогообложения прибыли НКО сформулированы три подхода к изменению российского налогового законодательства в отношении налогообложения прибыли некоммерческих организаций.

В качестве основного подхода, предлагаемого для реализации в Российской Федерации, наиболее подробно рассмотрен вариант освобождения от налогообложения налогом на прибыль (либо применения нулевой ставки данного налога) некоммерческих организаций, удовлетворяющих определенным требованиям в области целей создания организации, ее организационно-правовой формы, а также состава доходов организации от предпринимательской и прочих видов деятельности. Помимо этого, уделено внимание процедурным вопросам применения налоговой льготы, включая возможность использования ограничений на объем административных расходов некоммерческих организаций, которым предоставляются налоговые льготы.

Введение полного освобождения от обложения налогом на прибыль даже некоторых некоммерческих организаций может в современных условиях восприниматься лицами, принимающими решения, как достаточно радикальная мера. В работе предлагаются альтернативные варианты изменения налогового режима в отно-

шении прибыли некоммерческих организаций, включающие освобождение от налогообложения не всей, а части их прибыли, направляемой на развитие уставной деятельности организации и капитальные вложения. Также рассматривается вариант освобождения от налогообложения доходов от пассивных инвестиций некоммерческих организаций и формулируются предложения в отношении изменения действующего порядка регистрации проектов и программ технической помощи Российской Федерации.

Также рассмотрены возможные направления совершенствования налога на добавленную стоимость, налога на имущество организаций, а также налогов на доход физических лиц в части, имеющей отношение к некоммерческим организациям.

Авторы выражают благодарность Л. Алексеевой, М. Алексееву, Н. Боржелли, С. Баткибекову, Е. Ершовой, М. Либоракиной, Э. Набиуллиной, Г. Неверову, А. Толмасовой, А. Шадрину, С. Шаталову за помощь в подготовке настоящей работы.

1. Основные характеристики некоммерческих организаций

Широкое развитие сектора некоммерческих организаций может быть объяснено тем, что в ряде отраслей для потребителей крайне важно отсутствие ориентации организаций на получение прибыли⁹. Эта особенность НКО, во-первых, облегчает для них получение государственных и частных субсидий, что снижает расходы потребителей на оплату соответствующих услуг. Во-вторых, ожидаемое потребителями поведение – в частности, врачей или учителей – не связано с мотивом получения прибыли или личного обогащения. Предполагается, что в этих сферах выбираются такие решения, которые, прежде всего, соответствуют интересам больного или обучающегося и не направлены на личное обогащение.

Отличие некоммерческих организаций от прочих организаций можно квалифицировать по двум основным признакам: извлечение прибыли не является основной целью их деятельности, и они не распределяют полученную прибыль между участниками.

Тот фактор, что НКО не вправе распределять полученную прибыль между своими учредителями¹⁰, является критерием, позволяющим достаточно четко разделять некоммерческие и коммерческие организации. Деятельность коммерческих организаций всегда направлена на получение прибыли и на ее распределение между собственниками (участниками, учредителями, товарищами, акционерами и т.п.).

1.1. Типы некоммерческих организаций

Некоммерческие организации представляют собой достаточно разнородную группу, включающую правозащитные организации, образовательные и медицинские организации, политические партии, частные клубы, общества взаимопомощи, фонды, профсоюзы, религиозные объединения, различного рода кооперативы и т.д.

⁹ Эрроу К. Дж. Неопределенность и экономика благосостояния здравоохранения. Вехи экономической мысли. Экономика благосостояния и общественный выбор. Т. 4. С. 293–338.

¹⁰ За исключением такой формы НКО, как потребительский кооператив.

Уже в силу такой разнородности маловероятной представляется попытка разработать и принять единую государственную политику в отношении всех этих организаций.

НКО могут создаваться в различных организационно-правовых формах, включая фонды, корпорации, ассоциации и объединения, кооперативы. Партнерства и товарищества (особенно с правами участников на имущество организации после ее ликвидации) обычно не являются общепринятыми организационно-правовыми формами для НКО, хотя некоммерческие партнерства тем не менее существуют. Принято считать, что некоммерческие организации не должны служить целям извлечения доходов какого-либо определенного физического лица, которое либо управляет, либо обладает влиянием на деятельность организации. Так, физическое лицо не должно иметь возможность создавать и финансировать фонды, которые будут предоставлять образовательные услуги его детям. Кроме того, получаемые от деятельности НКО выгоды не могут принимать формы распределения имущества между учредителями в случае ликвидации (по тем или иным причинам) некоммерческой организации.

Основные организационно-правовые формы некоммерческих организаций в России предусмотрены ст. 50 ГК РФ, ст. 116–123 ГК РФ и Федеральным законом от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»¹¹.

¹¹ В настоящее время действует также ряд Федеральных законов, устанавливающих иные формы НКО, в частности, Федеральный закон от 7 мая 1998 г. № 75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах»; Федеральный закон от 19 мая 1995 г. № 82-ФЗ «Об общественных объединениях»; Федеральный закон от 11 июля 2001 г. № 95-ФЗ «О политических партиях»; Федеральный закон от 27 ноября 2002 г. № 156-ФЗ «Об объединениях работодателей»; Федеральный закон от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях»; Федеральный закон от 20 июля 2000 г. № 104-ФЗ «Об общих принципах организации общин коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации»; Федеральный закон от 26 сентября 1997 г. № 125-ФЗ «О свободе совести и о религиозных объединениях»; Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 10-ФЗ «О профессиональных союзах, их правах и гарантиях деятельности»; Федеральный закон от 31 мая 2002 г. № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации»; Федеральный закон от 15 апреля 1998 г. № 66-ФЗ «О садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях граждан» и т.д.

Рассмотрим немного подробнее основные формы и виды российских некоммерческих организаций, а также особенности их правового статуса. В соответствии с законодательством правовое регулирование некоторых некоммерческих организаций осуществляется не одним, а сразу несколькими законодательными актами. Такое регулирование означает, что одни и те же форма или вид некоммерческих организаций могут регулироваться одновременно разными нормативными правовыми актами. Речь в первую очередь идет о благотворительных организациях и о религиозных объединениях. В этих случаях основное регулирование осуществляется Федеральным законом от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» и соответствующим законом в связи с осуществляемым видом деятельности. Причем профильным законом может предусматриваться и перечень организационно-правовых форм для соответствующего вида деятельности.

В соответствии с российским законодательством выделяются следующие организационно-правовые формы некоммерческих организаций.

Общественные и религиозные организации (объединения)

Общественными и религиозными организациями (объединениями) признаются добровольные объединения граждан, в установленном законом порядке объединившихся на основе общности их интересов для удовлетворения духовных или иных нематериальных потребностей.

Участники общественных и религиозных организаций не несут субсидиарной ответственности, даже в рамках своих взносов. Однако при этом участники не сохраняют право на переданное организации имущество и уплаченные взносы и не отвечают по обязательствам указанных организаций (объединений).

Фонды

Фондом признается не имеющая членства некоммерческая организация, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов, преследующая социальные, благотворительные, культурные, образовательные или иные общественно полезные цели.

Имущество, переданное фонду его учредителями (учредителем), является собственностью фонда. Учредители не отвечают по обязательствам созданного ими фонда, а фонд не отвечает по обязательствам своих учредителей.

Некоммерческие партнерства

Некоммерческим партнерством признается основанная на членстве некоммерческая организация, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами для содействия ее членам в осуществлении деятельности, направленной на достижение целей, предусмотренных п. 2 ст. 2 Федерального закона от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».

Имущество, переданное некоммерческому партнерству его членами, является собственностью партнерства. Члены некоммерческого партнерства не отвечают по его обязательствам, а некоммерческое партнерство не отвечает по обязательствам своих членов.

Учреждения

Учреждением признается организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера и финансируемая им полностью или частично. Относительно такой организационно-правовой формы некоммерческих организаций, каковым является учреждение, следует иметь в виду, что одной из ее разновидностей являются государственные и муниципальные учреждения, при этом особенности правового положения отдельных видов государственных и иных учреждений определяются законом и иными нормативными правовыми актами.

Собственник-учредитель, как правило, сохраняет права на переданное имущество либо вводит особый режим распоряжения. При этом собственник несет субсидиарную ответственность по обязательствам учреждения.

Автономные учреждения

Автономным учреждением признается организация, созданная Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания

услуг в целях осуществления предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти, полномочий органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта. Деятельность автономного учреждения финансируется собственником полностью или частично. Право собственности на переданное автономному учреждению имущество сохраняется за собственником. Автономное учреждение не отвечает по обязательствам собственника, а собственник не отвечает по обязательствам автономного учреждения. При ликвидации автономного учреждения имущество возвращается собственнику.

Потребительские кооперативы

Потребительским кооперативом признается добровольное объединение граждан и юридических лиц на основе членства с целью удовлетворения материальных и иных потребностей участников, осуществляемое путем объединения его членами имущественных паевых взносов.

Члены потребительского кооператива сохраняют право на переданные взносы и несут солидарно субсидиарную ответственность по обязательствам последнего.

Объединения юридических лиц (ассоциации и союзы)

Коммерческие организации в целях координации их предпринимательской деятельности, а также представления и защиты общих имущественных интересов могут по договору между собой создавать объединения в форме ассоциаций или союзов, являющихся некоммерческими организациями.

Участники объединений могут нести субсидиарную ответственность по их обязательствам пропорционально сделанным взносам, в определенных законом и учредительными документами случаях.

Благотворительные организации

Благотворительной является неправительственная (негосударственная и немунципальная) некоммерческая организация, созданная для реализации благотворительных целей путем осуществ-

ления благотворительной деятельности в интересах общества в целом или отдельных категорий лиц.

При превышении доходов благотворительной организации над ее расходами сумма превышения не подлежит распределению между ее учредителями (членами), а направляется на реализацию целей, ради которых эта благотворительная организация создана.

Под благотворительной деятельностью в соответствии с Федеральным законом от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ понимается добровольная деятельность граждан и юридических лиц по бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передаче гражданам или юридическим лицам имущества, в том числе денежных средств, по бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки.

Благотворительные организации создаются в формах общественных организаций (объединений), фондов, учреждений и в иных формах, предусмотренных федеральными законами для благотворительных организаций. Благотворительная организация может создаваться в форме учреждения, если ее учредителем является благотворительная организация.

Таким образом, поскольку благотворительные цели и деятельность не зависят от правовой формы юридического лица, то регулирование осуществляется на общих основаниях, предусмотренных для всех некоммерческих организаций.

Государственная корпорация

Под государственной корпорацией понимается не имеющая членства некоммерческая организация, учрежденная Российской Федерацией на основе имущественного вноса и созданная для осуществления социальных, управленческих или иных общественно полезных функций. Государственная корпорация всегда создается на основании федерального закона.

Имущество государственной корпорации обособлено от имущества Российской Федерации и является собственностью корпорации. Корпорация самостоятельно отвечает по своим обязательствам всем своим имуществом, если законом, учреждающим такую государственную корпорацию, не предусмотрено иное.

Таким образом, из приведенного перечня организационно-правовых форм видно, что различные организационно-правовые формы некоммерческих организаций в России отвечают различным целям создания таких организаций. Следует особо отметить, что, как и в зарубежных странах, российское законодательство предусматривает такие организационно-правовые формы некоммерческих организаций, как потребительские кооперативы и некоммерческие партнерства. Несмотря на то, что основной целью создания подобных организаций может являться объединение усилий их учредителей (участников) с целью увеличения прибыли (выгод) каждого из них, сами по себе некоммерческие партнерства и потребительские кооперативы как организации не преследуют цель максимизировать свою прибыль с целью ее распределения между учредителями, а значит, являются некоммерческими организациями. Другими словами, целью создания таких организаций формально является не получение прибыли собственно организацией с целью ее последующего распределения между учредителями, а осуществление деятельности, которая хотя и не направлена на максимизацию прибыли самой организации, но должна осуществляться с целью максимизации прибыли (выгод) каждого из участников. Важной особенностью таких организаций, которую необходимо учитывать при определении налогового режима, является возможность распределения имущества организации между ее учредителями при ликвидации. Особенностью российского законодательства является наличие в перечне организационно-правовых форм некоммерческих организаций государственных корпораций. Следует отметить, что фактически существование государственных корпораций обусловлено действующим режимом, предусмотренным законодательством для государственных и муниципальных учреждений, при котором государство несет субсидиарную ответственность по обязательствам учреждения. Однако государственная корпорация располагает имуществом в собственности, государство не несет ответственности по его обязательствам, но при этом, в отличие от государственных предприятий, государственная корпорация является некоммерческой организацией, т.е. не преследует цели получения прибыли, а создается для выполнения социальных и иных общественно полезных целей.

Подробнее ситуация с государственными и муниципальными учреждениями, а также обсуждение реформы в этой сфере рассматриваются ниже.

Многообразие организационно-правовых форм некоммерческих организаций, целей и задач их деятельности лишний раз подчеркивает необходимость выработки различных подходов к регулированию условий деятельности различных некоммерческих организаций, в том числе в области налогообложения.

1.2. Деятельность, разрешенная для некоммерческих организаций

При анализе сектора некоммерческих организаций прежде всего встает вопрос о том, какие именно виды деятельности могут быть в законном порядке разрешены для НКО, не входящие в противоречие с их особым статусом.

Гражданский кодекс допускает, что некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность в той мере, в какой она служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствующую уставным целям. Такой деятельностью законодательно признается: приносящее прибыль производство товаров и услуг, отвечающих целям создания некоммерческой организации, а также приобретение и реализация ценных бумаг, имущественных и неимущественных прав, участие в хозяйственных обществах и в товариществах на вере в качестве вкладчика¹². При этом пояснений законодательного характера относительно критериев или методов определения видов разрешенной предпринимательской деятельности в настоящее время не предусмотрено, что, безусловно, создает правоприменительные трудности как для самих некоммерческих организаций, так и для контролирующих их деятельность государственных органов.

Представляется, что в общем случае любая некоммерческая организация должна иметь четко объявленные и сформулированные в учредительных документах цели, которые в зависимости от конкретных обстоятельств могут иметь более широкий или более уз-

¹² Осуществляя предпринимательскую деятельность, некоммерческая организация обязана организовать и вести отдельный учет доходов и расходов по некоммерческой и предпринимательской деятельности.

кий характер. Например, уставные цели того или иного профессионального союза могут быть ограничены общими рамками «повышения благосостояния всех его членов». Помимо этого, может быть образована некая лоббистская группа, которая будет представлять точку зрения определенных отраслей бизнеса или промышленных групп в ходе законопроектной деятельности и обсуждения мер в области государственной политики. Некоммерческая организация может быть создана для защиты гражданских прав любых физических лиц при их взаимодействии с органами власти различного уровня. Однако в отличие от перечисленных случаев, когда цели деятельности организаций носят достаточно узкий и конкретный характер, цели некоммерческой организации могут охватывать широкий спектр деятельности и заключаться, например, в содействии и проведении фундаментальных исследований, в предоставлении образовательных услуг населению либо в повышении общественного благосостояния.

Гражданским кодексом РФ предусмотрено, что законодательством Российской Федерации могут устанавливаться ограничения на предпринимательскую деятельность для некоторых видов некоммерческих организаций. Такая норма означает, что в определенных случаях государство вправе на законодательном уровне ввести соответствующие ограничения или особый режим регулирования деятельности.

В частности, учреждение имеет право на осуществление приносящей доход деятельности, а исчерпывающий перечень видов такой деятельности может быть установлен собственником¹³.

Если по решению участников на ассоциацию (союз) возлагается ведение предпринимательской деятельности, такая ассоциация (союз) преобразуется в хозяйственное общество или товарищество в порядке, предусмотренном Гражданским кодексом Российской Федерации, либо может создать для осуществления предпринимательской деятельности хозяйственное общество или участвовать в таком обществе.

¹³ Например, см. постановление Правительства РФ от 10 февраля 2004 г. № 71 «О создании, реорганизации и ликвидации федеральных государственных учреждений».

С правовой точки зрения, как уже отмечалось выше, наименее прояснен вопрос о потребительских кооперативах. С одной стороны, согласно ст. 116 ГК РФ потребительские кооперативы признаются некоммерческими организациями. С другой стороны, их характеристики свидетельствуют о коммерческом характере деятельности. Разрешение вести предпринимательскую деятельность и получать от нее доход, который подлежит распределению, а также отсутствие субсидиарной ответственности у членов потребительских кооперативов по обязательствам кооператива позволяют отнести эту форму некоммерческих организаций к коммерческому типу юридических лиц. Члены потребительского кооператива сохраняют право на переданные взносы и несут солидарно субсидиарную ответственность по обязательствам последнего. Практически единственным случаем, когда потребительский кооператив объявляется некоммерческой организацией, является объединение потребительских кооперативов в потребительский союз. В этом случае входящие в его состав потребительские кооперативы также несут субсидиарную ответственность по обязательствам последнего, и если такой союз начинает заниматься предпринимательской деятельностью, то полученная прибыль не распределяется между членами, а направляется на достижение уставных целей.

Таким образом, в отношении такой формы некоммерческой организации, как потребительский кооператив, имеется определенная неурегулированность законодательства – грань между некоммерческой и коммерческой сферами весьма расплывчата. Между тем выше уже говорилось о том, что с формальной точки зрения основной задачей создания потребительского кооператива как некоммерческой организации является объединение усилий его участников с целью увеличения выгод каждого участника, но не получение прибыли кооперативом как организацией, поэтому он является некоммерческой организацией.

1.3. Источники средств для деятельности некоммерческих организаций

Пожертвования и взносы

НКО могут получать средства или иное имущество от частных лиц. Пожертвования в форме грантов, денежных взносов или в иных формах могут совершаться в обмен на те или иные выгоды либо без каких-либо специальных условий. Например, физическое лицо может открыть на свои средства кафедру в университете в обмен на то, чтобы эта кафедра была названа его/ее именем. Или денежные средства или иное имущество могут быть переданы организации на осуществление ее основной деятельности и достижение уставных целей.

Плата за услуги

Некоторые некоммерческие организации могут взимать плату за услуги, оказание которых связано с достижением их уставных целей. Например, университеты могут брать плату за обучение, учреждения здравоохранения – за медицинскую помощь, частные клубы – членские взносы.

Активная экономическая деятельность¹⁴

В принципе, некоммерческие организации вполне могут заниматься активной экономической деятельностью, которая отличается от их основных целей в области предоставления общественных или социальных благ. В частности, при учреждении здравоохранения может функционировать кафетерий (столовая), образовательное учреждение (университет, институт, колледж) может сдавать в аренду для проживания летом свободные помещения в общежитиях, либо благотворительная организация, предоставляющая пищу бездомным, может организовывать благотворительные распрода-

¹⁴ В контексте данной работы термин «активная экономическая деятельность» означает, что организация занимается предпринимательской деятельностью с целью получения дохода и что эта деятельность не связана непосредственно с достижением основных целей организации. Таким образом, в процессе анализа необходимо различать доход от ведения активной экономической деятельности от поступлений, которые могут получаться от реализации товаров и услуг, связанных с основной целью деятельности НКО.

жи для сбора средств, предназначенных для финансирования основной деятельности. Кроме того, нельзя установить законодательные основания, которые не позволяли бы некоммерческим организациям владеть или управлять, например, сталелитейным заводом, нефтеперерабатывающей компанией или каким-либо иным предприятием аналогичного типа. Доходы от такой деятельности НКО в соответствии с приведенным определением должны полностью направляться на достижение ее основных уставных целей. При этом можно привести аргументы в пользу того, что способ получения средств для финансирования основной деятельности НКО (активная экономическая деятельность или сбор пожертвований) не имеет существенного значения, поскольку (а) денежные средства или иное имущество было получено законным и прозрачным для общества способом, и (б) указанные средства используются для достижения основных уставных целей НКО.

Пассивная экономическая деятельность

НКО могут владеть капитальными активами, которые приносят доходы различного типа. Эти активы могут включать инвестиции в акции, облигации, физические активы (недвижимость), а также нематериальные активы (патенты, торговые марки). Различия между активной и пассивной экономической деятельностью не могут быть сформулированы достаточно четко. Обычно критерий отнесения к активной или пассивной деятельности основывается на возможности принятия управленческих решений в случае ведения активной деятельности и отсутствии такой возможности в случае пассивной. Например, владение акциями сталелитейного предприятия (даже включая членство в его совете директоров) может отличаться от прямого владения тем же самым предприятием вовлеченностью в управление его деятельностью.

Кроме того, критерий использования денежных средств может стать решающим в определении НКО. В случае если валовой (или чистый) доход от инвестиций открыто и прозрачно используется для достижения уставных целей, не возникает необходимости введения каких-либо ограничений в источниках получения дохода. Тем не менее подобные рассуждения не касаются вопросов налогообложения доходов НКО, о чем и пойдет речь в настоящей работе.

1.4. Деятельность, не связанная с достижением основных целей или с ведением экономической деятельности, приносящей доход

Прямая политическая деятельность

Некоторые некоммерческие организации, такие, как политические партии и объединения, оказывающие поддержку тем или иным кандидатам на выборах, официально декларируют политическую деятельность в качестве основной, в то время как другие НКО могут заниматься политической деятельностью, хотя это не связано с основными целями их деятельности. Например, НКО, выступающие за или против аборт, могут на выборах активно поддерживать кандидатов, которые придерживаются соответствующих взглядов и декларируют их в своих программах. Как и в случае с активной и пассивной экономической деятельностью, нельзя назвать причины законодательного ограничения такой деятельности, за исключением случаев, когда финансирование этой деятельности будет недостаточно прозрачным или не будет отражаться в отчетности.

Иная политическая деятельность

Некоммерческие организации могут также принимать участие в лоббировании принятия некоторых социальных и/или политических решений. Причем, как и в предыдущем случае, для ограничения такой деятельности, возможно, не будет политических причин, за исключением случаев, когда финансирование этой деятельности будет недостаточно прозрачным или не будет отражаться в отчетности.

Из приведенных выше отличительных особенностей некоммерческих организаций понятно, что они являются важным сектором экономики и требуют в силу своей общественной значимости особого подхода к регулированию.

2. Теоретические аспекты деятельности некоммерческих организаций

Для правильного выбора режима налогообложения, связанного с деятельностью некоммерческих организаций, важно представлять, в чем заключаются их особенности, в каких случаях деятельность некоммерческих организаций является более выгодной для общества по сравнению с деятельностью коммерческих организаций или органов государственной власти и управления, а также как можно описать выбор уровня и качества производства услуг некоммерческих организаций в разных, в том числе в налоговых, условиях. Часть этих вопросов рассматривается в разделах 3, 4 и 5 настоящей работы, но к некоторым, с нашей точки зрения, уместно обратиться здесь.

Прежде всего, для того чтобы оценить последствия для общества в целом того или иного подхода к регулированию налогообложения НКО, важно понять, какую функцию они выполняют и почему именно такая организационно-правовая форма может иметь преимущества перед альтернативными формами.

Основное отличие НКО от коммерческих организаций заключается в том, что они не имеют собственников, претендующих на распределение между собой прибыли, полученной организацией (хотя в некоторых случаях учредители НКО имеют право на долю имущества организации в случае прекращения своего участия или ликвидации организации – например, некоммерческое партнерство). С этим отличием связаны и другие различия между некоммерческими и прочими организациями. Из этой особенности вытекает важное следствие: рассчитанный по правилам бухгалтерского или налогового учета доход, который могут получить некоммерческие организации, не является доходом в экономико-теоретическом смысле, так как в случае некоммерческой организации не существует лица, которое могло бы использовать полученный доход для личного потребления (вопросов возможных нарушений законодательства или его обхода с использованием пробелов в законах мы не касаемся). Вероятно, именно это соображение было причиной того, что при введении в 1913 г. в США налога на доходы корпора-

ций НКО были освобождены от этого налога. Только в 1950 г. был введен налог на непрофильную (не связанную с основными целями организации) деятельность некоммерческих организаций, причем основанием для его введения послужило не наличие дохода НКО, а возможность (оспариваемая некоторыми исследователями) искажений при реализации товаров и услуг на одних и тех же рынках коммерческими и освобожденными от налогов некоммерческими организациями.

В качестве примеров подобных искажений можно привести ситуацию, при которой НКО с целью получения дополнительного дохода осуществляет такую же деятельность, как и коммерческие организации на некотором рынке, и при этом пользуется льготным налогообложением. В этом случае она в результате более низких издержек имеет возможность не только увеличить предложение продукции на рынке, но и установить цену несколько ниже общерыночной, привлекая потребителей. Например, вуз может, пользуясь наличием актовых залов и спортивных площадок, заниматься организацией на них концертов, конкурируя с коммерческими концертными площадками. Или магазин при музее помимо продажи каталогов и буклетов может реализовывать приключенческие книги, конкурируя с книжными магазинами. Это (при достаточно больших масштабах деятельности НКО) приведет к снижению цены на рынке в краткосрочной перспективе и к сокращению прибыли и объемов выпуска коммерческих фирм и, возможно, к выходу с рынка части из них. В долгосрочной перспективе, однако, результат зависит от того, произойдет ли перемещение рассматриваемой деятельности преимущественно в некоммерческий сектор. В этом случае, действительно, возможно снижение рыночной цены и искажение выбора потребителей в пользу данного продукта. Однако, если доля выпуска НКО на таком рынке останется небольшой, произойдет только перемещение части объемов выпуска в сектор НКО, а цена сохранится на уровне предельных альтернативных издержек, включающих налоги. Впрочем, в США значительные усилия по продвижению предложений о налогообложении деятельности НКО, не связанной с основными целями, прилагались именно предприятиями коммерческого сектора, обеспокоенными конкуренцией со стороны НКО. Помимо этого, причиной для налогообло-

жения доходов некоммерческих организаций послужили опасения возможности злоупотреблений посредством трансфертов денежных средств между некоммерческими и коммерческими организациями с целью минимизации налоговых обязательств последних.

Основная деятельность¹⁵, которая может осуществляться некоммерческими организациями, заключается в обеспечении неограниченного или ограниченного круга лиц общественными благами¹⁶ и благами со значительными и охватывающими широкий круг лиц экстерналиями (благами с особыми достоинствами, merit goods). При этом такой вид деятельности НКО, как оказание услуг по предоставлению помощи нуждающимся или по организации перераспределения имущества в пользу нуждающихся, также можно считать близкой к благам с особыми достоинствами, поскольку добровольное финансирование такой деятельности предполагает наличие взаимозависимых полезностей.

При анализе теоретических аспектов функционирования некоммерческих организаций необходимо ответить на следующий вопрос: почему роль, которую играют НКО (т.е. предоставление общественных благ или благ с особыми достоинствами), не может полноценно выполняться предприятиями государственного сектора или по государственному заказу коммерческими организациями?

Рассмотрим различные варианты ответов на этот вопрос, представленные в теоретической литературе. Прежде всего, при организации обеспечения указанными благами предприятиями обще-

¹⁵ В некоторых странах НКО могут осуществлять только те виды деятельности, которые перечислены в законе. Однако они могут формировать портфель приносящих доход активов и создавать для получения дополнительного дохода дочерние предприятия, осуществляющие иные виды деятельности. В других странах, например в США, предпринимательская деятельность, не связанная с основной целью организации и приносящая доход (например, выпуск художественной литературы или рекламных листовок в типографии вуза), может осуществляться непосредственно самой некоммерческой организацией. Но в любом случае наличие основной цели деятельности некоммерческой организации, не связанной с извлечением дохода, является одним из необходимых условий учреждения корпорации именно в такой организационно-правовой форме.

¹⁶ В случае некоммерческих организаций, созданных для достижения выгод их членов, также обеспечивается общественное благо, но локальное, распространяющееся только на членов НКО (хотя внешние эффекты возможны и в этом случае). Дальнейшие рассуждения будут относиться главным образом к общественно-ориентированным НКО, если не будет оговорено иное.

ственного сектора размещение ресурсов между разными направлениями деятельности отражает предпочтения только части населения страны (например, большинства избирателей). В то же время существуют группы населения, которые готовы финансировать осуществление такой деятельности (например, благотворительной) в большей степени, чем это делает правительство. В этом смысле НКО дополняют деятельность государства по обеспечению общественных благ и благ с особыми достоинствами, и государство не заменяет независимых НКО¹⁷.

Отметим, что это различие предпочтений между органами государственной власти и различными группами населения не означает принципиально иных политических взглядов: бывают расхождения между членами общества и в предпочтениях относительно объема средств, направляемых на создание общественных благ или деятельность по перераспределению доходов. Всегда существуют лица, которые считают, что бюджет недостаточно финансирует все или некоторые виды общественно полезной деятельности. Такие лица могут принять участие в добровольном финансировании общественных благ. При этом доноры хотят, чтобы предоставленные ими средства в максимально возможном объеме были направлены на реализацию программ, в которых они заинтересованы, что не может быть обеспечено в рамках перераспределения денежных средств через государственный бюджет. По этой же причине подобную деятельность не могут вести и коммерческие организации, основная цель которых заключается не в обеспечении перераспределения средств в максимально возможной степени, соответствующей предпочтениям доноров, а в получении прибыли в интересах конкретных физических лиц – собственников или бенефициаров.

Важной причиной потребности общества в НКО является неспособность «правительств, доноров и/или поставщиков заключить

¹⁷ См., напр.: William Jack. Public Policy toward Nongovernmental Organizations in Developing Countries, Policy Research Working Paper 2639 WB, July 2001; S. Rose-Ackerman. Altruism, Nonprofits, and Economic Theory, Journal of Economic Literature, Vol. 34, No. 2. (Jun., 1996), p. 714; David Eastley, Maureen O'Hara. The economic role of the nonprofit firm // The Bell Journal of Economics. Vol.14. No. 2 (Autumn, 1983). P. 531–538; Holtmann A.G. A Theory of Non-profit Firms, *Economica*. New Series. Vol. 50. No. 200 (Nov., 1983), 439–449.

контракт с принуждением к его выполнению»¹⁸. Детальное исследование этой проблемы было осуществлено Д. Истли и М. О'Хара. При помощи двух теоретико-игровых моделей авторы показали, что при несовершенстве контракта равновесие в случае контракта с некоммерческой организацией может быть более аллокационно-эффективным, чем при контракте с коммерческой организацией, т.е. «при определенных обстоятельствах НКО являются социально оптимальным механизмом обеспечения благ и услуг, выгоды от которых трудно наблюдать или измерить»¹⁹.

Существует иное объяснение роли НКО, предложенное Холтманом²⁰. Некоммерческие организации могут обеспечивать также и предоставление услуг за плату (в модели Холтмана она может, как частный случай, быть нулевой). При таких обстоятельствах могли бы существовать коммерческие организации, получающие прибыль за организацию оказания определенных услуг. Объяснение, почему выпуск может не быть социально эффективным при организации деятельности в государственном или коммерческом секторе, заключается в наличии стохастического спроса на услуги организаций. Если при этом необходимо на длительный срок определять возможности фирмы оказывать определенный объем услуг (scaracity), то производство в коммерческих фирмах осуществляется в объеме ниже общественно оптимального, а последнее предполагает убыток фирмы.

Важные соображения относительно роли НКО в экономике систематизированы в ряде работ Сьюзен Роуз-Аккерман²¹. Три взаимосвязанные гипотезы относительно функций некоммерческих

¹⁸ Этот аспект деятельности НКО упоминается во многих публикациях. См., напр.: William Jack. Public Policy toward Nongovernmental Organizations in Developing Countries, Policy Research Working Paper 2639 WB, July 2001; Hansmann H. The Role of Nonprofit Enterprise. Yale Law J., Apr. 1980, 89 (5). P. 835–901; Rose-Ackerman S. Altruism, Nonprofits, and Economic Theory // Journal of Economic Literature. Vol. 34. No. 2. (Jun., 1996). P. 714; Eastley D., Maureen O'Hara. The economic role of the nonprofit firm // The Bell Journal of Economics. Vol. 14. No. 2 (Autumn, 1983). P. 531–532.

¹⁹ См. Eastley D., Maureen O'Hara. The economic role of the nonprofit firm // The Bell Journal of Economics. Vol. 14. No. 2 (Autumn, 1983). P. 531–538.

²⁰ Holtmann A.G. A Theory of Non-profit Firms, *Economica*. New Series. Vol. 50. No. 200 (Nov., 1983). P. 439–449.

²¹ См.: Rose-Ackerman S. Altruism, Nonprofits, and Economic Theory // Journal of Economic Literature. Vol. 34. No. 2. (Jun., 1996). P. 715.

организаций, остающихся не полностью выполненными при оказании аналогичных услуг иными организациями, коммерческими и правительственными, состоят в следующем.

Во-первых, доноры могут предпочитать делать добровольные пожертвования только некоммерческим институтам, поскольку полагают, что их дары коммерческой фирме будут трансформироваться в прибыль собственников. Использование некоммерческими организациями средств для получения частных выгод, по меньшей мере, незаконно. Причем одного только ограничения на распределение имущества НКО мало для того, чтобы эта гипотеза была справедливой. Для достаточного доверия доноров к НКО необходимо, чтобы существовал механизм эффективного информсента этого ограничения и/или обеспечения доноров информацией о выполнении такого ограничения, а также об эффективности использования средств.

Во-вторых, наличие НКО может быть реакцией на информационную асимметрию, с которой сталкиваются потребители некоторых услуг. У потребителей, как и у доноров, может быть убежденность, что стимулы к искажению информации у НКО меньше, так как у их сотрудников меньше возможностей получить личную выгоду от такого обмана. Если затраты на получение информации о качестве услуг высоки, может быть сделан выбор НКО как поставщика услуг даже в том случае, когда потребители не разделяют идеологических предпочтений выбранной некоммерческой организации. Асимметрия может наблюдаться и в случае пожертвований. Если донор не может в полной мере проконтролировать целевое расходование средств²², он может выбрать некоммерческую организацию для их передачи конечным реципиентам.

Эти преимущества НКО могут быть отнесены и к организациям государственного сектора, но НКО могут быть предпочтительными для доноров и потребителей в том случае, когда их деятельность проще контролировать.

Третья особенность НКО – возможность большей диверсификации услуг, чем это может быть осуществлено в государственном секторе. Выгоды могут заключаться в уже отмеченном выше отра-

²² Например, в случае гуманитарной помощи населению удаленного от донора государства.

жении предпочтений тех лиц, чьи интересы недостаточно представлены в органах, принимающих решения. Кроме того, важно, что могут быть применены на практике в ограниченных масштабах и без навязывания их всему населению те идеи, которые не разделяет общество в целом.

Ключевым в экономическом анализе налогообложения является вопрос исследования поведения экономических агентов в ответ на установление тех или иных налоговых правил. Изучение изменения поведения экономических агентов под воздействием налогообложения позволяет оценить потери общественного благосостояния при различных налоговых характеристиках. При анализе такие потери должны быть дополнены издержками администрирования и издержками налогоплательщиков, связанными с уплатой налогов. Сопоставление этих потерь с суммами поступающих в бюджет налогов позволяет сделать выбор в пользу той или иной налоговой системы, а также того или иного порядка налогообложения различных экономических агентов. Не всегда удается выполнить полную оценку потерь в результате налогообложения, во многих случаях исследуется влияние налогов на экономические переменные, которые предполагаются важными для общества, но в любом случае основу анализа составляет изменение поведения экономических агентов под воздействием налогов.

Для изучения поведенческих реакций требуется иметь предположения о целевых функциях экономических агентов и их ограничениях, а также о том, как под воздействием налогообложения эти ограничения или целевые функции могут измениться. Эта схема исследования успешно применяется при анализе налогообложения разных экономических агентов различными налогами. Однако случай некоммерческих организаций особый. Для коммерческих предприятий и индивидуумов можно говорить о принципиальном согласии большинства исследователей относительно вида целевых функций и ограничений, по меньшей мере, при исследовании вопросов налогообложения (они, разумеется, различаются при разной постановке вопроса). Относительно же вида целевой функции некоммерческой организации нет единого общепринятого взгляда, и, возможно, для разных НКО целевые функции существенно различаются. Более того, если даже можно построить целе-

вую функцию общего вида, то, вероятно, она должна иметь довольно сложный вид.

Не менее важным является вопрос об источниках финансирования деятельности НКО. Коммерческие фирмы приобретают на рынках по рыночным ценам факторы производства и продают готовую продукцию. Приобретение факторов производства может быть профинансировано из средств собственников (непосредственно внесенных в уставный капитал или полученных в результате реализации продукции, но не распределенных) или из заемных средств, которые должны быть возвращены кредитору вместе с процентом за их использование. При этом безвозмездные трансферты средств коммерческим организациям существуют, но как источник финансирования деятельности они, скорее, представляют исключение, чем правило. Некоммерческие фирмы также приобретают факторы производства, но источники финансирования этих приобретений иные.

Некоммерческие организации подразделяются на организации, созданные для выгоды их членов (например, клубы, ассоциации, профсоюзы, кооперативы и т.п.), и организации, преследующие общественную выгоду.

В первом случае основным источником финансирования деятельности являются взносы членов организации, а дополнительным источником средств может быть реализация продукции (если это разрешено законом) или пассивный доход. В некоторых случаях такие организации могут получать субсидии государства или добровольные пожертвования сторонних лиц (чаще в тех случаях, когда их деятельность сопровождается положительными внешними эффектами).

Некоммерческие организации второго типа обычно зависят от добровольных пожертвований лиц (не имеющих прямой материальной выгоды от деятельности НКО), а также от разных форм финансовой поддержки государства. Хотя немалая часть таких организаций оказывает услуги на возмездной основе (вузы, платные некоммерческие школы, медицинские организации), но и в этом случае роль пожертвований и/или государственной поддержки часто велика. Для получения средств на осуществление основной деятельности организация может заниматься и разрешенной ком-

мерческой деятельностью. НКО может также размещать временно свободные остатки средств в активы, приносящие пассивный доход (ценные бумаги, недвижимость). В некоторых случаях доноры предоставляют такие активы или средства для приобретения таких активов, ставя условием, что на финансирование основной деятельности может быть направлен только доход от этих активов. Кроме того, для финансовой поддержки основной деятельности некоммерческая организация может осуществлять побочную предпринимательскую деятельность (предпринимательскую деятельность, не связанную с основной целью создания организации), направляя чистый доход от последней на финансирование деятельности, связанной с основной целью. Впрочем, в некоторых странах непосредственное ведение такой деятельности не разрешается законом в налоговых целях, т.е. в этих странах, для того чтобы соответствовать условиям особого налогового статуса, организация должна осуществлять только деятельность, связанную с основной целью, а деятельность иного характера может осуществляться дочерним предприятием. В других странах условия осуществления не связанной с основной целью деятельности таковы, что НКО выбирают ведение такой деятельности через дочернее предприятие²³.

Такое многообразие источников получения средств ставит НКО в зависимость не только от учредителей, попечителей и иных лиц, определяющих ее задачи, но и от доноров, которые предоставляют средства на данную деятельность в зависимости от характеристик этой деятельности, что не может не интересовать тех, кто прини-

²³ Например, в Великобритании деятельность, не связанная с основной целью, преимущественно осуществляется некоммерческими организациями через дочерние коммерческие организации (см. более подробно этот и другие примеры в разделе 4.2 настоящей работы). При этом прибыль дочернего коммерческого предприятия может освобождаться от налогообложения. Например, в Польше фонды могут непосредственно осуществлять освобожденную от налогообложения экономическую деятельность (т.е. деятельность, целью которой является только получение дохода НКО), а для ассоциаций освобождение от налогообложения прибыли от такой деятельности возможно только тогда, когда они осуществляют экономическую деятельность через полностью принадлежащее НКО дочернее предприятие. См.: The Tax Treatment of Nongovernmental Organizations, A Survey of Best Practices from Around the World by The International Center for Not-for-Profit Law (ICNL), 1998.

мает решения на уровне НКО. Это обстоятельство еще более усложняет задачу определения вида целевой функции.

В литературе рассматриваются различные варианты формального описания целей некоммерческой организации, в их числе максимизация дохода занятых, перераспределение дохода или максимизация некоторых индикаторов количества или качества оказываемых услуг, а также функций от этих индикаторов. В работе Стейнберга²⁴, посвященной эмпирическому анализу целевых функций некоммерческих организаций, предполагается, что целевая функция есть член следующего однопараметрического семейства:

$$\psi(F; k) = k(X + C(F) - F) + (1 - k)(X + C(F)), \quad (1)$$

где k – параметр целевой функции;

X – экзогенно заданные ресурсы;

F – расходы фирмы на сбор пожертвований;

C – пожертвования, получаемые фирмами, являющиеся функцией от F .

Когда $k = 0$, первое слагаемое опускается, и целевой функцией становится валовой бюджет, получаемый фирмой. При $k=1$ целевой функцией является чистый доход, полученный от кампании по сбору средств. Так как этот чистый доход может быть полностью направлен на финансирование услуг, эта цель соответствует максимизации объема предоставляемых услуг. Промежуточные значения k представляют смешанные цели, что означает, что обе задачи (максимизация и чистого дохода, направляемого на институциональные цели, и бюджета) важны для менеджера, и показатели выполнения этих задач входят в целевую функцию с определенными весами.

Некоммерческие организации, согласно классификации Стейнберга, подразделяются на 5 секторов по типу оказываемых услуг²⁵.

²⁴ Steinberg R. The Revealed Objective Function of Nonprofit Firm // The RAND Journal of Economics. Vol. 17. No.4 (Winter, 1986). P. 508–526.

²⁵ Там же.

Первый сектор – социальное обеспечение, включающее благотворительные организации, оказывающие помощь (в том числе юридическую) таким группам населения, как дети, женщины, малообеспеченные, различные меньшинства, преступники, малолетние правонарушители и т.п., а также проявляющие заботу о животных и занимающиеся их защитой.

Второй сектор – здравоохранение в широком смысле слова, то есть включая постоянный уход за больными и престарелыми. Больницы, даже если исследовательская и образовательная деятельность является их основной целью, включены в эту категорию.

Третий сектор – образование, включает частные некоммерческие школы от детских садов до высших учебных заведений.

Четвертый сектор – искусство и культура, объединяет организации, занимающиеся исполнением и экспозицией произведений искусства, музеи, зоопарки, исторические общества и другие аналогичные группы.

Последний – пятый – сектор представляет научно-исследовательскую деятельность. Он включает научные, исследовательские медицинские (лечебные организации включены во второй сектор) и другие ориентированные на исследования организации²⁶.

В работе Стейнберга предполагается, что организации, принадлежащие к одному сектору, с большой вероятностью имеют совпадающие друг с другом цели, которые, однако, могут различаться между секторами. Такое совпадение целей в рамках одного сектора объясняется своего рода естественным отбором: организации в каждом секторе действуют в одинаковом окружении, которое и определяет существующие цели деятельности. Оценки на панельных данных, выполненные Стейнбергом, говорят о том, что фирмы в сфере образования и искусства «максимизируют объем выполняемых услуг», фирмы в здравоохранении – свой бюджет, а целевая функция исследовательских фирм не может быть обнаружена в семействе рассмотренных функций.

²⁶ Можно предположить, что такое укрупнение секторов связано с недостаточностью данных для статистических исследований при более мелком делении организаций на группы.

Интересные вопросы рассматриваются в работе Байзеса²⁷, посвященной налогообложению некоммерческих организаций с осуществлением основной и побочной деятельности²⁸ и с различными целевыми функциями менеджеров. Рассматривается некоммерческая организация, производящая два блага:

x – частное благо, не порождающее значительных внешних эффектов, реализуется на рынке несовершенной конкуренции некоммерческих с коммерческими фирмами (и, следовательно, с убывающей средней и предельной выручкой);

z – чистое или промежуточное общественное благо, порождает значительные внешние эффекты и может обеспечиваться бесплатно или за плату, меньшую, чем издержки на единицу продукции (так как эта плата не может превышать величину частных выгод).

Предполагается, что целевая функция НКО есть целевая функция совета, управляющего организацией, $V = V(x, z)$, при $V_x \leq 0$, $V_z > 0$. То есть совет, управляющий НКО, рассматривает как положительный результат увеличение производства институционального блага z и как негативный – прирост выпуска коммерческого блага x при прочих равных.

Менеджер максимизирует собственную функцию полезности,

$$U = U(x, z, M) \text{ при } U_x \leq 0, \quad U_z > 0, \quad U_M \geq 0,$$

где M – административные издержки.

Предполагается, что выпуск частного блага приносит прибыль A , при этом выпуск общественного блага порождает бюджетный дефицит B . Как A , так и B зависят соответственно от x и z , а также от параметров бюджетной и налоговой политики. Вид этих функций определяется издержками производства каждого из благ и реакцией доноров на применяемые налоговые меры.

²⁷ Bises B. Exemption or Taxation for Profits of Non-Profits? An Answer from a Model Incorporating Managerial Discretion, Public Choice. V. 104. No 1–2. March 2000. P. 19–39.

²⁸ То есть предпринимательской деятельности, не связанной с основной целью и направленной исключительно на получение дополнительного дохода организации, например, в случае, когда больница открывает цветочный магазин.

Ограничение нераспределения имеет вид $A + B = M$.

Оно же является бюджетным ограничением в модели.

Менеджеры подразделяются на две группы: менеджеры, которые привержены основным целям и идеям некоммерческой организации (committed manager), мы далее называем такого менеджера «идейным» или преданным основной идее организации, и менеджеры, которые хотя и заботятся о достижении основных целей, но не в силу личной заинтересованности в этих целях, а потому, что успех организации в достижении этих целей наблюдаем заинтересованными лицами и свидетельствует о его профессиональных успехах (повышает его репутацию, самооценку и т.п.), т.е. «чистые» менеджеры. Вознаграждение менеджера предполагается фиксированным²⁹.

В случае «идейного» менеджера $U_x < 0$ или $U_x = 0$, $U_z > 0$, $U_M = 0$: выпуск обоих благ зависит от степени, в которой менеджеру нравится z и не нравится x ; вся коммерческая прибыль полностью используется на покрытие дефицита бюджета деятельности по выпуску общественных благ, а предельная полезность административных расходов равна нулю. Производство побочного (коммерческого) блага позволяет только получить доход, необходимый для расширения институциональной деятельности.

²⁹ Прямые законодательные ограничения на вознаграждение менеджмента НКО трудно установить: заметные различия в характере деятельности разных НКО (даже осуществляющих одну и ту же основную деятельность) требуют и различий в квалификации менеджмента, а значит, и в величине оплаты их труда. Жесткие ограничения (даже ограничения, установленные в зависимости от характеристик НКО) могли бы привести к неэффективному размещению ресурсов. Однако вознаграждение может ограничиваться, во-первых, учредителями (прямые ограничения), во-вторых, косвенным образом донорами, если есть требование о раскрытии в публичной отчетности сумм вознаграждения должностных лиц НКО. В последнем случае можно предположить, что доноры, считающие оплату труда менеджмента некоторой НКО чрезмерной, предпочтут направить свои пожертвования в другие некоммерческие организации. Кроме того, некоторые ограничения может устанавливать и закон. Например, в США в некоторых штатах для сохранения статуса освобожденной от налогообложения НКО требуется, чтобы вознаграждение генерального директора было обоснованным («reasonable compensation»). См., напр.: CEO Compensation Study, <http://www.charitynavigator.org/index.cfm/bay/content.view/catid/68/cpid/304>.

«Чистый» менеджер максимизирует в большей степени свои личные выгоды, но в условиях ограничений на получение заработной платы он заинтересован в увеличении административных расходов, которые позволяют ему уменьшить его личные усилия по управлению некоммерческой организацией. В то же время его полезность также положительным образом зависит от успехов деятельности по выпуску общественных благ, поскольку уровень этой деятельности служит наблюдаемым индикатором профессиональных достижений менеджера, но само производство того и другого блага не приносит ему выгоды.

Производство коммерческого блага приносит доход, который по допущению менеджер может произвольным образом распределять между административными расходами и расходами на производство блага z . То есть $U_x = 0$, $U_z > 0$, $U_M > 0$. Таким образом, в случае «идейного» менеджера его поведение обеспечивает максимум функции полезности совета НКО. В случае «чистого» менеджера прямых стимулов к увеличению выпуска z нет (его полезность положительно зависит не только от z , но и от M , а доход менеджера не зависит от z , а значит, возможен выбор производства блага z в объеме меньшем, чем предпочитает совет НКО). Поэтому в модели вводится дополнительное ограничение на выбор менеджера – \hat{z} , минимальный уровень объема выпуска институционального блага, который может либо явно устанавливаться советом НКО, либо осознаваться менеджером как неявный эталонный уровень в оценке его поведения. Вопрос эффективности ограничения – это вопрос возможности совета НКО определить уровень выпуска блага, близкий к максимально возможному при заданном уровне доступных ресурсов. Это ограничение может быть связывающим или нет – автором рассматриваются различные случаи. Единственными источниками финансирования основной деятельности НКО предполагаются частные пожертвования, прибыль от побочной деятельности и, возможно, государственные субсидии.

Инструменты налогово-бюджетной политики, анализируемые в работе, включают налогообложение дохода от коммерческой (побочной) деятельности, вычет из налоговой базы донора части средств, направляемых на финансирование некоммерческих организаций, и субсидии (гранты) на единицу выпуска основного про-

дукта z . Поскольку далее мы будем рассматривать вопросы налогообложения НКО в России, отметим особо, что в данной модели налогообложение предусмотрено только для чистого дохода от деятельности, не связанной с основной целью организации (от побочной коммерческой деятельности). Например, издание вузом научных работ сотрудников вуза или пособий для студентов, даже если они продаются за деньги, рассматривается как деятельность, связанная с основной целью – обучением и научной деятельностью, а издание печатной продукции по заказам сторонних лиц – как деятельность, не связанная с основной целью. Доходы от любой деятельности, в том числе и осуществляемой на возмездной основе, если она связана с основной целью каким-либо иным образом, чем просто получение дохода, в модели освобождены от налогообложения. Налоговая база определяется как выручка от побочной деятельности за вычетом всех издержек, необходимых для осуществления этой деятельности, независимо от источника финансирования. Российский порядок налогообложения НКО имеет существенные отличия от рассматриваемого здесь и будет анализироваться ниже.

Частные пожертвования предполагаются положительно зависящими от выпуска основного блага, z , а также от нормы вычета пожертвований из налоговой базы донора. Субсидии также положительно зависят от результатов основной деятельности. Издержки производства обоих благ предполагаются не зависящими друг от друга³⁰.

В работе получен вывод: при сделанных предпосылках в случае «чистого» менеджера более эффективный результат (относительно большее производство институционального блага и меньшие административные издержки) достигается при применении субсидий (грантов) в отношении основной деятельности по выпуску общественных благ, чем при освобождении коммерческой (побочной) деятельности НКО от налогообложения или при уменьшении нало-

³⁰ Автор работы считает это допущение реалистичным, но вместе с тем можно предположить, что чисто коммерческая (побочная) деятельность НКО обусловливается определенными факторами, например квалификацией сотрудников. В приведенном выше примере с вузом может оказаться более выгодным осуществлять побочную деятельность, загружая не полностью мощности редакции и типографии, а не торгуя, к примеру, оптом изделиями легкой промышленности.

га на доходы от побочной деятельности. В данной работе под основной (институциональной) понимается деятельность, связанная с основной целью, т.е. в приведенном выше примере с вузом – это обучение, научная деятельность, издание пособий, публикация научных работ. А коммерческая деятельность (в нашем тексте она названа, в частности, побочной предпринимательской деятельностью) в этом примере представлена работой издательства или типографии по сторонним заказам.

Важно принимать во внимание, что практика налогообложения чистого дохода от деятельности, не связанной с основной целью, может приводить к уклонению от налогообложения. Например, исследование, выполненное Робертом Йетманом³¹, показывает, что значительная часть убытков от такой побочной деятельности (наблюдающихся в совокупности по сектору НКО в течение многих лет и сочетающихся с прибылью от институциональной деятельности) может объясняться тем обстоятельством, что НКО завышают в отчетности расходы, понесенные в связи с осуществлением деятельности, не связанной с основной целью, за счет расходов на освобожденную от налогообложения деятельность. Автор отмечает, что, в принципе, возможно и перемещение выручки в отчетности, однако не располагает достаточными инструментами анализа, позволяющими осуществить эмпирическое тестирование этой гипотезы. Отметим, что такая картина наблюдается, несмотря на достаточно совершенную систему отчетности НКО³² в США и развитый общественный контроль за их деятельностью.

Результат для политики вычета пожертвований из налоговой базы донора зависит от того, какую долю своих налоговых сбережений³³ донор направляет на финансирование НКО. Если эта доля больше 1, то итог аналогичен результату, полученному в случае субсидии. Хотя каждый из рассматриваемых автором инструментов налогово-бюджетной политики при сделанных допущениях

³¹ См.: Robert J., Yetman, Tax-Motivated Expense Allocation by Nonprofit Organizations, University of Iowa. February 19, 2001.

³² См. раздел 4 настоящей работы.

³³ Под налоговыми сбережениями в данном случае понимается сумма, на которую в результате осуществления пожертвования уменьшаются налоговые обязательства донора. Доля налоговых сбережений, направленных на финансирование НКО, равна сумме пожертвования, отнесенной к налоговым сбережениям.

увеличивает объем институционального выпуска, но при уменьшении налога на побочную деятельность наблюдается также и рост административных расходов.

В случае «идейного» менеджера эффективный результат при освобождении от налогообложения доходов от побочной деятельности также не возникает, но уже по иным причинам: такой менеджер при сокращении налогов на побочную деятельность при сделанных допущениях сократит коммерческую деятельность до уровня ниже эффективного (поскольку по предположению ему эта деятельность не нравится, а с отменой или снижением налога увеличивается объем доходов от данной деятельности, т.е. эффект дохода может доминировать над эффектом замещения). Это означает, что потеря доходов НКО, которые могли бы быть направлены на финансирование институциональной деятельности, превысит налоговые потери правительства.

Данная модель показывает, что освобождение от налогообложения доходов от деятельности, не связанной с основными целями организации,³⁴ может быть нерациональным не только по причине несправедливой конкуренции с коммерческими организациями, действующими на тех же рынках, но и потому, что менеджмент может неэффективно распорядиться ресурсами, которыми располагает некоммерческая организация (причем результат будет хотя и разным при разных типах менеджеров, но и в том, и в другом случае аллокационно неэффективным).

Однако применение прямых субсидий, направленных на финансирование основной деятельности НКО по выпуску общественно полезных благ, осложняется рядом причин. Основные из них – проблема принципала-агента между правительством и НКО, а также то обстоятельство, что в некоторых случаях затруднительна количественная оценка объема произведенного блага. Кроме того,

³⁴ То есть деятельности, осуществляемой не для улучшения условий предоставления основной услуги, а только ради получения дополнительного дохода. В приведенном выше примере с издательской деятельностью вуза издание пособий для студентов способствует улучшению качества обучения, издание трудов сотрудников вуза способствует распространению научных знаний, а издание рекламных буклетов по заказам сторонних организаций предпринимается только ради получения дополнительного дохода и иным образом с основными целями вуза не связано, хотя этот доход направляется на реализацию основных целей.

при субсидировании могут возникать дополнительные административные издержки. Вместе с тем в отдельных случаях прямое субсидирование из бюджета услуг, предоставляемых НКО, осуществляется – например, при нормативно-подушевом финансировании образовательных услуг или при оплате услуг учреждений здравоохранения из бюджета. Но в данных случаях субсидируются в основном государственные и муниципальные учреждения, предоставляющие широко распространенные общественные и квазиобщественные (частные услуги со значительными экстерналиями – например, образование, здравоохранение) услуги по стандартной схеме.

Отметим, что НКО могут совершать разного рода злоупотребления. Например, возможна подмена основной деятельности деятельностью, уменьшающей общественное благосостояние. В России были примеры того, как при посредстве НКО легализовывалась выплата вознаграждений от частных лиц (например, предприятий или их владельцев) чиновникам государственного сектора, имеющим возможность повлиять на условия деятельности этих лиц. Другим примером может быть использование некоммерческих организаций или иных организаций, освобожденных от налогов, для минимизации налогообложения не только самих этих организаций, но и других лиц, причем со значительными потерями доходов бюджета. Например, в России в начале 1990-х гг. существовали льготы по уплате таможенных пошлин на ввоз некоторых видов товаров для организаций инвалидов, религиозных организаций и т.д. это привело к тому, что организации, имеющие льготы, стали основными импортерами этих товаров. Многие коммерческие организации осуществляли импорт не самостоятельно, а через организации, имеющие льготы.

Однако здесь целесообразно отметить, что наличие разного рода злоупотреблений является, по-видимому, неизбежным, и вопрос состоит не в том, как избежать их полностью, а как ограничить их масштабы. Существенную роль может играть неналоговый контроль за их деятельностью. В частности, бухгалтерский учет в некоммерческих организациях и точный выбор контролирующих инстанций могут частично решить проблему. Однако детальная регламентация деятельности НКО со стороны государства может иг-

рать негативную роль: если государство будет вмешиваться в деятельность НКО, определяя размещение ресурсов между различными направлениями деятельности, а не только проверять соответствие ее характера установленным задачам, может оказаться, что первая из указанных выше задач – удовлетворение предпочтений, не совпадающих с предпочтениями государства – не будет решена. Примером излишней, на наш взгляд, регламентации может служить установление списка доноров, чьи средства могут быть признаны грантами и получить освобождение от налогообложения (о чем будет сказано ниже – в разделе 5.2.1). Если неизбежен выбор между большей регламентацией деятельности с меньшим налогообложением или меньшей регламентацией, но с более высокими налогами, то поиск оптимального соотношения регламентации и налогообложения представляет собой самостоятельную задачу.

Вторая категория потенциальных злоупотреблений может быть связана с использованием финансовых средств, которые применяются для целей, отличающихся от заявленных в качестве основных. Например, религиозная организация может принимать участие в поддержке политической деятельности. Или же средства могут использоваться для приобретения товаров или услуг для доноров, для вознаграждения менеджеров или для обеспечения выгод каким-либо частным лицам. Указанная проблема может быть связана со степенью прозрачности деятельности организации. Доноры, общественность и государственные органы должны знать, как используются средства и были ли они использованы на достижение уставных целей организации. Отметим, что речь идет не о деятельности как таковой, поскольку обычно она законна, а о том, связана ли эта деятельность с конкретной целью организации. Как уже отмечалось выше, некоторые НКО, такие как, например, политические партии и различные лоббистские группы, оказывают открытую поддержку политической деятельности. Однако в таких случаях информация о том, что уставная цель НКО является политической, общедоступна, и доноры могут соответственно корректировать свои пожертвования и другие действия в отношении конкретной НКО.

* * *

Таким образом, мы рассмотрели некоторые экономико-теоретические аспекты функционирования некоммерческих организаций. В частности, была показана важность некоммерческих организаций как экономических агентов, не имеющих собственников, распределяющих полученную от деятельности организации прибыль между собой. Одновременно следует отметить, что в силу ряда причин предприятия государственного сектора, а также коммерческие предприятия, действующие как государственные подрядчики или предоставляющие услуги потребителям за плату, не могут с достаточной степенью эффективности выполнять некоторые функции по предоставлению некоторых общественных благ и благ с особыми достоинствами.

Среди этих причин необходимо отметить следующие.

Во-первых, при прочих равных условиях действующее правительство отражает интересы только части избирателей, проголосовавших на выборах. С учетом этого некоммерческие организации дополняют деятельность государства по обеспечению предоставления некоторых благ, а не подменяют организации государственного сектора.

Во-вторых, как следует из некоторых исследований, государственные контракты не во всех случаях могут обеспечить общественно оптимальное предоставление некоторых благ.

В-третьих, для коммерческих предприятий, действующих в интересах получения дохода собственником, может оказаться неэффективным с коммерческой точки зрения (убыточным) предоставлять некоторые услуги даже на платной основе в требуемом объеме.

В-четвертых, организационно-правовая форма негосударственной некоммерческой организации во многих случаях является предпочтительной для доноров и благотворителей, а также для потребителей услуг. При этом доноры могут не в полной мере доверять коммерческим предприятиям и государственным органам в отношении целевого расходования средств и подотчетности, а потребители, как правило, в большей степени склонны выбирать НКО в качестве поставщика услуг по тем же причинам.

В-пятых, некоммерческие организации способны обеспечить более высокую степень диверсификации предоставляемых услуг, чем это возможно в государственном секторе.

Также были рассмотрены результаты исследований возможных последствий различных налоговых режимов для некоммерческих организаций. В частности, были рассмотрены результаты анализа целевых функций некоммерческих организаций и их менеджеров, действующих в разных секторах, поведенческие реакции некоммерческих организаций, осуществляющих основную и побочную деятельность, а также анализа возможных злоупотреблений в некоммерческих организациях, проведенного некоторыми авторами.

Из проведенного обзора следует вывод о важности деятельности некоммерческих организаций для повышения уровня общественного благосостояния. Однако, как вытекает из результатов теоретических исследований, при разработке правил налогообложения НКО необходимо учитывать некоторые особенности их деятельности, поведения менеджеров, а также сектора, в котором действует та или иная некоммерческая организация.

3. Особенности некоммерческих организаций, требующие учета при совершенствовании системы налогообложения

Как уже упоминалось, некоммерческие организации имеют ряд черт, отличающих их от коммерческих предприятий. Их наличие является основным аргументом для создания особого налогового режима для таких организаций. Среди этих черт необходимо отметить следующие:

1. Некоммерческие организации во многих случаях производят общественные блага и частные блага со значительными внешними эффектами (в частности, услуги в области образования, здравоохранения, культуры, науки, социальные услуги малоимущим, инвалидам и престарелым гражданам, правозащитная деятельность и др.), т.е. частично выполняют функции, которые в отсутствие НКО должны были бы реализовывать органы государственной власти. Однако деятельность некоммерческих организаций не дублирует деятельность органов государственной власти и государственных организаций, а дополняет ее, что позволяет тем самым обеспечить учет некоторых предпочтений тех избирателей, которые в ряде случаев могут не приниматься во внимание при создании системы государственного обеспечения населения общественными благами и благами с особыми достоинствами (например, деятельность НКО позволяет реализовать предпочтения меньшинства избирателей в той степени, в которой они не могут быть реализованы правительством, избранным большинством избирателей).

2. Некоммерческие организации не имеют собственников, в пользу которых распределяется доход от их деятельности в случае его получения.

3. Некоммерческие организации в отдельных случаях создаются для осуществления деятельности, направленной на реализацию интересов целого ряда физических или юридических лиц (профессиональные объединения, спортивные общества и клубы, торгово-промышленные палаты, биржи, профсоюзы), при этом они находятся под общественным контролем, при котором исполнительные органы организаций подчинены не непосредственно учредителям

НКО, а коллегиальным органам, в состав которых входят авторитетные в той или иной области граждане.

4. Некоммерческие организации являются одной из основ гражданского общества, во многих случаях именно некоммерческие организации реализуют общественный контроль за действиями властей, а также предлагают альтернативные решения проблем, стоящих перед государством, что повышает эффективность предоставления общественных благ.

Перечисленные обстоятельства, по нашему мнению, должны быть приняты во внимание при построении системы налогообложения некоммерческих организаций в России. При этом речь не идет о предоставлении специальных налоговых льгот избранным некоммерческим организациям, предлагается лишь при построении налоговой системы принять во внимание факторы, отличающие деятельность организаций этого сектора от налогоплательщиков – коммерческих организаций.

3.1. Особенности некоммерческих организаций, существенные при выборе налогового режима

Важное отличие некоммерческих организаций от коммерческих, рассмотренное в разделе 1, – отсутствие у некоммерческих организаций собственника, в пользу которого распределяются получаемые организациями доходы, как и вообще любого лица, имеющего право на доходы или имущество этих организаций (за исключением таких отдельных организационно-правовых форм НКО, как некоммерческие партнерства) – имеет существенное значение и в вопросах налогообложения этих организаций. Из-за отсутствия собственника, в пользу которого распределяется прибыль организации, доходы некоммерческих организаций не являются доходами физических лиц и с точки зрения концепции налогообложения «всеобъемлющего дохода» (*comprehensive income*) не должны подлежать налогообложению. Однако существуют доводы в пользу налогообложения по меньшей мере части доходов некоммерческих организаций, причем эти доводы связаны как с потенциальной возможностью (вопреки декларируемым намерениям) трансферта доходов НКО коммерческим предприятиям, так и с аллокационными соображениями.

Другой отличительной от коммерческого сектора особенностью является принципиально иная цель создания – НКО не ориентированы на получение прибыли в пользу своих собственников или учредителей (в отсутствие злоупотреблений), их задача – обеспечивать предоставление общественных благ или благ с особыми достоинствами, максимизируя не прибыль, а благосостояние общества в целом или некоторых групп населения. В этом они схожи с государственными учреждениями и в определенной мере дополняют деятельность государства по обеспечению такими благами.

Как уже говорилось выше, отличие НКО от государственных организаций заключается главным образом в том, что при обеспечении общественными благами и благами с особыми достоинствами они представляют те интересы населения или интересы тех групп, которые не в полной мере представлены при определении приоритетов государственной политики. У разных групп населения могут быть свои приоритеты в отношении размещения ресурсов, и такие группы могут финансировать создание указанных благ добровольно из собственных средств. Отсутствие детальной государственной регламентации деятельности таких организаций способствует аллокационной эффективности экономики, поскольку при добровольном объединении средств части граждан для создания общественного блага (или блага с особыми достоинствами) наблюдается улучшение по Парето. В случае перераспределительной деятельности НКО (благотворительности в том смысле, в котором традиционно принято ее понимать в России) также наблюдается Парето-улучшение, поскольку финансирование этой деятельности добровольное (если предполагать, что пожертвования на благотворительность есть результат взаимозависимости полезности, то выигрыш донора от такого пожертвования должен быть не меньше, чем пожертвованная сумма).

Здесь необходимо сделать некоторые оговорки. Во-первых, существуют организации, которые имеют статус некоммерческих и неправительственных, но финансируются из государственного бюджета. В этом случае они в существенной мере контролируются органами государственной власти и представляют тот же спектр предпочтений, что и государственные учреждения, если, конечно, им не предоставлена определенная свобода выбора. При этом они

отличаются от коммерческих организаций, которые осуществляют поставку общественных благ по контракту с бюджетом. Во-вторых, некоторые некоммерческие организации могут создавать общественное благо, выгоды от которого распространяются только на членов этих организаций (например, спортивные клубы, доступ в которые предоставляется только их членам) или на ограниченную группу лиц при отсутствии формального членства. Если такая деятельность не субсидируется тем или иным способом, то она сопровождается Парето-улучшением (при наличии положительных внешних эффектов субсидия может также привести к улучшению по Парето).

Подобная деятельность обычно указывается в уставе организации как основная³⁵, и в тех случаях, когда основная деятельность соответствует определенным установленным в законе условиям (возможен перечень видов деятельности или описание условий), организация в большинстве стран имеет право претендовать на получение особого налогового статуса.

Некоммерческая организация может вести в рамках закона и иные виды деятельности. В разных странах законодательство в этом вопросе различно, но обычно осуществление побочной деятельности с целью получения дохода разрешено с сохранением особого налогового статуса или непосредственно, или посредством создания дочерней коммерческой организации³⁶.

Как было отмечено, некоммерческая организация не обязательно оказывает свои услуги в рамках основной деятельности безвозмездно. Например, если обеспечиваемое благо приносит значительные экстерналии, то часть издержек может взиматься в виде платы, в размере предельных (или средних) выгод частного лица, а остальная часть, представляющая собой общественную

³⁵ То есть обучение и научные исследования для вуза и для научно-исследовательского института (и та, и другая деятельность может быть основной для обоих типов организаций, хотя масштабы и приоритеты осуществления этих видов деятельности у них различны), оказание услуг по диагностике и лечению заболеваний, а также, возможно, исследовательская деятельность для больницы, хранение, реставрация, систематизация экспонатов в музее наряду также с исследовательской деятельностью и т.п.

³⁶ См. обзор международного опыта в разделе 4 настоящей работы.

выгоду, погашаться за счет пожертвований или субсидий из бюджета.

Если говорить о налогообложении, то описанные характеристики НКО являются аргументами в пользу освобождения таких организаций от налогообложения: доноры этих организаций выделили собственные средства на создание благ, выгоды от которых достаются не только им, эти средства, полностью или частично уже были обложены налогом, причем за счет средств, полученных в виде этих налогов, из бюджета финансируются государственные организации. Но напомним, что при осуществлении НКО не только основной, но и побочной деятельности³⁷, т.е. производства обычных частных благ для получения средств на финансирование основной деятельности, возникает конкуренция на рынках таких частных благ, в которой НКО может иметь преимущество, если льготный режим распространяется и на такие доходы. Кроме того, необходимо учитывать возможность злоупотреблений со стороны лиц, принимающих решения в НКО.

Еще одна особенность, характерная для некоторых НКО, – это разная динамика поступлений пожертвований и потребности в расходах. Например, если НКО создается для того, чтобы устранять последствия несчастий или неблагоприятных событий, то высока вероятность, что пожертвования начнут поступать через некоторое время после того, как событие произойдет, а к моменту следующего события почти иссякнут. Отметим, что НКО выгодны для общества при несинхронизированности и неритмичности поступлений и потребности в расходах независимо от того, осуществляется их финансирование за счет частных пожертвований, из бюджета или из обоих источников. Коммерческая организация в такой ситуации потребовала бы премию за риск. Финансирование и расходы государственного учреждения при таких обстоятельствах было бы сложно планировать. В то же время НКО, с одной стороны,

³⁷ В приводимых в тексте примерах это – издание вузом печатной продукции по заказам сторонних организаций, например, рекламных буклетов, продажа в магазине при музее книг, не имеющих отношения к его основной деятельности, или фотоаппаратов и т.п.

имеет возможность формировать резерв³⁸, который может быть израсходован при необходимости, а с другой – она может осуществлять деятельность с убытком³⁹, поскольку собственники, заинтересованные в доходах, у НКО отсутствуют. Налогообложение резерва приводит к уменьшению возможностей для некоммерческой организации выполнять ее основные обязанности (осуществлять институциональную деятельность). Доход, поступающий от инвестирования такого резерва в ценные бумаги, позволяет сохранять от обесценения реальную стоимость этого резерва. Это серьезный довод в пользу освобождения от налогообложения пассивных доходов. Тот же довод можно было бы применить и к осуществлению НКО коммерческой деятельности, чистые доходы от которой расходуются только на выполнение институциональных функций. Однако ниже мы рассмотрим проблемы, которые возникают при освобождении от налогов результатов такой деятельности.

Схожие доводы можно привести и в отношении иных налогов. В тех случаях, когда деятельность НКО определенно направлена на улучшение общественного благосостояния и расширяет спектр и объем услуг, оказываемых государством, выглядит не всегда логичным, если организация освобождается от НДС, но уплачивает налог как конечный потребитель с приобретаемых для осуществления основной деятельности товаров, работ, услуг. Это является причиной рекомендации применения к НКО нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость⁴⁰. С другой стороны, если к оказывающим аналогичные услуги государственным организациям не применяется нулевая ставка, возникают доводы против применения ее к НКО. Альтернативой освобождению может быть применение ненулевой, но более низкой ставки, чем к иным организациям. Эффект этой меры для многих НКО может быть более выгодным, чем освобождение, поскольку разница между уплаченным и полу-

³⁸ В России такая возможность осложнена рядом положений законодательства, включая неоднозначность толкования некоторых статей. Этот вопрос более детально будет рассмотрен далее.

³⁹ Речь идет необязательно о бухгалтерском убытке: если в результате деятельности коммерческого предприятия будет получена бухгалтерская прибыль ниже нормальной, возникнет экономический убыток.

⁴⁰ См.: The Tax Treatment of Nongovernmental Organizations, A Survey of Best Practices from Around the World, by The International Center for Not-for-Profit Law (ICNL).

ченным НДС возмещается⁴¹. Если местоположение НКО имеет существенное значение для качества оказываемых услуг, можно привести доводы в пользу освобождения ее от налогов на недвижимость.

Однако прежде чем окончательно ответить, нужно ли применять налоги к деятельности некоммерческих организаций, а если нужно – то какие, применительно к каким организациям и по каким правилам, необходимо проанализировать источники поступлений средств в НКО и направления их расходования.

НКО может не только получать пожертвования, причем это могут быть пожертвования физических лиц или организаций, но и извлекать доход из принадлежащих НКО активов, может также, как указано выше, получать средства из бюджета в виде финансирования основной деятельности или отдельных проектов, или субсидий для отдельных видов продукции. При этом некоммерческая организация может расходовать средства как на осуществление текущей деятельности, так и на создание приносящих доход активов. Под созданием приносящих доход активов мы понимаем приобретение активов, приносящих пассивный доход, а также осуществление инвестиций в побочную (не связанную с основной целью) предпринимательскую деятельность, чистый доход от которой, в конечном итоге, будет направлен на финансирование основной деятельности.

Пожертвования могут носить связанный характер, когда жестко расписаны все направления расходования полученных средств, или обусловленный направлением расходования, но не жестко регламентированный и свободный, т.е. не ограниченный направлением расходования, кроме условия соответствия конечного использования средств или доходов от них на основные цели НКО.

Вышеизложенное позволяет сделать некоторые выводы. Во всяком случае, организации, которые существуют только за счет связанных и обусловленных направлением расходования пожертвований частных лиц (физических или юридических), а также пассивного дохода и которые расходуют средства только на основную деятельность или на приобретение приносящих пассивный доход активов, могут быть освобождены от налогообложения доходов (а

⁴¹ См.: The Tax Treatment of Nongovernmental Organizations, A Survey of Best Practices from Around the World, by The International Center for Not-for-Profit Law (ICNL).

также, возможно, от иных налогов) при условии достаточного контроля за их деятельностью. Трудно назвать также причины, по которым имеет смысл (при достаточном для исключения злоупотреблений контроле) облагать доходы тех организаций, которые не ведут побочную⁴² коммерческую деятельность, хотя и оказывают часть услуг на возмездной основе.

Контроль в этом случае должен включать контроль государства, учредителей или попечительского совета, а также более широких слоев общества как пользователей публикуемой отчетности НКО. Поскольку репутация некоммерческой организации имеет крайне важное значение для возможности получения пожертвований, достоверная отчетность НКО может иметь важное значение для поведения организации даже при отсутствии у общественности механизмов принуждения к соблюдению условий функционирования НКО или соответствию деятельности предпочтениям доноров. Контроль соответствия уставных целей некоторому перечню или определению возможных основных целей некоммерческой организации, претендующей на особый налоговый статус, должен, вероятно, осуществляться на этапе регистрации. Контроль соответствия деятельности уставным целям может осуществляться налоговыми органами. Для реализации такого контроля его порядок должен быть предусмотрен в законодательстве.

Полноценный контроль предполагает наличие бухгалтерского учета по особым правилам, подготовку отчетности для налоговых органов и учредителей (или совета), а также для общества (с разной степенью детализации), с аудитом этой отчетности и свободным доступом любых лиц к той ее части, которая предназначена для общества. Если направление деятельности некоторой организации такого рода не соответствует предпочтениям широкого круга лиц или при ознакомлении с отчетностью возникают сомнения в том, что данная организация тратит средства в соответствии с по-

⁴² То есть осуществляют только основную деятельность или деятельность, связанную с основной целью (в какой мере связанную – это может быть предметом дискуссии). Например, если вуз осуществляет только образовательную и исследовательскую деятельность, а принадлежащие ему издательство и типография публикуют только пособия для студентов и научные труды сотрудников вуза, то, несмотря на возмездный характер обучения или реализацию за деньги публикуемых изданий, возможно освобождение от обложения налогом на прибыль этого вуза.

желаниями доноров, то пожертвования этой организации сократятся.

Возможное наличие коммерческой деятельности в НКО или любого предоставления благ за плату создает дополнительные проблемы. Прежде всего следует определить терминологию. Понятие «коммерческая деятельность НКО» в разных источниках употребляется в разных значениях. В одних случаях под коммерческой деятельностью может рассматриваться любая реализация на возмездной основе, в других – только деятельность, не относящаяся к основной деятельности организации. Мы будем говорить о деятельности, связанной с основной целью организации, и побочной деятельности, то есть не связанной с основной целью иначе, чем в качестве источника дохода.

Предположим, что вуз, занимающийся образовательной и научной деятельностью, располагает редакцией и типографией, позволяющей издавать пособия для студентов или научные труды сотрудников. Такая издательская деятельность связана с основной целью – получением и передачей знаний в некоторой области. Если же ради получения дохода вуз будет осуществлять издание книг не научного или учебного характера, а, например, художественной литературы (при отсутствии в вузе ее изучения) или рекламных буклетов, то данная деятельность носит побочный, не связанный с основной целью характер. Если больница организует как подразделение организации цветочный магазин, то деятельность по торговле цветами также не имеет никакой связи с основной деятельностью, кроме того, что прибыль от торговли направляется на финансирование основной деятельности.

Деятельность, связанную с основной целью, мы будем подразделять на основную (непосредственно направленную на достижение основной цели) и вспомогательную, т.е. тем или иным образом улучшающую качество основной услуги⁴³. При этом в случае основной и вспомогательной деятельности речь может идти о деятельности как на безвозмездной, так и на возмездной основе. Ра-

⁴³ Обычно в зарубежной литературе такого разделения не делается. Однако мы полагаем, что восприятие деятельности НКО в России имеет специфику, которая диктует для лучшего понимания вопроса дальнейшее разделение деятельности, связанной с основной целью, на собственно основную и вспомогательную.

зумеется, в некоторых случаях затруднительно отличить даже основную, тем более вспомогательную, возмездную деятельность от побочной, а тем более идентифицировать доходы и затраты от основной или вспомогательной и побочной деятельности, т.е. приведенные признаки недостаточны для юридического определения такой деятельности. Например, если вуз имеет на своей территории столовую для студентов и сотрудников, то вопрос отношения деятельности по содержанию и управлению этими объектами к основным целям становится дискуссионным. С одной стороны, эта деятельность не является образовательной или научной. С другой стороны, она помогает улучшить качество основной услуги, поскольку непосредственно экономит время студентов и сотрудников, которое может быть направлено на увеличение усилий по освоению знаний студентами или по улучшению качества преподавательской и научной деятельности сотрудниками. Кроме того, если в этой столовой услуги предоставляются по ценам ниже рыночных, то небогатые студенты, пользуясь такой столовой, могут меньше времени посвящать работе ради дополнительного дохода и больше времени учиться. Последнее соображение может быть отнесено и к студенческому общежитию с меньшей оплатой, чем потребовала бы аренда квартиры. В то же время если в вечернее время или в выходные в помещении столовой организуются банкеты по заказам сторонних лиц, часть комнат студенческого общежития сдается сторонним лицам, а автомобильной парковкой вуза могут пользоваться за плату жители соседнего микрорайона, то такую деятельность трудно связать с основной целью организации, и ее следует признать побочной. Таким образом, при детальном рассмотрении обстоятельств осуществления той или иной деятельности могут возникнуть вопросы относительно ее идентификации как связанной (в том числе основной и вспомогательной) или не связанной с основной целью. Однако мы будем полагать, что принципиальные отличия в этих понятиях ясны, и при теоретическом рассмотрении вопроса не должно возникнуть терминологических разночтений.

Приведем еще один пример. Допустим, что в некотором городе открывается краеведческий музей с целью распространения информации об истории и культуре данной местности, воспитания

молодежи, а также привлечения туристов. К основной деятельности в этом случае могут быть отнесены сбор, хранение и реставрация экспонатов, исследовательская деятельность, организация экскурсий, предоставление права посещения музея, в том числе за плату. Издание и реализация каталогов и буклетов в этом случае тоже непосредственно служат основной цели и должны быть отнесены к основной. К основной деятельности следует отнести и деятельность, связанную с привлечением пожертвований (фандрейзинг). Сложнее вопрос с сувенирами с символикой города и музея – их изготовление и продажа, конечно, позволяют привлечь туристов, и в этом смысле они связаны с основной целью. Однако есть доводы как в пользу того, чтобы отнести эту деятельность к основной, так и в пользу того, что она является все же вспомогательной. Буфет при музее улучшает качество основной услуги, т.е. услуги буфета относятся к вспомогательной деятельности. В то же время если в магазине при музее реализуются товары, не имеющие отношения к экспозиции музея или проводимым в нем исследованиям, то эта деятельность является побочной.

Прежде всего, при возмездной деятельности возникают проблемы аллокационного характера, если некоммерческие организации имеют налоговые льготы, а на рынке реализуемых НКО товаров и услуг действуют и коммерческие организации. Особенно заметна эта проблема при осуществлении побочной деятельности. Сдача в аренду комнат в студенческом общежитии сторонним лицам является конкуренцией с коммерческими гостиницами, торговля в музее фотоаппаратами (либо фотопленкой) – конкуренцией с магазинами. Аналогичная ситуация возникает, если теннисные корты вуза сдаются в аренду некоторой сторонней фирме для организации досуга сотрудников. Отсутствие или уменьшение налогового бремени снижает издержки НКО, связанные с осуществлением рассматриваемой деятельности. Если совокупный объем продукции НКО, занятых в этой деятельности, составляет малую долю рынка, так что на рыночную цену они существенно повлиять не могут, то эффект будет состоять только в получении больших доходов НКО и в увеличении средств, направляемых на их основную институциональную деятельность. Однако если конкуренция приведет к установлению цены в соответствии с издержками НКО,

то может уменьшиться объем выпуска в коммерческих фирмах на этом рынке или вообще рассматриваемая деятельность перейти в сектор НКО⁴⁴.

Так, в рассмотренном выше примере с продажей фотопленки в магазине при музее если доля ее продаж в совокупном объеме продаж в городе невелика, то музею будет выгодно установить цену такую же, как и в иных торговых предприятиях города (более того, если торговля ориентирована преимущественно на туристов, цена может быть даже выше). Но если при отсутствии налогообложения музей сделает вход в свой магазин общедоступным, закупит партию пленки, составляющую значительную долю городского рынка и, пользуясь льготой, установит цену ниже, чем в состоянии установить коммерческие торговые предприятия, налицо будет ухудшение условий конкуренции этих предприятий.

Именно возможность использования льготного положения в конкуренции с коммерческими предприятиями является основной причиной налогообложения доходов от побочной деятельности (от предпринимательской деятельности, не связанной с основной целью деятельности) некоммерческих организаций в США, а также в иных зарубежных странах. Отметим, однако, что при определении налоговой базы с этой точки зрения необходимо точно определить издержки, связанные с такой деятельностью, причем право вычета издержек из налоговой базы не должно зависеть от источника их финансирования. В рассмотренном примере все издержки как по приобретению фотопленки, оплате продавцов, учету, так и по использованию помещения и оборудования должны вычитаться из базы налогообложения. Если даже помещение или оборудование было получено безвозмездно или пленка для реализации была приобретена за счет средств донора, который не ограничил никаким образом использование подаренных средств, издержки должны приниматься к вычету. Иначе вместо установления равных налоговых издержек НКО и коммерческих предприятий преимущества получают последние, поскольку, если часть издержек НКО не

⁴⁴ Обзор различных позиций в отношении влияния не связанной с основной целью деятельности на эффективность равновесия см., напр., в: James R. Hines Jr., Non-profit Business Activity and the Unrelated Business Tax, NBER Working Paper No. 6820, December 1998.

подлежит вычету из базы налогообложения, альтернативные издержки, связанные с данной деятельностью у НКО, окажутся выше, чем у коммерческой организации. Однако для корректного определения прибыли от побочной деятельности требуется ведение раздельного учета с точной идентификацией расходов, что представляет значительные сложности. Например, ряд исследований показывает, что высока вероятность завышения в учете затрат на деятельность, не связанную с основной целью, за счет издержек на осуществление институциональной деятельности организаций⁴⁵.

3.2. Проблемы теоретического характера, связанные с обложением некоммерческих организаций разными видами налогов

При решении вопроса о выборе порядка применения налогообложения и прежде всего налога на прибыль в отношении некоммерческих организаций следует, во-первых, определить, какие функции выполняет налог на прибыль при налогообложении коммерческих организаций и какие из них могут сохраниться в случае налогообложения некоммерческих организаций. Во-вторых, следует систематизировать потоки поступлений и выплат некоммерческих организаций по их назначению и составу контрагентов. Эти соображения помогут решить третий вопрос: какова сфера действия налога на прибыль, взимаемого с некоммерческих организаций? Выделив группы лиц, благосостояние которых меняется при налогообложении некоммерческих организаций, можно обсуждать, должны ли они нести бремя этого налога. Четвертый вопрос связан с тем, что при освобождении от налога некоммерческих организаций могут возникать различные схемы использования таких организаций для уклонения от налогообложения тех лиц, освобождение которых не предполагалось. При этом может возникать уклонение не только от налога на прибыль, поэтому следует проанализировать, какие возможности уклонения и уклонения от каких налогов в этом случае возникают, каковы масштабы потерь при их использовании и как можно их уменьшить налоговыми или

⁴⁵ См., напр.: Robert J. Yetman, Tax-Motivated Expense Allocations by Nonprofit Organizations, University of Iowa. February 19. 2001.

неналоговыми мерами. Важно также, чтобы принимаемые меры не требовали более высоких издержек, чем возникают в результате уклонения.

Основная роль налога на прибыль – обложение доходов собственников предприятий на уровне фирмы. Доходы, получаемые собственниками неинкорпорированных предприятий, облагаются только на уровне физических лиц. В случае корпораций полученный доход может быть главным образом (возможны варианты юридического оформления выплат доходов акционерам) распределен в виде дивидендов или оставлен в распоряжении предприятия для целей инвестирования. В первом случае выплаченный доход облагается на уровне физических лиц. При этом может осуществляться интеграция налогов на доходы физических лиц и корпораций, обычно заключающаяся в принятии в той или иной степени к зачету на уровне физического лица налогов на доход (прибыль), уплаченных на уровне корпорации. Если же прибыль не распределяется между акционерами, а инвестируется, владелец получает доход в виде прироста стоимости своих акций⁴⁶. При реализации этого дохода посредством продажи акций полученный доход может быть обложен налогом на доходы физических лиц. Однако когда владелец акций сохраняет их в течение длительного срока, возникает отсрочка уплаты налога, обесценивающая его. Облагать прирост капитальной стоимости акций по начислению (нереализованный прирост курсовой стоимости) по ряду причин сложно, а длительная отсрочка уплаты налога имеет перераспределительные последствия, которые не всегда могут рассматриваться как желательные. Поэтому налог на доходы корпораций облагает нерезализованные приросты капитальной стоимости активов физических лиц на уровне предприятия.

Кроме того, налог на доходы корпораций облагает не только доходы от использования капитала акционеров, но и экономическую прибыль в тех случаях, когда она возникает. Отметим, что даже если собственником некоторой конкретной корпорации является другая корпорация, конечными получателями дохода в любом слу-

⁴⁶ Отметим, что стандартным является подход, при котором инвестируемые средства облагаются налогом на доходы корпораций (на прибыль), хотя могут быть предусмотрены льготы.

чае являются физические лица (если, разумеется, собственником корпорации не является государство или некоммерческая организация).

В случае некоммерческой организации не существует собственников, которые были бы заинтересованы в получении дохода от деятельности фирмы, и соответственно не существует получателей дохода в виде дивидендов или прироста капитальной стоимости активов. Поэтому роль налога на прибыль как составной части налогообложения доходов физических лиц утрачивается.

Однако при осуществлении некоммерческими организациями побочной (не связанной с основной целью) деятельности преимущества, возникающие в случае их освобождения от уплаты налога на прибыль, создают возможность получения экономической прибыли за счет более низких издержек у некоммерческих организаций по сравнению с коммерческими. Это обстоятельство может приводить к перемещению некоторых видов деятельности в некоммерческий сектор и к изменению относительных цен на рынках факторов и готовой продукции. Кроме того, возможны злоупотребления с использованием некоммерческих организаций, приводящие к трансферу доходов и налоговых преимуществ в коммерческий сектор. Например, возможен сговор с коммерческими контрагентами и заключение сделок с использованием трансфертных цен. Если контрагент имеет льготные ставки налогообложения, то сделка более выгодна. Если налогообложение доходов организации отсутствует вообще, то стимулы у налоговых органов контролировать организацию отсутствуют, в этом случае выявление злоупотреблений осложняется. Но важно иметь в виду, что само налогообложение не стимулирует такие сделки, значение может иметь только дополнительный контроль. Это основные доводы в пользу взимания налога на прибыль с некоммерческих организаций.

Если в результате анализа аргументов в пользу налогообложения и против него принимается решение взимать налог на прибыль с некоммерческих организаций, остается проблема, как осуществить это таким образом, чтобы налогообложению, в конечном итоге, подверглись только результаты побочной деятельности некоммерческих организаций, а осуществление основной и вспомога-

тельной деятельности не приводило к изменению налоговых обязательств или изменяло их в минимальной мере. Выше приводились примеры деятельности, связанной и не связанной с основной целью. Однако в некоторых случаях разделение такой деятельности может представлять проблему. Например, если теннисные корты сдаются в аренду сторонним лицам, то эта деятельность с основной целью, обучением студентов, не связана иначе, чем как источник дохода. Однако если на этих кортах проводятся соревнования студентов разных вузов и число желающих посетить соревнования велико, разумным способом предоставить возможность посещения тем, кто больше всего к этому стремится, является взимание платы со зрителей. Вероятно, в этом случае следует отнести доход от продажи билетов к деятельности, связанной с основной целью (вспомогательной). Кроме того, такая деятельность, скорее всего, является нерегулярной, поэтому с точки зрения конкуренции с коммерческими организациями проблемы не представляет. Столовая для студентов может способствовать улучшению качества основной услуги, т.е. по этому признаку также должна быть отнесена к вспомогательной, связанной с основной целью деятельности. Продажа в магазине при музее наряду с каталогами сувениров, изображающих экспонаты музея, может способствовать распространению информации об этом музее и, таким образом, привлечению дополнительных посетителей, т.е. тоже может быть признана вспомогательной. Однако могут быть доводы и против такой классификации. Кроме того, небольшие изменения примеров приведут к тому, что схожую деятельность можно будет с достаточными основаниями отнести к побочной. Например, если символика музея размещается на фотоаппаратах и кинокамерах, то, вероятно, причиной их приобретения туристами будет не наличие символики, а цена или удобное расположение торговой точки, а значит, продажу таких «сувениров» трудно отнести к деятельности, связанной с основной целью. Если столовая доступна для посещения сторонним лицам, то главный аргумент – экономия времени студентов – перестает быть существенным. Кроме того, даже если удастся точно идентифицировать ту или иную деятельность, может быть сложной задачей определение издержек, связанных с этой деятельностью. Например, как распределять оплату труда и

долю амортизации оборудования в тех случаях, когда одни и те же сотрудники на одном и том же оборудовании осуществляют деятельность, как связанную, так и не связанную с основной целью?

В отношении налога на добавленную стоимость также существует неопределенность при ответе на вопрос о том, в какой степени необходимо его применение к некоммерческим организациям⁴⁷. В тех случаях, когда деятельность некоммерческих организаций дополняет государство при обеспечении общественных благ или осуществлении перераспределительной политики в пользу малообеспеченных или иных лиц, признаваемых обществом нуждающимися в помощи, взимание НДС представляется нерациональным. При этом как нерациональное может рассматриваться не только обложение добавленной стоимости такой организации, но в некоторых случаях и уплата ею НДС за приобретенную продукцию без соответствующего возмещения со стороны государства. Есть доводы в пользу применения к некоторым НКО не только освобождения от уплаты НДС, но и нулевой ставки. Отметим, однако, что применение такой практики можно считать оправданным только в случае реалистичности выявления злоупотреблений. Кроме того, если некоммерческая организация осуществляет побочную деятельность или деятельность, связанную с основной целью, но на платной основе, причем производимая продукция подлежит обложению НДС у коммерческих организаций, убедительными выглядят аргументы в пользу распространения общего порядка на такую деятельность НКО: произведенная продукция приобретает для потребления, различий в характере потребления продукции некоммерческих и коммерческих организаций нет, освобождение НКО от налога может создавать искажения на рынках факторов и готовой продукции (по тем же причинам, что и в случае налога на прибыль), кроме того, возникают стимулы для злоупотреблений.

Непростыми являются и вопросы взимания налога на недвижимость. Налог на недвижимость является по экономической сути

⁴⁷ Например, от обложения НДС согласно подп. 3 п. 2 ст. 149 НК РФ освобождается оказание услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, если такие услуги предоставляются государственными и муниципальными органами социальной защиты. В то время как оказание подобных услуг негосударственными некоммерческими организациями в области социальной защиты подпадает под обложение НДС.

капитализированным налогом на экономический доход, получаемый от использования этой недвижимости. С одной стороны, поскольку в случае НКО доходы не распределяются между физическими лицами, а также потому, что эти доходы в отсутствие злоупотреблений, в конечном счете, направляются на общественно значимые цели, налог взимать нежелательно. Кроме того, уплата налога на недвижимость коммерческими организациями уменьшает базу налога на доходы корпораций (на прибыль), а значит, его эффективная ставка для освобожденных от налога на прибыль некоммерческих организаций выше.

С другой стороны, в отсутствие налогообложения альтернативные издержки использования недвижимости у некоммерческих организаций становятся ниже, чем у коммерческих. Это может приводить к искажениям в использовании недвижимости, а при осуществлении побочной деятельности некоммерческих организаций – ко всему спектру искажений, описанному выше. Однако в некоторых случаях искажения могут быть намеренными: во-первых, они могут корректировать положительные экстерналии, связанные с данной деятельностью, во-вторых, как уже отмечалось выше, местоположение организации может иметь важное значение для качества основной услуги. Скажем, если в некотором городе есть единственная школа для слабослышащих детей (или для детей с иными физическими особенностями), ее расположение близко к центру города, т.е. там, где стоимость недвижимости велика, может быть чрезвычайно важным с точки зрения доступности образовательных услуг для всех таких детей. В этом случае целесообразно не просто освободить школу от налога на недвижимость, но и предоставить субсидию в той или иной форме. Однако в тех случаях, когда освобожденная от налогообложения недвижимость используется как фактор при осуществлении побочной деятельности, НКО может получать конкурентные преимущества по сравнению с коммерческими предприятиями, схожие с возникающими при освобождении от налогообложения доходов. Особенно важно, что при этом местоположение НКО может не иметь значения для характера или качества ее основной деятельности. В таких случаях освобождение недвижимости от налогообложения не приводит к аллокационной эффективности.

Следует отметить, что со стороны некоторых НКО могут наблюдаться и злоупотребления в использовании недвижимости. Злоупотребления в этой области могут носить характер предоставления физическим лицам или коммерческим организациям недвижимости в аренду (или в субаренду) той недвижимости, которая по уставу или в соответствии с условиями донора не должна использоваться иначе, чем на осуществление основной деятельности или в аренду (субаренду) за пониженную плату ради получения каких-либо выгод (в денежной или неденежной форме) для лиц, принимающих решения в некоммерческой организации. Первый случай не должен быть предметом налогового воздействия: порядок отчетности некоммерческих организаций должен быть таким, чтобы подобные факты выявлялись и для регулирующих организаций, и для доноров. Кроме того, неясно, как налогообложение недвижимости могло бы решить указанную проблему. Более того, налог на недвижимость приводит к росту альтернативных издержек использования недвижимости в основной деятельности и может послужить стимулом к злоупотреблениям, разумеется, если менеджмент к ним склонен. Во втором случае налогообложение недвижимости проблему также не решает. В большинстве стран применяется освобождение от уплаты налогов на имущество собственности благотворительных организаций⁴⁸. Однако предоставление освобождения при коммерческом использовании собственности уже менее оправданно. Многие практические вопросы возникают также в связи с направлением использования недвижимого имущества, которое не является благотворительным (основным для данной организации) само по себе, но вместе с тем носит вспомогательный характер по отношению к освобожденным целям (например, автомобильная стоянка или административный офис⁴⁹).

* * *

В настоящем разделе проанализированы основные особенности некоммерческих организаций, которые являются существенными при разработке налогового режима их функционирования, а

⁴⁸ См. Youngman J.M. Tax on Land and Buildings, in Tax Law Design and Drafting, ed. V. Thuronyi, IMF, 1998

⁴⁹ Там же.

также подробно рассмотрена данная проблема применительно к отдельным видам налогов.

Прежде всего при рассмотрении указанных проблем мы обращали внимание на то обстоятельство, что некоммерческие организации могут оказывать услуги потребителям как безвозмездно (за счет средств доноров или благотворителей), так и полностью или частично на платной основе. Также были рассмотрены основные источники доходов некоммерческих организаций и связанная с наличием различных источников дохода проблема разграничения основной деятельности некоммерческой организации (направленной на достижение целей, для которых создавалась организация) и прочих видов деятельности, которые в том числе могут осуществляться на платной основе. Отмечено, что в случае выбора какого-либо вида льготного налогового режима для некоммерческих организаций решение этой проблемы является ключевым вопросом применения льготного налогового режима, так как главным основанием для предоставления налоговых льгот некоммерческим организациям является выполнение ими функций по достижению общепользовательских целей, в то время как не существует оснований для использования налоговых льгот в случае выполнения некоммерческими организациями иных функций.

Однако, как показано в настоящем разделе, однозначного решения указанной проблемы не существует. Как правило, в большинстве случаев можно найти аргументы в пользу того, что деятельность некоммерческих организаций по реализации товаров и услуг, напрямую не связанная с достижением основных целей НКО, косвенно связана с основными целями или направлена на поддержку деятельности по достижению основных целей (например, путем направления доходов от реализации на деятельность по достижению основных целей). Вместе с тем предоставление налоговых льгот в отношении всех видов деятельности некоммерческих организаций представляется крайне неэффективным по различным причинам (в частности, это может привести к предоставлению необоснованных конкурентных преимуществ некоммерческим организациям на некоторых рынках). Поэтому предоставление налоговых льгот некоммерческим организациям должно сопровождаться установлением четких правил разграничения раз-

личных видов деятельности, включая деятельность, приносящую доход.

Также мы рассмотрели отдельные экономико-теоретические особенности отдельных налогов (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на недвижимость) с целью обоснования использования льготного режима при обложении некоммерческих организаций этими налогами. Анализ показал, что в каждом конкретном случае существуют аргументы в пользу принятия различных решений по установлению правил взимания отдельных налогов, однако в целом существуют условия, при которых предоставление налоговых льгот для некоммерческих организаций может являться общественно оптимальным.

4. Опыт зарубежных стран в области налогообложения, финансового учета и отчетности некоммерческих организаций

4.1. Определения и классификации некоммерческих организаций, принятые в международной практике

Определения некоммерческих организаций, принятые в международной практике

Как уже отмечалось, экономический подход к определению некоммерческой организации относительно прост: организация, являющаяся некоммерческой, не имеет собственников, обладающих правом на распределение дохода организации. Организация может быть учреждена для выполнения общественно значимых задач – в этом случае лица, которые могут повлиять на политику организации, не должны получать личных материальных выгод от ее деятельности, кроме заработной платы для наемных работников. Также существует разновидность некоммерческих организаций, учрежденных и действующих в интересах узкой группы лиц, которые могут быть членами такой организации и получать личную выгоду от ее услуг. В последнем случае распределение доходов между членами также не допускается, но в случае ликвидации организации между ее членами может быть распределено имущество.

Однако простота общего определения не означает, что в теоретических исследованиях используется только этот подход. Обычно экономическая проблема касается результатов различной деятельности НКО в определенных странах или группах стран при определенной государственной политике в отношении НКО. Поэтому даже в экономико-теоретических работах используются определения, которые отражают юридическую специфику конкретных условий функционирования исследуемой некоммерческой организации⁵⁰. Поэтому мы считаем необходимым привести примеры де-

⁵⁰ См.: William J. Public Policy toward Nongovernmental Organizations in Developing countries. The World Bank Policy Research Working Paper, July 2001; James R. Hines, Jr. Nonprofit Business Activity and Unrelated Business Income Tax. NBER Working Paper Series. Cambridge, 1998.

финиций некоммерческих организаций, используемых для разных целей и в разных странах.

Определение некоммерческой организации из Government Finance Statistics Manual разработано Международным валютным фондом и дается с позиций необходимости статистического учета таких организаций. Некоммерческие организации (nonprofit institutions – NPI) – это «созданные с целью производства или распределения товаров и услуг юридические или общественные организации, которые не могут быть источником дохода, прибыли или иной финансовой выгоды для институциональных единиц, которые создали, контролируют или финансируют эти организации»⁵¹.

В определении некоммерческих организаций из Налогового кодекса США (Internal Revenue Code) на первый план выступает налоговая составляющая. Здесь они определены как «формальные организации, которые не имеют права распределять доходы и пользуются льготным режимом налогообложения, поскольку созданы с общественными целями, определяемыми налоговым законодательством»⁵².

Определение неправительственных организаций (non government organizations – NGO), предлагаемое Всемирным банком, – «частные организации, целью которых является деятельность по облегчению страданий, защита интересов нуждающихся, защита окружающей среды, обеспечение основными общественными услугами, развитие общества»⁵³. В широком смысле термин «неправительственная организация» применим к любой некоммерческой организации, которая независима от правительства⁵⁴. Отметим, что в определении Всемирного банка речь идет преимущественно о социально-ориентированных некоммерческих организациях, хотя часто термин «неправительственные организации» распространяется также и на организации, действующие в интересах своих членов, в том числе на клубы.

⁵¹ Пункт 2.19, Government Finance Statistics Manual, International Monetary Fund, 2001.

⁵² Налоговый кодекс США. Internal Revenue Code:
<http://www.fourmilab.ch/uscode/26usc/www/contents.html>

⁵³ Operative directive 14.70.

⁵⁴ <http://docs.lib.duke.edu/igo/guides/ngo/define.htm>

Всемирным банком также предложено определение массовых организаций местного уровня (*Community-based nonprofit organizations – CBO*) – «членские организации, созданные той или иной группой граждан, объединившихся с целью достижения интересов своих членов (например, женские общества, кредитные товарищества, молодежные клубы, кооперативы и фермерские ассоциации)»⁵⁵.

Классификации некоммерческих организаций

Классификация некоммерческих организаций – очень сложная, если вообще выполнимая, задача. Это объясняется самим положением НКО в экономике. Их нельзя отнести ни к государственному, ни к частному сектору. Неслучайно в международной практике массив НКО часто так и называют – «третий сектор». Эта черта налагает специфику на любые попытки классификации НКО, так как каждый тип деления всегда необходимо рассматривать с позиции степени присутствия (прямого или косвенного) государства в процессе функционирования некоммерческих организаций.

Государство может присутствовать в НКО в различных ролях: в менеджменте, в источниках финансирования и пр., поэтому при любой попытке классификации НКО это обстоятельство обязательно должно учитываться. Можно найти множество критериев классификации НКО, но ни один из них не будет исчерпывающим, поскольку подавляющее большинство НКО совмещает в себе элементы различных типов.

Отметим лишь некоторые из критериев классификации, принимая во внимание, что это лишь незначительная часть возможных подходов:

- по целям деятельности;
- по степени присутствия государства в НКО;
- по участию в производственном процессе (ведут собственное производство или не ведут);
- по отношению к рынку (имеют рыночный или нерыночный характер);
- по характеру привлечения служащих (волонтеры или нет);

⁵⁵ <http://docs.lib.duke.edu/igo/guides/ngo/define.htm>

- по юридическому статусу (международные, национальные, местные);
- по источникам финансирования;
- по режиму налогообложения.

Само понятие цели деятельности некоммерческой организации уже можно трактовать как субъективное. Оно может носить двойственный характер. С одной стороны, оно связано с видом деятельности НКО (религиозная, правозащитная, рекреационная и пр.), а с другой – прагматической – точки зрения, оно имеет отношение к выбору формы организации НКО. На выбор организационно-правовой формы НКО оказывают значение многие факторы, прежде всего возможность привлекать пожертвования, сопровождающиеся льготами для организаций-доноров. Кроме того, некоторые организации-грантодатели предоставляют их только некоммерческим организациям. Выбор НКО как организационно-правовой формы может определяться возможностью получения освобождения от налогов на доходы.

Деятельность некоммерческой организации может носить производственный и непроизводственный характер. Одни НКО ведут деятельность по производству товаров или оказанию услуг, другие, например, занимаются только распределением грантов. Применительно к первым необходимо рассматривать деление на рыночные и нерыночные НКО. Рыночные НКО, реализующие свою продукцию или услуги на рынке за плату, входят в сектор финансовых либо нефинансовых корпораций. Другие НКО относятся к сектору некоммерческих образований, обслуживающих домохозяйства, либо к государственному сектору в зависимости от того, какие институциональные единицы контролируют и главным образом финансируют данную НКО⁵⁶.

Классификация, рекомендуемая Международным валютным фондом для целей государственной статистики

Классификация некоммерческих организаций, рекомендуемая Международным валютным фондом для целей государственной статистики, основана на стремлении отразить положение НКО в

⁵⁶ Government Finance Statistics Manual, International Monetary Fund, 2001.

государственном секторе, оценить состояние прежде всего некоммерческих организаций, связанных с государственными структурами и ведущими собственную деятельность⁵⁷.

НКО могут заниматься производством товаров и услуг как рыночных, так и нерыночных. Если НКО занята производством для нужд рынка (например, больница, обслуживание в которой производится по рыночным ценам, или платный университет), то она обязана направлять всю полученную прибыль на поддержание своей будущей деятельности или распределять ее между институциональными единицами, которые не являются ее собственниками, не финансируют и не контролируют данную НКО⁵⁸.

Некоммерческая организация может вести ту же деятельность, что и государство, при этом НКО получает средства в форме добровольных пожертвований, дохода от собственности или продаж.

При таком подходе естественным критерием классификации становится вопрос о контроле и финансировании НКО.

Не ориентированные на рынок некоммерческие организации, которые контролируются и в основном финансируются за счет структурных подразделений государства, юридически не являются государственными агентствами, но предполагается, что они реализуют государственную политику и, по существу, являются частью государственного сектора. Государство может предпочесть НКО государственным агентствам при реализации определенной политики, поскольку НКО могут рассматриваться как независимые, объективные и не подверженные политическому давлению организации. Например, НИОКР, определение и поддержание стандартов в таких сферах, как здравоохранение, безопасность, окружающая среда и образование, т.е. те области, в которых деятельность НКО может быть более эффективной, чем деятельность государственных агентств⁵⁹.

Государственное структурное подразделение контролирует не ориентированную на рынок некоммерческую организацию, когда оно имеет возможность определять общую политику или программу последней, либо обладая правом назначать руководителей,

⁵⁷ Government Finance Statistics Manual, International Monetary Fund, 2001.

⁵⁸ Там же, п. 2.19.

⁵⁹ Там же, п. 2.29.

управляющих НКО, либо посредством финансовых рычагов. Степень финансового контроля определяется объемом финансирования, его сроками и теми ограничениями, которые налагаются на фонды. Сделать вывод о том, что НКО финансируется главным образом государственными структурами, можно в том случае, если большая часть средств на текущие расходы НКО поступает от них⁶⁰.

НКО может контролироваться и финансироваться одновременно несколькими государственными структурами, относящимися к разным уровням власти. Например, региональный орган власти может обладать правом назначать большинство руководящего состава НКО, зато финансирование может осуществляться главным образом из центра. Институциональные единицы государственного сектора, находящиеся под двойным контролем, должны классифицироваться относительно того правительственного уровня, который осуществляет преимущественное финансирование или контроль, но правил, которые полностью регулировали бы это процесс, пока не существует⁶¹.

Классификация неправительственных организаций, применяемая Всемирным банком⁶²

НКО могут быть вообще не связанными с государственными структурами, их деятельность может носить неправительственный характер. К данной категории относятся некоммерческие организации гражданского общества⁶³. Их тоже называют неправительственными организациями.

Выше мы привели наиболее общее определение неправительственных организаций, которое дает Всемирный банк (см. раздел 4.1 «Определения некоммерческих организаций, принятые в международной практике»). В дополнение к этому определению отметим, что, согласно дефинициям Всемирного банка, неправительственными организациями, как правило, являются ориентированные на достижение определенных целей организации, которые частич-

⁶⁰ Government Finance Statistics Manual, International Monetary Fund, 2001. П.2.30.

⁶¹ Там же, п. 2.42.

⁶² <http://docs.lib.duke.edu/igo/guides/ngo/define.htm>

⁶³ Nonprofits & Government: Collaboration and Conflict, edited by Elizabeth T. Boris and C. Eugene Steuerle, is Urban Institute Press. <http://www.urban.org/pubs/npag/intro.html>

но или полностью зависят от благотворительных взносов и основаны на добровольном сотрудничестве⁶⁴. Несмотря на то что профессионализм в этом секторе в последние два десятилетия значительно вырос, принципы альтруизма и волонтерства остаются ключевыми характеристиками указанного сектора.

Классификация некоммерческих организаций в Налоговом кодексе США

В США классификация некоммерческих организаций производится с точки зрения налогообложения, поэтому НКО здесь определяются и регулируются в первую очередь Налоговым кодексом (*Internal Revenue Code*). Все некоммерческие организации с доходами более 5 тыс. долл. в год, за исключением религиозных организаций, регистрируются Налоговым управлением (*Internal Revenue Service – IRS*). НКО с уровнем дохода более 25 тыс. долл. в год должны ежегодно представлять в Налоговое управление отчет по форме № 990 (Form 990) либо по форме № 990 для частных фондов (Form 990PF for Private foundations). Форма № 990 содержит основную часть финансовых данных о некоммерческих организациях в США.

Некоммерческие организации, выполняющие разнообразные общественные функции и созданные для целей образования, религии, развития науки, литературы, борьбы с бедностью и других общественных целей, наделяются статусом благотворительной организации в соответствии со ст. 501 (с) (3) Налогового кодекса. Статус благотворительной организации позволяет организации получать пожертвования, которые у донора такой организации вычитаются из налоговой базы. Этот тип организаций, служащих широким общественным интересам, лежит в основе большинства некоммерческих организаций, пользующихся налоговыми льготами⁶⁵. Общественные организации типа профсоюзов, молодежных организаций, кредитных союзов и политических партий также пользуются налоговыми льготами⁶⁶.

⁶⁴ <http://docs.lib.duke.edu/igo/guides/ngo/define.htm>

⁶⁵ НКО, имеющие только благотворительный статус, в свою очередь, тоже весьма разнообразны. Они в значительной степени различаются по целям, происхождению, структуре, размерам и финансовым средствам.

⁶⁶ Налоговый кодекс США. IRC Section 501 (с) (3) <http://www.t-tlaw.com/lr-04.htm>

Благотворительные организации, подпадающие под действие нормы п. 501 (с) (3) Налогового кодекса США, могут иметь статус частного фонда (*private foundation*) или считаться общественной благотворительной организацией (*public charity*). Частные фонды подлежат обложению некоторыми особыми налогами на пассивный доход, нераспределенный доход, недопустимые для налоговых целей расходы и т.п., что делает статус частных фондов менее желательным. Ключевое различие между общественной благотворительной организацией и частным фондом состоит в источниках их финансирования⁶⁷. Частные фонды имеют небольшое число частных источников поступлений средств⁶⁸, а общественные благотворительные организации в основном поддерживаются широкими слоями населения⁶⁹.

Классификация некоммерческих организаций по видам деятельности

Соединенные Штаты Америки

В статистике США, наиболее полно отражающей направления деятельности некоммерческих организаций, многообразие НКО определяется *National Taxonomy of Exempt Entities* (NTEE), разработанной Национальным центром статистики благотворительных организаций (*National Center for Charitable Statistics*). NTEE включает 9 основных групп, 26 типов и около 600 видов некоммерческих организаций⁷⁰. Столь подробная классификация, в частности, может способствовать более четкому подходу к разделению деятельности НКО на связанную и не связанную с основной. Согласно этой классификации выделяются следующие основные группы:

- 1) искусство, культура, гуманитарные науки (например, художественные музеи, исторические общества);

⁶⁷ Налоговый кодекс США. IRC Section 509(a): <http://www.fourmilab.ch/uscode/26usc/www/contents.html>

⁶⁸ Заметим, что терминология в данном случае не совпадает с используемой в России, поэтому прямое сопоставление законов неприемлемо.

⁶⁹ Налоговый кодекс США. IRC Section 509(a): <http://www.fourmilab.ch/uscode/26usc/www/contents.html>

⁷⁰ См. Приложение 4 к настоящей работе – «Некоторые типы некоммерческих организаций, подлежащих налоговому освобождению в соответствии с Налоговым кодексом США».

- 2) образование (например, школы, университеты, средние профессионально-технические заведения);
- 3) защита окружающей среды и дикой природы;
- 4) здравоохранение (например, некоммерческие больницы, ассоциации по борьбе с различными заболеваниями);
- 5) гуманитарные службы (например, убежища для бездомных);
- 6) международные организации (Международный Красный Крест и пр.);
- 7) организации по содействию развитию общества (например, Фонд Рокфеллера, Институт развития города, общества по защите гражданских прав);
- 8) религиозные организации;
- 9) членские организации (например, некоммерческие общества взаимного кредитования, кредитные союзы, профсоюзы, братства)⁷¹.

Германия⁷²

В Германии к определению основных направлений деятельности некоммерческих организаций подходят с других позиций. Для нее характерно расширительное понимание благотворительности как деятельности в сфере развития культуры, искусства, образования, здравоохранения и пр., которая напрямую может не быть адресована бедным слоям населения. Поэтому здесь использование термина «благотворительная организация», как правило, равнозначно термину «некоммерческая организация»⁷³. Некоммерческий сектор в Германии делится на две части. Одна часть включает некоммерческую деятельность в сфере культуры и отдыха, спорта и защиты окружающей среды, носит в значительной мере характер общественных движений и во многом зависит от членских взносов и добровольных вкладов на поддержание этой деятельности.

Другая часть включает деятельность в первую очередь в сфере здравоохранения и в социальной сфере, где находит свое наиболее отчетливое применение используемый в Германии принцип

⁷¹ Nonprofits & Government: Collaboration and Conflict, edited by Elizabeth T. Boris and C. Eugene Steuerle. Urban Institute Press. <http://www.urban.org/pubs/npag/intro.html>

⁷² Раздел подготовлен по кн.: Annette Zimmer (Ed.). The Third Sector in Germany. Münster, 2000.

⁷³ См.: Annette Zimmer (Ed.). The Third Sector in Germany. Münster, 2000.

субсидирования. Государственное субсидирование – один из основных принципов некоммерческой деятельности в Германии, заключающийся в том, что государство, отдавая предпочтение деятельности частных некоммерческих организаций в социальной сфере, а также признавая право НКО на самостоятельность в отношении выработки целей и определения способов их достижения, в то же время гарантирует им оказание государственной финансовой поддержки⁷⁴. Организации здравоохранения и социальной защиты комплектуются за счет профессиональных кадров, поэтому лишь в незначительной степени могут носить характер общественного движения и зависят главным образом от страховых взносов и прямых государственных субсидий. Некоммерческие организации в этих сферах (как и в некоторых других сферах с высокой степенью государственного субсидирования, как, например, международная деятельность и муниципальное развитие) очень тесно связаны с государственным сектором, в значительной степени субсидируются государством и комплектуются из высокопрофессиональных кадров, поэтому являются квазигосударственными и практически неотличимыми от государственных образований, а по этой причине в сколько-нибудь серьезной степени не могут привлечь добровольцев или частных спонсоров.

Некоммерческие организации в Германии являются почти единственными организациями, предоставляющими услуги в таких сферах, как физическая культура и спорт, и находятся в привилегированном положении в тех сферах предоставления социальных услуг, в которых некоммерческое обеспечение финансируется государством, но государственным органам власти запрещено оказывать подобные услуги.

Кроме того, некоммерческие организации играют заметную роль в содействии выполнению государственных функций. Традиционно правительство в Германии использует НКО для реализации своей политики на местном уровне. Для этого государство может финансировать некоммерческие организации, реализующие важные для государства проекты, создавать посреднические квазигосударственные фонды (quasi-governmental

⁷⁴ См.: Federal Social Assistance Act. Section 10: <http://www.thema-altenpflege.de/gesetze/bshg.htm>

foundations) для финансирования научно-исследовательской деятельности⁷⁵.

В соответствии с отмеченными особенностями основными направлениями деятельности НКО являются:

- 1) здравоохранение и социальные службы (*social services*);
- 2) образование. Почти все учреждения высшего образования (университеты и технические колледжи) являются государственными и относятся к некоммерческим организациям. В рамках в целом бесплатной системы государственного высшего образования незначительная доля частных университетов, в которых обучение платное, вносит в эту сферу некоммерческих организаций рыночные элементы;
- 3) развитие гражданского общества;
- 4) защита окружающей среды;
- 5) содействие жилищному строительству – жилищные кооперативы⁷⁶;
- 6) культура и спорт.

Канада

Федеральное налоговое законодательство Канады различает «*некоммерческие организации*» (*non-profit organizations – NPOs*) и *зарегистрированные благотворительные организации* (*registered charities*)⁷⁷.

Деятельность *некоммерческой*⁷⁸ организации необязательно должна быть направлена на предоставление общественных услуг. Некоторые из них создаются для оказания помощи своим членам – например, разного рода спортивные ассоциации и клубы, профессиональные союзы, политические партии. Для того чтобы считать-

⁷⁵ См.: Annette Zimmer (Ed.). *The Third Sector in Germany*. Münster, 2000

⁷⁶ Выделение в отдельную группу подобных организаций – специфика Германии. В 1990-х гг. эти организации охватывали 20% всего жилищного фонда и 58% жилья для людей с низкими доходами. См.: Annette Zimmer (Ed.). *The Third Sector in Germany*. Münster, 2000.

⁷⁷ Federal Income Tax Act.

⁷⁸ Здесь и далее применительно к канадскому опыту понятие «некоммерческая организация» ни в коей мере не включает «благотворительные организации», так как в Канаде данные организации имеют четкое законодательное разграничение с точки зрения процедуры официальной регистрации и по другим признакам.

ся *некоммерческой*, организация должна удовлетворять трем требованиям:

- не должна претендовать на статус благотворительной организации;
- должна заниматься сугубо некоммерческой деятельностью;
- доходы от ее функционирования не должны распределяться с целью личной выгоды в пользу какого бы то ни было собственника, члена или акционера организации (за исключением любительских спортивных организаций)⁷⁹.

Основным критерием отнесения организации к категории некоммерческой является то, что извлечение прибыли не должно быть целью деятельности организации. Но это не значит, что деятельность, приносящая прибыль, мотивом которой не является извлечение выгоды, запрещается. Закон не обязывает НКО проходить процедуру обязательной регистрации, по сути, они самостоятельно определяют свой статус.

В отличие от некоммерческих организаций деятельность *официально зарегистрированных благотворительных организаций* должна отвечать общепринятому понятию благотворительности. В Канаде не существует официального законодательного определения этого термина, он отвечает пониманию благотворительности в странах, традиционно придерживающихся английского общего права (common law). На протяжении многих веков суды обосновывали свою интерпретацию благотворительной деятельности, руководствуясь четырьмя категориями, установленными общим правом:

- помощь малоимущим (relief of financial hardship);
- содействие в получении образования (advancement of education);
- распространение религии (advancement of religion);
- деятельность на благо общества (for the benefit of the community).

Некоторые виды деятельности федеральное законодательство определяет как благотворительные – например, передача средств организациям, имеющим статус признанного получателя донор-

⁷⁹ Пункт 149.1 (1) Federal Income Tax Act.

ской поддержки (qualified donees⁸⁰), осуществление вспомогательной деятельности, связанной с основной, а также в очень строгих рамках осуществление политической деятельности⁸¹. Что касается вспомогательной деятельности, связанной с основной целью, то официально этот термин не определен. На практике этот вопрос решается следующим образом: в процессе первичного рассмотрения судом квалифицированным большинством должно быть признано, что любая деятельность, доходы от которой идут на благотворительные цели, является вспомогательной. Такое решение открывает возможность признания вспомогательным практически почти любого вида деятельности, хотя большинство благотворительных организаций придерживаются консервативного взгляда на вещи и предпочитают заниматься хозяйственной деятельностью через дочерние организации, которые могут облагаться или не облагаться налогом.

В большинстве провинций и территорий категории «благотворительная организация» и «благотворительные цели» законодательно не определены, а оставлены на усмотрение судов. Однако в некоторых территориях приняты дефиниции, которые расширяют или несколько модифицируют определения общего права⁸².

Статусом благотворительной организации наделяются организации, прошедшие официальную процедуру регистрации. В число благотворительных организаций входят собственно *благотворительные организации и благотворительные фонды* (включающие

⁸⁰ В Канаде существует официальный реестр организаций, которые формально не являются благотворительными, но которые рассматриваются в таком качестве при налогообложении. Это организации, которые вместе с благотворительными относятся к так называемым «qualified donees» (имеющим статус признанного получателя донорской поддержки).

⁸¹ Federal Income Tax Act.

⁸² Так, например, в провинции Альберта Закон о сборе средств на благотворительность (Charitable Fund-raising Act) расширяет положения общего права, относя к благотворительным «филантропические, образовательные, оздоровительные, гуманистические, религиозные, культурные, художественные и рекреационные цели, если их осуществление не носит коммерческого характера». Аналогичным образом в законодательстве Манитобы к благотворительным целям относятся «любые благотворительные, филантропические, патриотические, спортивные, художественные или иные цели, направленные на удовлетворение гражданских потребностей и имеющие своим предметом развитие гражданского общества или предоставление общественных услуг» (Charities Endorsement Act).

частные и общественные фонды). Благотворительные организации, как и НКО, не могут распределять свои средства в целях личного обогащения своих членов.

Благотворительные организации должны направлять свои средства на благотворительную деятельность. При этом они должны отвечать следующим требованиям:

- направлять средства на благотворительную деятельность, осуществляемую главным образом самой организацией;
- более половины руководящего состава не должно иметь между собой родственных связей, их не должны также связывать какие-либо коммерческие интересы;
- объем средств, полученных благотворительной организацией из одного источника, от одного донора или от группы аффилированных лиц или организаций, не может составлять более 50% средств, которыми располагает благотворительная организация⁸³.

Благотворительные фонды направляют свои средства в другие благотворительные организации, при этом они сами также могут принимать участие в благотворительной деятельности.

Благотворительный фонд является *общественным фондом*, если:

- организован и функционирует исключительно с благотворительными целями;
- организован в форме корпорации или траста;
- направляет более 50% своего дохода организациям, имеющим статус признанного получателя донорской поддержки;
- более половины руководящего состава не имеет между собой родственных связей, их не связывают какие-либо коммерческие интересы;
- объем средств, полученных общественным фондом из одного источника, от одного донора или от группы аффилированных лиц или организаций, не может составлять более 50% средств, которыми он располагает.

⁸³ Средства некоторых организаций исключаются из этой суммы – например, средства, поступившие от федеральных, региональных и муниципальных бюджетов, средства другой зарегистрированной благотворительной организации, которая не является частным фондом.

Для *частных фондов* наличие родственных связей и аффилированности так строго законом не прописывается.

На практике благотворительные организации являются хозяйствующими субъектами (*operational charities*), в то время как благотворительные фонды почти всегда выступают в роли грантодателей.

Зарегистрированные благотворительные организации должны ежегодно использовать определенную долю средств на благотворительную деятельность, осуществляемую собственными силами, или направлять средства на благотворительность организациям, имеющим статус признанного получателя донорской поддержки (*qualified donees*). Цель установления подобной квоты:

- гарантировать использование большей части благотворительных фондов непосредственно на благотворительные цели (заработная плата персонала, занятого непосредственно благотворительной деятельностью, например, уходом за больными, обучением и пр.; средства на покупку оборудования, используемого непосредственно для благотворительной деятельности, средства, переданные в качестве вкладов в иные благотворительные организации)⁸⁴;
- препятствовать чрезмерному накоплению средств благотворительными организациями;
- удерживать иные расходы организации на разумном уровне.

Эта квота для благотворительных организаций составляет не менее:

- 80% сумм, на которые благотворительной организацией были выданы в течение года налоговые расписки;
- 80% суммы вкладов, полученных по завещанию или в качестве эндаумента (с условием не менее чем 10-летней капитализации⁸⁵), а также средств, использованных организацией в течение года.

⁸⁴ Сюда не могут входить средства на поддержание благотворительных целей, но не используемых напрямую для осуществления их, как, например, средства, затраченные на управленческие и административные функции или на деятельность по сбору пожертвований.

⁸⁵ Эти средства до истечения 10-летнего срока исключаются из квоты по использованию благотворительных фондов.

Для общественных фондов квота дополнительно включает использование 80% всех средств, полученных от других зарегистрированных благотворительных организаций за предшествующий финансовый год, а также 4,5% средней стоимости активов фонда, находившихся в его собственности в течение предшествующих 24 месяцев, которые не были непосредственно использованы на благотворительную или административную деятельность.

Для частных фондов требования отличаются лишь тем, что они обязаны тратить на благотворительную деятельность не 80%, а 100% всех средств, полученных от других зарегистрированных благотворительных организаций за предшествующий финансовый год.

Великобритания⁸⁶

В Великобритании термином «некоммерческие организации» (non-profit organisations) обозначают благотворительные организации, образовательные учреждения и жилищные потребительские кооперативы (Registered Social Landlords – RSL)⁸⁷. Для получения налоговых льгот такие организации должны обладать статусом официально зарегистрированных в Комиссии по благотворительности организаций (registered charities). Некоммерческие организации могут претендовать на статус благотворительных (*charities*), если их деятельность направлена на:

1) финансовую помощь.

Благотворительные организации могут оказывать помощь нуждающимся различными путями, например:

- путем предоставления бенефициарам денежной помощи;
- путем предоставления продуктов питания, одежды и жилища;
- путем оказания нуждающимся консультационных и прочих услуг;
- путем оказания поддержки другим организациям, оказывающим помощь людям;

2) образование.

Деятельность по распространению образования не ограничивается обычным обучением в школах, колледжах и университетах. Оно может также включать:

⁸⁶ Материалы сайта: www.charitycommission.gov.uk

⁸⁷ См. <http://www.bdo.co.uk/charities>

- игровые группы;
- организации, предоставляющие обучение в целях профессиональной ориентации;
- исследовательские учреждения;

3) распространение религии.

В Великобритании считается, что распространение религии приносит пользу обществу. При этом не оказывается предпочтение ни одной из религий в ущерб другим при условии, что она:

- основана на вере в верховное существо или существа,
- и связана с проявлением этой веры в религиозных обрядах.

Распространение религии может включать создание и содержание храмов, предоставление денежного содержания духовенству и на проведение церковных служб. Распространение религии не считается благотворительной деятельностью, если богослужение ограничивается приватной молитвой в рамках закрытой общины и если догматы этой религии подрывают общепринятые основы морали или иным образом противоречат интересам общества;

4) четвертая категория включает такие цели, как:

- оказание помощи престарелым, больным или инвалидам при условии отсутствия у них финансовых затруднений;
- пропаганда расовой гармонии, гражданских прав;
- оказание помощи жертвам стихийных бедствий;
- обеспечение возможностей граждан для отдыха и развлечения;
- городское и сельское благоустройство;
- меры по охране здоровья (например, обеспечение доступа в медицинские учреждения или к занятиям спортом).

В соответствии с британским законодательством цель не считается благотворительной, если она преследует главным образом интересы конкретного лица или лиц, или если люди, которым оказывается благотворительная помощь, связаны личными или контрактными отношениями (родственные связи с учредителем организации, трудовые отношения, за исключением случаев оказания помощи при финансовых трудностях, или отношения членов определенной профессиональной организации).

В Великобритании комиссия по регистрации некоммерческих организаций – благотворительных учреждений – ведет государст-

венный реестр благотворительных обществ, которые зарегистрировались в нем. Данные реестра некоммерческих организаций публикуются на интернет-сайте органа надзора, и все регистрационные и финансовые документы находятся в открытом доступе в Интернете или по месту расположения организаций. В реестре содержатся устав каждого зарегистрированного благотворительного учреждения и необходимые документы, представляемые в момент регистрации, а для благотворительного учреждения с доходом или расходами свыше 10 000 британских фунтов стерлингов в год – его годовая налоговая декларация и финансовая отчетность⁸⁸.

4.2. Опыт зарубежных стран в области налогообложения некоммерческих организаций⁸⁹

*Практика налогообложения
некоммерческих организаций
в развитых зарубежных странах*

Подход к созданию стимулов для благотворительной деятельности существенно различается в разных странах. Основным принципом здесь являются налоговые льготы как донорам НКО, так и самим НКО.

Ниже мы рассмотрим ряд вопросов, связанных с правом организаций на освобождение от налогов, с механизмом освобождения от налогообложения пожертвований, освобождения от налогообложения доходов, освобождения от уплаты НДС, а также от таможенных пошлин.

1. Организации, имеющие право на освобождение от налогов

В наиболее общем виде к условиям предоставления налоговых льгот некоммерческим организациям в большинстве стран можно отнести следующее:

⁸⁸ См. www.charitycommission.gov.uk

⁸⁹ Обзор носит краткий характер в силу обширности затронутой темы и невозможности в рамках данного этапа работы всесторонне осветить весь желаемый спектр проблем. Выражаем благодарность фонду Международного центра некоммерческого права и лично г-же Н. Боржели за предоставленные материалы, на основании которых был подготовлен данный раздел.

- организация должна обладать официально зарегистрированным статусом некоммерческой;
- деятельность организации должна соответствовать официально объявленным ею целям;
- организация должна соблюдать установленный режим отчетности.

Таким способом обеспечивается государственный и общественный контроль за деятельностью некоммерческих организаций.

Практическое функционирование некоммерческих организаций демонстрирует многообразие подходов к трактовке этих основных принципов налогообложения.

Так, Налоговый кодекс **США** предусматривает льготы по налогообложению 26 категорий организаций – от традиционных общественно полезных организаций в сфере охраны здоровья, образования, науки и благотворительности до профсоюзов, профессиональных ассоциаций и других членских организаций. При этом следует отметить, что единого, универсального подхода к налогообложению НКО в американском законодательстве не существует. Многие аспекты американской политики в области налогообложения можно суммировать по следующим принципиально важным разделам:

- 1) специфические цели НКО;
- 2) типы НКО, которые могут получать взносы, подлежащие тем или иным налоговым освобождениям;
- 3) источники финансирования НКО;
- 4) направления использования финансовых средств НКО.

На практике льготы по налогообложению (или их отсутствие) определяются путем рассмотрения указанных факторов в различных сочетаниях, не позволяющих однозначно дифференцировать НКО с точки зрения налогообложения даже по столь внушительному числу категорий (двадцать шесть)⁹⁰.

Статья 501 (с) (3) Налогового кодекса является основополагающей в США для целей благотворительности. Согласно этой статье от налога на доход освобождаются организации, которые действуют в интересах религии, благотворительности, науки, об-

⁹⁰ Налоговый кодекс США. IRC Section 501 (c): Internal Revenue Code : <http://www.tlflaw.com/lr-04.htm>

щественной безопасности, литературы, просвещения, любительского спорта на национальном или международном уровне, организации по защите детей и животных⁹¹. Подобные организации так и называются – «обладающие статусом ст. 501 (с) (3)»⁹². Обладание этим статусом важно не только для самой некоммерческой организации, но и для организации-донора, поскольку такого рода НКО являются организациями, не только обычно освобождающимися от федерального налога, но и обычно избирающимися для получения вычитаемых из базы налогообложения взносов, так как не всякое пожертвование может сопровождаться налоговыми послаблениями для донора⁹³.

Благотворительные организации, подпадающие под статус ст. 501 (с) (3), могут иметь статус частного фонда (*private foundation*) или считаться общественной благотворительной организацией (*public charity*). В отличие от общественных организаций, частные фонды облагаются специальным акцизом (*excise tax*), уплачиваемым с доходов от инвестиций⁹⁴, кроме того, частные фонды уплачивают акцизный налог, если не соблюдают требования минимального распределения средств⁹⁵, поэтому получение подобного статуса не является столь же привлекательным, как получение статуса общественной благотворительной организации.

Для того чтобы иметь право на освобождение от налогов, организация должна в своей деятельности преследовать цели, указанные в ст. 501 (с) (3) как «дающие право на льготу»; не может получить статус освобожденной от налогообложения организация, устав которой дает ей право заниматься «исключительно производственной деятельностью». Кроме того, организационно-правовая форма некоммерческой организации должна предусматривать,

⁹¹ При этом любая освобожденная от налога на доход благотворительная организация обязана тем не менее согласно ст. 501 (а) уплачивать налог на доход от деятельности, не связанной с основной целью НКО. См.: Налоговый кодекс США. Section 501 (а).

⁹² Там же.

⁹³ Там же.

⁹⁴ Налоговый кодекс США (п. а ст. 4940) предусматривает ежегодный акцизный сбор в сумме 2% чистого дохода от инвестиций частных фондов.

⁹⁵ Частные фонды ежегодно должны расходовать определенную сумму на благотворительные цели. Подробнее см. в разделе 6.3. настоящей работы.

что после ее закрытия имущество организации направляется на подлежащие освобождению от налогообложения цели или передается одной (или более) освобожденной от налогообложения организацией. Запрещается как любое распределение дохода владельцам организации на протяжении существования организации, так и присвоением ими имущества организации при прекращении ее существования, а также предоставление специальных персональных льгот прямо или косвенно любому лицу, связанному с этой организацией⁹⁶. В этой связи требования о предоставлении льготного статуса так или иначе становятся публичными, в силу чего НКО обязаны отчитываться за свою деятельность перед соответствующими налоговыми органами и делать эту информацию открытой для общества.

Только в том случае, если соблюдены такие условия, организация в США вправе рассматриваться как «некоммерческая», освобождаться от налогообложения в отношении дохода, полученного в результате осуществления деятельности, связанной с ее специальным статусом в качестве «некоммерческой» организации.

В странах ЕС использование налогового законодательства применительно к некоммерческим организациям зависит от того, относятся ли данные организации к категории «действующих в общественных интересах»⁹⁷. Во всех странах здесь законодательно закреплены собственные толкования понятия «общественные интересы» и свои процедуры, в соответствии с которыми организациям предоставляется указанный статус. Следует отметить, что в странах ЕС нет одинакового подхода к процедуре предоставления налоговых льгот. В одних странах (Швеция, Австрия) для получения статуса, в соответствии с которым их доходы освобождаются от налогообложения, организации должны обращаться в фискальные органы, в других (например, во Франции) предоставление подобного статуса находится в компетенции высшего административного суда⁹⁸. Фискальные органы вправе предоставлять налоговые

⁹⁶ Подробнее см. в разделе 6.3. настоящей работы.

⁹⁷ Шестая Директива ЕС 77/388/ЕЕС

http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/pdf/1977/en_1977L0388_do_001.pdf

⁹⁸ См.: Доклад European Commission s Communication on «Tax policy in the EU: Priorities for the years ahead» и «Налогообложение некоммерческих организаций». Сборник материалов. Киев, 2001. С. 75.

льготы и другим организациям, деятельность которых не подпадает под определенный законодательно статус освобожденных от налогообложения организаций, но которая, по их мнению, ведется в общественных интересах. Как правило, для получения подобного статуса организация должна придерживаться таких стандартов учета, которые позволяют налоговым службам легко отделять привлеченные средства от заработанных, в том числе от доходов, полученных в результате вспомогательной и поддерживающей хозяйственной деятельности⁹⁹.

В Канаде¹⁰⁰ все некоммерческие организации и официально зарегистрированные благотворительные организации согласно Федеральному закону о налоге на доход (Federal Income Tax Act) не облагаются налогом на доход¹⁰¹. Но любая деятельность, которая выходит за рамки официальной заявленной, при которой у НКО появляется мотив извлечения прибыли, ведет к потере статуса некоммерческой/благотворительной организации, и результаты ее облагаются налогами полностью.

Официально зарегистрированная благотворительная организация при малейшем нарушении правил, предъявляемых к таким организациям, обязана вновь проходить всю процедуру регистрации, поскольку в Канаде нет, как в США, «промежуточных санкций», например, выплата пени, для сохранения статуса благотворительной организации¹⁰².

В Великобритании Концепция определения благотворительности в налоговых целях не излагается в каком-то одном законе, хотя существуют нормативные акты, регулирующие деятельность благотворительных организаций, в частности, Закон о благотворительности (Charities Act 1992 и 1993 г., с изменениями и дополнениями). Для

⁹⁹ Налогообложение некоммерческих организаций. Сборник материалов. Киев, 2001.

¹⁰⁰ В Канаде каждая провинция или территория имеет свой внутренний Закон о налоге на доход, но применительно к НКО и благотворительным организациям он практически полностью отражает федеральное законодательство. Лишь в провинции Квебек существует собственный режим для благотворительных организаций, но их регистрация осуществляется практически автоматически, если представляется федеральное регистрационное свидетельство.

¹⁰¹ За одним небольшим исключением: если НКО организована для целей питания, отдыха и спортивных занятий ее членов, она облагается налогом на любой пассивный инвестиционный доход, если он превышает 2000 долл.

¹⁰² Federal Income Tax Act

получения льготного налогового статуса организация обязана зарегистрироваться в Комиссии по благотворительности. Комиссия учреждается законом как регулирующий орган и регистратор благотворительных организаций¹⁰³. В Великобритании только два вида некоммерческих организаций имеют право на налоговые льготы: это местные любительские спортивные клубы¹⁰⁴ и организации, учреждаемые в благотворительных целях («благотворительные общества и учреждения»)¹⁰⁵.

2. Освобождения от налогообложения пожертвований

Во многих странах доноры (как правило, коммерческие организации и физические лица, занимающиеся благотворительной деятельностью) вправе вычесть ограниченную часть благотворительных пожертвований (например, определенный процент от суммы пожертвований или определенную долю дохода) из налоговой базы по налогам на прибыль организации и дохода с физических лиц.

Практически во всех странах оговорено, что пожертвования осуществляются на безвозмездной основе¹⁰⁶. Пожертвования могут осуществляться в разных формах, чаще всего в денежной или в форме передачи имущества. Могут иметь место и пожертвования в форме услуг, хотя последние законодательно оформляются сложнее, так как возникает проблема оценки рыночной стоимости услуги¹⁰⁷.

¹⁰³ См. Charities Act 1992: http://www.opsi.gov.uk/acts/acts1992/Ukpga_19920041_en_1.htm и Charities ACT 1993. http://www.opsi.gov.uk/acts/acts1993/Ukpga_19930010_en_1.htm

¹⁰⁴ Отметим, что любительские спортивные клубы в значительной мере действуют в интересах своих членов.

¹⁰⁵ Понятие благотворительной деятельности в Великобритании гораздо шире, чем, например, в России, т.е. благотворительная деятельность в этом понимании это не только помощь в чем-то обделенным нуждающимся лицам, но и деятельность, направленная на благо общества, т.е. создание общественных благ (public goods), благ с особыми достоинствами (merit goods). См. www.charitycommission.gov.uk

¹⁰⁶ На практике организация-донор получает от НКО-реципиента свидетельство о регистрации некоммерческой организации (как правило, с указанием кода налогоплательщика) и о размере произведенного взноса.

¹⁰⁷ В Великобритании, если лицо предоставляет бесплатные благотворительные услуги, то фактическая стоимость услуг не облагается НДС. Зарплата работников, временно командированных для благотворительной работы, подлежит вычету как расходы на управление в соответствии с правилами, изложенными в ст. 86 Закона о корпорациях и доходе 1988 г. и ст. 70 Закона о подоходном налоге (торговый и другие доходы) 2005 г.

В зарубежной практике существует несколько форм предоставления налоговых льгот донорам. Как правило, это:

- налоговый вычет из налоговой базы (освобождение от налогообложения суммы пожертвования или ее части);
- налоговый кредит (сумма пожертвования сокращает сумму налога к уплате – используется реже);

Законодательство многих, хотя и не всех, стран ограничивает величину возможных пожертвований размером, не превышающем их суммарной величины в данном налоговом периоде определенного процента валового дохода донора или его скорректированного облагаемого дохода. Во Франции, например, законодательно установлено право на снижение налога на доход донора на 50% общей суммы пожертвования при ограничениях величины пожертвований в 6% налогооблагаемой базы¹⁰⁸; в Австралии максимальная величина пожертвования не предусмотрена, в Испании предельная величина пожертвований ограничивается 10% налогооблагаемой базы дарителя¹⁰⁹.

В США, если организация делает взнос в пользу организации, подпадающей под статус ст. 503 (с) (3) Налогового кодекса, она может получить полный налоговый вычет на сумму пожертвования. Пожертвования же, сделанные в пользу общественных организаций, действующих в интересах своих членов, не являются основанием для налогового вычета¹¹⁰.

В США физические лица в течение года не могут вычитать из налоговой базы на благотворительные взносы более 50% скорректированной суммы валового дохода, а корпорации – более 10% налогооблагаемой базы. При этом сумма, которая может быть вычтена в данном налоговом периоде, переносится на будущие периоды, если в текущем периоде льгота (взносы в организацию со статусом ст. 503 (с) (3)) не была использована полностью¹¹¹. Всем положениям Налогового кодекса США, регулирующим вычет взносов из базы налогообложения, присущи две характерные черты: предпочтение

¹⁰⁸ См.: Налогообложение некоммерческих организаций. Сборник материалов. Киев, 2001. С. 307.

¹⁰⁹ Там же. С. 208.

¹¹⁰ Налоговый кодекс США. Section 501 (c) <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.html>

¹¹¹ Там же.

отдается взносам в благотворительные организации, нежели взносам в частные фонды; для взносов в денежной и имущественной формах предусматриваются различные налоговые режимы. Последнее объясняется такими проблемами, как присущая отдельным видам собственности сложность в их оценке, а также возможность злоупотреблений, что диктует необходимость учета возможной прибыли от переданной собственности при определении размера допустимого уменьшения налогооблагаемой базы доноров¹¹².

В Канаде вклады спонсоров в некоммерческие организации не подлежат никаким налоговым льготам, в отличие от вкладов в официально зарегистрированные благотворительные организации¹¹³.

Донорам – физическим лицам в Канаде предоставляется налоговый кредит (в противоположность налоговым вычетам). Ставка налогового кредита на сумму 200 долл. спонсорской помощи физического лица благотворительным организациям составляет 16%, если сумма поддержки превышает 200 долл., ставка по кредиту повышается до 29%. Таким образом, чем больше сумма вклада, тем выше ставка налогового кредита. Ставка применяется непосредственно к налоговым обязательствам, а не к налогооблагаемой базе в целом. Помимо федеральных ставок по налоговым кредитам, налогообложение спонсорской поддержки поощряется и ставками налоговых кредитов провинций и территорий, которые могут быть от 16 до 64% меньше, чем федеральные¹¹⁴.

В случае когда донором является корпорация, она получает налоговые льготы посредством налоговых вычетов, сложная система которых рассматривается в Инструкции налоговой службы Канады «Tax Advantages of Donating Charities». Корпоративные доноры могут получить налоговые льготы, составляющие до 43% суммы их вклада.

В Канаде существуют ограничения на сумму благотворительных вкладов. До 1996 г. они составляли 20% величины чистого дохода за год. С 1996 г. ограничения стали составлять 75%. При этом го-

¹¹² См.: Налогообложение некоммерческих организаций. С. 250.

¹¹³ Конечно, в некоторых случаях по вкладам в НКО донорам могут предоставляться налоговые льготы. Так, практикующие юристы могут пользоваться налоговой льготой на взносы, которые они платят в Ассоциацию (некоммерческую) адвокатов.

¹¹⁴ Инструкция налоговой службы Канады "Tax Advantages of Donating Charities".

довой лимит благотворительных вкладов, включая наследство, осуществленных в год смерти донора, а также в год, предшествовавший смерти донора, составляет 100%. Неиспользованный лимит благотворительных вкладов может переноситься на период в течение 5 лет со времени осуществления вклада.

При капитальных вкладах в благотворительные организации донор мог, как правило, включить в налогооблагаемую базу 50% прироста капитальной стоимости своего вклада. Но с 1997 г. по некоторым видам капитальных вкладов (например, по торгуемым на открытом рынке ценным бумагам) эта цифра сократилась до 25%. В результате общий уровень господдержки (на федеральном и региональном уровнях), оказываемой через систему налогообложения, может составить до 64% суммы вклада¹¹⁵. Если донор увеличивает величину налогооблагаемого дохода за счет прироста капитальной стоимости своего вклада, он имеет право также увеличить свой годовой лимит ежегодных благотворительных вкладов на 25% величины прироста капитальной стоимости этого вклада.

Осуществление донорской поддержки некапитального характера более дифференцировано с точки зрения предоставления налоговых освобождений. Так, например, не подлежат налоговым льготам средства (в наличной или безналичной форме), переданные бизнес-структурой благотворительной организации в обмен на рекламные услуги. В этом случае не считается, что донор осуществил дарение и благотворительная организация не может ему выдать официальную налоговую расписку¹¹⁶.

Благотворительная организация не вправе выдать официальную налоговую расписку и в случае, когда продает, например, лотерейный билет, дающий право выиграть приз, превышающий номинальную стоимость¹¹⁷. Такой ситуации можно избежать, если

¹¹⁵ Следует подчеркнуть, что эта мера относится только к донорской поддержке официально зарегистрированных благотворительных организаций и не затрагивает частные фонды.

¹¹⁶ Благотворительные организации должны выписывать официальные налоговые расписки о получении донорских средств. При оформлении налоговых вычетов доноры предъявляют налоговым органам эти расписки. См.: Инструкция налоговой службы Канады «Tax Advantages of Donating Charities».

¹¹⁷ Под номинальной стоимостью в данном случае понимается стоимость приза/получаемой в обмен на билет выгоды, рыночная цена которого/которой превы-

разделить лотерею и непосредственно мероприятие по фандрейзингу. В таком случае благотворительная организация может выдать официальную налоговую расписку на часть выпущенных билетов на мероприятие по сбору средств на благотворительность, стоимость которых превышает стоимость его организации и проведения (угощение, развлекательная программа и пр.). Следует подчеркнуть, что не будет считаться подарком и вещь, приобретенная на благотворительном аукционе. Уплаченная за нее цена не может быть расценена как дарение, даже если она превышает рыночную стоимость вещи. В этом случае благотворительная организация также не может предоставить спонсору официальную налоговую расписку¹¹⁸.

В Великобритании существует налоговая льгота компаниям на пожертвования, осуществляющиеся в форме дара (Gift Aid) согласно ст. 338 и 339 Закона о корпорациях и доходе 1988 г. Льгота предоставляется в виде налогового вычета по налогу на доходы корпорации. При этом не требуется заявления или отдельной налоговой декларации. Но и здесь компания должна учитывать, разрешается ли пожертвование в выбранную организацию соответствующим Законом о компаниях¹¹⁹.

Применительно к пожертвованиям частных лиц в США существует режим денежных пожертвований благотворительным органи-

шает номинальную не более чем на 10 %, при этом общая стоимость приза не превышает 50 долларов.

¹¹⁸ Налоговая служба рекомендует благотворительным организациям предупредить доноров о том, в каких случаях им не будет выдана официальная налоговая расписка. Расписка должна содержать: подтверждение, что это официальная расписка, регистрационный номер благотворительной организации, серийный номер расписки, место выпуска расписки, в случае вклада в денежной форме – дату получения вклада, если вклад в неденежной форме – дату получения, краткое описание дара, имя и адрес оценщика (если была произведена оценка), дату выдачи расписки благотворительной организацией (если дата отличается от даты получения организацией вклада), наименование и адрес донора, в случае когда донором является физическое лицо – фамилия, имя и инициалы, величину вклада в денежной форме либо в случае вклада в неденежной форме – рыночную цену дара на момент осуществления вклада, подпись уполномоченного лица.

¹¹⁹ Закон о корпорациях и доходе 1988 г. The Income and Corporation Taxes Act 1988. Sections 338–339.

http://www.opsi.gov.uk/ACTS/acts1988/Ukpga_19880001_en_1.htm#tcon и Закон о компаниях 1985 г.: <http://www.uk-companies-act-1985.co.uk/s-32>

зациям, называемый «отчисления от заработной платы» (*Payroll Deduction Scheme*). Данный режим позволяет наемным работникам делать благотворительные пожертвования. Работодатель отчисляет эти суммы из их зарплаты.

Процедура дарения не формализована. Основные положения содержатся в ст. 25 Закона о финансах 1990 г. Пожертвование может осуществляться наличностью, чеками или по кредитной карте, к нему прилагается заявление дарителя. Сумма благотворительного взноса облагается налогом, но по льготной ставке. По требованию благотворительной организации налоговые органы могут возратить ей сумму в размере налоговой льготы, полученной донором в результате пожертвования¹²⁰. В законодательстве не предусмотрены ограничения на сумму пожертвования, хотя на практике они возникают, так как нет переноса льготы с одного налогового года на следующий. Это означает, что сумма любого пожертвования до вычета налогов должна ограничиваться общей суммой налогооблагаемого дохода и прироста капитала физического лица.

Известна также венгерская модель предоставления налоговых льгот донорам НКО¹²¹. Эта страна в 1996 г. первой предложила следующий метод предоставления налогового освобождения для частных лиц, которые осуществляют пожертвования в общественные организации. Вместо предоставления налогоплательщикам-донорам права вычета из базы затрат на пожертвования (до установленного максимального уровня) Венгрия применила налоговый кредит на общую сумму пожертвования в счет причитающихся налоговых обязательств налогоплательщика-донора, при ограничении величины пожертвования долей налоговых обязательств, т.е. донору предоставляется право распределить до 1% налоговых обязательств между некоммерческими организациями взамен на-

¹²⁰ При получении, например, благотворительной организацией от донора суммы в £100 считается, что в НКО было направлено донором £28, из которых £8 вычтено в качестве налога. Благотворительная организация может потребовать возврата £8 от налогового органа. Донор получает льготную ставку на £28. См.: Finance Act 1990 Section.25: http://www.opsi.gov.uk/acts/acts1990/Ukpga_19900029_en_1.htm

¹²¹ См.: Обзор налогового законодательства в отношении НПО (НПО – некоммерческая неправительственная организация. – Прим. ред.) в Центральной и Восточной Европе. Международный центр некоммерческого права. С. 57–58.

правления в бюджет, при этом не имеет значения, какую долю налоговой базы составляет величина налогового кредита. Затраты на пожертвование не учитываются при расчете налогооблагаемого дохода, но уменьшают фактические налоговые обязательства этого налогоплательщика. Такой метод стал весьма популярен в странах Центральной и Восточной Европы: за последние несколько лет еще несколько стран последовали примеру Венгрии и приняли аналогичные законы – а именно Словакия, Литва и Польша.

3. Освобождения от налогообложения доходов

Как правило, в зарубежных странах пожертвования, полученные некоммерческими организациями от доноров, не облагаются налогом.

Предоставление налоговых льгот некоммерческой организации обычно осуществляется путем:

- освобождения организации от налогообложения;
- исключения определенных видов доходов из базы налога на прибыль данной организации.

В большинстве стран существуют два основных источника финансирования некоммерческих организаций: доходы, связанные с основной деятельностью, и доходы, не связанные с ней. К первым относятся полученные пожертвования, дары, гранты и другие взносы. Доходы от услуг, оказанных в рамках основной деятельности, относятся ко второй группе¹²².

Существует несколько видов налогов, от которых могут освобождаться некоммерческие организации: налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на дарения и на наследство, налог на имущество и т.д.

Анализ лучшей международной практики показывает, что доходы от **грантов, даров, членских взносов** и пр., так называемые «привлеченные доходы», как правило, освобождаются от налогообложения. Данные источники финансирования являются основными источниками доходов некоммерческих организаций, и общепринятая

¹²² Применительно к США такое разделение доходов отражает и принцип их налогообложения. Первая группа доходов, как правило, освобождена от налогообложения в соответствии с Налоговым кодексом, а вторая называется «доходами от предпринимательской деятельности, не связанной основной целью организации (Unrelated Business Income)» и подлежит полному налогообложению (Налоговый кодекс США, Section 511).

позиция западных стран заключается в том, что доходы от них не подлежат налогообложению (США, Канада, страны ЕС, за исключением Австрии, где с большинства пожертвований взимается льготный налог по сниженной ставке, и др.)¹²³.

Налогообложение доходов от хозяйственной (экономической) деятельности или операционных (operating) доходов

В некоторых странах ЕС (Люксембург, Австрия) от налогообложения на доход освобождаются действующие в общественных интересах организации, которые ведут только такую хозяйственную деятельность, которая абсолютно необходима для реализации их уставной деятельности. Более распространенной является практика освобождения от налогообложения доходов от «сопутствующей хозяйственной деятельности», при этом доходы, полученные от некоторых видов деятельности¹²⁴, подлежат налогообложению (Италия)¹²⁵.

Во Франции освобождаются от налога на доход все организации, действующие в общественных интересах, при отсутствии в их хозяйственной деятельности элементов конкурентной борьбы с коммерческим сектором¹²⁶. В Испании и Германии наличие конкуренции некоммерческих организаций с коммерческим сектором также принимается во внимание, особое значение придается степени соответствия хозяйственной деятельности НКО ее уставным

¹²³ См., напр., Инструкцию налоговой службы Канады «Tax Advantages of Donating Charities»; Налоговый кодекс США; «Налогообложение некоммерческих организаций». А также: Сборник материалов. Киев, 2001. С. 78.

¹²⁴ В Италии, например, не подлежат освобождению от налогообложения доходы, полученные от продажи новых потребительских товаров, ресторанного и гостиничного бизнеса, транспорта, организации туристических поездок, проведения коммерческих выставок и ярмарок, рекламного бизнеса.

¹²⁵ См.: Каролина Л. Ньюман. Налогообложение неправительственных организаций в странах Европейского союза. В сб. «Налогообложение некоммерческих организаций», С. 80–81.

¹²⁶ Заключение о наличии или отсутствии в торговле НКО элементов конкуренции делается на основании трехэтапного анализа хозяйственной деятельности, в процессе которого налоговая служба должна установить, имеет ли менеджмент финансовый интерес в организации, участвует ли НКО в конкурентной борьбе с частным сектором экономики, наконец, ведет ли эта организация хозяйственную деятельность в таких же условиях, что и коммерческие организации. Об этом подробнее см.: Налогообложение некоммерческих организаций. Сборник материалов. Киев, 2001. С. 81, 294–296.

целям, а также использованию полученной прибыли в общественных интересах¹²⁷.

Признанные получатели донорской поддержки (qualified donees) вообще не подпадают под налогообложение доходов. Помимо официально зарегистрированных благотворительных организаций, к ним относятся официально зарегистрированные любительские спортивные ассоциации и национальные художественные организации, некоммерческие канадские корпорации, занимающиеся строительством доступного жилья для престарелых, муниципалитеты, филиалы и отделения ООН, некоторые университеты за пределами Канады, обладающие особым статусом, благотворительные организации за пределами Канады, которым Ее Величество от лица государства предоставило дар¹²⁸.

В Великобритании большая часть доходов благотворительных организаций не подлежит налогообложению, если эти доходы расходуются только на благотворительные цели в соответствии с положениями, изложенными в Приложении 20 Закона о корпорациях и доходе 1988 г.¹²⁹. Законодательство Соединенного Королевства о благотворительности разрешает благотворительным организациям заниматься таким видом предпринимательской деятельности, как торговля, но только если торговля связана с реализацией основной цели деятельности НКО. Это называется «торговля в связи с основной целью» создания организации. Например:

- взимание платы за обучение при предоставлении образовательных услуг школой или колледжем;
- взимание входной платы на художественную выставку, организованную музеем или галереей;
- взимание платы за предоставление жилья благотворительным обществом;
- продажа билетов на представления театрального или музыкального общества;
- продажа учебных товаров музеем или галереей.

¹²⁷ Annette Zimmer (Ed.) The Third Sector in Germany. Münster 2000.

¹²⁸ Canada Revenue Agency. "Tax Advantages of Donating Charities". RC4142(E) Rev. 05.

¹²⁹ The Income and Corporation Taxes Act 1988. Schedule 20.

http://www.opsi.gov.uk/ACTS/acts1988/Ukpga_19880001_en_91.htm#sdiv20

Доходы от этой деятельности полностью не освобождаются от налога на доход, они подлежат налогообложению, если извлекаются систематически, не являются исключением. Освобождение возможно в случае, если подобная деятельность:

- является основной целью благотворительной организации, например, прибыль музыкального общества (если она есть) от его концертов;
- выполняется бенефициарами благотворительности, например, мастерская в благотворительном заведении;
- является лотереей;
- является мероприятием по сбору средств;
- ведется в незначительных объемах согласно ст. 46 Закона о финансах 2000 г., т.е. ее валовой доход составляет больше 5000, но меньше 50 000 или не более 25% благотворительных поступлений¹³⁰.

Для Великобритании является характерным учреждение дочерней компании для осуществления собственно хозяйственной деятельности. Такая компания будет облагаться налогом на доход от хозяйственной деятельности, но в определенных случаях может получить налоговую льготу в зависимости от того, как будет использован полученный доход, например, если вся прибыль дочерней компании идет в качестве благотворительного взноса в НКО¹³¹.

В некоторых странах некоммерческие организации не освобождаются от налогообложения доходов. В Дании, например, все юридические лица обязаны платить подоходный налог. Однако любая часть прибыли, полученной НКО в результате ее предпринимательской деятельности, может исключаться из налогооблагаемой базы, если она была использована на благотворительные цели (или будет использована на протяжении последующих 5 лет). Доходы от пассивной экономической деятельности, предназначенные для использования в других видах деятельности, подлежат обложению налогом на прибыль.

¹³⁰ The Income and Corporation Taxes Act 1988. Schedule 20.
http://www.opsi.gov.uk/ACTS/acts1988/Ukpga_19880001_en_91.htm#sdiv20

¹³¹ The Income and Corporation Taxes Act 1988. #338–339.

В некоторых странах в целях налогообложения прибыли НКО применяются количественные критерии. Количественные критерии могут определять:

- необходимую долю доходов, которая должна быть использована на уставные цели организации (Испания, Швеция);
- пороговые значения величины доходов от хозяйственной деятельности, ниже которых последние освобождаются от обложения подоходным налогом, как уже было отмечено выше на примере Великобритании¹³².

В США доходы от деятельности, не связанной с основной целью благотворительных организаций, не освобождаются от уплаты подоходного налога. НКО, которая должна платить налог на доход, полученный от предпринимательской деятельности, не связанной с основной целью организации и ведущейся на постоянной основе, может уменьшить налогооблагаемый доход на сумму затрат, непосредственно связанных с осуществлением подобной деятельности (расходы, амортизация и пр.). При этом НКО может не утрачивать своего льготного налогового статуса, даже если получает значительные объемы таких доходов от нецелевой (официально не объявленной) деятельности. Просто в таком случае доходы от последней облагаются соответствующим налогом¹³³.

Особый интерес представляет налогообложение доходов от использования эндаумента – средств, полученных от доноров в виде пожертвований для получения дохода на осуществление строго определенных целей. Однажды сделанный вклад не может быть возвращен, но действия благотворительной организации по распоряжению этим вкладом строго ограничены. Как правило, эти средства инвестируются на длительный срок на фондовом рынке или в недвижимость. Прирост капитала на эти средства, несмотря на то, что они относятся к пассивным доходам, в некоторых странах может облагаться налогом на доход. В США в соответствии с Налоговым кодексом средства эндаумента, формируемого организациями, подпадающими под статус 501 (с) (3), не облагаются налогом на прибыль. Вместе с тем эти средства подпадают под

¹³² См. Каролина Ньюман. Европейский союз. В сб. «Налогообложение некоммерческих организаций». С. 83.

¹³³ Налоговый кодекс США. IRC. <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.html>

акцизный налог в случае несоблюдения определенных требований частными фондами (*private foundations*). Например, такие фонды должны обязательно использовать средства эндаумента на благотворительные цели, а не только накапливать их. Средства в размере 5% рыночной стоимости чистых инвестиционных активов фонда¹³⁴ необходимо использовать в течение двух лет со дня их поступления в распоряжение фонда. В противном случае необходимо выплатить налог в размере 15% суммы средств, подлежащих обязательному (в соответствии со ст. 4942 Налогового кодекса США) расходованию на благотворительные цели и не израсходованных на данные цели к концу налогового периода, а в случае если требование расходования средств не соблюдено в дальнейшем в установленные сроки – 100% указанной суммы¹³⁵. Штрафные санкции налагаются на организацию или на менеджмент организации в случае нецелевого использования эндаумента, например, в целях личного обогащения, на инвестиции в бизнес донора и прочую деятельность, несовместимую с благотворительным статусом фонда¹³⁶. Примечательно, что наложение штрафных санкций как на саму НКО, так и на ее менеджмент предусмотрено и в случае рискованных инвестиций (*jeopardy investments*) фонда, которые угрожают осуществлению благотворительной деятельности организации¹³⁷. Наконец, согласно положениям ст. 507 Налогового кодекса в случае умышленного нарушения благотворительного статуса частный фонд может быть закрыт, а его средства конфискованы¹³⁸.

В *Великобритании* не существует четкой юридической формы для организаций типа частных фондов в США. Они могут существ-

¹³⁴ В Налоговом кодексе США (ст. 4942) сумма, подлежащая распределению частным фондом в налоговом периоде, определяется как минимальный доход от инвестиций (*minimum investment return*) за вычетом акциза, уплачиваемого таким фондом с доходов от инвестиций (см. выше). Под минимальным доходом от инвестиций для целей данного положения ст. 4942 Налогового кодекса США, как правило, понимается 5% превышения совокупной рыночной стоимости всех активов фонда, за исключением используемых для освобожденной от налогообложения деятельности фонда, над кредиторской задолженностью, относящейся к приобретению таких активов (п. «е» ст. 4942).

¹³⁵ Налоговый кодекс США. Section 4942.

¹³⁶ Налоговый кодекс США. Section 4941, 4945.

¹³⁷ Налоговый кодекс США. Section 4944.

¹³⁸ Налоговый кодекс США. Section 507.

вовать в формах ассоциаций, трастов, организаций, созданных парламентом, и пр. Благотворительная организация имеет право минимизировать в рамках законодательства сумму уплачиваемых налогов. По мнению Комиссии по благотворительности, управляющие фондом, отвечающие за налоговое планирование, должны нести личную ответственность за сумму налога, уплату которой можно было избежать. В свою очередь, Управление по налогам и таможенным сборам (HMRC) строго контролирует соблюдение правил и положений при предоставлении льгот как дарителям, так и благотворительным организациям, которые обязаны ежегодно отчитываться о своей деятельности перед Комиссией¹³⁹. Доходы от инвестирования в Великобритании в соответствии со ст. 505 Закона о корпорациях и доходе 1988 г. освобождены от налогообложения¹⁴⁰.

Во *Франции*, где большая часть доходов некоммерческих организаций освобождена от налогообложения, инвестиционный доход (от эндаумента) облагается налогом по сниженной ставке 24% (при основной ставке налога на прибыль 33,3%)¹⁴¹.

Законодательство *Германии* предусматривает налоговые освобождения для организаций, преследующих общественные, благотворительные и религиозные цели. Освобождения предоставляются на трехлетний период¹⁴². Доходы от использования активов в организациях, претендующих на использование налоговых освобождений, должны направляться исключительно на перечисленные цели. В то же время некоммерческим организациям (фондам) разрешено создавать резервы (эндаумент), направляя в них до 1/3 своих доходов от инвестирования активов¹⁴³. Вновь образованные фонды активно пользуются законодательно установленными

¹³⁹ См. www.charitycommission.gov.uk

¹⁴⁰ The Income and Corporations Act 1988. # 505:

http://www.opsi.gov.uk/ACTS/acts1988/Ukpga_19880001_en_1.htm

¹⁴¹ <http://www.info-france-usa.org/intheus/tax/fit.asp#income> и Law on public utility (benefit) organizations (LDM) 1987; Налоговый кодекс Франции, ст. 219(bis).

<http://www.efc.be/cgi-bin/articlepublisher.pl?filename=DL-SE--L-1.html>

¹⁴² См. Summary of Regulation of Foundation Endowments Taxation of Earnings and Security of Principle: UK, Germany, France, US. Международный центр некоммерческого права, март 2006 г.

¹⁴³ Там же.

ми на трехлетний период льготными условиями для создания таких резервов.

4. Налог на добавленную стоимость

Законы, регулирующие применение НДС и иных налогов на потребление в отношении некоммерческих организаций, разнообразны и включают различные виды освобождения от налога, применение льготных налоговых ставок и освобождения от регистрации в качестве плательщика налога на добавленную стоимость.

В Европейском союзе применение налога на добавленную стоимость в странах – членах ЕС регулируется Шестой директивой ЕС об НДС¹⁴⁴. Директивой предусмотрена (ст. 13) возможность освобождения от уплаты НДС организаций, ведущих общественно полезную деятельность, в том числе оказывающих типичные для некоммерческих организаций услуги (больничный и медицинский уход, социальное обеспечение, защита детства, образование, спорт, культура, фандрейзинг и пр.). Кроме того, освобождение от налогообложения НДС производится также в тех случаях, когда:

- полученная прибыль не распределяется между членами (участниками) организации и используется на расширение сферы и улучшение качества предоставляемых услуг;
- руководство НКО осуществляется исключительно на добровольных началах людьми, не имеющими непосредственной или косвенной заинтересованности в получаемых организацией доходах;
- НКО устанавливает одобренные органами государственной власти (*charge prices approved by the public authorities or which do not exceed such approved prices*) расценки на свои услуги, не превышающие рыночных цен;
- освобождение от налогообложения не приводит к созданию условий для недобросовестной конкуренции между некоммерческим и коммерческим секторами экономики, реализующими одинаковые товары (работы, услуг).

Реализация товаров и услуг в ходе проведения мероприятий по сбору средств на благотворительные цели теми некоммерческими организациями, которые на регулярной основе осуществляют указанные виды деятельности, освобождается от налогооб-

¹⁴⁴ Шестая Директива ЕС 77/388/ЕЕС.

http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/pdf/1977/en_1977L0388_do_001.pdf

ложения в том случае, если такое освобождение не приводит к созданию условий для недобросовестной конкуренции¹⁴⁵. Страны – участницы ЕС имеют право устанавливать ограничения на освобождение от налогообложения предельного количества мероприятий по сбору средств, которые могут быть проведены для того, чтобы их организаторы сохраняли за собой право на освобождение от уплаты НДС¹⁴⁶.

Помимо полного освобождения некоммерческих организаций от обязанностей по исчислению и уплате НДС, Директивой декларируются еще два способа предоставления налоговых льгот по налогу на добавленную стоимость некоммерческим организациям:

- снижение ставки НДС на товары и услуги, приобретаемые некоммерческими организациями;
- снижение ставки НДС на товары и услуги, реализацию которых осуществляет некоммерческая организация.

Перечень видов деятельности, которые подлежат налогообложению НДС по льготным ставкам и которые включают реализуемые благотворительными организациями товары и услуги, не подпадающие под применение льготной ставки, определенные ст. 13 Шестой директивы, содержится в Приложении Н к Шестой директиве. В их число, помимо товаров и услуг, предоставляемых благотворительными организациями, занятыми в сфере социального обеспечения, входит, например, оказание услуг по обеспечению населения продуктами питания (исключая алкоголь), водоснабжением, медицинской помощью и лекарственными препаратами, радиовещанием и пр.¹⁴⁷.

В настоящее время базовой ставкой НДС в странах ЕС является ставка в 15%, а одна из двух льготных ставок не должна быть менее 5%¹⁴⁸. Страны-участницы могут предоставлять льготы косвенно

¹⁴⁵ Шестая директива ЕС 77/388/ЕЕС. # 13.

http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/pdf/1977/en_1977L0388_do_001.pdf

¹⁴⁶ См. Каролина Л. Ньюман. Европейский союз. В сб. «Налогообложение некоммерческих организаций». С. 89.

¹⁴⁷ Шестая директива ЕС 77/388/ЕЕС. Annex H.

http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/pdf/1977/en_1977L0388_do_001.pdf

¹⁴⁸ Постановление Совета ЕС №92/77/ЕЕС от 19 октября 1992 г.:

http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/pdf/1977/en_1977L0388_do_001.pdf

(например, путем выплаты из государственных средств компенсирующих грантов или путем повышения суммы существующих грантов для НКО), не нарушая законодательства ЕС, но нет общего положения, которое позволяло бы государству – члену ЕС предоставлять широкие льготы в виде прямого снижения налоговой ставки или определения вычетов из налоговой базы иначе, нежели в рамках единой системы льгот, установленной Шестой директивой¹⁴⁹.

Так, в Великобритании благотворительные организации не пользуются специальными льготами при налогообложении НДС. Они подлежат регистрации в качестве налогоплательщика НДС так же, как любой другой бизнес, осуществляющий налогооблагаемые поставки товаров и/или услуг. Аналогично при приобретении ими товаров (работ, услуг) объем реализации также облагается НДС. При этом законодательство предусматривает льготы на определенные товары и услуги, приобретаемые благотворительными организациями, а также льготы по налогообложению определенных мероприятий по сбору средств¹⁵⁰.

В Канаде предприятия/организации платят НДС – федеральный налог на товары и услуги (the Goods and Services Tax – GST), а также налог с продаж (Harmonized Sales Tax – HST). Единообразной формы налогового освобождения в этой сфере не существует, налоговые органы руководствуются правилами, которые дифференцированы в зависимости от характера специфической деятельности организации.

Тем не менее существуют некоторые общие нормы, которые касаются всех благотворительных организаций. В течение первого года своего существования они не являются плательщиками этих налогов. Также не являются их плательщиками организации, валовой доход которых (из всех источников) в течение каждого из двух предшествующих лет составлял менее 250 тыс. долл. Если валовой доход превышает эту сумму, то организация обязана зарегистрироваться в качестве плательщика этих налогов только в том случае,

¹⁴⁹ Шестая Директива ЕС 77/388/ЕЕС.

http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/pdf/1977/en_1977L0388_do_001.pdf

¹⁵⁰ Added Value Tax act 1994 . Schedule 9, Gr. 19

http://www.opsi.gov.uk/acts/acts1994/Ukpga_19940023_en_16.htm#sdiv9

если сумма продаж налогооблагаемых товаров и услуг в текущем квартале превышает 50 тыс. долл.

Если организация предоставляет/продает товары и услуги, облагаемые налогом, она может добровольно зарегистрироваться в качестве плательщика GST/HST, даже в том случае, если общая сумма предоставляемых организацией налогооблагаемых товаров и услуг меньше указанных выше лимитов (50 тыс. и 250 тыс. долл). Для благотворительной организации это выгодно, так как если организация зарегистрирована в качестве плательщика GST/HST, она может претендовать на получение налогового кредита на оплату покупок, предназначенных для продажи не облагаемых налогом товаров и услуг¹⁵¹.

Обязательства по налогу на товары и услуги некоммерческой организации или зарегистрированной благотворительной организации, 40% финансовых средств которых составляют бюджетные средства различных уровней власти, могут быть сокращены вдвое¹⁵².

5. Освобождение от таможенных пошлин

Организациям, действующим в общественных интересах, как правило, предоставляется **освобождение от уплаты таможенных пошлин**. Соответствующим документом ЕС (Таможенные правила 918/83/ЕЕС от 28 марта 1983 г.) определен перечень товаров, рассматриваемых в качестве гуманитарной помощи, а также материалов для обучения и научного и культурного развития, за импорт которых не должны взиматься таможенные пошлины, а также закрытый перечень товаров, которые не могут быть освобождены от взимания таможенных сборов и пошлин. Правила предусматривают, что освобождение от таможенных сборов предоставляется только тем НКО, которые в рамках уставной деятельности ведут такую процедуру бухгалтерского учета, которая позволяет регули-

¹⁵¹ Canada Revenue Agency. Registered Charities and The Income Tax Act. RC 4108(E) 1204.

¹⁵² Хотя для большинства организаций это может представлять слишком незначительную скидку, она приобретает значение при больших закупках или при строительстве зданий. На практике многие организации, которые в других случаях не стремятся к получению статуса благотворительных, в этих обстоятельствах предпочитают зарегистрироваться как таковые, чтобы получить скидку по налогу на товары и услуги.

рующим органам контролировать деятельность этих организаций с проведением проверок с целью выяснения, как именно используются указанные товары¹⁵³.

Освобождение от налогов применяется и в отношении **имущества**, используемого в общественных интересах, причем благотворительные организации в основном освобождаются от такого рода налогов в той степени, в которой это имущество используется для достижения уставных целей организации¹⁵⁴. Поскольку во многих странах налог на имущество относится к юрисдикции регионов¹⁵⁵, его использование применительно к некоммерческим организациям далеко не повсеместно и не регулярно.

Налогообложение некоммерческих организаций в странах Центральной и Восточной Европы

В данном подразделе будут рассмотрены виды некоммерческих организаций, существующие в странах Центральной и Восточной Европы, возможность получения ими льготного налогового статуса, вопросы предоставления налоговых льгот донорам некоммерческих организаций, а также вопросы налогообложения грантов, пожертвований, членских взносов и доходов от предпринимательской деятельности.

Виды некоммерческих организаций в странах Центральной и Восточной Европы

В 2000 г. в *Болгарии* был принят Закон «О юридических лицах, созданных для некоммерческих целей» (Law on Legal Persons with Non-profit Purposes). Закон выделяет два типа НКО – фонды и ассоциации¹⁵⁶. Ассоциация является организацией, основанной на членстве, которая может осуществлять свою деятельность в инте-

¹⁵³ Таможенные правила ЕС 918/83, разделы XVI и XII. Council Regulation (EEC) 918/83 of 28 March 1983
http://www.icnl.org/JOURNAL/VOL2ISS3/EU_humanitarian.htm

¹⁵⁴ Обзор налогового законодательства в отношении НПО в Центральной и Восточной Европе. Международный центр некоммерческого права. Изд. 2-е. 2003. С. 38–39.

¹⁵⁵ Как, например, в Канаде, где этот налог относится к юрисдикции провинций и муниципалитетов.

¹⁵⁶ Law on Non-Profit Legal Entities 2000; Art 1; Sec. 2.

ресах как ее участников, так и общества¹⁵⁷. Фондом является организация, которая наделена имуществом, предназначенным для достижения некоммерческих целей организации. В соответствии с законом общественно значимая область деятельности НКО включает, помимо традиционных в международной практике для НКО сфер деятельности – здоровье, наука и образование, – также такие сферы деятельности, как развитие и укрепление духовных ценностей, гражданского общества, «промышленной», технологической или физической культуры¹⁵⁸.

В Венгрии основополагающим актом, регулирующим создание и деятельность НКО, является Гражданский кодекс¹⁵⁹. В соответствии с ним некоммерческие организации можно разделить на несколько основных видов. Два из них могут создаваться только государством – государственные (муниципальные) фонды и государственные (муниципальные) ассоциации (*public law foundations* и *public law associations*)¹⁶⁰. Три остальные вида относятся к третьему сектору – ассоциации, фонды, некоммерческие компании.

Ассоциации (также именуемые в венгерском законодательстве как «общества» – «societies»¹⁶¹) являются организациями, основанными на членстве, создаваемыми для удовлетворения целей, указанных в уставе (как правило, для удовлетворения интересов ее участников). Их основной деятельностью не может быть предпринимательская деятельность. В Венгрии в форме ассоциаций учреждены Академия наук, Торгово-промышленная палата и профессиональные союзы. Помимо Гражданского кодекса Венгрии, деятельность ассоциаций регулируется Законом «О правах ассоциаций»¹⁶².

Фонды создаются физическими и юридическими лицами для реализации долгосрочных общественных целей, и, как у ассоциации, их основной деятельностью не может быть предпринимательская деятельность.

¹⁵⁷ Law on Non-Profit Legal Entities 2000; Art 19.

¹⁵⁸ Law on Non-Profit Legal Entities 2000; Art 38; Sec. 1.

¹⁵⁹ Civil code, act iv of 1959, as amended; Title III, Ch. 3.

¹⁶⁰ Оба типа НКО осуществляют деятельность, ответственность за выполнение которой возлагается на органы исполнительной власти.

¹⁶¹ Civil code, act iv of 1959, as amended; title III, Ch. 3; Art. 61.

¹⁶² Act on the Right of Association, 1989.

Некоммерческие компании – это юридические лица, обслуживающие на долгосрочной основе общественные потребности. Гражданское законодательство разрешает данному виду НКО осуществлять преимущественно предпринимательскую деятельность, если она способствует осуществлению общественно значимой деятельности, ради которой они были созданы. При этом, в отличие от предыдущих организационно-правовых форм НКО, условия о том, что некоммерческая компания не вправе заниматься преимущественно предпринимательской деятельностью, не установлено. В отношении некоммерческих компаний применяется законодательство об обществах с ограниченной ответственностью, однако некоммерческие компании не вправе распределять полученную прибыль. Кроме того, при регистрации некоммерческих компаний в подаваемых на регистрацию документах должны быть указаны виды общественно значимой и предпринимательской деятельности, которыми они планируют заниматься. Таким образом, для некоммерческих компаний в отношении предпринимательской деятельности действует норма о специальной (ограниченной) некоммерческой компании.

Ассоциации, фонды, некоммерческие компании могут получать статус общественно значимых организаций¹⁶³.

В Латвии деятельность некоммерческих организаций регулируется двумя законами: Законом «Об общественных организациях и их ассоциациях» и Законом «О неприбыльных организациях». Общественные организации являются некоммерческими организациями, основанными на членстве, а неприбыльными организациями являются коммерческие организации – общества с ограниченной ответственностью, имеющие специальную правоспособность. Их деятельность должна быть ориентирована на предоставление общественно значимых услуг, и они не вправе распределять прибыль между учредителями.

В Литве законодательством выделяются 4 основных вида НКО, два из них являются членскими организациями – ассоциации (association) и общественные организации (public organization), остальные не основаны на членстве – общественные институты и

¹⁶³ О статусе общественно значимых организаций в Венгрии см. подраздел «Получение НКО льготного налогового статуса в Восточной Европе».

спонсорские и благотворительные фонды (кратко говоря – фонды). Фонды занимаются благотворительной деятельностью: обеспечение минимальных социальных потребностей и предоставление медицинской помощи нуждающимся, ликвидация последствий военных и природных бедствий.

В *Словакии* существуют 3 разновидности НКО, деятельность каждой из них регулируется отдельным законом: благотворительные организации (*Non-profit organizations providing generally beneficial services*)¹⁶⁴, фонды¹⁶⁵ и ассоциации граждан¹⁶⁶ (аналог общественных организаций в России). Благотворительными являются организации, созданные преимущественно для предоставления общественно значимых услуг. Сфера деятельности благотворительных организаций ограничена перечнем видов деятельности: здравоохранение, социальное обеспечение и помощь, защита прав человека и основных свобод; создание, развитие, защита, восстановление и презентация духовных и культурных ценностей; образование и физическое развитие и т.д.

Ассоциация граждан является организацией, основанной на членстве. Сфера деятельности ассоциаций граждан не ограничена, за исключением того, что предпринимательской деятельностью им заниматься запрещено.

Фонды создаются для аккумуляции имущества главным образом с целью развития общественно значимых целей – духовных ценностей, для соблюдения и защиты прав человека или для других гуманитарных целей, защиты и сохранения окружающей среды, сохранения природных и культурных ценностей и поддержки здравоохранения и образования.

В *Хорватии* деятельность НКО регулируется законами «Об ассоциациях»¹⁶⁷ и «О фондах»¹⁶⁸. Согласно этим законам основными формами НКО в Хорватии являются ассоциации и две разновидности фондов.

¹⁶⁴ Law of July 2nd, 1997 «On non-profit organizations providing generally beneficial services».

¹⁶⁵ Law on Foundations, 1996.

¹⁶⁶ Law concerning the Right of Association, 1990.

¹⁶⁷ Law on Associations, 2001.

¹⁶⁸ Act on Foundations and Funds, 1995.

Ассоциация, по сути, представляет собой общественную организацию, т.е. некоммерческую организацию, основанную на членстве и осуществляющую деятельность для удовлетворения как общественных интересов, так и интересов членов ассоциации в сфере науки и техники, образования, здравоохранения, культуры и т.д.

Что касается фондов, то первая разновидность фонда (foundation) представляет собой комплекс имущества, предназначенного **постоянно** непосредственным образом или путем генерации доходов способствовать достижению определенных благотворительных или общественно значимых целей.

Вторая разновидность фонда (found) представляет собой комплекс имущества, предназначенного в **течение 5 лет** непосредственным образом или путем генерации доходов способствовать достижению определенных благотворительных или общественно значимых целей.

Достижением общественно значимых целей является деятельность в области культуры, образования, науки, духовно-нравственного развития, спорта, экологии, здравоохранения. Достижение благотворительных целей подразумевает деятельность по социальной поддержке нуждающихся.

Законодательство Чехии выделяет следующие разновидности НКО: ассоциации, фонды, фонды поддержки, организации, осуществляющие общественно значимую деятельность. Ассоциации – это организации, действующие на основе членства. Фонды и фонды поддержки (found и foundation) – организации, предназначенные для аккумулирования пожертвований с целью финансирования реализации целей, ради которых они были созданы. Главное отличие фондов поддержки от обычных фондов заключается в том, что фонд поддержки должен иметь эндаумент – зарегистрированное специальным образом имущество размером более 15 000 долл. Они могут использовать для реализации своих целей только средства эндаумента. Фонд не обязан иметь эндаумент и может использовать все свое имущество для реализации целей, для достижения которых он был создан¹⁶⁹.

¹⁶⁹ Maria Bideke, International lawyer and Director of Law Association Justice International. <http://www.legislationline.org/?tid=2&jid=14>

Получение некоммерческими организациями льготного налогового статуса

Получение льготного налогового статуса НКО в Центральной и Восточной Европе осуществляется несколькими способами. При первом способе для получения льготного налогового статуса необходима специальная регистрация в каком-либо государственном органе. Так, в Болгарии некоммерческие организации могут приобрести льготный налоговый статус, если они зарегистрированы судом или Центральным регистрационным органом и созданы для реализации общественно значимых целей, что должно быть указано в ее учредительных документах и в документах, подаваемых для регистрации с целью получения льготного налогового статуса.

Однако чаще всего льготный налоговый статус те или иные виды НКО получают в силу прямого указания на это в законодательстве страны. Причем часто право на получение НКО определенных налоговых льгот содержится в законодательстве о некоммерческих организациях, однако конкретные виды льгот, их размер и условия получения зафиксированы в налоговом законодательстве.

Так, в Венгрии некоторые организационно-правовые формы НКО – ассоциации, фонды, некоммерческие компании – при соблюдении определенных условий могут получить согласно Закону Венгрии «Об общественно значимых организациях»¹⁷⁰ статус общественно значимых организаций. При этом они приобретают возможность пользоваться рядом налоговых льгот. Также в соответствии с указанным законом НКО могут получить статус «преимущественно общественно значимой организации» (*prominently public benefit organization*). Эти организации должны выполнять общественно значимую деятельность, ответственность за выполнение которой обычно возлагается законодательством на органы государственной власти и местного самоуправления. НКО, которые в соответствии с Законом «Об общественно значимых организациях» могут быть признаны общественно значимыми организациями, имеют более льготный налоговый режим, чем остальные виды НКО. В свою очередь, организации, которые имеют статус «преимущественно общественно значимых организаций», могут

¹⁷⁰Act CLVI of 1997 On public benefit organizations, as amended by Act XIV and Act XXXIII of 1998.

пользоваться дополнительными льготами по сравнению с обычными общественно значимыми организациями.

Согласно Закону «О налоге на прибыль»¹⁷¹ все зарегистрированные в качестве юридических лиц НКО вправе получать налоговые льготы по налогу на прибыль. Общественно значимые организации и преимущественно общественно значимые организации вправе пользоваться следующими налоговыми льготами:

льготы по налогу на прибыль от доходов, полученных от некоммерческой деятельности НКО;

льготы по налогу на прибыль в отношении предпринимательской деятельности НКО;

льготы по местным налогам;

льготы по таможенным платежам;

а также другие налоговые льготы¹⁷².

Отметим, что Закон «Об общественно значимых организациях» не раскрывает конкретные виды, условия и порядок предоставления налоговых льгот для общественно значимых и преимущественно общественно значимых организаций. Условия и порядок предоставления льгот для НКО, в том числе для общественно значимых и преимущественно общественно значимых организаций, закреплены в налоговом законодательстве Венгрии.

В Латвии действуют два закона о некоммерческих организациях – «Об общественных организациях и их ассоциациях» и «О неприбыльных организациях». Законом «О неприбыльных организациях» не установлены какие-либо специфические налоговые режимы для НКО, его нормы лишь указывают на то, что некоммерческие организации обязаны платить налоги в соответствии с законодательством страны¹⁷³. А в Законе «Об общественных организациях и их ассоциациях» говорится, что одна из разновидностей общественных организаций – открытые общественные фонды и их ассоциации, они, как и их доноры, могут быть полностью или частично освобождены от налогообложения (например, Обществен-

¹⁷¹ Act on Corporate Tax and Divided Tax 1996; art. 20.

¹⁷² Act CLVI of 1997 on public benefit organizations, as amended by Act XIV and Act XXXIII of 1998 § 2.

¹⁷³ Law on Public Organisations and their Associations, 1992, Sec. 22.; Law on Non-Profit Organisations, 1991, amended 1993, art.

ный открытый фонд является организацией, созданной для осуществления контроля за адресным и целевым использованием имущества, образуемого за счет пожертвований, для реализации «особо важных общественных целей» или «целей национального масштаба»). Как и в Венгрии, виды и порядок предоставления льгот закреплены в налоговом законодательстве страны.

В Литве, Словакии, Хорватии и Чехии налоговые льготы предоставляются НКО в силу прямых указаний на это налоговым законодательством.

Налогообложение грантов, пожертвований, членских взносов

Гранты, пожертвования и членские взносы в соответствии с международной практикой во всех рассматриваемых странах освобождаются от налогообложения.

Однако все же регулирование этого вида льгот в отдельных странах имеет свои особенности. Так, в Венгрии подарки и имущество, переданные общественно значимым организациям и преимущественно общественно значимым организациям в порядке наследования, также освобождаются от налога на прибыль. Однако если общественно значимые и преимущественно общественно значимые организации имеют задолженность перед бюджетом или размер их прибыли превышает указанный в ст. 20 Закона «О налоге на прибыль с предприятий» освобожденный от налогообложения минимум, то часть подаренного имущества может быть обложена налогом на дарение.

Процентные отчисления. В некоторых странах существует специфическая практика налогового регулирования фандрейзинга в виде процентных отчислений от сумм налогов. Эта практика также имеет название «процентная филантропия» (*percentage philanthropy*)¹⁷⁴. Такая практика распространена в Венгрии, Литве, Польше, Румынии и Словакии. Ее суть заключается в том, что налогоплательщику предоставляется право самостоятельно или путем подачи заявления в налоговые органы перечислять часть уплачиваемой суммы (обычно 1–2%) налога на доходы физических лиц или налога на прибыль предприятий какой-либо организации

¹⁷⁴ Sasakawa Central Europe Fund. Percentage Philanthropy Project. <http://www.onepercent.hu/project.htm>

третьего сектора или в некоторых случаях бюджетной организации, имеющих право на получение такого рода пожертвований.

Применение практики процентных отчислений можно рассмотреть на примере ряда стран – Венгрии, Польши, Литвы и Словакии. Среди восточно-европейских стран именно в Венгрии впервые стала применяться эта практика, которая впоследствии послужила моделью для других стран. Именно там был принят отдельный Закон «Об однопроцентном отчислении». В Венгрии физические лица вправе потребовать у налогового органа перечислить 1% суммы налога на доходы физических лиц, уплаченного в прошлом налоговом периоде, указанным ими некоммерческим организациям, в том числе публичным фондам, имеющим статус общественно значимых организаций, и 1% от той же суммы указанным ими религиозным организациям¹⁷⁵.

Похожим образом регулируется практика «процентной филантропии» в Литве. Физические лица вправе потребовать от налогового органа в конце налогового периода перечислить по выбору 2% суммы уплаченного налога на доходы физических лиц какой-либо некоммерческой или бюджетной организации¹⁷⁶.

Отличительной особенностью практики «процентной филантропии» в Словакии является то, что она разрешена как для физических, так и для юридических лиц. И те, и другие вправе подать в налоговый орган заявление о перечислении НКО 2% суммы налога, уплаченного в предыдущем налоговом периоде. При этом размер перечисляемых сумм должен составить: для юридических лиц – не менее 250 словацких крон (около 8,5 долл.), для физических лиц – не менее 20 словацких крон (около 0,7 долл.)¹⁷⁷.

В Польше также принята система однопроцентных отчислений. Но в отличие от Венгрии, Словакии и Литвы, где перечисление выделяемой налогоплательщиками процентной доли в пользу получателей производит орган налоговой службы, в Польше налогопла-

¹⁷⁵ Act on the Amendment of the Act of 1996 on the Public Application of a Certain Portion of Personal Income Tax upon the Taxpayer's Order 2000, см. <http://www.legislationline.org/legislation.php?tid=7&lid=1730&less=false>

¹⁷⁶ Law on Income Tax of Individuals Article 34 (3); Law on Charity And Sponsorship, July 11, 2000, №. VIII–1811 (as amended by April 17, 2001. №о. IX - 260), Art. 7.

¹⁷⁷ Income tax act from December 4, 2003 Act 595/2003; Sec. 12 (7); a) и Sec. 50; (1).

тельщики самостоятельно осуществляют такие перечисления – через банк или почтовые отделения.

Налоговые льготы донорам НКО

В Венгрии Закон «Об общественно значимых организациях» предоставляет льготы по налогу на прибыль предприятий и налогу на доходы физических лиц в связи со сделанными физическими и юридическими лицами пожертвованиями общественно значимым и преимущественно общественно значимым организациям для реализации целей, указанных в их учредительных документах¹⁷⁸. В соответствии с Законом «О налоге с доходов физических лиц» доходы физических лиц освобождаются от налогообложения, если они направлены на реализацию общественно полезных целей¹⁷⁹.

Коммерческие организации и предприниматели без образования юридического лица могут вычитать из прибыли до ее налогообложения до 20% суммы пожертвования. Но сумма вычета не должна превышать 20% суммы уплачиваемого налога¹⁸⁰.

Предприниматели также могут вычитать из своего дохода до его обложения налогом до 20% суммы пожертвований общественно значимым организациям. Однако сумма вычета не должна превышать 50% суммы налога¹⁸¹. Если пожертвование сделано физическим лицом преимущественно общественно значимой организации, то оно вправе вычесть из дохода до ее налогообложения до 150% суммы пожертвования, при этом сумма вычета не должна превышать 20% суммы налога¹⁸².

В Болгарии существует норма, в соответствии с которой физические лица могут вычитать из налогооблагаемого дохода до 10% суммы сделанных пожертвований любым НКО¹⁸³. Юридические лица также могут вычитать из налогооблагаемого дохода до 10% суммы сделанных пожертвований любым НКО¹⁸⁴.

В Латвии налоговые льготы могут получить юридические и физические лица в связи с предоставлением ими пожертвований

¹⁷⁸ Act on Corporate Tax and Dividend Tax, 1996; Chapter II; Sec. 5. a).

¹⁷⁹ Act on Personal Income Tax CXVII of 1995; Sec. 41, 44.

¹⁸⁰ Act on Corporate Tax and Dividend Tax, 1996; Chapter II; Sec. 7.

¹⁸¹ Act on Personal Income Tax CXVII of 1995; Sec. 44.

¹⁸² Act on Personal Income Tax CXVII of 1995; Sec. 49b; (8); a).

¹⁸³ Personal Income Tax Act, 1997: Art., 25, (2); Art. 28.

¹⁸⁴ Corporate Income Tax Act, 1997: Art, 23; (3); 1).

НКО, если они внесены в список доноров, который утверждается Министерством финансов. Доноры каждый год должны подтверждать право нахождения в указанном списке, подавая в Министерство финансов заявление, а также финансовые и иные документы в соответствии с инструкциями Минфина Латвии. Следует отметить, что процесс ежегодной перерегистрации в указанном списке занимает у доноров продолжительное время, вплоть до нескольких месяцев. Длительность этой процедуры в ряде случаев приводит к тому, что донор может лишиться права пользования льготами, пока не будет рассмотрено его заявление¹⁸⁵. Доноры могут списывать в качестве расходов до 85% всей суммы сделанного пожертвования¹⁸⁶, при этом размер пожертвования не должен превышать 20% суммы налога¹⁸⁷. Пожертвования трем НКО – Фонду культуры Латвии, Олимпийскому комитету Латвии, Детскому фонду Латвии – могут списываться в качестве расходов донорами в размере 90% величины пожертвования¹⁸⁸.

В Литве налоговая льгота донорам имеет ограниченный характер, так как, во-первых, ею могут пользоваться только юридические лица, во-вторых, льгота предоставляется в связи с пожертвованиями лишь спонсорским фондам. Пожертвования юридических лиц спонсорским фондам могут ими вычитаться в размере двойной суммы пожертвований, но не более 40% налогооблагаемого дохода¹⁸⁹.

В Хорватии суммы пожертвований юридических и физических лиц НКО, осуществленные с общественно полезными целями, вычитаются в пределах 2% из дохода, полученного в течение предыдущего налогового периода¹⁹⁰.

Чешское налоговое законодательство предоставляет налоговые льготы донорам – как физическим, так и юридическим лицам. Физические лица могут вычитать сумму сделанного пожертвования в пределах от 2% до 10% налоговой базы налога на доходы физиче-

¹⁸⁵ Patricia Armstrong, a human rights consultant based in New York. <http://www.legislationline.org/?tid=7&jid=24&less=false>

¹⁸⁶ Law on Enterprise Income Tax 1995, amended 2001, Sec. 20; (1).

¹⁸⁷ Law on Enterprise Income Tax 1995, amended 2001, Sec. 20; (3).

¹⁸⁸ Law on Enterprise Income Tax 1995, amended 2001, Sec. 20; (2).

¹⁸⁹ Law on Taxes on Profits of Legal Persons Articles 4, 6.

¹⁹⁰ Income Tax Act Ch. 2, Art. 9.

ских лиц, но при этом размер пожертвования должен быть не менее 1000 чешских крон (45 долл.). Юридическое лицо должно пожертвовать уже не менее 2000 чешских крон (90 долл.). Из налоговой базы при этом разрешается вычитать не более 2%. Чтобы получить указанные вычеты, пожертвования должны быть сделаны тем НКО, органы управления которых находятся в Чехии и которые занимаются такой деятельностью (в частности, научные исследования, образование, спорт, защита животных)¹⁹¹.

Налогообложение доходов НКО от предпринимательской деятельности

В рассмотренных выше странах доходы НКО от предпринимательской деятельности облагаются налогом на прибыль полностью или частично¹⁹². Так, в *Болгарии*, с одной стороны, любые доходы НКО, в том числе от предпринимательской деятельности, подвергаются налогообложению, но, с другой стороны, НКО может получить льготный налоговый статус, который предоставляет освобождение от налогообложения всех полученных доходов НКО, в том числе и от предпринимательской деятельности¹⁹³. Однако в большинстве стран Восточной Европы от налогообложения может освободиться лишь часть доходов НКО от предпринимательской деятельности.

В *Венгрии* согласно Гражданскому кодексу 3 основных вида НКО – ассоциации, фонды и некоммерческие компании – вправе заниматься предпринимательской деятельностью, а вот ассоциации и фонды не вправе преимущественно заниматься ее. В то же время Гражданский кодекс в данной ситуации не раскрывает значение слова «преимущественно».

Согласно Закону «О налоге на прибыль с предприятий» прибыль от деятельности НКО, непосредственно связанной с общественно полезной деятельностью, освобождается от налогообложения. В то же время освобождения налогообложения прибыли, полученной

¹⁹¹ Maria Bideke, International lawyer and Director of Law Association Justice International. <http://www.legislationline.org/?tid=7&jid=14>

¹⁹² При этом при рассмотрении вопроса о налогообложении доходов НКО от предпринимательской деятельности необходимо всегда учитывать одно обстоятельство – разрешается ли она вообще для НКО законодательством определенной страны.

¹⁹³ Corporate Income Tax Act, 1997; Art 3; Sec 3; SubSec i.

от деятельности другого характера, ограничены¹⁹⁴. Так, согласно ст. 20 указанного Закона освобождается от налогообложения прибыль от предпринимательской деятельности, не связанная непосредственно с целями деятельности НКО, полученная в размере 10 млн венгерских форинтов (примерно 46 400 долл.) за каждый год. Однако в любом случае от налогообложения освобождается сумма, не превышающая 10% всей прибыли, полученной за год¹⁹⁵.

Кроме того, НКО со статусом общественно значимых и преимущественно общественно значимых организаций имеют право на освобождение от налогообложения пассивных доходов – процентов от ценных бумаг и депозитов.

Ассоциации, фонды, общественно значимые компании освобождаются от налога на недвижимое имущество и земельного налога при условии, что они не платили налог на прибыль в предыдущем календарном году.

В Латвии одна из разновидностей НКО – общественные организации – могут заниматься любой деятельностью, если это не запрещено законом и служит выполнению целей, указанных в учредительных документах. Предпринимательская деятельность разрешена для общественных организаций, однако из-за законодательных ограничений она не имеет большого значения как источник финансирования их деятельности. Если доход общественной организации превышает определенный уровень, то она должна быть преобразована в коммерческую организацию¹⁹⁶.

В соответствии с налоговым законодательством доходы от предпринимательской деятельности некоммерческих организаций, осуществление которой связано с достижениями целей таких

¹⁹⁴ Patricia Armstrong, a human rights consultant based in New York <http://www.legislationline.org/?tid=7&jid=24>

¹⁹⁵ Act on Corporate Tax and Dividend Tax, 1996; Chapter III; Sec. 20.

¹⁹⁶ В ст. 18 Закона «Об общественных организациях» норма сформулирована так: если в течение календарного года прибыль от предпринимательской деятельности превысит 200 минимальных зарплат (размер минимальной зарплаты устанавливается правительством) в год или если более 5 сотрудников общественной организации заняты предпринимательской деятельностью на постоянной основе, то общественная организация должна быть преобразована в коммерческую организацию. С начала 2006 г. минимальная зарплата составляет 90 латов, или 165 долл. (на сентябрь 2006 г.).

организаций, не облагаются налогом на прибыль¹⁹⁷. Все остальные виды прибыли облагаются налогом на прибыль в общеустановленном порядке¹⁹⁸.

В Литве НКО могут заниматься любой деятельностью, если это прямо не запрещено законодательством. Так, всем видам НКО, за исключением общественных организаций, запрещено заниматься предпринимательской деятельностью. Любая предпринимательская деятельность в целях финансовой поддержки НКО должна «выводиться» в учрежденные ими для этого коммерческие организации, облагаемые налогом в общеустановленном порядке¹⁹⁹.

Общественные организации и общественные институты могут осуществлять любые пассивные инвестиции. При этом право ассоциаций, благотворительных и спонсорских фондов осуществлять пассивные инвестиции ограничено открытием депозитов в «кредитных союзах» и приобретением акций.

В Словакии согласно Закону «О благотворительных организациях, предоставляющих главным образом общественно значимые услуги» благотворительные организации могут заниматься предпринимательской деятельностью при условии, если такая деятельность позволяет более эффективно использовать их имущество, а также повышает качество и степень доступности предоставляемых ими услуг²⁰⁰.

Фонды не имеют права осуществлять предпринимательскую деятельность, за исключением передачи в аренду своего имущества, проведения лотереи и других подобных игр и организации культурных, образовательных, общественных или спортивных мероприятий в случаях, если такая деятельность позволяет использовать имущество фонда более эффективным образом для реализации целей, указанных в его учредительных документах²⁰¹.

¹⁹⁷ Patricia Armstrong, a human rights consultant based in New York. <http://www.legislationline.org/?tid=7&jid=30&less=false>

¹⁹⁸ Law on Enterprise Income Tax 1995, amended 2001, Sec. 4; (1).

¹⁹⁹ Patricia Armstrong, a human rights consultant based in New York. <http://www.legislationline.org/?tid=7&jid=32>

²⁰⁰ Law on Non-profit Organisations Providing Generally Beneficial Services 2002; Sec. 30: (1).

²⁰¹ Law on Foundations 1996; § 5.

Ассоциациям граждан заниматься предпринимательской деятельностью полностью запрещено²⁰².

По общему правилу, для всех НКО их доход освобождается от налогообложения, если такой доход получен от тех видов деятельности НКО, «ради которых они были созданы», в том числе освобождается от налогообложения и доход от предпринимательской деятельности, которая служит достижению целей НКО (если при этом предпринимательская деятельность разрешена для НКО этого вида). Любой другой доход НКО, полученный от предпринимательской деятельности, облагается налогом на прибыль²⁰³. При этом если доходы НКО, полученные от такой предпринимательской деятельности, не превысят 300 000 крон (около 7500 долл.)²⁰⁴, то они также освобождаются от налогообложения.

В *Хорватии* ассоциациям дано право заниматься определенными видами предпринимательской деятельности, если это указано в их учредительных документах. Фонды также могут заниматься предпринимательской деятельностью для увеличения стоимости своего имущества, которое, в свою очередь, может быть использовано только в целях, утвержденных в их учредительных документах²⁰⁵.

В соответствии с Законом «О налоге на прибыль» прибыль НКО, полученная от установленных видов предпринимательской деятельности, облагается налогом на прибыль, если в результате освобождения прибыли от налогообложения организация достигает «необоснованно привилегированное положение на рынках». Решение по этому вопросу принимается Налоговой администрацией Хорватии на основании соответствующего заявления самой организации, налогоплательщиков или иных заинтересованных лиц. Как Налоговой администрацией должна интерпретироваться фраза «необоснованно привилегированное положение на рынках» и к каким видам предпринимательской деятельности будет применяться это правило, остается неясным. У организаций, «занимаю-

²⁰² Law concerning the Right of Association 1990 § 12; (3); a).

²⁰³ Income tax act from December 4, 2003 Act 595/2003; Sec. 12; (2); (3).

²⁰⁴ Income tax act from December 4, 2003 Act 595/2003; Sec. 13; (1); (e).

²⁰⁵ Maria Bideke, International lawyer and Director of Law Association Justice International <http://www.legislationline.org/?tid=7&jid=12>

щих необоснованно привилегированное положение на рынке», валовая прибыль должна облагаться налогом на прибыль по ставке 20%²⁰⁶.

Следует отметить, что в Хорватии приобретение недвижимого имущества, как правило, облагается налогом на трансферт капитала по ставке 5% его рыночной стоимости. Некоторые некоммерческие организации (гуманитарные организации, фонды и медицинские учреждения) освобождены от этого налога. Эти организации также освобождены от налогов на дарение и недвижимость²⁰⁷.

В Чехии доходы НКО от предпринимательской деятельности освобождаются от налога на прибыль, если она направлена на достижение целей деятельности НКО, указанных в ее учредительных документах. Однако если НКО осуществляет некоторые виды предпринимательской деятельности (такие, как рекламная деятельность, предоставление имущества в аренду), то доходы, полученные от этих видов деятельности, учитываются при расчете налоговой базы по налогу на прибыль. Если НКО одновременно осуществляет виды деятельности, как освобожденные, так и не освобожденные от налогообложения, то налог удерживается с доходов от не освобожденной от налогообложения деятельности, если доход от этой деятельности превышает соответствующие расходы²⁰⁸.

По общему правилу, в Чехии НКО включают в налоговую базу по налогу на прибыль доходы, полученные от пассивных инвестиций. В то же время Закон «О фондах и средствах для пожертвований» устанавливает некоторые исключения из этого общего правила, которые заключаются в том, что доход, полученный в виде процентов по займам, в виде дивидендов, а также доход в виде процентов, полученных от владения финансовыми активами, зарегистрированными в виде эндаумента, освобождаются от обложения налогом на прибыль.

Также необходимо отметить, что в Чехии имеют право на освобождение от налогообложения прибыли НКО, получившие доходы

²⁰⁶ Maria Bideke, International lawyer and Director of Law Association Justice International. <http://www.legislationline.org/?tid=7&jid=12>

²⁰⁷ Maria Bideke, International lawyer and Director of Law Association Justice International. <http://www.legislationline.org/?tid=7&jid=12>

²⁰⁸ Maria Bideke, International lawyer and Director of Law Association Justice International. <http://www.legislationline.org/?tid=7&jid=14>

менее 100 000 крон (около 2500 долл.) в год. Доходы, превышающие эту сумму, но не достигшие 3 млн крон (75 тыс. долл.), могут быть вычтены из налогооблагаемой базы в размере 30%, при этом освобождаемая от налогообложения сумма должна направляться на приобретение основных фондов в целях осуществления не облагаемой налогом на прибыль предпринимательской деятельности.

В *Сербии и Черногории* ассоциации, фонды, религиозные и спортивные организации и другие виды НКО, по общему правилу, имеют право на освобождение от исчисления и уплаты налога на прибыль по всем полученным и задекларированным доходам с учетом трех ограничений:

- если годовые доходы не превышают 300 000 динар (около 4300 долл.);
- если НКО вследствие получения этой налоговой льготы не приобретает монополистическое или доминирующее положение на рынке;
- если заработная плата работников не превышает двойного уровня средней заработной платы, выплачиваемой в сфере деятельности, в которой действует НКО.

Однако те НКО, у которых доходы от предпринимательской деятельности превышают 300 000 динар, вправе рассчитывать на льготы, если докажут, что средства от доходов были потрачены на достижение уставных целей этих организаций²⁰⁹.

4.3. Финансовый учет и отчетность некоммерческих организаций в зарубежных странах

Данный раздел посвящен принципам и процедурам ведения финансового учета и составления финансовой отчетности некоммерческих организаций в зарубежных странах. Во избежание разночтений подчеркнем, что в зарубежных странах финансовый учет, как правило, отделен от налогового, а показатели финансовой отчетности не используются при расчете налоговых обязательств организаций²¹⁰. Таким образом, анализируемые в данном разделе

²⁰⁹ Enterprise profit tax law Published in *Službeni glasnik RS* №. 25/01 and 80/02 of 26 November 2002, Article 44 «Tax Exemptions».

²¹⁰ В разных странах наблюдается различная степень разделения сфер финансового и налогового учета. Как правило, в странах, где сфера финансового учета регулируется

принципы организации учета напрямую не влияют на порядок налогообложения и контроля за полнотой и правильностью исчисления налоговых обязательств некоммерческими организациями. Формируемые в финансовом учете и публикуемые в финансовой отчетности данные служат прежде всего для информирования общественности (доноров, потенциальных доноров, потребителей услуг) о финансовом положении и деятельности некоммерческих организаций. Вместе с тем общественный контроль дополняет действия регулирующих и налоговых органов, направленные на соблюдение некоммерческими организациями требований законодательства, т.е. принципы и процедуры финансового учета и отчетности некоммерческих организаций важно принимать во внимание при анализе возможностей реформирования порядка их налогообложения.

Внешняя финансовая отчетность является инструментом не принудительного, а скорее естественного в рыночной экономике регулирования деятельности экономических агентов. Внедрение практики формирования и представления достоверной и качественной, с точки зрения пользователя, информации о деятельности некоммерческих организаций создает основу для действия принципов, согласно которым ресурсы в большей степени получает экономический агент, являющийся более прозрачным для благотворителя – внешнего пользователя финансовой информации.

Установление базовых требований к финансовой информации, доступной внешним пользователям, способно в итоге привести к тому, что регулирование качества и детализации содержащейся в

есть на законодательном уровне (например, Австрия), налоговое законодательство при определении порядка формирования тех или иных показателей в налоговой отчетности может содержать ссылки на законодательство о финансовом (бухгалтерском) учете. Тем не менее налоговые обязательства организаций рассчитываются исходя из данных именно налоговой, а не финансовой отчетности. В странах, где порядок формирования показателей в финансовом учете и отчетности регулируется стандартами, не имеющими силу закона (например, США), налоговый учет более обособлен, поскольку его процедуры определяются налоговым законодательством. При этом необходимо иметь в виду, что и финансовый, и налоговый учет призваны отражать одни и те же события и операции, хотя и для разных целей, и базируются на первичной документации. Эти сферы учета неизбежно влияют друг на друга, поскольку порядок организации одной из них способен облегчить или затруднить получение информации для другой.

отчетности информации будет осуществляться независимо от действий регулирующих органов: принцип «затраты–выгоды»²¹¹ для субъекта отчетности в рыночной экономике является действенным механизмом привлечения ресурсов. Это утверждение справедливо и для некоммерческих организаций. Общественная полезность некоммерческой организации может достигаться за счет не только осуществления ею уставной деятельности, но и предоставления обществу детальной информации о такой деятельности.

Полная и достоверная информация, предоставляемая организацией внешним пользователям, служит эффективным дополнением к контролю за ее деятельностью со стороны налоговых и регулирующих органов. Более того, при отработанной системе предоставления публичной финансовой информации некоммерческими организациями и действенном механизме контроля со стороны заинтересованных пользователей (доноров, потенциальных доноров, потребителей услуг), т.е. общественного контроля, общедоступная детальная финансовая отчетность способна сделать менее жестким как налоговый контроль, так и саму систему налогообложения для некоммерческих организаций. Эти факторы определили важность достоверной финансовой отчетности в системе налогообложения НКО, несмотря на то обстоятельство, что изначально такая финансовая отчетность была необходима прежде всего собственникам коммерческих организаций для получения наиболее полной информации об их деятельности.

Источники для анализа

Вопросы организации финансового учета и отчетности в некоммерческих организациях наиболее полно разработаны в практике США: общепринятые принципы учета США (US GAAP) содер-

²¹¹ Суть ограничения «затраты–выгоды» в международной практике финансового учета состоит в том, что выгоды от предоставления той или иной информации внешним пользователям отчетности должны быть выше затрат, связанных с подготовкой и публикацией отчетности. Как правило, чем прозрачнее предприятие для внешних пользователей, тем больше ресурсов оно привлекает. Выгоды здесь – это привлеченные ресурсы, при этом затраты учитывают не только расходы собственно на подготовку отчетности, но и такие факторы, как потенциальные риски в связи с широкой доступностью той или иной информации о предприятии.

жат ряд специальных стандартов для применения некоммерческими организациями.

Несмотря на то что Принципы US GAAP²¹² рассчитаны на применение субъектами, действующими в частном секторе, для организаций общественного сектора (в том числе некоммерческих организаций) сделано уточнение: Соглашение о структуре Комитета по стандартам финансового учета для государственных органов (§4(g) «Agreement Concerning the Structure for a Governmental Accounting Standards Board (GASB)») от 16 января 1984 г. говорит о том, что принципы учета, применяемые субъектами общественного сектора для представления общецелевой внешней финансовой отчетности, должны соответствовать требованиям Комитета по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board – FASB), кроме тех случаев, когда Комитет по стандартам финансового учета для государственных органов (Governmental Accounting Standards Board – GASB) выпускает специальные стандарты для определенных субъектов и видов деятельности (коммунальные службы, органы государственной власти, медицинские учреждения, образовательные учреждения и пенсионные фонды). Другими словами, для некоммерческих организаций с государственным участием, как правило, действуют те же стандарты учета, что и для некоммерческих организаций, функционирующих в негосударственном секторе.

В ЕС единые стандарты учета и отчетности для некоммерческих организаций отсутствуют. Соответственно, можно утверждать, что при прочих равных условиях финансовая отчетность этих организаций, как правило, несопоставима ни по странам, ни по организациям внутри одной страны. Другой авторитетный источник в сфере учета и отчетности – Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – специальных положений для применения некоммерческими организациями не содержит. Для так называемого общественного сектора (по существу – для государственного сектора в терминологии системы Статистики государственных финансов Международного валютного фонда) разработаны Междуна-

²¹² Общепринятые принципы учета США (US GAAP) в своей основе разрабатываются Комитетом по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board – FASB).

родные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора (МСФООС), которые напрямую не затрагивают некоммерческие организации и, по сути, представляют собой аналог стандартов учета и отчетности для коммерческого сектора с некоторыми несущественными для нашего исследования особенностями, т.е. не дают дополнительного инструментария учета и контроля за деятельностью некоммерческих организаций.

Таким образом, для исследования вопросов финансового учета и отчетности в некоммерческих организациях целесообразно остановиться на опыте США. Общепринятые принципы учета США (US GAAP) содержат специальные положения для применения некоммерческими организациями, которые необходимы в учетной практике для наилучшего представления информации о деятельности таких организаций, имеющей свои особенности по сравнению как с коммерческим сектором, так и с сектором государственного управления. В рамках Общепринятых принципов учета США существуют не только специальные стандарты для применения некоммерческими организациями, но и концептуальные документы, обосновывающие необходимость таких специальных стандартов. К документам для применения некоммерческими организациями, в частности, относятся:

- 1) Положение о концепциях финансового учета № 4 «Цели финансовой отчетности некоммерческих организаций»²¹³;
- 2) Положение о стандартах финансового учета № 117 «Финансовая отчетность некоммерческих организаций»²¹⁴;
- 3) Положение о стандартах финансового учета № 93 «Признание амортизации некоммерческими организациями»²¹⁵;
- 4) Положение о стандартах финансового учета № 124 «Учет некоторых видов инвестиций, осуществляемых некоммерческими организациями»²¹⁶.

²¹³ Statement of Financial Accounting Concepts №4 «Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations», FASB, 1980.

²¹⁴ Statement of Financial Accounting Standards №117 «Financial Statements of Not-for-Profit Organizations», FASB, 1993.

²¹⁵ Statement of Financial Accounting Standards № 93 «Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations», FASB, 1987.

²¹⁶ Statement of Financial Accounting Standards №124 «Accounting for Certain Investments Held by Not-for-Profit Organizations», FASB, 1995.

В части, не регулируемой специальными положениями для некоммерческих организаций, такие организации в США применяют общие для всех предприятий и организаций стандарты финансового учета, в частности:

- 1) Положение о стандартах финансового учета № 116 «Учет полученных и выплаченных взносов»²¹⁷;
- 2) Положение о стандартах финансового учета № 136 «Перевод активов в некоммерческие организации или благотворительные фонды, которые используют эти средства в интересах третьей стороны»²¹⁸;
- 3) Положение о стандартах финансового учета № 57 «Раскрытие информации о взаимосвязанных сторонах»²¹⁹.

Прежде чем перейти к конкретным учетным процедурам, способствующим реализации общественного контроля над деятельностью некоммерческих организаций, и к составу финансовой отчетности таких организаций, представляющей информацию для внешнего заинтересованного пользователя, кратко остановимся на концептуальных вопросах – это состав пользователей и базовые цели внешней финансовой отчетности некоммерческих организаций в США.

Цели и пользователи внешней финансовой отчетности некоммерческих организаций в США

В данном подразделе рассмотрим базовые вопросы организации системы финансового учета и отчетности некоммерческих организаций США: для каких организаций разработаны специальные стандарты учета и отчетности? Почему такие стандарты необходимы? Какие важные цели они позволяют достичь?

Несмотря на то что Комитет по стандартам финансового учета США (FASB) не считает необходимым разрабатывать независимую концепцию в сфере учета и отчетности для тех или иных категорий

²¹⁷ Statement of Financial Accounting Standards № 116 «Accounting for Contributions Received and Contributions Made», FASB, 1993.

²¹⁸ Statement of Financial Accounting Standards № 136 «Transfers of Assets to a Not-for-Profit Organization or Charitable Trust That Raises or Holds Contributions for Others», FASB, 1999.

²¹⁹ Statement of Financial Accounting Standards № 57 «Related Party Disclosures», FASB, 1982.

субъектов²²⁰, специальные учетные процедуры и формы финансовой отчетности некоммерческих организаций в рамках общей концепции учетной практики²²¹ важны для понимания пользователем информации специфики деятельности таких организаций.

В рамках Общепринятых принципов учета США некоммерческой считается организация, отвечающая следующим характеристикам²²²:

- привлекает значительную часть ресурсов от тех, кто не ожидает получения для себя экономической выгоды, соответствующей предоставленным ресурсам;
- в основном осуществляет деятельность, отличную от предоставления товаров и услуг с целью получения прибыли или ее эквивалента;
- не имеет определенного собственника, права которого на ресурсы данной организации могут быть проданы или переданы другому лицу, а также остаточные ресурсы данной организации в случае ее ликвидации не могут быть распределены.

Специфика некоммерческих организаций, обусловившая необходимость специальных стандартов финансового учета и отчетности, прежде всего заключается в том, что их функционирование, как правило, не столь подвержено действию конкурентных рынков, насколько это актуально для коммерческих предприятий.

Некоммерческие организации и предприятия коммерческого сектора, действительно, в разной степени вовлечены в действие рыночных механизмов. Большинство сделок, осуществляемых коммерческими предприятиями, имеют место в рыночных условиях при наличии определяемых рынком цен. Таким образом, рыночные механизмы определяют степень полезности для потребителя и его удовлетворенности товарами и услугами, предоставляемыми

²²⁰ См., напр., п. 1 Положения о концепциях финансового учета № 4 «Цели финансовой отчетности некоммерческих организаций».

²²¹ Под общей концепцией учетной практики понимается то, что стандарты финансового учета и отчетности ориентированы на приоритетного внешнего пользователя информации, которая независимо от вида деятельности и сектора функционирования субъекта отчетности должна быть представлена таким образом, чтобы быть полезной при принятии обоснованных экономических решений.

²²² П.6 Положения о концепциях финансового учета № 4 «Цели финансовой отчетности некоммерческих организаций».

данным предприятием, а следовательно, и показатель эффективности его функционирования. Некоммерческие организации также покупают и продают товары и услуги в рыночных условиях. В то же время такие сделки играют ограниченную роль в процессе распределения ресурсов некоммерческими организациями, так как эти организации не финансируют свою деятельность за счет рынков капитала и, как правило, получают ресурсы и предоставляют услуги безвозмездно или по не соизмеримой с затратами цене.

В связи с этим требуются иные инструменты и механизмы контроля, компенсирующие недостаточность рыночного влияния. К таким инструментам, в частности, относятся бюджеты организаций²²³ и ограничения со стороны доноров на использование ресурсов по тем или иным направлениям деятельности. Данные инструменты создают механизм, стимулирующий менеджеров некоммерческих организаций к соблюдению уставных целей организации.

Состав пользователей финансовой информации определяет в концепции Общепринятых принципов учета США цели финансовой отчетности субъектов, поэтому мы рассмотрим этот вопрос в данном подразделе.

Положение о концепциях финансового учета № 4 «Цели финансовой отчетности некоммерческих организаций» (п. 29) выделяет следующие основные группы пользователей финансовой информации о таких организациях:

- лица и предприятия, предоставляющие ресурсы некоммерческим организациям. Эта группа включает тех, кто получает соответствующее вознаграждение за предоставленные ресурсы (поставщики товаров и услуг, служащие), а также тех, кто не получает такого вознаграждения непосредственно (доноры, члены некоммерческих организаций, налогоплательщики²²⁴);

²²³ Бюджет организации (финансовый план) представляет собой документ внутреннего (управленческого) учета организации, соответственно как инструмент контроля он может использоваться только внутри организации, например, попечительским советом.

²²⁴ Налогоплательщики могут предоставлять ресурсы некоммерческой организации как напрямую, так и косвенно. Уплачивая налоги в бюджет, они предоставляют ресурсы некоммерческим организациям, если правительство оказывает финансовую помощь определенным предприятиям, в том числе некоммерческим организациям.

- потребители услуг некоммерческих организаций²²⁵;
- управляющие и надзорные органы. Эти органы отвечают за разработку программы действий, а также за контроль над менеджерами некоммерческих организаций. При этом надзорные органы имеют дополнительные функции – контроль за соблюдением некоммерческими организациями различных законов, ограничений или рекомендаций. Как правило, это лицензирующие агентства, агентства, действующие от лица доноров или потребителей услуг некоммерческих организаций, а также государственные регулирующие органы;
- менеджеры.

Пользователи информации, представленной в финансовой отчетности некоммерческих организаций, заинтересованы в получении данных об услугах, предоставляемых некоммерческими организациями, о результативности (*effectiveness*) и финансовой эффективности (*efficiency*) такой деятельности, а также о способности некоммерческой организации предоставлять услуги в дальнейшем.

Таким образом, внешняя финансовая отчетность некоммерческих организаций призвана удовлетворять интересы пользователей в финансовой информации об организации. Цели финансовой отчетности прежде всего диктуются нуждами внешних пользователей, которые не имеют возможности в особом порядке затребовать у организации необходимую им информацию; такая финансовая отчетность является общецелевой. Для общецелевой внешней финансовой отчетности не ставится задача соответствовать всем информационным требованиям пользователей. Однако данные, которые, как правило, необходимы всем пользователям, не имеющим дополнительных возможностей для получения информации, должны в ней содержаться.

Характер общецелевой внешней финансовой отчетности некоммерческих организаций свидетельствует о том, что налоговые органы не являются приоритетным пользователем содержащейся в ней информации, поскольку на регулярной основе могут требо-

²²⁵ В некоторых видах некоммерческих организаций группы поставщиков ресурсов и потребителей услуг пересекаются. Однако в большинстве случаев это разные группы пользователей информации с различными интересами по отношению к субъекту отчетности.

вать от некоммерческой организации получения необходимых им данных в рамках налоговой отчетности или в ходе налоговых проверок. В то же время налоговые органы имеют возможность ознакомиться с финансовой отчетностью некоммерческих организаций в общем порядке, поскольку она публикуется.

Как правило, доноры и грантодатели накладывают определенные ограничения на время или направления использования предоставленных ими ресурсов в деятельности некоммерческих организаций. Информация о таких ограничениях должна содержаться в общецелевой внешней финансовой отчетности, так как предоставляет необходимый инструментарий для оценки возможностей некоммерческой организации осуществлять ту или иную деятельность. Например, если в текущем отчетном периоде все пожертвования данной организации были сделаны с условием направления их на инвестирование с целью последующего использования инвестиционных доходов для финансирования институциональной деятельности, то, при прочих равных условиях, ее ресурсы на основную деятельность временно сократятся. Поэтому приток в организацию ресурсов с ограничениями в использовании должен отражаться отдельно как в финансовом учете, так и в отчетности²²⁶.

Таким образом, особенности внешней среды и самой деятельности некоммерческих организаций диктуют необходимость в применении ими специальных положений в финансовом учете и отчетности наряду со стандартами, практикуемыми другими предприятиями и организациями. Специальные положения для некоммерческих организаций находятся в рамках общей для всех субъектов концепции построения системы финансового учета и отчетности. Другими словами, если необходимы дополнительные усилия по реализации соответствия таким требованиям, они диктуются особенностями деятельности некоммерческих организаций, а не привносятся извне. Внешняя финансовая отчетность – не только инструмент контроля, приводящий к росту административных расходов субъектов, но и инструмент привлечения ресурсов, который естественно сопровождается механизмом ответственности.

²²⁶ О механизмах отражения таких ограничений в финансовом учете и отчетности некоммерческих организаций см. следующий подраздел.

Решения доноров и грантодателей о предоставлении или об отказе в предоставлении ресурсов некоммерческим организациям влияют не только на положение последних, но и на распределение ресурсов в обществе в целом – в некоммерческом секторе существуют виды услуг, от которых общество не может отказаться. При этом потребители таких услуг, как правило, не являются поставщиками ресурсов для некоммерческих организаций. В таких условиях внешняя финансовая отчетность необходима широкому кругу пользователей. Это определяет, что общая концепция учетной системы состоит в том, что стандарты финансового учета и отчетности ориентированы на приоритетного внешнего пользователя информации – прежде всего на тех, кто предоставляет ресурсы и получает выгоды от деятельности предприятия или организации. Информация в финансовой отчетности независимо от вида деятельности и сектора функционирования субъекта должна быть предоставлена таким образом, чтобы быть полезной в принятии обоснованных экономических решений. Внешняя финансовая отчетность некоммерческих организаций при условии общедоступности и проверки (в том числе наличия аудиторского заключения) становится дополнительным инструментом контроля за соответствием деятельности таких организаций уставным целям. В условиях, когда лица и предприятия, предоставляющие ресурсы некоммерческим организациям, являются приоритетным пользователем финансовой отчетности этих организаций, возникает некий «рыночный» механизм контроля: если некоммерческая организация непрозрачна, пользователями отчетности ей будет отказано в предоставлении ресурсов для дальнейшей деятельности.

Необходим действенный механизм реализации права доступа заинтересованных пользователей к финансовой информации. Разработка такого механизма в большей части находится за пределами сферы учета и отчетности, однако понимание субъектами отчетности необходимости соблюдения определенных условий для привлечения ресурсов способно стать стимулом к признанию ими ответственности перед обществом.

Формат финансовой отчетности некоммерческих организаций в США

В данном подразделе рассмотрим комплект финансовых отчетов, рекомендуемый Положением о стандартах финансового учета № 117 для некоммерческих организаций США. Отметим, что анализируемые здесь отчеты являются общецелевыми, т.е. прежде всего предназначены для свободного доступа внешних по отношению к субъекту отчетности заинтересованных пользователей финансовой информации, не имеющих дополнительных возможностей требовать от организации предоставления необходимых им данных.

Кроме того, в данном подразделе остановимся на учетных процедурах, важных для реализации контроля над деятельностью некоммерческих организаций со стороны доноров и общества в целом. Еще раз отметим, что анализируемые процедуры относятся к сфере финансового учета. Порядок налогового учета в некоммерческих организациях в данном исследовании не рассматривается.

Состав финансовой отчетности некоммерческих организаций

Согласно п. 5 Положения о стандартах финансового учета № 117 финансовая отчетность некоммерческих организаций, включая пояснительную записку, должна обеспечивать пользователя следующей информацией:

- 1) о природе и денежной оценке активов, обязательств и чистых активов организации;
- 2) о влиянии сделок и других событий и обстоятельств на изменения в природе и денежной оценке чистых активов организации;
- 3) о виде и суммах притока и оттока экономических ресурсов за отчетный период и о взаимосвязи между их притоком и оттоком;
- 4) о привлечении и расходовании организацией денежных средств, о ее заимствованиях и выплатах по кредитам, а также о других факторах, влияющих на показатель платежеспособности;

5) о расходах организации на оказание услуг²²⁷.

Положение о стандартах финансового учета № 117 «Финансовая отчетность некоммерческих организаций» устанавливает, что комплект финансовой отчетности таких организаций должен включать следующие виды отчетов²²⁸:

- Отчет о финансовом положении (*Statement of financial position*).
- Отчет об осуществляемой деятельности (*Statement of activities*).
- Отчет о движении денежных средств (*Statement of cash flows*).
- Пояснения к финансовой отчетности (*Notes*).

Отдельный отчет о расходах по функциональной классификации предоставляют так называемые добровольные организации по охране здоровья и борьбе с бедностью (*Voluntary health and welfare organizations*)²²⁹. В рамках такого отчета они также предоставляют информацию о распределении затрат по статьям «заработная плата», «аренда», «коммунальные расходы», «амортизация» и т.п. (п. 26 Положения о стандартах финансового учета № 117). Остальные некоммерческие организации, как правило, включают эти данные в пояснительную записку к финансовой отчетности.

Отчет о финансовом положении некоммерческой организации решает задачи, обозначенные выше п. 1 среди требований к содержанию финансовой отчетности, установленных Положением № 117. Кроме информации об активах, обязательствах, чистых активах организации и связях между ними, Отчет о финансовом положении вместе с пояснениями к отчетности обеспечивает поль-

²²⁷ Напомним, что под оказанием услуг некоммерческой организацией понимается также распространение (или продажа) товаров.

²²⁸ П. 1 Положения о стандартах финансового учета № 117 «Финансовая отчетность некоммерческих организаций».

²²⁹ Добровольные организации по охране здоровья и борьбе с бедностью создаются с целью добровольного оказания услуг различным сегментам общества. Они освобождены от налогообложения, финансируются общественностью и функционируют на некоммерческой основе. Как правило, они действуют в сфере решения проблем здравоохранения и благосостояния в обществе, в частности, оказывают услуги отдельным лицам (Preface, Audits of Voluntary Health and Welfare Organizations – AICPA, 1974).

зователя данными для анализа показателей платежеспособности и финансовой гибкости²³⁰ субъекта отчетности.

Информация об активах и обязательствах организации представляется в Отчете о финансовом положении по однородным группам в соответствии с экономическим содержанием и ликвидностью статей.

Представление Отчета о финансовом положении организации в сравнительной форме (за несколько периодов) обеспечивает реализацию принципа сопоставимости информации (*comparability and consistency*) в рамках финансовой отчетности и помогает в понимании движения денежных средств организации за отчетный период.

Отчет об осуществляемой деятельности обеспечивает пользователя информацией об изменениях в чистых активах организации, о взаимосвязях ее операций, а также об использовании ресурсов на осуществление различных программ (видов деятельности). Эти задачи обозначены выше в перечне пп. 2, 3 и 5.

Данная информация вместе с пояснениями к финансовой отчетности позволяет донорам, кредиторам и другим пользователям оценить функционирование организации за отчетный период, в частности ее расходы на оказание услуг и способность продолжать институциональную деятельность, а также эффективность работы менеджеров данной организации.

Чтобы пользователи имели возможность в полной мере проанализировать расходы некоммерческой организации на оказание услуг, Отчет об осуществляемой деятельности или пояснения к финансовой отчетности должны содержать функциональную классификацию таких расходов по основным программам²³¹ (видам

²³⁰ Финансовая гибкость – это способность организации эффективно управлять суммами и временем поступления денежных средств таким образом, чтобы иметь средства в наличии в случае возникновения неожиданных статей расходов, в том числе возможностей инвестирования.

²³¹ Программы представляют собой виды деятельности, в результате которых товары и услуги распространяются среди бенефициариев, потребителей или членов некоммерческой организации, причем эта деятельность выполняет цели, ради реализации которых создана организация. Предоставление данных услуг является основной задачей организации и основным ее выпуском и, как правило, относится к нескольким программам (п. 27 Положения о стандартах финансового учета № 117 «Финансовая отчетность некоммерческих организаций»). Например, медицинский

деятельности) и вспомогательной деятельности²³² (п. 26 Положения о стандартах финансового учета № 117 «Финансовая отчетность некоммерческих организаций»).

Представление такой информации в финансовой отчетности является шагом на пути формирования в учете данных о соответствии осуществленных расходов и полученных результатов по той или иной программе. Формирование, а тем более представление в отчетности сопоставимых данных о затратах и выгодах по видам деятельности некоммерческих организаций проблематично, так как для результатов их деятельности, как правило, трудно подобрать надежную денежную оценку. В то же время, по мнению Комитета по стандартам финансового учета (*Financial Accounting Standards Board – FASB*)²³³, техника распределения затрат по видам деятельности субъектов отчетности достаточно хорошо разработана; она используется не только в финансовом, но и в управленческом и налоговом учете организаций. Таким образом, для тех программ, результаты которых могут быть надежно измерены, пользователь отчетности имеет возможность получить данные для анализа результативности расходов.

До введения в действие Положения о стандартах финансового учета № 117 некоммерческими организациями в США применялся порядок отражения расходов, общепринятый для коммерческих предприятий: раздельное представление расходов по операционной и неоперационной деятельности²³⁴. Такой порядок по-

университет может осуществлять программы по обучению, научным исследованиям и лечению пациентов.

²³² Вспомогательная деятельность включает все виды деятельности некоммерческих организаций, которые не относятся к программам. Как правило, к этой категории относятся управление организацией, общехозяйственная деятельность, деятельность по привлечению средств (например, реклама или содержание реестра для оповещения доноров о важных событиях в организации) или новых членов в некоммерческую организацию. Пункт 28 Положения о стандартах финансового учета № 117 содержит обширный перечень примеров вспомогательной деятельности некоммерческих организаций.

²³³ Пункт 58 Положения по стандартам финансового учета № 117 «Финансовая отчетность некоммерческих организаций».

²³⁴ Деление статей доходов и расходов на операционные и неоперационные зависит от того, насколько те или иные доходы и расходы могут быть отнесены к основной (или центральной) непрерывной деятельности предприятия (п. 86 Положения о концепциях финансового учета № 6 «Элементы финансовой отчетности» – State-

прежнему возможен в тех странах, где нет специальных положений в области финансового учета и отчетности для некоммерческих организаций.

Его основной недостаток заключается в том, что единое определение состава «операционной деятельности» для некоммерческих организаций выработать практически невозможно²³⁵, а при отсутствии такового каждая организация включает в данное понятие различные доходы и расходы, что, во-первых, делает отчетность несопоставимой между субъектами, а во-вторых, способствует сокрытию злоупотреблений (ничто не мешает организации включить деятельность, не связанную с основной целью организации, в состав операционной, так как общепринятое определение ограничивает включение сюда только долгосрочных статей расходов).

Такое положение вызвало необходимость выработки специальных норм отражения расходов некоммерческими организациями в соответствии с их результатами в обход применения деления деятельности на «операционную» и «неоперационную». Подобное деление традиционно сохраняется в рамках Отчета о движении денежных средств, где в составе операционной деятельности отра-

ment of Financial Accounting Concepts № 6 «Elements of Financial Statements». FASB, 1985). В разделе операционной деятельности Отчета о прибылях и убытках коммерческих предприятий обычно содержится информация о выручке от реализации, себестоимости реализованной продукции, коммерческих расходах, а также об административных расходах. Соответственно для некоммерческих организаций разделение статей доходов и расходов на операционные и неоперационные упирается практически в те же проблемы, что и раздельный учет по основной и поддерживающей (предпринимательской) деятельности, о которых будет сказано ниже (см., напр., раздел 5.3 настоящей работы).

²³⁵ Американский институт дипломированных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) в рамках специального исследования поставил задачу выработать универсальное определение операционной деятельности в некоммерческом секторе, но исследование показало, во-первых, что этот термин применяется некоммерческими организациями в различных контекстах, и, во-вторых, при попытке разрешить некоторые сложности в выработке единого определения тут же возникают другие сложности (см., напр., п. 66 Положения по стандартам финансового учета № 117 «Финансовая отчетность некоммерческих организаций»). Комитет по стандартам финансового учета США (FASB) определил (п. 68 Положения о стандартах финансового учета № 117), что «операционной» может называться только та деятельность некоммерческих организаций, которая отражается на изменении свободных чистых активов за отчетный период.

жаются денежные средства от операций, за исключением тех, которые относятся к инвестиционной и финансовой деятельности²³⁶. В Отчете об осуществляемой деятельности его применение не запрещено, если сопровождается представлением расходов по программам (видам деятельности) организации.

Положение о стандартах финансового учета № 117 предписывает отражать операции организации в Отчете об осуществляемой деятельности не относительно основного вида деятельности организации (частоты осуществления операций), а относительно источника финансирования – свободных чистых активов, временно или постоянно ограниченных к использованию чистых активов.

Отчет о движении денежных средств обеспечивает пользователей информацией о получении и выплате организацией денежных средств за отчетный период. Эта задача обозначена в перечне требований к содержанию отчетности п. 4.

Согласно рекомендациям Комитета по стандартам финансового учета США (FASB)²³⁷ предпочтительным считается использование прямого метода при составлении Отчета о движении денежных средств некоммерческими организациями. Косвенный метод разрешен, но его применение не приветствуется²³⁸.

Положение о стандартах финансового учета № 117 «Финансовая отчетность некоммерческих организаций» (п. 148) также со-

²³⁶ В составе инвестиционной деятельности отражаются денежные средства, связанные с долгосрочными активами организации; в составе финансовой деятельности – привлечение донорских средств на долгосрочной основе (в том числе в эндаумент), поступления и выплаты кредиторам. Средства, поступившие в некоммерческую организацию, на которые донор не установил ограничения в использовании, отражаются в разделе операционной деятельности.

²³⁷ Пункт 147 Положения по стандартам финансового учета № 117 «Финансовая отчетность некоммерческих организаций».

²³⁸ При использовании прямого метода составления Отчета о движении денежных средств последовательно рассчитываются основные поступления и выплаты денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности организации. Косвенный метод предусматривает корректировку изменения в чистых активах организации на неденежные статьи с целью получения чистого притока (оттока) денежных средств от операционной деятельности, при этом инвестиционная и финансовая деятельность представляются аналогично прямому методу. В последнем случае индивидуальные поступления и выплаты в рамках операционной деятельности организации остаются за рамками Отчета о движении денежных средств.

держит указание на необходимость показывать в финансовой отчетности соответствие изменения в чистых активах организации денежным средствам, используемым в операционной деятельности²³⁹.

В Приложении 7 представлен комплект отчетности условной некоммерческой организации «ABC», соответствующий предписаниям Общепринятых принципов учета США (US GAAP). Этот комплект далее будет использоваться для иллюстрации учетных процедур, обеспечивающих контроль над деятельностью некоммерческих организаций со стороны доноров и других заинтересованных пользователей.

Отражение в финансовом учете и отчетности донорских ограничений на использование некоммерческими организациями полученных средств

Данный подраздел посвящен учетным процедурам и отражению во внешней финансовой отчетности некоммерческих организаций событий и операций, связанных с донорскими ограничениями на использование предоставленных ресурсов: пожертвований, средств, предназначенных на инвестирование, инвестиционных доходов от таких средств.

В Отчете о финансовом положении некоммерческие организации США представляют три группы чистых активов²⁴⁰:

- 1) свободные чистые активы (*unrestricted net assets*);
- 2) временно ограниченные к использованию чистые активы (*temporary restricted net assets*);
- 3) постоянно ограниченные к использованию чистые активы (*permanently restricted net assets*).

Свободные чистые активы – это часть чистых активов некоммерческой организации, использование которых ни на постоянной,

²³⁹ Об определении операционной деятельности для некоммерческих организаций см. выше.

²⁴⁰ См. Отчет о финансовом положении некоммерческих организаций в Приложении 7.

ни на временной основе не ограничено наложенными донором условиями²⁴¹.

Свободные чистые активы обычно формируются из доходов от предоставления платных услуг некоммерческими организациями, поступления донорских средств без указания условий их использования, получения процентов и дивидендов по вложенным средствам²⁴² за вычетом расходов на предоставление платных услуг, на привлечение донорской помощи, административных расходов. Единственным ограничением на использование свободных чистых активов является внешняя среда функционирования некоммерческих организаций, поставленные уставными документами цели организации, требования законодательства.

В рамках свободных чистых активов менеджеры организации могут накладывать собственные ограничения на использование средств с целью планирования определенных расходов. При этом в финансовом учете некоммерческой организации операция резервирования средств не отражается, но в пояснения к внешней финансовой отчетности включается информация о суммах средств, предназначенных менеджерами на конкретные расходы. Такие ограничения иногда называют резервами, определяемыми правлением (*board-designated endowment*^{243,244}).

Временно ограниченные к использованию чистые активы²⁴⁵ – это часть чистых активов некоммерческой организации, возникшая в результате:

²⁴¹ Пункт 94 Положения о концепциях финансового учета № 6 «Элементы финансовой отчетности».

²⁴² Такие поступления могут формировать и другие группы чистых активов, если доноры установили соответствующие условия на использование пассивных доходов от предоставленных ими ресурсов.

²⁴³ Термин «endowment» в российской практике применительно к некоммерческой организации обычно применяется для обозначения накопленных средств, которые могут использоваться организацией в уставной деятельности или для получения пассивного дохода. В данной трактовке этот термин следовало бы перевести на русский язык как «фонд пожертвований». Однако, как можно видеть из приведенного контекста, в практике финансового учета США endowment предполагает то или иное ограничение средств в использовании, т.е. резерв.

²⁴⁴ Пункт 16 Положения о стандартах финансового учета № 117 «Финансовая отчетность некоммерческих организаций».

²⁴⁵ Там же, п. 93.

(а) взносов и другого притока активов, использование которых ограничено наложенными донором условиями – они могут быть сняты с течением времени или благодаря соответствию действий организации поставленным условиям;

(б) других операций с активами, связанных с подобными ограничениями;

(в) реклассификации из других групп чистых активов вследствие наложенных донором условий, их снятия по прошествии определенного срока или их выполнения организацией.

Для категории временно ограниченных к использованию чистых активов некоммерческой организации в Отчете о финансовом положении или в пояснениях к финансовой отчетности в США необходимо отдельно указывать возможные направления использования средств: на конкретные виды деятельности организации, инвестиции на определенный срок, использование в определенном периоде в будущем, приобретение долгосрочных активов²⁴⁶.

Донорские ограничения могут предполагать возможность использования передаваемых некоммерческой организации ресурсов в будущих периодах или после определенной даты (ограничение по времени) или на определенные цели (ограничение по направлению использования). Данные ограничения могут сочетаться: например, донор предоставляет некоммерческой организации денежные средства с тем, чтобы они были инвестированы на определенный срок, а доход от инвестирования был израсходован на закупку учебных пособий. Такие поступления в рамках временно ограниченных к использованию чистых активов организации часто называют временными резервами (*term endowment*)²⁴⁷.

Ограниченные к использованию чистые активы²⁴⁸ – это часть чистых активов некоммерческой организации, возникшая в результате:

(а) взносов и другого притока активов, использование которых ограничено наложенными донором условиями – эти условия не

²⁴⁶ Пункт 15 Положения о стандартах финансового учета № 117 «Финансовая отчетность некоммерческих организаций».

²⁴⁷ Там же.

²⁴⁸ Там же, п. 92.

могут быть сняты с течением времени или благодаря действиям организации;

(б) других операций с активами, связанных с подобными ограничениями;

(в) реклассификации из других групп чистых активов организации вследствие наложенных донором условий.

Донорские ограничения на постоянной основе предполагают поддержание суммы пожертвования в неизменном состоянии с использованием части или всего дохода (или других экономических выгод) от данных активов.

Для категории постоянно ограниченных к использованию чистых активов в финансовой отчетности некоммерческих организаций (в отчетах или пояснениях) следует отдельно указывать²⁴⁹:

- активы (например, земля или предметы искусства), полученные с условием их использования определенным образом, сохранения и непродаж;
- активы, полученные с условием их инвестирования с целью получения постоянного дохода.

Последняя группа активов образует так называемые постоянные резервы (*permanent endowment funds*)²⁵⁰.

Таким образом, информация о содержании и суммах различных видов постоянных или временных донорских ограничений на использование предоставленных ими средств должна быть представлена во внешней финансовой отчетности (или в пояснениях к ней) некоммерческой организации.

В Отчете об осуществляемой деятельности некоммерческие организации указывают не только изменение за отчетный период в чистых активах в совокупности, но и по группам: изменение в свободных чистых активах, во временно и постоянно ограниченных к использованию чистых активах²⁵¹. Другие события – в частности, реклассификация в связи с прекращением донорских ограничений (с истечением времени или соответствием расходов поставлен-

²⁴⁹ Пункт 14 Положения о стандартах финансового учета № 117 «Финансовая отчетность некоммерческих организаций».

²⁵⁰ Там же.

²⁵¹ См. Отчет об осуществляемой деятельности некоммерческих организаций в Приложении 7.

ным условиям) – указываются в Отчете об осуществляемой деятельности отдельной строкой.

Иными словами, некоммерческие организации в финансовом учете должны проводить различие между перечислениями, полученными от доноров без указания условий использования, и перечислениями, ограниченными к использованию на временной или постоянной основе. Средства, полученные некоммерческой организацией с установленными донором ограничениями, увеличивают постоянно или временно ограниченные к использованию чистые активы организации (в зависимости от природы поставленных условий), но могут отражаться в составе свободных чистых активов, если ограничение будет снято в текущем отчетном периоде, и такой подход оговорен в учетной политике организации.

Ведение финансового учета и представление внешней финансовой отчетности некоммерческих организаций предполагает вдумчивое применение требований к качеству информации, представленной в отчетности (в частности, принципа приоритета экономического содержания над юридической формой).

Положение о стандартах финансового учета № 116 «Учет полученных и выплаченных взносов» (п. 5) устанавливает, что донорский взнос представляет собой трансферт организации денежных средств или других активов (ценных бумаг, оборудования, услуг) или погашение ее обязательств в добровольном безвозмездном порядке²⁵² субъектом, отличным от собственника организации.

Некоторые операции по переводу активов, на первый взгляд классифицируемые как донорские взносы, на самом деле ими не являются или являются частично, т.е. операция имеет характеристики как обмена, так и донорской помощи. Например, донор спонсирует научно-исследовательскую работу в некоммерческой организации и сохраняет определенные права на ее результаты (к примеру, эксклюзивное право на информацию о промежуточных результатах исследования). При этом результаты непредсказуемы, поэтому их ценность достаточно мала и не соизмерима с предоставленными донором ресурсами. В то же время данный донор может быть лично заинтересован в результатах исследования, так как

²⁵² Безвозмездный порядок означает, что предприятие или лицо, осуществляющее трансферт, напрямую не получает выгод взамен.

они могут существенно улучшить положение его предприятия. Таких обстоятельств может быть много, и они, как правило, трудно-оценимы. Поэтому действует следующий критерий: данные операции не являются донорской помощью, если общественные выгоды от них вторичны по сравнению с выгодами того, кто предоставляет ресурсы²⁵³.

Специальные критерии признания в финансовом учете установлены для донорских взносов в виде услуг (п. 9 Положения № 116). Такая помощь отражается на счетах некоммерческой организации, только если данные услуги создают нефинансовый актив организации или требуют специальных профессиональных навыков, обеспечиваются лицами, обладающими такими навыками, и приобретаются за плату, если не предоставляются в качестве донорской помощи.

Некоммерческая организация, получающая донорскую помощь в виде оказанных услуг, представляет во внешней финансовой отчетности описание программ (видов деятельности), для осуществления которых такие услуги использовались, а также описание самих услуг и их стоимостную оценку за отчетный период.

В общем случае доходами некоммерческой организации в финансовом учете признается увеличение свободных чистых активов. Особый вид доходов – ограниченная к использованию на постоянной или временной основе донорская помощь и средства от ее использования. Расходами некоммерческой организации признается уменьшение свободных чистых активов²⁵⁴.

Таким образом, возникает следующий механизм: расходы могут быть профинансированы некоммерческой организацией только из свободных чистых активов; если расход производится из средств донорской помощи (которая, как правило, обусловлена, т.е. формирует категорию временно ограниченных к использованию чистых активов), необходим перевод средств из временно ограниченных к использованию в категорию свободных; чтобы осуществить такой перевод, необходимо соблюсти критерий признания – соот-

²⁵³ Пункт 50 Положения по стандартам финансового учета № 116 «Учет полученных и выплаченных взносов».

²⁵⁴ Пункт 20 Положения о стандартах финансового учета № 117 «Финансовая отчетность некоммерческих организаций».

ветствие требованиям донора, что в большей части случаев (когда донор не вовлечен в схему злоупотребления) означает соответствие уставной деятельности.

По мнению Комитета по стандартам финансового учета США (FASB)²⁵⁵, изменение в каждой из трех групп чистых активов некоммерческой организации – свободных, временно и постоянно ограниченных к использованию – более информативно для пользователей внешней финансовой отчетности таких организаций, чем изменение чистых активов в целом, так как накладываемые донорами ограничения существенно влияют на набор и объемы услуг, оказываемых некоммерческими организациями.

Информация о свободных и временно ограниченных к использованию чистых активах некоммерческих организаций необходима для оценки способностей организации распределять ресурсы для предоставления конкретных видов услуг или производить выплаты кредиторам в будущем. Информация о постоянно ограниченных к использованию чистых активах некоммерческой организации, напротив, полезна для определения той степени, в которой чистые активы организации не являются источником денежных средств для выплат действующим и потенциальным поставщикам, кредиторам, служащим и не доступны для оказания услуг обществу.

Данные о снятии ограничений на использование активов интересны пользователям для оценки того, в какой мере некоммерческая организация использовала в текущем периоде средства, привлеченные ранее.

Установленные донорами условия использования предоставленных средств отражаются на платежеспособности и потоках денежных средств некоммерческой организации, такая информация может быть полезна для оценки ее финансовой гибкости. Например, если донор выделил средства на приобретение здания под офис некоммерческой организации, занимающейся помощью пострадавшим от природных катастроф, то данные поступления, при прочих равных условиях, уменьшают возможности организации оперативно отреагировать в случае урагана, но если средства были выделены донором на эвакуацию жителей прибрежных районов,

²⁵⁵ Положение о концепциях финансового учета № 6 «Элементы финансовой отчетности».

это не сильно скажется на финансовой гибкости данной некоммерческой организации.

Таким образом, пользователь внешней общецелевой финансовой отчетности некоммерческой организации в США имеет серьезный инструментарий для оценки как эффективности деятельности данной организации, так и ее прозрачности, намерения продемонстрировать обществу свою ответственность за надлежащее использование предоставленных ресурсов.

Отражение в финансовом учете и отчетности некоммерческих организаций донорских ограничений при инвестировании средств

В Отчете об осуществляемой деятельности некоммерческой организации прибыли и убытки от финансовых инвестиций отражаются соответственно как увеличение или уменьшение в свободных чистых активах, если использование таких поступлений на временной или постоянной основе не ограничено донором или законодательством (отнесение убытков на ту или иную категорию чистых активов не обозначено донором или законодательством).

Инвестиционные доходы некоммерческих организаций, которые ограничены к использованию донором первоначально инвестированных средств, могут быть отражены в составе свободных чистых активов организации, если условия донора удовлетворяются в том же периоде, в котором признаны в учете данные доходы, и организация придерживается тех же методов для полученных взносов, что отражено в ее учетной политике.

В случае, когда донор при предоставлении ресурсов на инвестиции некоммерческой организации не оговаривает условия использования будущих инвестиционных доходов, к этим доходам в финансовом учете организации применяется тот же режим, что и к первоначальному донорскому взносу. То есть если донор предоставляет средства некоммерческой организации для извлечения инвестиционного дохода и не указывает, что инвестиционные доходы могут использоваться до истечения срока договора, данные доходы добавляются к основной сумме донорской помощи и освобождаются от ограничений вместе с ней²⁵⁶.

²⁵⁶ Пункт 11 Положения о стандартах финансового учета № 124 «Учет некоторых видов инвестиций, осуществляемых некоммерческими организациями».

Инвестиции некоммерческих организаций, в том числе из средств эндаумента, могут время от времени приносить убыток. В то же время донор при перечислении средств в эндаумент некоммерческой организации может установить ограничение на использование доходов от инвестирования до момента достижения средствами на инвестирование определенной суммы.

При отсутствии установленных донором условий или положений законодательства, говорящих об ином подходе, убытки от инвестирования средств эндаумента (постоянно ограниченные к использованию чистые активы некоммерческой организации) уменьшают временно ограниченные к использованию чистые активы организации в той части, в какой временные ограничения донора на сумму резерва не были удовлетворены до момента возникновения убытка. Остальная часть уменьшает свободные чистые активы некоммерческой организации.

Если убытки от инвестирования затрагивают основную сумму средств, которые переданы в эндаумент некоммерческой организации, нереализованные прибыли от инвестиций в будущих периодах, которые восстанавливают стоимость активов в эндаументе, должны тем не менее классифицироваться как увеличение свободных чистых активов некоммерческой организации²⁵⁷. Это требование справедливо, так как свободные чистые активы организации ранее были уменьшены на сумму убытка.

Положение о стандартах финансового учета № 124 «Учет некоторых видов инвестиций, осуществляемых некоммерческими организациями» также устанавливает определенные требования на раскрытие информации во внешней финансовой отчетности некоммерческих организаций. В частности, должны быть представлены следующие данные²⁵⁸:

- суммы нехватки средств по каждой статье эндаумента, по которым стоимостная оценка активов на отчетную дату ниже уровня, требуемого донором или законодательством;

²⁵⁷ См. п. 13. Положения о стандартах финансового учета № 124 «Учет некоторых видов инвестиций, осуществляемых некоммерческими организациями».

²⁵⁸ Там же пп. 15 и 16

- описание и текущая стоимость для каждой группы инвестированных активов, для которых наблюдается значительная концентрация рыночных рисков.

Отражение в финансовом учете и отчетности некоммерческих организаций операций взаимосвязанных сторон

Внешняя среда функционирования некоммерческих организаций устроена таким образом, что, как правило, в соответствующую деятельность вовлечены три стороны: донор, предоставляющий ресурсы некоммерческой организации, сама организация – получатель ресурсов и бенефициарий, получающий выгоды от ее деятельности. Обычно пользу от деятельности некоммерческой организации непосредственно получает субъект, отличный от донора, однако они могут быть взаимосвязаны. То же может быть верно для донора и получателя или для получателя ресурсов и бенефициария.

В данном подразделе мы рассмотрим, как эти обстоятельства влияют на учетные процедуры и внешнюю финансовую отчетность некоммерческих организаций США, а также какие цели данные процедуры преследуют.

Положение о стандартах финансового учета № 136 «Перевод активов в некоммерческие организации или благотворительные фонды, которые используют эти средства в интересах третьей стороны» (п. 13) определяет условия, при наличии которых организации считаются взаимосвязанными. Таким условием является соответствие отношений между организациями одновременно двум характеристикам:

1. Одна организация имеет возможность влиять на производственные и финансовые решения другой организации.
2. Одна организация имеет действующий экономический интерес (*ongoing economic interest*) в чистых активах другой организации.

При этом первая характеристика может иметь следующие формы:

- организации аффилированы²⁵⁹;
- одна организация имеет значительное представительство в управляющем совете другой организации;
- устав одной из организаций ограничивает ее деятельность в отношении бенефициариев другой организации;
- договоренность между организациями позволяет одной из них активно участвовать в политике другой – устанавливать приоритеты деятельности, бюджет, компенсации менеджерам.

Некоммерческая организация по указанию донора либо самостоятельно выбирает получателя услуг в рамках уставной деятельности, либо действует в интересах конкретного бенефициария, обозначенного донором²⁶⁰. В последнем случае некоммерческая организация является посредником (*intermediary*) или попечителем (*trustee*).

Организация-посредник, если не является взаимосвязанной с бенефициарием, при получении донорских средств одновременно отражает в учете полученные активы (по соответствующим статьям: денежные средства и т.п.) и обязательства по отношению к организации-бенефициарию²⁶¹. Если же посредник и бенефициарий взаимосвязаны, первый не отражает в финансовом учете ни полученных активов, ни обязательств, но бенефициарий указывает в своей финансовой отчетности на интерес в чистых активах организации-посредника²⁶².

²⁵⁹ Организации аффилированы, когда одна организация прямо или косвенно, через одного или нескольких посредников, контролирует или контролируется другой организацией (п. 24(а) Положения о стандартах финансового учета № 57 «Раскрытие информации о взаимосвязанных сторонах»).

²⁶⁰ Некоммерческая организация может быть обязана донором передать данному бенефициарию как основную сумму пожертвования, так и доходы от ее инвестирования.

²⁶¹ Организация-попечитель может не признавать в учете обязательство по отношению к указанному донором бенефициарию, если получает от донора нефинансовые активы и делает соответствующую оговорку в учетной политике (п. 11 Положения о стандартах финансового учета № 136 «Перевод активов в некоммерческие организации или благотворительные фонды, которые используют эти средства в интересах третьей стороны»).

²⁶² Данный механизм не работает, если бенефициарий – физическое лицо. Если это не злоупотребление, то такие примеры на практике крайне редки (например, можно предположить, что предприятие предоставляет определенные средства в управление некоммерческой организации с тем, чтобы они были переданы конкретному

В случае, когда некоммерческая организация не является посредником по указанию донора, все полученные от донора активы отражаются в финансовом учете организации как взносы полученные в соответствии с Положением о стандартах финансового учета № 116 «Учет полученных и выплаченных взносов», т.е. с соблюдением критериев отнесения полученных активов к категориям свободных или ограниченных на временной или постоянной основе средств в зависимости от условий их использования, которые установлены донором²⁶³. При взаимосвязи получателя и бенефициария последний отражает в финансовой отчетности интерес в чистых активах организации-получателя²⁶⁴.

Однако перевод активов в некоммерческую организацию не является взносом, донор дебетует счет возмещаемых авансов (refundable advance) и кредитует счет активов, которые передает некоммерческой организации, а получатель соответственно отражает в финансовом учете по дебету переданные донором активы и возмещаемый аванс по кредиту, при следующих условиях (п. 17 Положения № 136 «Перевод активов в некоммерческие организации или благотворительные фонды, которые используют эти средства в интересах третьей стороны»):

- донор контролирует²⁶⁵ организацию-получателя;
- донор указывает себя или аффилированную с ним организацию в качестве бенефициария и перевод активов не является сделкой участия²⁶⁶;

воспитаннику детского дома по достижении им совершеннолетия; этот воспитанник усыновлен одним из служащих этой некоммерческой организации). Против злоупотреблений с участием взаимосвязанных физических лиц работают не учетные процедуры, а стандарты раскрытия информации в финансовой отчетности – об этом см. ниже.

²⁶³ Подробнее см. предыдущий подраздел.

²⁶⁴ Данный механизм не работает, если бенефициарий – физическое лицо. См. сноску выше.

²⁶⁵ Контроль – это возможность прямо или косвенно определять политику организации через участие, по соглашению или иначе (Положение о стандартах финансового учета № 57 «Раскрытие информации о взаимосвязанных сторонах»). См. первую характеристику взаимосвязанных сторон выше.

²⁶⁶ Сделка участия представляет собой операцию трех взаимосвязанных сторон (донора, получателя и бенефициария), когда ни донор, ни бенефициарий не ожидают возврата или передачи предоставляемых получателю активов, но ожидают получения дохода от инвестирования получателем предоставленных средств.

- донор имеет право в одностороннем порядке изменить направление использования некоммерческой организацией предоставленных им средств;
- ресурсы были предоставлены донором с правом отзыва.

В случае взаимосвязи донора и бенефициария донор сохраняет возможность получать экономическую выгоду от передаваемых активов, поэтому по сути передачи активов с его точки зрения не происходит. Донор отражает в учете операцию обмена одних активов (передаваемых получателю) на другие (оценка сохраняемой экономической выгоды от передаваемых активов); получатель, так как выгоды получает субъект, указанный донором, – активы (по соответствующим статьям) и обязательство перед бенефициарием.

Необходимо отметить, что передача некоммерческой организацией средств сторонней организации с целью извлечения дохода по сути признается операцией взаимосвязанных сторон, так как некоммерческая организация инвестирует ресурсы общества, но является косвенным выгодоприобретателем. Соответственно, такая операция предполагает соблюдение некоммерческой организацией особых требований к раскрытию информации в финансовой отчетности.

Положение по стандартам финансового учета № 136 «Перевод активов в некоммерческие организации или благотворительные фонды, которые используют эти средства в интересах третьей стороны» (п. 19) также определяет порядок раскрытия информации во внешней финансовой отчетности некоммерческой организации, когда она переводит активы другой организации и определяет себя или аффилированное лицо в качестве бенефициария, т.е. для всех случаев размещения средств с целью получения пассивного дохода, а также иных, подпадающих под данное определение. В таких обстоятельствах для каждого периода, за который представляется Отчет о финансовом положении, в финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация:

- описание организации-получателя, которой были переведены активы;
- описание прав организации-получателя на использование данных активов, в том числе может ли она инвестировать их без одобрения со стороны некоммерческой организации;

- описание условий, при которых переданные активы будут возвращены некоммерческой организации или аффилированному с ней лицу;
- статьи Отчета о финансовом положении и их оценка для переданных активов.

В соответствии с Положением о стандартах финансового учета № 57 информация об операциях со взаимосвязанными сторонами²⁶⁷ также раскрывается в пояснениях к финансовой отчетности. Требования к раскрытию информации во внешней общецелевой финансовой отчетности некоммерческих организаций служат инструментом пресечения злоупотреблений с их участием.

Таким образом, существует минимальный набор необходимых внешнему пользователю данных для анализа общецелевой финансовой отчетности. Он определяется не столько установленными нормами в области регулирования финансового учета, сколько внешней средой функционирования субъектов отчетности. То есть такой набор призван обеспечить полезность финансовой отчетности для пользователя в обоснованном принятии экономических решений и демонстрацию ответственности субъекта отчетности перед обществом. Исходя из общепризнанной мировой учетной практики (не только в сфере некоммерческих организаций) этот набор включает: показатели финансового положения субъекта отчетности; показатели его функционирования; показатели платежеспособности и финансовой гибкости. В некоммерческом секторе обычно представляются три отчета – Отчет о финансовом положении, Отчет об осуществляемой деятельности и Отчет о движении денежных средств – с пояснительной запиской.

Ограничения доноров на использование средств некоммерческими организациями представляют собой важный фактор,

²⁶⁷ Положение о стандартах финансового учета № 57 «Раскрытие информации о взаимосвязанных сторонах» предписывает включение в пояснения к финансовой отчетности предприятий и организаций информации о сделках со взаимосвязанными сторонами (характер связи, описание сделки, сумма сделки, суммы дебиторской и кредиторской задолженности, источники погашения) (п. 2). Кроме того, требуется раскрытие информации о природе контроля (даже если в текущем отчетном периоде между сторонами операций не было) в случае, когда наличие такого контроля может отразиться на результате функционирования или на финансовом положении организации в данном периоде (п. 4).

влияющий на финансовое положение, осуществляемую деятельность и финансовые показатели таких организаций. Кроме того, соблюдение этих ограничений является важным критерием ответственности организации перед донорами и грантодателями, который используется в американской учетной практике как расходные полномочия в бюджетном секторе – для перевода средств в категорию свободных (расходуемых на текущие нужды) необходимо соответствие установленным донорам условиям.

Некоммерческие организации США отражают в финансовом учете и отчетности три группы чистых активов: свободные чистые активы, временно ограниченные к использованию чистые активы и постоянно ограниченные к использованию чистые активы. Каждая операция некоммерческой организации отражается на одной или нескольких из этих групп. Таким образом, некоммерческие организации, по сути, ведут финансовый учет по источникам финансирования, классифицируемым в зависимости от степени свободы некоммерческой организации в использовании средств, а не по видам деятельности (основная, вспомогательная, поддерживающая). В налоговом учете некоммерческие организации обязаны выделять деятельность, не связанную с основной целью организации (*unrelated business activity*). В финансовом учете такая информация помогает формировать детализацию доходов и расходов некоммерческой организации по программам (например, обучение студентов, научные исследования, научные публикации у учебного заведения), которая, как правило, представляется пользователям в Отчете об осуществляемой деятельности или в пояснениях к финансовой отчетности. Если некоммерческая организация в финансовой отчетности не выделит деятельность, не связанную с основной целью, в отдельную программу, то, скорее всего, данная некоммерческая организация будет оценена пользователями как недостаточно прозрачная.

Критерии признания донорских взносов в финансовом учете некоммерческих организаций США показывают, насколько важно применять общепринятые требования к качеству информации при составлении финансовой отчетности некоммерческих организаций. Свидетельствующие об этом примеры также можно найти в критериях оценки операций взаимосвязанных сторон.

Требования к раскрытию информации об операциях взаимосвязанных сторон обеспечивают подотчетность некоммерческих организаций обществу, о чем свидетельствуют содержательные критерии – ситуация с передачей некоммерческой организацией средств сторонней организации с целью извлечения дохода, по сути, признается операцией взаимосвязанных сторон, так как некоммерческая организация инвестирует ресурсы общества, но является косвенным выгодоприобретателем – и создают инструментарий контроля для борьбы со злоупотреблениями. Определенные виды злоупотреблений (так называемые «трансфертные цены») эффективно выявляются именно через внешнюю финансовую отчетность некоммерческих организаций. При этом чем больше заинтересованных пользователей такой отчетности, тем механизм действеннее.

Признание некоммерческими организациями амортизации материальных активов

В данном подразделе рассмотрим вопросы признания и отражения в финансовой отчетности амортизации материальных активов некоммерческими организациями, в том числе по объектам, полученным ими безвозмездно. Отметим, что речь идет об отражении амортизации материальных активов именно в финансовом, а не в налоговом учете, т.е. описанная ниже практика не затрагивает порядок расчета налоговых обязательств некоммерческих организаций.

Согласно Общепринятым принципам учета США (US GAAP) признание амортизации материальных активов и ее отражение во внешней финансовой отчетности является нормальной практикой для коммерческих предприятий. В то же время до выхода Положения о стандартах финансового учета № 93 «Признание амортизации некоммерческими организациями» в 1987 г. лишь часть некоммерческих организаций начисляла в финансовом учете и показывала в финансовой отчетности амортизацию материальных активов. Более того, такая практика вызывала определенные возражения со стороны пользователей отчетности и профессионального сообщества, которые проявились при обсуждении Предлагаемого проекта (Exposure Draft) Положения № 93.

Документы Американского института дипломированных бухгалтеров (*American Institute of Certified Public Accountants – AICPA*), вышедшие раньше Положения о стандартах финансового учета № 93, предлагали разные подходы к признанию амортизации долгосрочных материальных активов различными видами некоммерческих организаций. Так, Руководство по аудиту добровольных организаций по охране здоровья и борьбе с бедностью (*Audits of Voluntary Health and Welfare Organizations*) 1974 г. предписывало начисление амортизации по всем объектам долгосрочных материальных активов. В то же время Руководство по аудиту образовательных учреждений (*Audits of Colleges and Universities*) 1973 г. предписывало начисление амортизации только по тем объектам долгосрочных материальных активов, которые находятся в эндаументе.

Таким образом, до выхода Положения по стандартам финансового учета № 93 медицинские учреждения, частные фонды и торговые ассоциации, как правило, признавали в финансовом учете амортизационные расходы, а образовательные и религиозные организации обычно отказывались от такой практики²⁶⁸. При этом колледжи и университеты представляли в финансовой отчетности показатель текущих расходов на поддержание капитальных активов как альтернативу амортизационным расходам²⁶⁹. При разработке Положения № 93 Комитет по стандартам финансового учета США (FASB) признал такую практику полезной не только для образовательных учреждений, но и для всех некоммерческих организаций.

В настоящее время согласно предписаниям Положения о стандартах финансового учета № 93 (п. 5) некоммерческие организации признают амортизацию материальных активов в финансовом учете и отражают следующие данные в общецелевой внешней финансовой отчетности:

- амортизационные расходы за отчетный период;
- остаточную стоимость амортизируемых активов по основным группам на дату отчетности;

²⁶⁸ См. п. 1 Положения о стандартах финансового учета № 93 «Признание амортизации некоммерческими организациями».

²⁶⁹ Там же, п. 29.

- накопленную амортизацию по основным классам амортизируемых активов или в совокупности, на дату отчетности;
- описание используемых методов для расчета амортизации по основным классам амортизируемых активов.

Амортизация не начисляется по произведениям искусства и объектам исторического наследия, использование которых может осуществляться сколь угодно долго, при условии, что держатель таких активов имеет технические и финансовые возможности сохранить их в прежнем состоянии (п. 6 Положения № 93). Как и к любой информации на основе субъективного суждения, к оценке таких возможностей применяются требования к качеству информации, содержащейся в финансовой отчетности: необходимость соблюдения требований надежности (*reliability*) и возможности проверки (*verifiability*).

В связи с тем что некоммерческие организации привлекают большую часть средств из безвозмездных поступлений (это относится и к материальным активам – они могут быть получены на безвозмездной основе или приобретены из донорских средств), признание амортизационных расходов такими организациями в финансовом учете, независимо от того, используются ли амортизируемые активы в основной безвозмездной, основной возмездной или поддерживающей предпринимательской деятельности, на первый взгляд выглядит спорным.

При обсуждении Предлагаемого проекта Положения № 93 «Признание амортизации некоммерческими организациями» было, в частности, отмечено, что амортизация материальных активов не должна считаться расходом некоммерческих организаций в той части, в какой эти активы были приобретены (или ожидается, что впоследствии будут восстановлены) из донорских средств. То есть предполагалось, что в отношении безвозмездно полученных активов не существует затрат, которые следует отнести к будущим периодам, как и в отношении активов, приобретенных за счет обмена на другие активы или возникновения обязательств.

В то же время Комитет по стандартам финансового учета США (FASB) полагает²⁷⁰, что использование активов в производстве ус-

²⁷⁰ Пункт 20 Положения о стандартах финансового учета № 93 «Признание амортизации некоммерческими организациями».

луг или в иных целях влечет затраты независимо от источника приобретения данных активов, так как экономические выгоды (или потенциал в оказании услуг²⁷¹) от использованных активов доступны организации уже не в той мере, что ранее.

Таким образом, в рамках Общепринятых принципов учета США (US GAAP) амортизация представляет собой затраты от использования в текущем периоде будущих экономических выгод (или потенциала в оказании услуг) от долгосрочных материальных активов. Эти затраты возникают независимо от того, было ли приобретение активов некоммерческой организацией сопряжено с расходами или нет.

Информация о затратах некоммерческой организации на использование активов в оказании услуг полезна внешним пользователям финансовой отчетности для принятия экономических решений, так как позволяет оценить результативность (*effectiveness*) и финансовую эффективность (*efficiency*) деятельности организации. Эти факторы могут оказаться существенными для действующих и потенциальных доноров в принятии решений о предоставлении ресурсов некоммерческим организациям.

Отсутствие во внешней финансовой отчетности некоммерческих организаций данных об амортизационных расходах нарушает представление в отчетности одного из основных критериев эффективности функционирования таких организаций – сопоставления затрат и результатов по оказанию тех или иных услуг. Если некоммерческая организация безвозмездно оказывает, например, образовательные услуги, финансируя свою деятельность за счет донорских средств, прибыль от такой деятельности (превышение донорских поступлений над расходами на оказание образовательных услуг) вряд ли будет служить для внешнего пользователя отчетности показателем эффективности работы некоммерческой организации. В данном случае превышение донорских поступлений над расходами на оказание услуг покажет пользователю отчетности, что некоммерческая организация в следующем периоде будет располагать остатком донорских средств (потенциалом в

²⁷¹ Будущие экономические выгоды для некоммерческой организации в основном состоят в увеличении потенциала данной организации в оказании услуг (service potential).

оказании услуг) в размере такого превышения. Эти данные могут быть приняты во внимание не только потенциальным донором, для которого наличие остатка донорских средств в предыдущем периоде может стать сигналом к отказу от пожертвования или к снижению его суммы, но и потенциальным потребителем услуг данной некоммерческой организации, для которого запас ресурсов у организации может свидетельствовать о стабильности ее деятельности.

Таким образом, отсутствие во внешней финансовой отчетности некоммерческой организации одного из компонентов, влияющих на оценку потенциала в оказании услуг, дезинформирует пользователя отчетности.

5. Существующий налоговый режим для некоммерческих организаций в России

Следует отметить, что современная российская система налогообложения НКО формировалась в течение последних 15 лет в значительной мере спонтанно под влиянием текущих политических и экономических соображений. Поэтому налоговые проблемы, с которыми сталкиваются российские некоммерческие организации в настоящее время, по крайней мере, до последнего момента не являлись результатом какой-либо целенаправленной политики. В этой связи необходимы тщательный анализ проблем с налогообложением российских НКО, а также разработка комплексного подхода к их решению.

В рамках данного раздела будут рассмотрены вопросы налогообложения доноров²⁷² – лиц, осуществляющих пожертвования и иные целевые перечисления в пользу некоммерческих организаций, вопросы налогообложения средств, получаемых НКО в качестве целевого финансирования, целевых поступлений, а также налогообложения передачи товаров, оказания услуг, выполнения работ некоммерческими организациями, осуществляемых ими не в рамках предпринимательской деятельности. Кроме того, будет рассмотрено обложение налогом на прибыль предпринимательской деятельности некоммерческих организаций, в том числе вопросы обложения пассивных инвестиций.

5.1. Налогообложение доноров (благотворителей)

В настоящее время режим налогообложения переданных средств у лиц, осуществляющих пожертвования в пользу некоммерческих организаций, занимающихся благотворительной деятельностью, различается для физических и юридических лиц. Если физические лица имеют право вычета некоторых видов пожертво-

²⁷² Под донорами здесь и далее понимаются благотворители и иные жертвователи финансовых средств (имущества) на безвозмездной и безвозвратной основе, грантов, безвозмездной помощи (техпомощи).

ваний НКО из базы налога на доходы физических лиц²⁷³, то плательщики налога на прибыль организаций с 2002 г. такой возможности лишены. Организации могут направлять средства на благотворительные цели (в том числе – жертвовать или направлять в виде грантов некоммерческим организациям) из прибыли после налогообложения.

Существующий в России в настоящее время налоговый режим для благотворителей не представляется нам рациональным с позиций рассмотренного нами международного опыта. В частности, как и во многих странах, российское законодательство могло бы либо предусматривать право на вычет (в законодательно определенных пределах) средств, направляемых на благотворительность, из базы налога на прибыль, либо предоставлять кредит по налогу на прибыль на определенную долю подобных средств. Однако отсутствие этих норм в российском Налоговом кодексе имеет свои причины. Так, необходимо иметь в виду, что начиная с 2002 г. российский налог на прибыль организаций не предусматривает предоставление вычетов из налоговой базы либо предоставление налогового кредита (что явилось предметом политических договоренностей во время обсуждения проекта соответствующей главы Налогового кодекса в парламенте, позволивших установить относительно низкую налоговую ставку в отсутствие значительных налоговых льгот). Поэтому даже обсуждение льготы по налогу на прибыль для благотворителей может вызвать эскалацию подобных предложений о введении льгот по другим основаниям, что ставит под угрозу современную конструкцию налога на прибыль.

В результате в настоящее время действующее налоговое законодательство не предусматривает льготного налогового режима

²⁷³ В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 219 НК РФ из базы налога на доходы физических лиц вычитается сумма доходов, перечисляемых налогоплательщиком 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. Также вычету из базы налога подлежат суммы пожертвований, перечисляемых налогоплательщиком религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности. Общая сумма подобного вычета не может превышать 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде.

для благотворителей, являющихся плательщиками налога на прибыль. При этом отчисления на благотворительные нужды не уменьшают базу налога на прибыль организаций ни в тех случаях, когда пожертвования осуществляются в денежной форме, ни в случае, когда организация осуществляет безвозмездную поставку товаров (работ, услуг) в благотворительных целях.

5.2. Налогообложение средств, получаемых в качестве целевого финансирования, целевых поступлений, а также налогообложение передачи товаров, оказания услуг, выполнения работ некоммерческими организациями, осуществляемое не в рамках предпринимательской деятельности

Российский режим налогообложения средств, полученных НКО в виде финансовой поддержки, в том числе благотворительной, различается в зависимости от обстоятельств. Прежде всего, это вызвано проблемами налогообложения, связанными с необходимой регистрацией иностранных доноров и благотворителей, законодательным ограничением сфер деятельности некоммерческих организаций, на финансирование которых может предоставляться безналоговая финансовая поддержка, проблемами налогообложения, возникающими при неполном использовании в течение налогового периода средств целевого финансирования, вопросами обеспечения равенства режимов налогообложения деятельности, осуществляемой некоммерческими организациями за счет различных источников – сметного бюджетного финансирования и целевого небюджетного финансирования, и другими обстоятельствами. Речь идет, в частности, о таких поступлениях в виде финансовой поддержки НКО, как безвозмездная (техническая) помощь, гранты, пожертвования, целевые поступления на благотворительную деятельность, а также иные целевые поступления. Рассмотрим подробнее указанные виды поступлений.

а). Безвозмездная помощь, техническая помощь

В соответствии с подп. 6 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются

доходы в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации...».

Удостоверение, подтверждающее принадлежность средств, товаров, работ и услуг к технической помощи (содействию), должно быть выдано в соответствии с «Порядком регистрации проектов и программ технической помощи (содействия), выдачи удостоверений, подтверждающих принадлежность средств, товаров, работ и услуг к технической помощи (содействию), а также осуществления контроля за ее целевым использованием», утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 17 сентября 1999 г. № 1046. Документом, подтверждающим принадлежность средств к гуманитарной помощи, является удостоверение, составленное по форме и выдаваемое в порядке, установленном постановлением Правительства РФ от 4 декабря 1999 г. № 1335.

Для непосредственного получателя зарегистрированной безвозмездной помощи полученные в ее рамках средства не включаются в базу налога на прибыль организаций. Средства, полученные НКО за выполненные работы (оказанные услуги) в рамках проекта безвозмездной помощи, осуществляемого за счет средств помощи (содействия) по контрактам, заключенным с получателем этой помощи, являются выручкой от реализации продукции (работ, услуг) НКО и включаются в базу налога на прибыль.

б). Целевое финансирование в виде гранта

В соответствии с подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. К средствам целевого финансирования относятся денежные средства или иное имущество в виде полученных грантов при условии соответствия следующим требованиям:

- предоставление грантов на безвозмездной и безвозвратной основе российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому правительством РФ, на осуществление кон-

- кретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения (направления – СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез), охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований;
- использование средств на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным предоставлением получателем грантодателю отчета о целевом использовании гранта.

в). Целевые поступления в виде пожертвований

В соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ при определении базы налога на прибыль организаций не учитываются целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению.

К таким целевым поступлениям относятся пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с Гражданским кодексом РФ. Так, в соответствии с Гражданским кодексом пожертвования делаются в общепользовных целях²⁷⁴; могут направляться лечебным, воспитательным учреждениям, учреждениям социальной защиты и другим аналогичным учреждениям, благотворительным, научным и учебным учреждениям, фондам, музеям и другим учреждениям культуры, общественным и религиозным организациям, а также

²⁷⁴ В действующем законодательстве содержание понятия «общепользовные цели» не раскрыто и носит оценочный характер. Однако цели некоммерческой организации представляются общепользовными, если их достижение приносит пользу не только и не столько жертвователям и лицам, принимающим пожертвование, сколько обществу в целом. Направленность «пожертвования» на достижение какой-либо общепользовной цели обязывает, во-первых, указать в договоре эту «цель», а во-вторых, ее «общепользовный» характер не должен вызывать споров – он должен быть очевидным. Кроме того, направленность пожертвования на достижение общепользовной цели является необходимым признаком договора пожертвования и одним из существенных его отличий от договора дарения.

государству (и его субъектам). НКО, принявшее пожертвование, для использования которого установлено определенное назначение, должно вести раздельный (обособленный) учет всех операций по использованию такого имущества. Однако такое определение носит оценочный характер.

г). Целевые поступления на благотворительную деятельность

В соответствии с подп. 4 п. 2 ст. 251 НК РФ к целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, которые не учитываются при определении базы налога на прибыль организаций, относятся также средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности. Согласно Закону «О благотворительной деятельности...» под ней понимается добровольная деятельность граждан и юридических лиц по бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передаче гражданам или юридическим лицам имущества, в том числе денежных средств, по бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки. При этом благотворительной является деятельность, осуществляемая в определенных целях:

- социальная поддержка и защита граждан, включая улучшение материального положения малообеспеченных, социальную реабилитацию безработных, инвалидов и иных лиц, которые в силу своих физических или интеллектуальных особенностей, иных обстоятельств не способны самостоятельно реализовать свои права и законные интересы;
- подготовка населения к преодолению последствий стихийных бедствий, экологических, промышленных или иных катастроф, к предотвращению несчастных случаев;
- оказание помощи пострадавшим в результате стихийных бедствий, экологических, промышленных или иных катастроф, социальных, национальных, религиозных конфликтов, жертвам репрессий, беженцам и вынужденным переселенцам;
- содействие укреплению мира, дружбы и согласия между народами, предотвращению социальных, национальных, религиозных конфликтов;

- содействие укреплению престижа и роли семьи в обществе;
- содействие защите материнства, детства и отцовства;
- содействие деятельности в сфере образования, науки, культуры, искусства, просвещения, духовному развитию личности;
- содействие деятельности в сфере профилактики и охраны здоровья граждан, а также пропаганды здорового образа жизни, улучшения морально-психологического состояния граждан;
- содействие деятельности в сфере физической культуры и массового спорта;
- охрана окружающей природной среды и защита животных;
- охрана и должное содержание зданий, объектов и территорий, имеющих историческое, культовое, культурное или природоохранное значение, и мест захоронения.

Направление денежных и других материальных средств, оказание помощи в иных формах коммерческим организациям, а также поддержка политических партий, движений, групп и кампаний благотворительной деятельностью не являются.

д). Иные целевые поступления

К иным целевым поступлениям, которые не учитываются при определении базы налога на прибыль организаций, относится имущество, безвозмездно полученное образовательными учреждениями на ведение уставной деятельности (подп. 22 п. 1 ст. 251); наследство (подп. 2 п. 2 ст. 251); бюджетные средства (подп. 3 п. 2 ст. 251); поступления от собственников созданным ими учреждениям (подп. 7 п. 2 ст. 251) и некоторые другие.

5.2.1. Регистрация иностранных доноров (благотворителей) как условие получения необлагаемых поступлений

Если донором является иностранное лицо, то, для того чтобы полученные НКО средства можно было считать безвозмездной помощью или грантом и соответственно использовать режим целевого финансирования²⁷⁵, предполагающий исключение полученных

²⁷⁵ Счет целевого финансирования представляет собой особый счет, который служит для обобщения информации о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, бюджетных средств и др. Аналитиче-

средств из базы налога на прибыль, необходима специальная государственная регистрация иностранного лица. Такая регистрация осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации». Перечень иностранных и международных организаций, гранты которых не учитываются в целях налогообложения в доходах российских организаций – получателей грантов, утвержден постановлением Правительства Российской Федерации от 24 декабря 2002 г. № 923. Порядок регистрации проектов и программ технической помощи (содействия), выдачи удостоверений, подтверждающих принадлежность средств, товаров, работ и услуг к технической помощи (содействию), а также осуществления контроля за их целевым использованием утвержден постановлением Правительства Российской Федерации от 17 сентября 1999 г. № 1046.

Если иностранное лицо (донор) не входит в указанный перечень или соответствующий проект (программа) не зарегистрирован в соответствии с указанным порядком, то сумма переданных иностранным донором грантов включается в состав внереализационных доходов НКО и подлежит обложению налогом на прибыль.

Единственным исключением из этого правила является случай, при котором доходы некоммерческой организации формируются за счет не целевого финансирования, а целевых поступлений от иностранных благотворителей, которые не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль для некоммерческих организаций. Норма о целевых поступлениях некоммерческих организаций (п. 2 ст. 251 НК РФ) в основном относится к вступительным и членским взносам, бюджетным перечислениям государственным внебюджетным фондам, однако применительно к

ский учет по счету целевого финансирования ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников их поступления (Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н).

пожертвованиям негосударственным некоммерческим организациям имеют отношение нормы подп. 1 и 4 данного пункта, которые относят к целевым поступлениям пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с Гражданским кодексом РФ, а также денежные средства и иное имущество, полученные на осуществление благотворительной деятельности.

Безвозмездная передача средств и имущества может быть произведена путем либо пожертвования, либо дарения. Поскольку от налогообложения освобождаются только пожертвования, эти понятия необходимо разграничивать. В соответствии со ст. 582 Гражданского кодекса РФ пожертвованием признается дарение вещи или права в общеполезных целях. При этом пожертвования могут делаться гражданам, лечебным, воспитательным учреждениям, учреждениям социальной защиты и другим аналогичным учреждениям, благотворительным, научным и учебным учреждениям, фондам, музеям и другим учреждениям культуры, общественным и религиозным организациям, а также государству (государственным органам Российской Федерации, субъектов Федерации и муниципальных образований, их юридическим лицам). Внесенными в конце декабря 2006 г. поправками в ст. 582 ГК РФ²⁷⁶ в понятие «пожертвование» введены и иные формы НКО. Таким образом, ранее не перечисленные в ст. 582 НКО (в частности, некоммерческие партнерства, автономные некоммерческие организации – организационно-правовые формы НКО, введенные позже законом о некоммерческих организациях, а также ассоциации и союзы), строго говоря, не могли быть получателями пожертвования, а безвозмездная передача средств и имущества в собственность таким организациям признавалась простым дарением, которое не входило и не входит сейчас в перечень целевых поступлений. Но при этом они могли быть получателями безвозмездной помощи или гранта, вступительных и членских взносов. В связи со вступлением в силу с января 2007 г. названного закона данная проблема снимается, поскольку позволяет всем организационно-правовым формам некоммерческих организаций быть

²⁷⁶ Федеральным законом «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» от 30 декабря 2006 г. № 276-ФЗ.

коммерческих организаций быть получателями пожертвований²⁷⁷. На принятие пожертвования не требуется чье-либо разрешения или согласия. Гражданский кодекс устанавливает, что пожертвование имущества гражданину должно быть, а юридическим лицам может быть обусловлено жертвователем использованием этого имущества по определенному назначению. При отсутствии такого условия пожертвование имущества гражданину считается обычным дарением. Также устанавливается, что юридическое лицо, принимающее пожертвование, для использования которого установлено определенное назначение, должно вести обособленный учет всех операций по использованию пожертвованного имущества.

В соответствии с Федеральным законом «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» благотворительной признается добровольная деятельность физических и юридических лиц по безвозмездному предоставлению имущества, денежных средств, работ, услуг с целями социальной поддержки и защиты граждан, подготовки населения к преодолению последствий стихийных бедствий, оказания помощи пострадавшим в результате стихийных бедствий, экологических, промышленных или иных катастроф, содействия укреплению мира, дружбы и согласия между народами, предотвращению социальных, национальных, религиозных конфликтов, содействия укреплению престижа и роли семьи в обществе, содействия защите материнства, детства и отцовства, содействия деятельности в сфере образования, науки, культуры, искусства, просвещения, духовному развитию личности, содействия деятельности в сфере профилактики и охраны здоровья граждан, а также пропаганды здорового образа жизни, улучшения морально-психологического состояния граждан, содейст-

²⁷⁷ Заметим также, что до 2006 г. п. 2 ст. 251 НК РФ к целевым поступлениям (помимо пожертвований, вступительных и членских взносов) относил и целевые взносы и отчисления в публично-правовые профессиональные объединения, построенные на принципе обязательного членства, которыми являются, например, нотариальные палаты и адвокатские палаты, саморегулируемые организации арбитражных управляющих (обычно создаваемые в форме некоммерческих партнерств). Такие объединения, являясь по своей форме НКО, могли получать целевые взносы и отчисления, но не могли получать пожертвования. С внесением в Гражданский кодекс изменений такие НКО теперь вправе получать целевые поступления в виде пожертвований, которые, по сути, могут заменить собой получаемые ими ранее и не учитываемые в налоговых целях целевые взносы на определенные цели.

вия деятельности в сфере физической культуры и массового спорта, охраны окружающей природной среды и защиты животных, охраны и должного содержания зданий, объектов и территорий, имеющих историческое, культовое, культурное или природоохранное значение, и мест захоронения. Таким образом, можно предположить, что к благотворительной деятельности можно отнести все виды безвозмездной социальной поддержки, оказание материальной помощи малоимущим гражданам, гражданам без определенного места жительства, детям, оставшимся без попечения родителей, и т.д. В то же время указанные выше положения Закона «О благотворительной деятельности...» могут быть истолкованы таким образом, что деятельность в области защиты прав человека, защиты прав потребителей, по предоставлению юридической поддержки нуждающимся гражданам и т.д. может не признаваться благотворительной.

5.2.2. Ограничение сфер деятельности НКО, безвозмездная финансовая поддержка которых может оказываться без налоговых последствий

В соответствии с российским законодательством не все общественно значимые сферы деятельности некоммерческих организаций считаются в соответствии со ст. 250 НК РФ теми сферами деятельности, которые могут поддерживаться донорами путем предоставления грантов без включения в базу налога на прибыль организации. В соответствии со ст. 250 НК РФ для того, чтобы не быть включенными в состав внереализационных доходов организации, гранты должны быть предоставлены на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны окружающей среды, охраны здоровья населения (только по определенным направлениям – СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез), защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований. Помимо этого, в базу налога на прибыль организаций, как уже упоминалось выше, не включаются целевые поступления в

виде средств и имущества, полученного на осуществление благотворительной деятельности в соответствии с Законом о благотворительности.

Таким образом, в случае если поддержка в виде гранта предоставлена на осуществление программы в области охраны здоровья населения, цель которой, например, профилактика гриппа, средства такого гранта включаются в базу налога на прибыль организаций, поскольку налоговое законодательство предусматривает детальный перечень конкретных направлений охраны здоровья населения, не включающий профилактику гриппа. Или если некоммерческая организация получает благотворительную поддержку, например, на ведение деятельности по защите прав потребителей, правовую поддержку граждан, что может не признаваться благотворительной деятельностью, то такие средства также включаются в состав внереализационных доходов организации и соответственно подлежат обычному порядку налогообложения²⁷⁸.

При этом согласно общей логике обложения налогом на прибыль получаемый доход для исчисления налогооблагаемой базы может быть уменьшен на величину экономически обоснованных расходов, связанных с его получением. Однако поскольку в обоих отмеченных случаях (получение как гранта, так и благотворительной поддержки) внереализационные доходы, по существу, являются пожертвованием (дарением), а не доходом, то налоговые органы могут трактовать ситуацию таким образом, что расходы некоммерческих организаций, финансируемые в том числе за счет полученных безвозмездно средств, не могут уменьшить налогооблагаемую базу, так как никак не связаны с получением дохода. В результате складывается ситуация, при которой пожертвование не только включается в налоговую базу по налогу на прибыль, но и к вычету из базы по налогу на прибыль не принимаются производимые НКО расходы²⁷⁹.

²⁷⁸ В Приложении 1 приводится набор примеров, иллюстрирующих ситуации, когда средства донора не считаются целевыми и подпадают под налогообложение.

²⁷⁹ В Приложении 2 приводится таблица видов доходов НКО, которые освобождаются от налогообложения налогом на прибыль организаций в соответствии с действующей частью второй Налогового кодекса РФ.

Аналогичная налогу на прибыль ситуация складывается при налогообложении некоммерческих организаций налогом на добавленную стоимость. В соответствии с подп. 19 п. 2 ст. 149 НК РФ от налога на добавленную стоимость освобождаются реализация товаров (работ, услуг), оказываемых за счет безвозмездной помощи, полученной в рамках зарегистрированных в установленном порядке проектов и программ технической и гуманитарной помощи, а также передача товаров и оказание услуг в рамках благотворительной деятельности безвозмездно в соответствии с Законом «О благотворительной деятельности...» (подп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ). Таким образом, в случае если безвозмездная передача товаров, выполнение работ, оказание услуг осуществляются не в рамках благотворительной деятельности, а также не в рамках зарегистрированных проектов и программ безвозмездной помощи, то такая передача товаров (или оказание услуг) может быть признана реализацией и на ее сумму будет начислен налог на добавленную стоимость.

Речь может идти прежде всего о таких видах деятельности, не связанных с зарегистрированными проектами и программами безвозмездной помощи и не относящихся напрямую к благотворительной деятельности, как защита прав человека, защита прав потребителей, прочие виды безвозмездной юридической поддержки граждан.

Также с обложением налогом на добавленную стоимость связана проблема признания объектом налогообложения передачи имущества некоммерческим организациям, в случае если такое имущество передается на ведение деятельности некоммерческой организации по достижению ее уставных целей, связанных с ведением предпринимательской деятельности. Такая проблема возникает из-за того, что ст. 146 НК РФ (подп. 1 п. 2) не признает объектом налогообложения операции, не признаваемые реализацией согласно п. 3 ст. 39 НК РФ. Вместе с тем подп. 3 данного пункта не признает реализацией лишь передачу основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью. Отсюда, в частности, следует признание объектом обложения НДС передачи

имущества некоммерческим организациям для ведения платной образовательной деятельности, имущества, которое в течение какого-то времени будет использоваться для получения пассивного дохода, и т.д.

Таким образом, для того чтобы средства, поступающие от донора (благотворителя), могли трактоваться как пожертвование без налоговых последствий в виде налога на прибыль организаций или налога на добавленную стоимость, необходимо, чтобы донор был российским резидентом или специально зарегистрированным иностранным лицом (в рамках зарегистрированного проекта и программы иностранной безвозмездной помощи или зарегистрированного гранта). Кроме того, необходимо, чтобы деятельность НКО либо относилась к установленным законом видам, либо рассматривалась в качестве благотворительной деятельности. Вместе с тем не вся деятельность, которая осуществляется некоммерческими организациями в России, может быть отнесена к благотворительной, что порождает налоговые последствия при получении финансовой поддержки.

Кроме того, в соответствии с Налоговым кодексом РФ при определении налоговой базы не учитываются целевые поступления, к которым относятся целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц, как-то: вступительные взносы, членские взносы, паевые вклады, пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с Гражданским кодексом РФ, средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности, и ряд других поступлений. При этом работы и услуги, выполненные также безвозмездно для НКО, признаются внереализационным доходом и подлежат налогообложению (в отличие от денежных средств и имущества).

Также в некоторых случаях простая передача имущества некоммерческим организациям, которое впоследствии будет использоваться для ведения предпринимательской деятельности, может быть признано объектом обложения НДС.

5.2.3. Налогообложение не использованных в налоговом периоде средств целевого финансирования

Если на конец налогового периода по налогу на прибыль (календарный год) у НКО остались средства, которые учитываются на счете целевого финансирования и которые не были истрачены на уставные цели организации или более конкретные цели (соответствующие уставным), сформулированные донором (благотворителем), то такой остаток средств может быть включен в базу налога на прибыль (даже в случае, когда выполняются все условия для исключения средств соответствующего финансирования из состава доходов организации)²⁸⁰. Этого не происходит в тех случаях, когда донор специально оговаривает долгосрочный характер программы, финансируемой за счет выделенных им средств²⁸¹.

Для НКО, не связанных с благотворительной деятельностью, целевые поступления на финансирование которой не включаются в базу налога на прибыль и которые привлекают большое число пожертвований от разных лиц, в ряде случаев бывает трудно обеспечить при составлении договоров пожертвования или определении цели пожертвования в платежном поручении благотворителя необходимые формулировки для придания целевому финансированию долгосрочного характера. Решение этого вопроса могло бы заключаться в придании статуса целевых поступлений на долгосрочную программу ведения некоммерческой деятельности всем пожертвованиям по умолчанию.

Следует отметить, что НКО вынуждены обращать особое внимание на документальное оформление получения пожертвований для соблюдения налогового законодательства. Во избежание претензий со стороны налоговых органов договор пожертвования должен составляться в письменной форме, как того требует Гражданский кодекс РФ. Кроме того, следует использовать точные

²⁸⁰ См., напр., письмо УФНС по Московской области от 24 июня 2006 г. № 22-19И/0172 «О применении положений главы 25 Налогового кодекса РФ».

²⁸¹ В случае если благотворителем или благотворительной программой не установлено иное, не менее 80% благотворительного пожертвования в денежной форме должно быть использовано на благотворительные цели в течение года с момента получения благотворительной организацией этих средств (п. 4 ст. 16 Закона «О благотворительной деятельности...»).

формулировки – не могут считаться пожертвованием средства, если в платежном поручении будут содержаться формулировки «финансовая помощь», «материальная помощь», «спонсорская помощь»²⁸², поскольку они не поименованы в ст. 251 НК РФ, а также оплата за какую-либо услугу, работу. В частности, например, пожертвование на «организацию семинара» вовсе не предполагает оплату за участие в нем. Кроме того, в документах о расходовании средств также желательно использовать точные формулировки: если указывать, за счет каких средств (какой программы) расходуются денежные средства (а также указывать, например, номер статьи в смете), то в этой ситуации вероятность обвинений налоговых органов в нецелевом использовании средств минимальна.

5.2.4. Налогообложение остаточной стоимости имущества, приобретенного за счет целевых средств

В настоящее время некоммерческие организации, приобретающие имущество в рамках целевых средств – например, грантов (пожертвований, бюджетного финансирования), после окончания действия соответствующего договора (программы) оказываются обязанными уплатить налог на прибыль с остаточной стоимости такого имущества. Данная позиция объясняется тем, что у НКО остается имущество, пригодное для использования и используемое в дальнейшем на цели, не предусмотренные договором (например, пожертвование или грант, в том числе и предпринимательские), и после окончания срока действия договора использование имущества уже не контролируется донором. В этом случае стоимость такого имущества включается в доход некоммерческой организации (п. 14 ст. 250 НК РФ). По такому имуществу начисляется амортизация, так как основные средства используются для получения дохода и считаются амортизируемым имуществом (п. 1 ст. 256 НК РФ).

При анализе данной ситуации следует принимать во внимание, что, во-первых, как уже было отмечено, провести четкую границу между деятельностью некоммерческой организации, направленной

²⁸² В соответствии с Федеральным законом от 18 июля 1995 г. № 108-ФЗ «О рекламе» спонсорская помощь (вклад) признается платой за рекламу и соответственно не является безвозмездной. Спонсор не вправе вмешиваться в деятельность спонсируемого.

ной на достижение целей ее создания, и предпринимательской деятельностью НКО часто не представляется возможным. Во-вторых, уплата налога со всей остаточной стоимости амортизируемого имущества, ранее приобретенного за счет целевых средств, представляет собой решение, оправданное с точки зрения администрирования, но произведенное не в пользу некоммерческих организаций. Дело в том, что, скорее всего, далеко не все такое имущество будет использовано при осуществлении предпринимательской деятельности. Так как первоначально имущество, приобретенное за счет целевых средств, предназначалось для осуществления деятельности НКО, направленной на достижение целей ее создания, то, по-видимому, в дальнейшем оно также будет использоваться для такой деятельности, даже если в какой-то ее части будет отвлекаться для осуществления предпринимательской деятельности.

Поэтому для справедливого порядка налогообложения потребовалось бы определить, в какой части остаточная стоимость имущества, приобретенного за счет целевых средств, будет использована в предпринимательской деятельности, и именно эту часть включить в налоговую базу по налогу на прибыль. Однако ясно, что такой порядок нереализуем на практике, такое решение всегда будет спорным. Кроме того, следует отметить, что обложение налогом на прибыль организаций остаточной стоимости имущества НКО, приобретенного за счет целевых средств, вызывает проблемы в сфере налогового учета такого имущества, поскольку сведения о соответствующих объектах придется восстанавливать из данных бухгалтерского учета. Полагаем, что использование льготного налогового режима для некоммерческих организаций, в частности, освобождение НКО от уплаты налога на прибыль, позволяет решить указанную проблему в пользу некоммерческих организаций, не усложняя при этом администрирование.

5.2.5. Проблема обеспечения одинакового режима налогообложения деятельности, осуществляемой за счет сметного бюджетного и целевого небюджетного финансирования. Реформа государственных и муниципальных учреждений

Налогообложение при государственном сметном и целевом негосударственном финансировании. Значительную долю некоммерческих организаций в настоящее время представляют собой государственные и муниципальные учреждения, действующие в области образования, здравоохранения, культуры, спорта, социальной поддержки и т.д. В настоящее время они финансируются по смете, утверждаемой главным распорядителем бюджетных средств, в подчинении которого находятся эти организации. При этом для государственных учреждений смета составляется для расходования как средств бюджетного финансирования, так и средств, поступивших в виде доходов от предпринимательской деятельности. По существу, режимы использования бюджетных средств и средств целевого финансирования (за исключением отмеченных выше проблем) с точки зрения налогообложения прибыли не различаются. При этом в смету расходов за счет доходов от предпринимательской деятельности прибыль (и соответствующий налог на прибыль) закладывается в размере, необходимом для приобретения бюджетной организацией основных средств²⁸³.

В отличие от налога на прибыль при обложении налогом на добавленную стоимость наблюдаются серьезные различия между режимами для сметного бюджетного и целевого финансирования – объектом налогообложения не признается выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государ-

²⁸³ Необходимо отметить, что, несмотря на то обстоятельство, что включение в смету расходов за счет доходов от предпринимательской деятельности учреждения прибыли и налога на прибыль является общепринятым при финансировании подобного рода капитальных вложений государственных и муниципальных учреждений, это не вполне согласуется с бюджетным законодательством, в соответствии с которым средства, полученные учреждением в виде доходов от предпринимательской деятельности, признаются бюджетными доходами, но расходуются по отдельной смете. При этом финансирование капитальных вложений по этой смете с точки зрения налогообложения не должно отличаться от аналогичной деятельности за счет финансирования по «основной» смете.

ственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, актами органов местного самоуправления (подп. 4 п. 2 ст. 146 НК РФ). Это положение Налогового кодекса актуально при выполнении государственными или муниципальными учреждениями любых работ и при предоставлении любых услуг для населения независимо от того, освобождается ли их реализация от налогообложения НДС в соответствии с положениями ст. 149. В частности, может идти речь о мерах социальной поддержки населения (предоставление услуг социальной поддержки малообеспеченных граждан и др.)

В отношении негосударственных НКО не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации операции по передаче товаров (по выполнению работ, оказанию услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Законом «О благотворительной деятельности...», за исключением подакцизных товаров; а также реализация (передача, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров (работ, услуг), за исключением подакцизных товаров, реализуемых (выполненных, оказанных) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации в соответствии с Законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации...». Следует отметить, что для НКО передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) на безвозмездной основе не является объектом обложения НДС в случаях, указанных в п. 3 ст. 39 НК РФ, а именно не признается реализацией передача основных средств, нематериальных активов и иного имущества некоммерческим организациям для осуществления основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской.

Поэтому в некоторых случаях, когда деятельность некоммерческой организации не может быть признана благотворительной (т.е. передача ею соответствующих товаров, работ или услуг не подпадает под действие подп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ) или, в принципе,

признается реализацией, такая передача товаров, работ или услуг может подпадать под обложение НДС²⁸⁴.

Осуществление в ближайшем будущем широко обсуждаемой реформы финансирования бюджетных учреждений, направленной на переход от выделения бюджетных средств в соответствии со сметой к финансированию бюджетных организаций в соответствии с конечными результатами их деятельности (использование нормативных, подушевых методов финансирования, финансирование с использованием образовательных ваучеров – ГИФО и др.), требует тщательной проработки режима налогообложения таких организаций. Планируемая реформа должна обеспечить одинаковый налоговый режим для государственных НКО и негосударственных некоммерческих организаций как при их финансировании по смете и целевом финансировании, так и при ведении предпринимательской деятельности (см. ниже).

Реформа государственных и муниципальных учреждений. Автономные учреждения – новый вид некоммерческой организации. Одним из важнейших направлений реформы некоммерческих организаций является переход к конкурентным принципам распределения бюджетных средств в тех секторах бюджетной сферы, где это возможно. В первую очередь речь идет о внедрении различных форм конкурентности финансирования (или финансирования за достижение конкретных результатов) взамен сметного, предназначенного для содержания бюджетного учреждения.

В последние годы были осуществлены ужесточение порядка планирования и расходования средств бюджетными учреждениями, перевод их на кассовое обслуживание в федеральное казначейство, что принесло определенные результаты в области недопущения нецелевого расходования бюджетных средств, но и усложнило работу многих (особенно эффективных) бюджетных организаций.

Представляется, что вопросы повышения эффективности расходования бюджетных средств должны (где это возможно, а возможно в весьма большом числе секторов бюджетной сферы) решаться путем введения конкуренции бюджетных учреждений за

²⁸⁴ В Приложении 1 приводятся примеры, иллюстрирующие ситуации, когда средства донора не считаются целевыми и подпадают под налогообложение.

бюджетные деньги, а укрепление действительно общественного контроля за государственными учреждениями следует развивать не путем «укрепления вертикали власти», а путем развития гражданского общества, в частности, путем введения подотчетности руководителей учреждений специально создаваемым общественным советам этих организаций.

На сегодняшний день могут быть выделены следующие важнейшие цели реформы бюджетных учреждений:

- переход от сметного финансирования, являющегося низкоэффективным, высокзатратным методом финансирования, к бюджетированию, ориентированному на конечные результаты;
- ликвидация субсидиарной ответственности бюджета за деятельность бюджетных учреждений;
- создание механизма софинансирования населением социально значимых услуг, предотвращающего теневые сделки, носящие характер взяток работникам бюджетных учреждений;
- повышение прозрачности внебюджетной деятельности, обеспечивающей предотвращение финансирования внебюджетной деятельности (использование доходов от которой в полной мере не контролируется) за счет бюджетного (сметного) финансирования;
- установление эффективного общественного контроля над деятельностью бюджетных организаций.

Целью реформы налогообложения бюджетных организаций может являться введение освобождения от налога на прибыль бюджетных организаций при выполнении определенных условий, являющихся общими для бюджетных учреждений и негосударственных некоммерческих организаций.

При переходе к новым видам бюджетного финансирования (ГИФО, система «деньги следуют за учащимся», страховое финансирование в медицине и т.п.) оно фактически превращается в аналог внебюджетного и потребует соответствующих изменений законодательства. В целях перехода к новым конкурентным формам финансирования, которые формально трудно осуществимы в рамках действующего законодательства, следует:

либо осуществить изменение организационно-правовой формы бюджетных учреждений для обеспечения возможности получения бюджетного финансирования не на содержание учреждения по смете, а за осуществление конкретной деятельности по предоставлению соответствующих услуг,

либо изменить порядок разработки и составления сметы, которая должна превратиться из инструмента планирования и контроля затрат на содержание учреждения в инструмент планирования деятельности, который в качестве доходов учитывает все виды поступлений, включая бюджетные средства, выделяемые по смете на содержание, бюджетные средства, выделяемые в качестве оплаты предоставляемых учреждением услуг, внебюджетные средства. То есть смета на содержание учреждения должна быть включена в состав сметы внебюджетных доходов и расходов учреждения на принципах последней (самостоятельность учреждения в планировании, возможность внесения корректировок в ходе исполнения сметы и т.п.).

Достижение поставленных целей также могло бы быть реализовано путем введения новой особой формы некоммерческой организации.

В настоящее время Государственной Думой РФ принят закон об автономных учреждениях²⁸⁵. Он вводит в действующее гражданское законодательство такой вид юридических лиц, как «автономное учреждение».

Данный закон носит диспозитивный характер, поэтому способствует сохранению существующего правового статуса тех некоммерческих учреждений, которые не нуждаются в преобразовании в автономное учреждение.

Согласно закону автономное учреждение – это самостоятельное юридическое лицо, обладающее особой правоспособно-

²⁸⁵ Закон «Об автономных учреждениях», вступающий в силу по истечении 60 дней после дня официального опубликования (опубликован в «Собрании законодательства РФ» 6 ноября 2006 г., в «Российской газете» – 8 ноября 2006 г.), значительно упрощает внедрение новых форм финансирования бюджетных услуг, предполагая возможность преобразования бюджетных учреждений в автономные учреждения.

стью²⁸⁶, создать которое могут только Российская Федерация, субъект Российской Федерации или муниципальное образование²⁸⁷. Автономные учреждения могут быть созданы только для достижения целей в определенных, перечисленных в закрытом перечне областях деятельности: наука, образование, здравоохранение, культура, социальная защита, занятость населения, физическая культура и спорт. Собственник наделяет автономное учреждение имуществом, которым оно распоряжается с некоторыми ограничениями. В целом режим пользования имуществом автономным учреждением совпадает с правом оперативного управления. Для передаваемых земельных участков будет действовать режим в рамках права постоянного (бессрочного) пользования²⁸⁸.

Все доходы, полученные от использования имущества собственника-учредителя, поступают в собственность автономного учреждения. Автономное учреждение пользуется этим имуществом и отвечает им по своим обязательствам²⁸⁹. Законом выделяется особая категория имущества, определяемая как «особо ценный» вид». Предполагается, что правительство РФ установит порядок определения видов имущества, которые могут быть квалифицированы как «особо ценные».

²⁸⁶ Ограничения, связанные с распоряжением имуществом, отличают автономные учреждения от иных видов уже существующих некоммерческих организаций и влияют на объем их правоспособности.

²⁸⁷ Автономные учреждения могут быть созданы путем как учреждения, так и преобразования бюджетного учреждения при условии, что такое преобразование не повлечет за собой нарушения прав граждан в социально-культурной сфере, в том числе права на получение бесплатной медицинской помощи и бесплатного образования, права на участие в культурной жизни. Учредителями автономных учреждений могут быть только органы исполнительной власти Российской Федерации, субъекта Российской Федерации или органы местного самоуправления. Совместное учредительство автономных учреждений (в том числе различными органами власти или местного самоуправления) не допускается.

²⁸⁸ Ст. 20 Земельного кодекса РФ.

²⁸⁹ Несмотря на предписанную законом ответственность автономного учреждения, оно не может отвечать по своим обязательствам всем имуществом, имеющимся у него в распоряжении. Исключение составят недвижимое имущество и все категории особо ценного имущества. Фактически автономное учреждение сможет отвечать по своим обязательствам имуществом, принадлежащим ему на праве собственности, а это может быть только то имущество, которое приобретено за счет использования собственности учредителя.

Автономное учреждение вправе осуществлять свою уставную деятельность как на бесплатной, так и на частично платной основе. Финансирование любого вида деятельности предполагается осуществлять за счет средств соответствующего бюджета. Услуги, оказываемые населению на частично платной основе, должны относиться к основной деятельности автономного учреждения. Иные виды деятельности, не относящиеся к основным, автономное учреждение вправе осуществлять, если они служат достижению основных целей данного юридического лица, и такие виды деятельности должны быть указаны в уставных документах.

Автономное учреждение подлежит государственной регистрации в общем порядке, установленном законодательством РФ о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Органами управления автономного учреждения являются наблюдательный совет, руководитель автономного учреждения и иные органы, предусмотренные федеральным законом и уставом автономного учреждения (ученый совет, художественный совет и др.).

Учредитель играет существенную роль в организации управления автономного учреждения. Он обязан утверждать устав автономного учреждения и внесение в него изменений и дополнений; согласовывать решения о создании филиалов и открытии представительств автономного учреждения; решать вопросы, связанные с реорганизацией и ликвидацией автономного учреждения; утверждать передаточный акт и разделительный баланс; назначать ликвидационную комиссию и утверждать промежуточный и окончательный ликвидационный баланс; назначать и прекращать полномочия руководителя автономного учреждения, а также заключать и прекращать трудовой договор с ним, если для организации соответствующей сферы деятельности федеральным законом не предусмотрен иной порядок назначения и прекращения полномочий руководителя и (или) заключения и прекращения трудового договора с ним; рассматривать и одобрять предложения руководителя автономного учреждения о совершении сделок с имуществом автономного учреждения в случаях, когда для совершения таких сделок требуется согласие собственника имущества учреждения.

Отличием автономных учреждений от бюджетных является также наличие в структуре органов управления наблюдательного совета, формируемого учредителем.

В состав наблюдательного совета, помимо представителей соответствующего отраслевого органа управления и органа управления государственным или муниципальным имуществом, входят представители общественности. Кроме того, в наблюдательный совет могут входить представители трудового коллектива автономного учреждения, число которых, однако, не должно превышать 1/3 общего числа членов совета. Это обеспечивает автономному учреждению относительно большую (по сравнению с бюджетным учреждением) автономию по отношению к учредителю и сближает его с общественно контролируруемыми (публичными) некоммерческими организациями.

Наибольший интерес представляют некоторые ограничения, предусмотренные законом в этих областях. Так, руководитель автономного учреждения и его заместители не могут быть членами наблюдательного совета, а иные члены трудового коллектива могут входить в его состав. Однако члены трудового коллектива не могут занимать пост председателя наблюдательного совета.

Вместе с тем мнение наблюдательного совета по большинству рассматриваемых им вопросов носит лишь рекомендательный характер.

В компетенцию наблюдательного совета входит рассмотрение предложения о внесении изменений и дополнений в устав автономного учреждения; предложения о создании филиалов и открытии представительств автономного учреждения; предложения о реорганизации и ликвидации автономного учреждения; предложения об участии автономного учреждения в других юридических лицах, в том числе о внесении денежных средств и иного имущества в уставный (складочный) капитал других юридических лиц или об их передаче иным образом другим юридическим лицам в качестве учредителя (участника); проект плана финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения и отчетов о его исполнении; годовой бухгалтерский баланс; предложения руководителя автономного учреждения о совершении сделок по распоряжению недвижимым и особо ценным движимым имуществом, которым в со-

ответствии с п. 2 ст. 3 настоящего Федерального закона автономное учреждение не вправе распоряжаться самостоятельно; предложения руководителя автономного учреждения о совершении крупных сделок; предложения руководителя автономного учреждения о совершении сделок, в отношении которых имеется заинтересованность.

По части вопросов наблюдательный совет дает автономному учреждению только рекомендации, а по иным вопросам он выносит решения.

Законом весьма общим образом определена компетенция руководителя автономного учреждения.

Автономным учреждениям разрешено совершать сделки с участием заинтересованных лиц. Автономным учреждением могут быть заключены сделки при участии заинтересованных лиц²⁹⁰, но независимо от суммы сделки они должны быть согласованы с наблюдательным советом. В случае если такая сделка принесет убытки, заинтересованные лица привлекаются к солидарной ответственности.

Реорганизация и ликвидация автономного учреждения осуществляются на основании общих норм Гражданского кодекса РФ.

Автономное учреждение обязано публиковать и обеспечивать свободный доступ всех заинтересованных лиц к своим уставным документам, документам о результатах финансово-хозяйственной деятельности (в том числе к годовым отчетам о финансовой деятельности и бухгалтерским отчетам) и к другим официальным документам.

Особенности правового статуса автономного учреждения делают его оптимальной формой организации предоставления бюджетных услуг на основе нормативно-целевого финансирования, так как расширение хозяйственной самостоятельности (в первую очередь отмена необходимости утверждать смету) сопровождается снятием с государства ответственности по обязательствам автономного учреждения. Кроме того, право учредителя дифференцировать условия и порядок формирования задания для автоном-

²⁹⁰ Заинтересованное лицо должно либо являться членом трудового коллектива автономного учреждения, либо быть членом одного из органов управления. Также заинтересованное лицо должно состоять в родственных отношениях со второй стороной сделки.

ных учреждений допускает возможность построения отношений с ними на договорных началах. В частности, при наличии альтернативных частных поставщиков на рынке определенных услуг учредитель может минимизировать объем обязательных заданий, размещая заказ на поставку соответствующих услуг на конкурсной основе. Со своей стороны, автономные учреждения могут участвовать в таких конкурсах на равных с другими поставщиками. Закон «Об автономных учреждениях», который вступил в силу в начале 2007 г., должен придать дополнительный импульс к реорганизации бюджетной сети на всех уровнях бюджетной системы.

5.2.6. Проблема налогообложения источников формирования имущества НКО, формирование целевого капитала (эндаумента)

В настоящее время в российскую практику вводится понятие целевого капитала – эндаумента²⁹¹ как одной из форм финансовой поддержки некоммерческих организаций, которая означает пожертвование денежных средств либо иного имущества некоммерческой организации на условиях пассивного инвестирования этих средств с получением определенного дохода для этой организации с целью дальнейшего использования дохода на уставные цели организации.

Неурегулированность налогового режима передачи имущественных взносов некоммерческим организациям, отчасти рассмотренная выше (включение в базу по налогу на прибыль неиспользованного остатка средств на конец налогового периода, назначение средств не на конкретные цели, обложение пассивных инвестиций и др.), препятствовала формированию целевого капитала НКО. Рассмотрим подробнее проблему, являющуюся актуальной по сей день, но частично утратившую свою значимость в отношении формирования целевого капитала.

²⁹¹ См. Федеральный закон «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» от 30 декабря 2006 г. № 275-ФЗ и Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»» от 30 декабря 2006 г. № 276-ФЗ.

Согласно ст. 26 Закона «О некоммерческих организациях» источниками формирования имущества некоммерческой организации в денежной и иных формах являются как регулярные и единовременные поступления от учредителей (участников, членов), так и добровольные имущественные взносы и пожертвования. При этом для определения налоговой базы в соответствии с п. 2 ст. 251 НК РФ не учитываются целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, к которым относятся вступительные взносы²⁹², членские взносы, паевые вклады, а также пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с Гражданским кодексом РФ. Таким образом, ст. 251 не включает добровольные имущественные взносы в состав доходов организации, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Минфин России (см., например, письмо от 27 апреля 2006 г. № 03-03-04/4/79) отмечает, что добровольные имущественные взносы не являются вступительными и членскими взносами, а также паевыми вкладами. Таким образом, независимо от того, являются источником добровольных имущественных взносов члены НКО, основанной на членстве (например, некоммерческого партнерства или союза), или прочие лица, такие поступления подлежат включению в налоговую базу по налогу на прибыль организации.

Здесь следует отметить, что источник добровольных имущественных взносов – обычно лица, не входящие в число учредителей и членов некоммерческой организации (НКО, основанной на членстве). Такие взносы являются добровольными, отношения между получателем и лицом, передающим имущество, являются дарением. На основании п. 8 ст. 250 НК РФ безвозмездно полученное имущество признается внереализационным доходом. Если целевой взнос поступил от члена НКО, например, на проведение семинара, но не является членским или вступительным взносом (на основании учредительных документов организации), то такой взнос может быть квалифицирован как добровольный имущественный

²⁹² Закон не содержит ограничения по имуществу, выступающему в качестве вступительного взноса, таким взносом может выступать любое имущество (объект учета): денежные средства, материалы, основные средства, ценные бумаги.

взнос, не связанный с благотворительностью, и соответственно будет включен в состав внереализационных доходов организации.

Для избежания налогообложения необходимо, чтобы в первичных учетных документах основание поступления таких имущественных взносов (вкладов) учредителей и членов НКО были четко сформулированы с целью их идентификации как вступительного или членского взноса. Если же наличные денежные средства или иное имущество принимаются от лиц, не являющихся членами такой НКО (и не имеющих намерения вступить), то такие поступления²⁹³ также будут признаны внереализационными доходами и включены в налоговую базу по налогу на прибыль, несмотря на то, что направлены на уставную деятельность такой НКО. Вместе с тем нам представляется, что добровольные имущественные взносы от любых лиц, в том числе от членов (участников), и вступительные взносы членов (участников) некоммерческой организации по своей природе аналогичны пожертвованиям и имуществу, полученному в виде вкладов в уставный (складочный) капитал (фонд) хозяйственных обществ, которые не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

При этом добровольные имущественные взносы членов некоммерческой организации и вступительные взносы членов имеют принципиальное отличие от членских взносов: имущественные вклады подлежат возврату члену организации в момент его выхода в пределах стоимости имущества, переданного им в качестве имущественного вклада, членские взносы при выходе из организации возврату не подлежат.

Следует также отметить, что в соответствии с внесенными в законодательство поправками²⁹⁴ переданные денежные средства на

²⁹³ Такие поступления могли быть оформлены как пожертвования, на которые также распространяется льгота, но, как мы уже отмечали, до января 2007 г. согласно ст. 582 ГК РФ такие НКО, как некоммерческое партнерство, ассоциации и союзы, формально не могли быть получателями пожертвований, поскольку их организационно-правовая форма не была поименована в Гражданском кодексе РФ. Другой вариант их оформления – благотворительный взнос, а именно: средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности (не подпадает под налогообложение согласно подп. 4 п. 2 ст. 251 НК РФ).

²⁹⁴ Подробнее см. Приложение 5 о законодательных актах по вопросам регулирования целевого капитала некоммерческих организаций.

формирование целевого капитала не включаются в налоговую базу по налогу на прибыль. Если же с этой целью будет передаваться иное имущество, не исключена ситуация, когда такой имущественный взнос может быть признан налоговыми органами внереализационным доходом, и тогда он будет включен в налоговую базу по налогу на прибыль, поскольку законодательно установлено, что целевой капитал формируется исключительно за счет денежных средств, а не иного имущества. Несмотря на это, полагаем, что, раз такое имущество передается на основании договора пожертвования или завещания, то такое имущество, пусть и не формирующее целевой капитал, является целевым поступлением и согласно Налоговому кодексу РФ (подп. 1 и 2 п. 2 ст. 251) не должно быть квалифицировано иначе.

Помимо рассмотренных проблем с определением понятия имущественных взносов в налоговом законодательстве также существует неурегулированная налоговым законодательством проблема обложения налогом на прибыль доходов, получаемых некоммерческими организациями от пассивного инвестирования временно свободных средств (например, размещение на депозитных банковских счетах временно не используемых средств пожертвований), за исключением средств, непосредственно связанных с формированием и использованием НКО целевого капитала (в оговоренных в законе сферах деятельности НКО) в соответствии с недавно принятым Федеральным законом от 30 декабря 2006 г. № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»²⁹⁵. Существуют различные мнения Минфина России по данному вопросу о признании в случае такого размещения как целевым использованием средств²⁹⁶, так и нецелевым. В соответствии с последним мнением Министерства финансов России размещение некоммерческими организациями

²⁹⁵ Так, согласно изменениям в ст. 251 НК РФ, внесенным Федеральным законом «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»» от 30 декабря 2006 г. № 276-ФЗ, денежные средства, направленные НКО на формирование целевого капитала, полученные НКО от специализированных организаций управления целевым капиталом, признаются целевыми и не подпадают с января 2007 г. под налогообложение.

²⁹⁶ См. письмо Минфина России от 3 ноября 2004 г. № 03-03-01-04/4-17.

членских и вступительных взносов и других целевых поступлений на депозитных счетах в учреждениях банков не является их использованием на содержание и ведение уставной деятельности и рассматривается как использование целевых поступлений не по целевому назначению²⁹⁷. Другими словами, если руководствоваться таким мнением Минфина России²⁹⁸, безналоговое формирование эндаумента было бы невозможным, так как любое пассивное инвестирование средств благотворительных взносов и иных целевых поступлений приводит к лишению этих взносов статуса целевых поступлений, а значит, к их полному включению в состав доходов организации в целях обложения налогом на прибыль. Вместе с тем следует отметить, что подобная позиция успешно оспаривалась налогоплательщиками в судебных органах. Так, в соответствии с некоторыми судебными решениями нельзя признавать нецелевым использованием средств размещение средств целевого финансирования некоммерческих организаций на депозитных счетах и другое аналогичное использование этих средств. Обязательным условием для признания такого использования целевым должен являться тот факт, что проценты по вкладам и ценным бумагам должны направляться на финансирование основной уставной деятельности НКО²⁹⁹.

Также в связи с анализом проблем налогообложения источников имущества некоммерческих организаций следует отметить проблему, связанную с обложением налогом на добавленную стоимость передаваемого имущества. Как уже говорилось ранее, объектом обложения НДС не признается передача имущества, предназначенного для деятельности по достижению основных це-

²⁹⁷ См. письма Минфина России от 11 ноября 2005 г. № 03-03-04/4/85, от 15 марта 2005 г. № 03-03-01-04/4/22.

²⁹⁸ Аналогично Минфину России налоговые органы придерживаются мнения о нецелевом в этом случае использовании средств. См. Письма МНС России от 24 декабря 2002 г. № 02-2-10/133-АТ121, МНС России от 10 декабря 2003 г. № 02-2-12/66-АФ025, УМНС по г. Москве от 2 июля 2003 г. № 26-12/35565, УМНС РФ по г. Москве от 18 февраля 2004 г. № 26-08/10738.

²⁹⁹ См. постановления ВАС РФ от 3 мая 1995 г. № К4-Н-7/782, ФАС Северо-Западного округа от 11 марта 2004 г. по делу № А56-28605/03, ФАС Московского округа от 20 июня 2000 г. по делу № КА-А40/2605-00, ФАС Московского округа от 9 января 2002 г. № КГ-А40/7904-01, Десятого арбитражного апелляционного суда Московской области от 24 мая 2005 г., 17 мая 2005 г. по делу № 10АП-1043/05-АК.

лей некоммерческой организации, не связанной с предпринимательской деятельностью. Учитывая то обстоятельство, что многие некоммерческие организации (организации образования, здравоохранения, культуры и спорта) для достижения своих уставных целей осуществляют предпринимательскую деятельность с использованием одних и тех же видов имущества, выделение в целях налогообложения имущества, использование которого не будет связано с предпринимательской деятельностью НКО, представляет значительную сложность.

В итоге целый ряд поступлений в некоммерческие организации, несмотря на их целевое предназначение, не может быть исключен из дохода, учитываемого при определении налоговой базы по налогу на прибыль, а также может быть признан объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

Из анализа перечисленных проблем следует, что в ряде случаев использование традиционных для современной практики зарубежных стран инструментов финансирования деятельности некоммерческих организаций может быть связано с излишним налогообложением передаваемых средств. До недавних пор это в полной мере относилось и к такому распространенному в зарубежной практике инструменту, как формирование эндаумента (целевого капитала) некоммерческих организаций³⁰⁰. Эндаумент образуется, когда учредитель или иное лицо передает в собственность НКО денежные средства или имущество. Эти средства впоследствии должны использоваться для достижения целей создания организации либо путем прямого использования, либо путем расходования дохода, возникающего от управления этими средствами (например, дохода от их размещения в финансовых активах, приносящих доход). Эндаумент также может образовываться и в результате накопления собственных средств. Следует отметить, что перечисленные проблемы наблюдаются в случаях, не связанных с формированием эндаумента как отдельно существующей совокупности активов, находящихся в особом режиме управления. Так, все перечисленные выше налоговые проблемы актуальны и после принятия законодательных актов о целевом капитале и внесении из-

³⁰⁰ Подробнее см. Приложение 5 о законодательных актах по вопросам регулирования целевого капитала некоммерческих организаций.

менений в Налоговый кодекс РФ в случае получения дохода от осуществления пассивных инвестиций переданных (не на целевой капитал) или заработанных самостоятельно средств.

С учетом того обстоятельства, что формирование собственных источников дохода некоммерческих организаций в виде доходов от пассивного инвестирования собственных средств, а также пожертвований доноров представляется нам крайне важным направлением развития сектора некоммерческих организаций в России, мы рассмотрим отдельно связанные с этим проблемы, несмотря на то, что почти все эти проблемы следуют из уже рассмотренных выше особенностей российского законодательства. При этом ниже мы будем вести речь в основном о налогообложении доходов от осуществления пассивных инвестиций.

С осуществлением пассивных инвестиций некоммерческих организаций, как это показано выше, было связано два вида налоговых проблем: во-первых, это налогообложение средств, получаемых некоммерческой организацией для осуществления пассивных инвестиций (для формирования эндаумента), и, во-вторых, доходов, получаемых некоммерческой организацией от осуществления пассивных инвестиций (управления средствами эндаумента).

Вторая проблема связана с налогообложением доходов, получаемых некоммерческой организацией от ведения предпринимательской деятельности, поэтому она будет рассмотрена в следующем разделе. В данном разделе рассмотрим вопросы, связанные с режимом налогообложения при получении некоммерческой организацией имущества.

В соответствии с выводами из проведенного анализа передача средств некоммерческим организациям на формирование эндаумента могла трактоваться в налоговых целях с точки зрения действующего до 2007 г. законодательства (до принятия законодательных актов о целевом капитале и внесении изменений в Налоговый кодекс РФ) лишь как осуществление добровольных имущественных взносов, а стоимость передаваемого имущества должна быть включена в состав внереализационных доходов. При этом оформление имущественных взносов как грантов или целевых поступлений (благотворительных взносов) не соответствовало существу данной сделки (передача средств и имущества НКО при фор-

мировании эндаумента производится с целью не только расходования на достижение целей организации, но и получения доходов от пассивного инвестирования), поэтому могло быть перекалфицировано, а суммы взносов – также включены в состав внереализационных доходов организации.

Для того чтобы сумма передаваемого некоммерческой организации финансирования была признана грантом (целевым финансированием) в налоговых целях, необходимо соблюдение нескольких условий:

- если средства передаются иностранной организацией, то она должна быть зарегистрирована российскими властями в установленном порядке;
- в договоре о передаче средств должно быть указано, что они должны быть направлены на поддержку деятельности некоммерческой организации в области образования, искусства, культуры, охраны окружающей среды, охраны здоровья населения (направления – профилактика СПИДа, наркомании, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез), защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, а также научных исследований;
- передаваемое финансирование должно быть направлено на поддержку конкретных программ и конкретных исследований.

Соблюдение двух последних условий крайне проблематично, если средства передавались не только на поддержку деятельности НКО в текущем периоде, но и на осуществление пассивных инвестиций с целью извлечения пассивного дохода. В некоторых случаях, когда речь шла о передаче значительных сумм отдельными благотворителями, составлялся долгосрочный договор о целевом финансировании конкретных проектов и программ с разрешением НКО распоряжаться свободным остатком средств с целью извлечения пассивного дохода. Этот доход включался в налоговую базу по налогу на прибыль организации, но сами передаваемые средства целевого финансирования исключались из состава внереализационных доходов. Между тем пожертвования от менее крупных

доноров, передача средств и имущества в прочих случаях приводили к формированию налоговой базы.

В итоге следует признать, что действовавшее в России налоговое законодательство препятствовало формированию имущества некоммерческих организаций за счет пожертвований, которое могло бы использоваться НКО не только для достижения уставных целей, но и для получения пассивных доходов для финансирования своей деятельности в будущем. С принятием закона о целевом капитале ряд исследуемых здесь вопросов утратили свою значимость. Но проблемы с получением пассивных доходов все еще актуальны в случае, когда НКО не могут сформировать целевой капитал в силу ряда законодательных требований и ограничений (например, ограничения на минимальную величину пожертвований; невозможность использования собственных денежных средств; ограничение организационно-правовых форм НКО и сфер деятельности НКО, в целях которых капитал формируется)³⁰¹.

Проблемы отражения операций с целевым капиталом в бухгалтерском учете

Внедрение в российскую практику инструмента целевого капитала некоммерческих организаций (эндаумента), помимо вопросов собственно налогообложения, вызывает связанные с этим вопросы – в частности, отражение целевого капитала и формирующего его имущества в бухгалтерском учете и отчетности некоммерческих организаций.

Необходимо отметить, что соблюдение некоммерческими организациями условия публикации информации о формировании целевого капитала, об инвестировании средств целевого капитала, об использовании полученных доходов от инвестирования целевого капитала позволяет в той или иной степени смягчить режим налогообложения для некоммерческих организаций. Наличие общественного контроля за целевым характером деятельности некоммерческих организаций, как правило, означает возможность менее жесткого контроля со стороны регулирующих органов, в том числе налогового контроля.

³⁰¹ Подробнее см. Приложение 5 о законодательных актах по вопросам регулирования целевого капитала некоммерческих организаций.

Чтобы некоммерческие организации могли воспользоваться таким послаблением, публикуемая ими информация должна отвечать требованиям полноты и достоверности, иначе механизм общественного контроля будет лишен должного инструментария. Таким образом, важно, чтобы организация бухгалтерского учета операций по формированию и использованию целевого капитала некоммерческих организаций не допускала разночтений.

При анализе механизмов формирования и использования целевого капитала некоммерческими организациями необходимо понимать, что целевой капитал представляет собой источник финансирования, а точнее – вид целевого финансирования некоммерческой организации.

Поскольку принятым в настоящее время законом о целевом капитале некоммерческих организаций предполагается передача целевого капитала в доверительное управление для инвестирования и использование некоммерческой организацией доходов от такого инвестирования, которые по смыслу норм закона не выйдут из режима целевого капитала, в составе целевого капитала некоммерческой организации образуется финансовый результат от использования средств целевого капитала (инвестирование, целевое расходование). Финансовые результаты и источники финансирования представляют собой пассивы организации.

В то же время денежные средства и иные материальные ценности представляют собой активы организации. Отождествление активов и пассивов некорректно.

Определение целевого капитала некоммерческой организации через соответствующие ему активы (отказ от категории активов, ограниченных к использованию³⁰²) способно затруднить применение соответствующих механизмов на практике, так как не дает четкого представления о том, что и целевой капитал как источник финансирования, и соответствующие ему активы (денежные средства и активы, в которые эти средства инвестируются) подлежат раздельному учету соответственно с прочими источниками финансирования и активами. Однако раздельный учет в этом случае дол-

³⁰² Подробнее об активах, ограниченных к использованию, см. раздел 4.3 данной работы, посвященный зарубежной практике финансового учета в некоммерческих организациях.

жен осуществляться и по активам, и по пассивам, что отвечает определению эндаумента в зарубежной практике³⁰³, по аналогии с которым образуется целевой капитал некоммерческой организации в российской практике.

Таким образом, целевой капитал представляет собой вид целевого финансирования некоммерческой организации, совокупность взносов доноров и финансового результата от использования средств целевого капитала, а денежные средства, переданные некоммерческой организации на формирование целевого капитала, являются той группой активов некоммерческой организации, операции с которыми ограничены требованиями учредителя и/ или лица, передавшего имущество на эти цели (в зарубежной практике – активы, ограниченные к использованию), а также законодательством и уставом некоммерческой организации.

Пассивная экономическая деятельность и целевой капитал НКО

В настоящее время доходы от использования (инвестирования) временно свободных средств НКО включаются в базу налога на прибыль организаций (в случае, если не формируют целевой капитал) в общем порядке наряду с другими доходами от предпринимательской деятельности организации. Как уже отмечалось выше, отнесение инвестиционных операций НКО к их предпринимательской деятельности порождает целый ряд неточностей в трактовке действующего налогового законодательства. В частности, для трактовки законодательства необходимо получить ответы на следующие вопросы. Что означает осуществление предпринимательской деятельности лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых создана некоммерческая организация, и где проходит эта граница? Можно ли относить к пожертвованиям средства, переданные НКО для осуществления пассивных инвестиций (на формирование целевого капитала), учитывая, что пожертвование – это дарение в общепользных целях? В этих услови-

³⁰³ В частности, в практике США эндаумент определяется через совокупность ограниченных к использованию чистых активов (см.: Statement of Financial Accounting Standards № 117 «Financial Statements of Not-for-Profit Organizations», FASB, 1993). Подробнее см. раздел 4.3 данной работы, посвященный зарубежной практике финансового учета в некоммерческих организациях.

ях лица, передающие средства некоммерческим организациям для осуществления пассивных инвестиций, формально финансируют предпринимательскую деятельность некоммерческой организации.

Независимо от решения вопроса о налогообложении доходов от предпринимательской деятельности НКО, подходы к которому будут рассмотрены ниже, нам представляется, что доходы от пассивных инвестиций НКО должны быть освобождены от налогообложения.

Одним из подходов к регулированию налогового режима для некоммерческих организаций является определение пассивной экономической деятельности в налоговом законодательстве. Например, проект Налогового кодекса, рассматривавшийся в российском парламенте в 1997 г., под пассивной экономической деятельностью понимал деятельность в виде передачи на возмездной основе имущества, в том числе денежных средств, одним лицом во временное владение, пользование или распоряжение другому лицу без перехода права собственности на это имущество и без возможности последующего его отчуждения, если такая передача не относится к финансовой деятельности и не порождает у принимающего это имущество лица дополнительных обязанностей, не связанных с целевым использованием и (или) сохранностью передаваемого имущества либо с выплатой вознаграждения за указанное владение, пользование или распоряжение этим имуществом. При этом проект Налогового кодекса 1997 г. относил к пассивной экономической деятельности, в частности, размещение денежных средств в банках, передачу имущества в аренду и в доверительное управление, а также приобретение ценных бумаг, производных финансовых инструментов, долей в уставном капитале, паев и т.д. Экономическая деятельность признавалась пассивной только в тех случаях, когда она не носила систематического характера, не осуществлялась в рамках торговой и торгово-посреднической деятельности лица.

Нам представляется рациональным изложенный подход к определению пассивной экономической деятельности, и в случае принятия решения о реформе налогообложения некоммерческих организаций возможно построение соответствующих положений На-

логового кодекса на основании законопроекта 1997 г. Вместе с тем необходимо иметь в виду, что принятое во многих странах определение пассивной экономической деятельности включает невозможность принятия управленческих решений в отношении собственности, доход от которой признается доходом от пассивной деятельности. Таким образом, к пассивной экономической деятельности не могут быть отнесены, например, передача недвижимого имущества в аренду или владение контрольным или блокирующим пакетом акций, дающим право на принятие управленческих решений.

В международной практике понятие пассивного дохода чаще используется в литературе, чем в законодательстве. Например, американское законодательство³⁰⁴ дает определение пассивных финансовых инвестиций: «пассивный инвестиционный доход» означает валовой доход, полученный от роялти, дивидендов, процентов (за исключением продаж в рассрочку клиентам и доходов кредитных и финансовых компаний), ежегодной ренты и продаж или обмена акций или ценных бумаг в пределах получаемого от этого дохода.

В законодательстве же чаще используется определение инвестиционной деятельности (инвестиционного дохода). Так, понятие инвестиционного дохода применяется в законодательстве Центральной и Восточной Европы³⁰⁵, где все страны этого региона позволяют получать некоммерческим организациям доход от пассивных инвестиций: обычно это доход по государственным ценным бумагам, акциям, облигациям и иным ценным бумагам, депозитарным распискам, сертификатам; доход от размещения средств в кредитных организациях.

При этом налогообложение доходов от пассивных инвестиций различается в зависимости от вида инвестиций и категории НКО.

³⁰⁴ Alabama department of revenue administrative code, chapter 810-3-75 «Passive Investment Income», table of contents 810-3-175.01 Passive Investment Income Tax (1) Definitions – «Passive investment income» means gross receipts from royalties, rents, dividends, interest (excluding installment sales to customers and income of lending and financing companies), annuities, and sales or exchanges of stock or securities to the extent of any gains therefrom.

³⁰⁵ Обзор налогового законодательства в отношении НПО в Центральной и Восточной Европе. Изд. 2-е. Международный центр некоммерческого права.

Например, в Македонии НКО могут получать инвестиционные доходы напрямую и не обязаны создавать отдельные компании для получения доходов по процентам, дивидендов и ренты (как требовалось бы для ведения приносящей доход хозяйственной деятельности). Их инвестиционные доходы облагаются налогом по обычной ставке в 15%. Дивиденды и иные доходы от участия в прибылях другого налогоплательщика – резидента Македонии не включаются в налогооблагаемую базу, если налоги начислены другому налогоплательщику.

В Словакии инвестиционный доход облагается налогом, но процентный доход по банковским вкладам и дивидендам облагается по сниженной ставке 15% в отличие от доходов по акциям, которые облагаются по ставке налога 25%.

В Венгрии инвестиционный доход, как правило, облагается налогом. Однако общественно полезные организации освобождаются от уплаты налогов на проценты или доходы по вкладам или ценным бумагам в связи со своей общественно полезной деятельностью, если при этом они не занимаются коммерческой деятельностью. Организации, не имеющие статуса общественно полезных, а также общественно полезные организации, которые осуществляют коммерческую деятельность, освобождаются от налога по части процентов или дохода пропорционально доле поступлений от целевой или общественной деятельности в общей сумме доходов.

По законодательству Сербии доход от операций с государственными ценными бумагами освобождается от налогообложения наряду с доходом от инвестирования эндаумента. Дивиденды облагаются налогом по ставке 20%, если организация является плательщиком налога на доходы организаций.

В Черногории доход от пассивных инвестиций до 4000 евро вообще освобождается от налогообложения.

В Румынии от налогообложения освобождается весь инвестиционный доход, а в Польше – инвестиционный доход, направляемый на общественно полезные цели.

В Литве благотворительным и спонсорским фондам запрещено непосредственно заниматься коммерческой деятельностью, но разрешено инвестировать в государственные (муниципальные) ценные бумаги. Общественные организации, публичные учрежде-

ния и религиозные общины также могут инвестировать свои средства, доход от разрешенной инвестиционной деятельности не облагается налогом.

Заметим, что в странах Центральной и Восточной Европы не существует особых законодательных положений о создании эндаумента и о процедуре налогообложения доходов от его инвестирования. Исключениями являются Чешская Республика и Словакия. В Чешской Республике периодический доход в виде дивидендов и процентов на зарегистрированный эндаумент может быть направлен на поддержку деятельности фонда и освобождается от налогообложения, если используется в соответствии со специальным законом. Если фонд хочет воспользоваться освобождением своего дохода от налогов, тогда инвестиционный доход минус расходы должен быть включен в зарегистрированный эндаумент и занесен в реестр фондов как часть зарегистрированного эндаумента. В противном случае доход будет облагаться налогом. Кроме того, законодательство Чехии ограничивает возможность инвестирования средств зарегистрированного эндаумента: они могут быть только вложены в гарантированные государством ценные бумаги или депонированы на специальных счетах в кредитных учреждениях. При этом прирост капитала в любом случае подпадает под налогообложение. Законодательство Словакии также налагает ограничения на эндаумент фонда, который может инвестировать свой эндаумент только в государственные ценные бумаги; ценные бумаги, торгуемые на основных рынках; сертификаты участия, облигации, обеспеченные закладной; депозитарные расписки, недвижимость.

Следует отметить, что принятие одного из предлагаемых ниже более общих подходов к реформированию системы налогообложения некоммерческих организаций в России позволяет не регулировать отдельно налоговый режим при формировании эндаумента и получении доходов от пассивной деятельности.

5.3. Подходы к определению предпринимательской деятельности некоммерческих организаций в целях налогообложения налогом на прибыль организаций

В ведущихся в настоящее время дискуссиях о регулировании деятельности НКО и налогообложении НКО в России существует

некоторая неопределенность терминологии, связанной с видами деятельности некоммерческих организаций, что было подробно рассмотрено в разделе 3.1 настоящей работы.

Выше речь шла о налогообложении деятельности НКО, финансируемой за счет пожертвований (или бюджетного сметного финансирования). Такую деятельность можно называть профильной или основной деятельностью НКО. Например, такой деятельностью может быть обучение студентов в высшем учебном заведении, получающем бюджетное финансирование или благотворительные пожертвования, лечение больных в медицинском учреждении, благотворительная деятельность благотворительных организаций, юридические консультации, оказываемые правозащитными организациями.

Но, помимо вопросов налогообложения доходов, получаемых некоммерческими организациями от доноров, важнейшей проблемой налогового режима для некоммерческих организаций является налогообложение доходов от предпринимательской деятельности. Кроме своей основной деятельности, НКО в соответствии с Законом «О некоммерческих организациях» могут заниматься предпринимательской деятельностью, под которой понимается приносящее прибыль³⁰⁶ производство товаров и услуг, отвечающее целям создания некоммерческих организаций, а также пассивной экономической деятельностью (размещение свободных денежных средств, источником которых являются целевое финансирование, целевые поступления или предпринимательская деятельность, на банковских депозитах или в финансовых активах)³⁰⁷.

Разумеется, особенности налогообложения НКО не могут не учитывать, какой тип предпринимательской деятельности ведет

³⁰⁶ Следует отметить, что предпринимательская деятельность направлена на извлечение прибыли, но не всегда приносит прибыль.

³⁰⁷ Так, в соответствии с п. 2 ст. 24 Федерального закона «О некоммерческих организациях» некоммерческая организация может осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых она создана. Такой деятельностью признаются приносящее прибыль производство товаров и услуг, отвечающих целям создания некоммерческой организации, а также приобретение и реализация ценных бумаг, имущественных и неимущественных прав, участие в хозяйственных обществах и участие в товариществах на вере в качестве вкладчика.

организация. Повторимся: предпринимательская деятельность может как напрямую служить достижению целей основной деятельности некоммерческой организации (например, предоставление вузом платных образовательных услуг³⁰⁸, оказание платной медицинской помощи, юридических услуг), так и иметь косвенное отношение к достижению этих целей, т.е. отвечать целям создания некоммерческих организаций (например, организация столовой для студентов вуза или пациентов медицинского учреждения, предоставление услуг общежития для студентов, организация платной парковки автомобилей клиентов, взимание платы за билеты на спектакли студенческих театров и спортивных команд, организация прачечной в общежитии и т.п.). Следует отметить, что предпринимательская деятельность, имеющая косвенное отношение к основной деятельности, может осуществляться по ценам, уровень которых ниже рыночного, а также по цене, равной себестоимости или ниже, т.е. в последнем случае субсидироваться за счет бюджетных средств и (или) целевых благотворительных средств.

Кроме того, может иметь место предпринимательская деятельность, вовсе не связанная с достижением целей создания некоммерческой организации (например, деятельность столовой для лиц, не обучающихся в учебном заведении, и вообще другая деятельность). Ведение такого рода предпринимательской деятельности некоммерческими организациями не предусмотрено Федеральным законом «О некоммерческих организациях». Однако во многих случаях трудно отличить друг от друга виды предпринимательской деятельности, служащие и не служащие достижению целей НКО, ради которых она была создана.

³⁰⁸ Следует оговориться, что негосударственные образовательные учреждения, зарегистрированные в организационно-правовой форме НКО, в отличие от других некоммерческих организаций основную уставную деятельность осуществляют не только за счет целевых поступлений, а в основном за счет платы по заключенным договорам. Однако эта платная (предпринимательская) деятельность образовательного учреждения не рассматривается как предпринимательская, если получаемый от нее доход полностью идет на возмещение затрат на обеспечение образовательного процесса (в том числе на заработную плату), его развитие и совершенствование в данном образовательном учреждении (ст. 46 Закона «Об образовании»). При этом по Налоговому кодексу такая деятельность подпадает под налогообложение, т.е., по существу, эквивалентна предпринимательской деятельности.

Во-первых, может оказаться неясным, где проходит линия, разделяющая служащие и не служащие достижению целей НКО виды деятельности. Так, по-видимому, организацию питания студентов можно считать непосредственно связанной с деятельностью образовательного учреждения. Что же касается предоставления услуг парикмахерской (в случае если организацией предоставления таких услуг занимается сама некоммерческая организация), то такая связь неочевидна. Аналогично можно рассмотреть организацию в учебном заведении торговли учебной литературой, и художественной литературой (не вполне служит достижению целей НКО, кроме случаев, когда в учебном заведении преподаются гуманитарные курсы, предполагающие знакомство с художественной литературой³⁰⁹), канцелярскими товарами (связана) и предметами одежды (не связана, хотя торговля продукцией с символикой вуза может рассматриваться и рассматривается во многих зарубежных странах как предпринимательская деятельность, служащая достижению целей организации), предоставление услуг фотокопирования в библиотеке (по-видимому, это деятельность, служащая достижению целей НКО).

Во-вторых, во многих случаях решение об отнесении предпринимательской деятельности к деятельности, служащей достижению целей НКО, можно принять исходя не из вида такой деятельности, а из потребителей соответствующих товаров, работ или услуг, что предполагает сложность соответствующего контроля. Так, достаточно трудно контролировать, чтобы, например, наряду с предоставлением услуг общежития или столовой (субсидируемых в том числе за счет безвозмездных поступлений) студентам они не предоставлялись посторонним лицам, чтобы покупателями учебной, художественной литературы, канцелярских товаров не являлись посторонние лица.

В качестве иллюстрации позиции судебных органов по рассматриваемому вопросу можно привести постановление Президи-

³⁰⁹ Строго говоря, даже в отсутствие гуманитарной направленности деятельности учебного заведения организацию соответствующим учебным заведением торговли художественной литературой можно признать предпринимательской деятельностью, служащей достижению целей НКО, так как можно предположить, что чтение художественной литературы способствует повышению общей культуры человека и его гармоничному развитию

диума ВАС РФ от 17 февраля 1998 г. № 3637/97, которое на данный момент имеет фактически прецедентный характер. Суть спора заключалась в следующем. Некоммерческая организация (фонд) приобрела у банка права требования на квартиры. Прокурор, выступая в интересах банка, требовал признания сделки недействительной в силу нарушения фондом специальной правоспособности. Президиум ВАС РФ, рассматривая данное дело, указал следующее: «В соответствии со статьями 49 и 118 Гражданского кодекса РФ фонд – как разновидность некоммерческой организации – может иметь гражданские права, отвечающие целям его создания, предусмотренным в учредительных документах. Фонд вправе заниматься предпринимательской деятельностью, необходимой для достижения общественно полезных целей, ради которых он создан, и соответствующей этим целям. Как предусмотрено уставом ответчика, основными целями его деятельности являются создание в субъекте Российской Федерации условий для развития образования, совершенствование его учебно-методической, технической и материальной базы, обучение детей, оказание методической и материальной помощи учреждениям, работающим с детьми. Согласно пунктам 12 и 14 устава фонд вправе осуществлять хозяйственные операции, включая приобретение и отчуждение недвижимого имущества, с направлением полученных доходов на достижение уставных целей и задач. При заключении оспариваемого договора фонд выступал приобретателем прав требования на квартиры. Вывод о том, что правоспособность образовательного фонда ограничена по такого рода сделкам, из содержания статьи 118 Гражданского кодекса РФ не следует»³¹⁰.

³¹⁰ Необходимо обратить внимание на тот факт, что статьи, регламентирующие правомочия как коммерческих, так и некоммерческих организаций в гражданском обороте, идентичны по содержанию. В соответствии со ст. 3 Закона «О некоммерческих организациях» некоммерческая организация, как уже отмечалось, имеет в собственности или в оперативном управлении обособленное имущество, отвечает (за исключением учреждений) по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Формулировка статьи практически тождественна п. 1 ст. 48 ГК РФ, определяющей правомочия любого юридического лица. Таким образом, некоммерческая организация выступает в гражданском обороте как субъект, правомочия которого по совершению сделок специально не ограничены.

Суд пришел к выводу, что сделка была совместима с характером деятельности ответчика, а полученное имущество могло быть использовано для достижения общественно полезных целей фонда как путем распределения квартир между работниками сферы образования в натуре, так и в виде направления на уставные цели фонда средств от их продажи. Фактов же расходования денежных поступлений в противоречии с целями создания фонда при проверке его деятельности налоговой инспекцией не было выявлено. Таким образом, правовой оценке подлежит не типичность или нетипичность той или иной хозяйственной деятельности для некоммерческой организации, а возможность (не сам факт, а только его возможность) достижения уставных задач в результате этой деятельности в конечном итоге. Практически любой расход некоммерческой организации при этом (за редким исключением – например, нецелевой) может быть трактован как служащий для достижения уставных задач, т.е. для достижения общественно полезных целей³¹¹. В настоящее время внебюджетные доходы бюджетных организаций и доходы от предпринимательской деятельности, включая доходы от пассивной экономической деятельности, некоммерческих организаций включаются в состав доходов при определении базы налога на прибыль.

Таким образом, возможные варианты совершенствования налогового режима для некоммерческих организаций следует рассматривать в зависимости от видов и целей ведения ими предпринимательской деятельности. Так, можно предложить условно разделить некоммерческие организации на 4 группы следующим образом.

³¹¹ В соответствии с п. 2 ст. 2 Закона «О некоммерческих организациях» 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. Очевидно, что указанный перечень достаточно общесформулированных целей деятельности не предполагает детального указания целей деятельности организаций в их учредительных документах, а также оценки всей множественности актов хозяйственной деятельности организации с точки зрения строгого соответствия целям ее деятельности.

1. Некоммерческие организации, которые осуществляют деятельность исключительно за счет средств целевого финансирования и целевых поступлений и совсем не ведут предпринимательской деятельности и не имеют доходов от реализации товаров, работ и услуг (т.е., например, осуществляется предоставление бесплатных образовательных услуг учебным заведением, бесплатной медицинской помощи учреждением здравоохранения в случае финансирования этих услуг в перечисленных случаях за счет предоставленного организации целевого финансирования).

Такую деятельность некоммерческой организации можно считать основной (или профильной), безвозмездной, соответствующей целям некоммерческой организации³¹².

2. Кроме деятельности, осуществляемой за счет целевого финансирования, НКО могут осуществлять предпринимательскую деятельность только в связи с основной деятельностью, для которой она создана и которая преследует достижение уставных целей (т.е., например, учебные заведения оказывают платные образовательные услуги, выполняют научно-исследовательские работы и консультационные услуги, медицинские учреждения – медицинские услуги, научные учреждения – научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, консультационные и образовательные услуги).

Деятельность такой некоммерческой организации можно признать как основную (профильную) на возмездной основе, соответствующую целям некоммерческой организации.

3. НКО, кроме деятельности за счет целевого финансирования, осуществляют предпринимательскую деятельность, служащую достижению основных целей ее создания: как напрямую (например, предоставление вузом платных образовательных услуг, учреждением здравоохранения – лечебных услуг), так и косвенно (например, организация столовой для студентов вуза, для больных и пр.).

В данном случае, кроме своей основной (профильной) деятельности, некоммерческая организация осуществляет вспомо-

³¹² Здесь и далее мы будем использовать данную терминологию. Применение приведенной терминологии показано на примере деятельности образовательной некоммерческой организации в Приложении 3.

гательную деятельность, соответствующую целям некоммерческой организации.

4. Кроме видов деятельности, перечисленных в пп. 1–3, НКО осуществляет любую предпринимательскую деятельность (например, проведение банкетов в столовой для студентов), доходы от которой направляются на финансирование уставной деятельности³¹³.

Такую деятельность некоммерческой организации можно считать побочной (или поддерживающей) деятельностью.

При этом следует оговориться, что во всех указанных случаях НКО могут осуществлять пассивную экономическую деятельность (получать доходы от пассивных инвестиций), которая в настоящее время рассматривается в качестве предпринимательской деятельности.

Заметим также, что в пп. 1–3 некоммерческая организация осуществляет деятельность, связанную с основной целью, в отличие от п. 4, где осуществляется также деятельность, не связанная напрямую с основной целью НКО, однако доходы от которой в любом случае идут на уставную деятельность.

В соответствии с выделенными группами могут быть рассмотрены 4 варианта льгот по налогу на прибыль – от самого широкого, предоставляющего льготы по доходам от всех видов предпринимательской деятельности (п. 4) до самого узкого, предоставляющего льготы только тем организациям, которые не имеют других предпринимательских доходов, кроме доходов от пассивной деятельности, что будет далее подробно рассмотрено.

* * *

Таким образом, проведенный анализ действующего российского законодательства и правоприменительной практики показал, что в настоящее время все еще существует целый ряд актуальных проблем, связанных с налогообложением некоммерческих организаций в России.

³¹³ В США НКО освобождаются от налога на прибыль по доходам, получаемым от предпринимательской деятельности, связанной с деятельностью, направленной на достижение основной цели создания некоммерческой организации. Однако с доходов, получаемых от деятельности, не связанной с основной, НКО уплачивают налог на прибыль (более подробно см. раздел 3 настоящей работы).

Среди основной группы проблем необходимо отметить вопросы, связанные с определением доходов некоммерческих организаций при определении базы налога на прибыль организаций. В частности, речь идет о следующих проблемах:

1) существуют ограничения на возможность доноров и благотворителей осуществлять финансовую поддержку российских некоммерческих организаций в виде грантов или безвозмездной помощи, признаваемых налоговым законодательством целевым финансированием – для иностранных лиц требуется предварительная регистрация российскими властями;

2) налоговое законодательство предусматривает ограниченный набор сфер деятельности некоммерческих организаций, на поддержку которых могут направляться средства целевого финансирования, не включаемые в базу налога на прибыль организаций; так, финансирование в виде грантов в соответствии с налоговым законодательством может быть направлено на поддержку конкретных проектов и программ, что также может быть закреплено в договоре о предоставлении целевого финансирования (гранта);

3) российское законодательство содержит положения, в соответствии с которыми не включаемые в состав внереализационных доходов суммы целевых поступлений в виде пожертвований, признаваемых таковыми в соответствии с Гражданским кодексом РФ, могут быть получены в строго определенных областях (а до внесения в декабре 2006 г. поправок в Гражданский кодекс РФ еще и только оговоренными в гражданском законодательстве некоммерческими организациями (учреждениями)). При этом льготный налоговый режим для некоммерческих организаций предусмотрен в отношении пожертвований или поступлений на осуществление благотворительной деятельности, однако пожертвованием в соответствии с Гражданским кодексом РФ признается дарение вещи или права, а перечень видов благотворительной деятельности ограничен соответствующим федеральным законом; перечисленные ограничения представляются излишне узкими и не позволяющими некоммерческим организациям, применяя налоговые льготы, осуществлять многие виды деятельности, которые традиционно осуществляются этим сектором;

4) стоимость услуг, оказанных безвозмездно некоммерческим организациям, работ, выполненных в их пользу, всегда признается доходом некоммерческой организации, даже если эти услуги (работы) оказаны (выполнены) с целью поддержки их уставной деятельности;

5) в настоящее время стоимость имущества, добровольно передаваемого некоммерческим организациям на осуществление деятельности по достижению уставных целей организации, может быть признана объектом обложения как налогом на прибыль организаций, так и налогом на добавленную стоимость – в зависимости от особенностей такой передачи;

6) в российском налоговом законодательстве не полностью урегулированы вопросы налогообложения при осуществлении некоммерческими организациями пассивных инвестиций и получении доходов от такой деятельности (за исключением ситуации с целевым капиталом), следствием чего остаются две серьезные проблемы. Во-первых, формирование крупного источника дохода некоммерческих организаций, кроме формирования эндаумента, сопряжено с высокими издержками, так как деятельность НКО, связанная с получением доходов от пассивных инвестиций, признается предпринимательской деятельностью, а следовательно, средства, передаваемые некоммерческой организации донором исключительно на такие цели, включаются в базу налога на прибыль, а также признаются объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость. Во-вторых, получение некоммерческой организацией доходов от управления средствами признается предпринимательской деятельностью, а указанные доходы также включаются в базу налога на прибыль (опять же за исключением средств от управления целевым капиталом);

7) помимо перечисленных можно также выделить вопросы, связанные с существованием некоторых различий между разными типами некоммерческих организаций, предоставляющих схожие услуги. В частности, речь идет о налоговом режиме для негосударственных некоммерческих организаций и государственных (муниципальных) учреждений. Эти проблемы в настоящее время, может быть, и не являются самыми важными, однако в связи с планируе-

мой реформой сектора государственных и муниципальных учреждений их актуальность может резко возрасти.

Перечисленные выше проблемы указывают на необходимость реформирования системы налогообложения некоммерческих организаций в России, направленного на устранение налоговых препятствий для их деятельности.

6. Возможные варианты реформирования системы налогообложения некоммерческих организаций налогом на прибыль

При выработке предложений в области налоговой политики необходимо иметь в виду, что во многих вопросах, относящихся к налогообложению, не существует идеального решения, которое одновременно обеспечивало бы аллокационную эффективность, распределительную справедливость и простоту администрирования. Это в полной мере относится и к вопросам налогообложения НКО. Более того, многообразие сфер деятельности, целей, условий функционирования НКО и особенности принятия решений в таких организациях порождают дополнительные сложности. В случае коммерческой фирмы лица, заинтересованные в результатах ее деятельности, имеют – пусть и ограниченные – возможности контроля за менеджментом организации и влияния на его решения. Контроль за деятельностью некоммерческой организации обычно осуществляется более сложным, опосредованным образом. Это приводит к возможности злоупотреблений как в расходовании средств, так и в определении налоговых обязательств. Однако ужесточение порядка налогообложения некоммерческих организаций может серьезно дестимулировать их деятельность.

Проблемы, связанные с налогообложением НКО, в различных странах решаются по-разному. В значительной степени выбор зависит от того, насколько общество и государство осознают ценность деятельности некоммерческих организаций. Если, с точки зрения общества, выгоды от деятельности НКО значительны, то готовность смириться с неизбежными, по-видимому, злоупотреблениями больше. В то же время развитые системы общественного контроля и налогового администрирования, а также наличие эффективной, вызывающей доверие судебной системы позволяют не только уменьшить количество и значимость злоупотреблений, но и применить более сложные, но в большей степени отвечающие соображениям эффективности и справедливости правила.

При несовершенстве общественного налогового контроля усложнение правил может привести к относительному росту зло-

употреблений и при этом не к улучшению, а, напротив, к снижению аллокационной эффективности и справедливости распределения доходов. Во-первых, поскольку контроль за выполнением таких правил требует значительных издержек, следовательно, и вероятность выявления нарушений при заданном объеме ресурсов, предназначенных для такого контроля, будет ниже. Во-вторых, при сложных правилах усложняется и доказательство корректности определения налоговых обязательств со стороны налогоплательщика, что может увеличивать издержки и приводить к сокращению масштабов деятельности тех НКО, которые не допускают умышленных злоупотреблений. Подчеркнем, что нежелательные последствия вызывает не столько сложность собственно алгоритма определения налоговых обязательств, сколько сложность применения законодательства (например, возможность различных толкований понятий, сложность идентификации некоторых объектов, особенно при возникновении новых видов деятельности или новых форм сделок, и т.п.).

Количественная оценка выгод и потерь для каждого из вариантов решения проблемы налогообложения НКО затруднительна: при неразвитом секторе НКО необходимая для таких оценок информация не может быть получена. Окончательный выбор варианта режима должен быть осуществлен в рамках политического процесса. Но основой такого выбора должно послужить решение о значимости для российского общества преимуществ и несовершенств тех или иных возможностей.

Нам представляется, что, независимо от того, какой из возможных вариантов реформирования налоговой системы в части, имеющей отношение к некоммерческим организациям, будет выбран, при реализации подобной налоговой реформы должны быть соблюдены следующие принципы.

Во-первых, непростой процесс налогообложения некоммерческих организаций может быть еще больше усложнен, если в него будет вовлечен политический фактор. Именно поэтому необходимо, чтобы в данной области применялись такие процедуры, при которых важные технические вопросы обсуждались бы без оглядки на политические соображения. Вопросы политической деятельности некоммерческих организаций должны регулироваться отдель-

ным законодательством и не иметь отношения к налоговым проблемам.

Во-вторых, учитывая важность некоммерческих организаций для повышения эффективности российской экономики, необходимо осуществлять подготовку специалистов в области налогообложения некоммерческих организаций. Кроме того, налоговые органы выиграют от развития системы общественного контроля, в которую войдут специалисты, которые, помимо всего прочего, будут оказывать содействие модернизации налогового законодательства. Данный общественный орган не должен заниматься вопросами налогового администрирования применительно к конкретным налогоплательщикам. Его основными задачами должны стать подготовка рекомендаций, административных процедур, контроль за их максимальной прозрачностью и доведением их сути до общественности. При высоком профессиональном уровне работа такого рода специализированного органа (например, совета при Государственной Думе или Службе по налогам и сборам) значительно повысила бы уровень доверия ко всем налоговым органам в целом и к их взаимоотношениям с сектором некоммерческих организаций в частности.

В-третьих, необходимо перейти от практики составления перечней источников финансирования, учитываемых при применении льготного налогового режима, к составлению перечня запрещенных источников финансирования некоммерческих организаций, включающих, например, террористические организации. Такой подход привел бы к сокращению функций громоздкого и, как правило, малоэффективного административного аппарата, связанного с регистрацией проектов технической помощи, увеличил бы степень прозрачности процесса и уменьшил стремление к политизации многих чисто технических вопросов.

В-четвертых, предоставление каких-либо льгот некоммерческим организациям должно сопровождаться, с одной стороны, прозрачностью соответствующей отчетности НКО и, с другой – контролем со стороны общества. Общество предоставляет некоммерческим организациям своего рода субсидию в виде льготного налогового режима, донорских поступлений, благотворительных взносов. Взамен некоммерческие организации должны публично

отчитываться об осуществляемой деятельности. Кроме того, некоммерческие организации обязаны регулярно публиковать свою отчетность, заверенную аудиторскими фирмами, об источниках финансирования и направлениях его использования.

Ниже будут представлены некоторые возможные варианты политики в области налогообложения некоммерческих организаций в России. При разработке данных вариантов мы постарались учесть особенности и состояние российской системы налогового администрирования и российского налогового законодательства.

В данном разделе будет проведен анализ возможных подходов к налогообложению некоммерческих организаций, обоснованы необходимость использования особого режима налогообложения по налогу на прибыль для некоммерческих организаций, возможность предоставления освобождения от исчисления и уплаты налога на прибыль некоммерческим организациям, включая такие вопросы, как: освобождение некоммерческой организации от исполнения обязанностей налогоплательщика налога на прибыль (применение нулевой налоговой ставки); освобождение от налогообложения части прибыли некоммерческих организаций; вопросы учета расходов, связанных с использованием долгосрочных активов как облагаемой, так и освобожденной от налогообложения деятельности; возможности исключения из базы налога на прибыль средств, идущих на развитие уставной деятельности некоммерческой организации (деятельности, связанной с основной целью ее создания), а также некоторые аспекты налогообложения доходов от пассивных инвестиций.

6.1. Анализ возможных подходов к налогообложению некоммерческих организаций

Один из выводов, сделанных на основании проведенного анализа, состоит в том, что некоммерческие организации могут рассматриваться как тип организации с особыми целями, и отсутствие собственников, получающих доходы от деятельности организации, действительно может являться критерием, отличающим НКО от организаций иных типов. При этом в целях разработки налогового режима несущественным является тот факт, что НКО могут получать доходы. Например, образовательное заведение может полу-

чать бухгалтерскую и экономическую прибыль от своей деятельности, включая прибыль от взимания платы за предоставление образовательных услуг, доходы от фандрейзинга, активного участия в деятельности коммерческих организаций (например, в США университетские бейсбольные, баскетбольные и футбольные клубы являются прибыльными видами бизнеса университетов) и доходы от пассивных инвестиций. Именно использование таких доходов, уставные цели и ограничения на распределение доходов тем или иным частным лицам, возможно, добровольно принятые на себя, отличают НКО от других организаций с особыми целями, или, в более общей формулировке, от коммерческих предприятий.

Из этих отличий следует, что характеристики основной (декларируемой в уставе) цели деятельности НКО (т.е. порядок использования средств, находящихся в распоряжении НКО) являются основным критерием для определения налогового режима для НКО. Особый налоговый режим для некоммерческих организаций может принимать различные формы и включать:

1) вычет из налоговой базы доноров некоторых пожертвований в пользу НКО;

2) освобождение от налогообложения налогом на прибыль как самой организации (или установление для НКО нулевой ставки налога на прибыль), так и всего дохода организации или его части, включая:

а) доходы от пассивной деятельности (от пассивных инвестиций);

б) доходы от активной экономической деятельности;

в) средства от взносов, пожертвований и иной деятельности по привлечению средств;

г) доходы от реализации товаров (работ, услуг), получаемые в связи с уставными целями НКО;

д) доходы от побочной деятельности;

3) освобождение от налогов на потребление (например, НДС);

4) освобождения от других налогов (например, от налога на имущество).

При обсуждении вариантов налоговой политики в отношении некоммерческих организаций ниже мы будем говорить преимущественно о тех НКО, деятельность которых имеет социально значи-

мый характер. Что касается НКО, созданных группой лиц для получения общей выгоды (организаций, основанных на членстве), то их налогообложение может осуществляться в соответствии как с общим режимом налогообложения организаций, так и с правилами, принятыми для социально значимых НКО (в частном случае налоговый режим может зависеть от характера деятельности некоммерческой организации). Во многих странах НКО, основанные на членстве, освобождаются от уплаты, по крайней мере, части налогов или определяют налоговую базу по особым правилам, значительно ее сужающим по сравнению с налоговой базой коммерческих организаций. Например, в Великобритании освобождаются от налогообложения местные любительские спортивные клубы при условии недискриминационного доступа в эти клубы и «здорового» спорта³¹⁴, а также некоторые иные основанные на членстве организации. Более детально опыт зарубежных стран в этой области проанализирован в разделе 4.2 настоящей работы. Однако, насколько целесообразно применять такую практику в России, является дискуссионным вопросом.

С одной стороны, такие некоммерческие организации, основанные на членстве, как кооперативы сельскохозяйственных производителей, реализуя самостоятельно продукцию своих членов или перерабатывая ее, могут составить конкуренцию оптовым покупателям этой продукции, которые в некоторых регионах могут быть монополистами. В такой ситуации разница между закупочными и продажными ценами сельскохозяйственной продукции возрастает, более того, большая доля помощи, оказываемой государством сельскохозяйственным производителям, может в этом случае переходить такому монополисту. Предоставление такому кооперативу льгот может быть целесообразным, поскольку способствует формированию состязательного и, возможно, конкурентного рынка. Выгоды заключаются в снижении цен для потребителей и в увеличении объема выпуска. Можно привести и иные примеры, когда НКО, основанные на членстве, т.е. созданные для получения выгод самими членами НКО, порождают дополнитель-

³¹⁴ Понятие «здоровый спорт» для целей налогообложения исключает пассивный и опасный спорт. См.: The International Journal of Not-for-Profit Law. Volume 5. Issue 1 – September 2002, United Kingdom, B, 1. http://www.icnl.org/journal/vol5iss1/cr_weurope.htm

ные выгоды для общества. В этом случае льготы выглядят целесообразными.

Однако в случае клубов (например, спортивных, оздоровительных или созданных для совместного отдыха) предоставление льгот в условиях сильного имущественного расслоения и бедности значительной части населения может вызвать неодобрение со стороны широких слоев населения, так как членство в подобных клубах, вероятно, окажется подавляющему большинству населения недоступным.

Что же касается НДС, то вопрос, вероятно, должен решаться в зависимости от вида услуги, а не от статуса оказывающей ее организации. Причин для освобождения от налога на недвижимость таких организаций также не существует. Далее мы не будем обсуждать специфику возможного режима для членских организаций, имея в виду, что, определив порядок для общественно значимых организаций, можно распространить его на некоторые членские организации.

Выше уже отмечалось, что одним из ключевых вопросов в налогообложении некоммерческих организаций является идентификация деятельности, связанной и не связанной с основной целью создания организации, и возможность разделения учета доходов и расходов по таким видам деятельности. Здесь есть некоторые расхождения российской терминологии с применяемой за рубежом. В России для некоторых форм некоммерческих организаций, предусмотренных законодательством, разрешается «осуществлять предпринимательскую деятельность лишь для достижения целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям», а именно – общественным и религиозным организациям³¹⁵, фондам³¹⁶, некоммерческим партнерствам³¹⁷, автономным некоммерческим организациям³¹⁸. При этом «для осуществления предпринимательской деятельности фонды вправе создавать хозяйст-

³¹⁵ См. Гражданский кодекс, ст. 117, п. 1; Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (ст. 6, п. 1).

³¹⁶ См. Гражданский кодекс, ст. 118, п. 2; Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (ст. 7, п. 2).

³¹⁷ Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (ст. 8, п. 2).

³¹⁸ Там же ст. 10, п. 2.

венные общества или участвовать в них»³¹⁹. Ассоциации или союзы (объединения юридических лиц) в случае ведения хозяйственной деятельности должны быть преобразованы в общества или товарищества или «создать для осуществления предпринимательской деятельности хозяйственное общество или участвовать в таком обществе»³²⁰. Однако в уставе НКО можно предусмотреть открытый список деятельности, сформулировав перечень видов деятельности, как «и другие виды деятельности, не запрещенные законом».

Таким образом, буквальная формулировка закона позволяет НКО непосредственно осуществлять только такую предпринимательскую деятельность, которая связана с основными целями организации («соответствующую этим целям»), а для ведения иной деятельности следует создавать (тем НКО, которым это позволено) отдельные юридические лица, которые относятся к коммерческим организациям. Расшифровки понятия деятельности, «соответствующей целям» НКО, не существует, и на практике это понятие в большинстве случаев трактуется расширительно. Однако такая правовая неопределенность создает возможность для контролирующих органов истолковать осуществление некоторых видов предпринимательской деятельности как не дозволенной законом.

Нам представляется, что налоговые правила для НКО в России являются чрезмерно жесткими по сравнению с законами многих стран: фактически в налоговую базу налога на прибыль, облагаемую по стандартной ставке, включается доход от всей предпринимательской деятельности³²¹, в том числе связанной с основными целями. Поэтому для налоговых органов, вероятно, в настоящее время не является принципиальным вопрос, является та или иная деятельность основной (связанной с основной), т.е. направленной на достижение целей создания организации, или непрофильной. Так, например, реализация учебника, написанного преподавателем вуза и изданного этим вузом, рассматривается как коммерческая деятельность, т.е. подлежит налогообложению (и отдельно-

³¹⁹ См. Гражданский кодекс, ст. 118, п. 2; Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (ст. 7, п. 2).

³²⁰ См. Гражданский кодекс, ст. 121, п. 1; Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (ст. 11, п. 1).

³²¹ Для большинства НКО предпринимательской по российскому законодательству является любая возмездная деятельность.

му с основной деятельностью учету). В то же время эта деятельность явно способствует улучшению качества основной услуги, более того, соответствует основной цели – распространению знаний. Например, в США такая деятельность рассматривается как связанная с основной целью и не подлежит налогообложению. Однако следует напомнить, что соответствие основным целям по российскому законодательству является условием права осуществлять такую деятельность. Можно сказать, что в этом смысле на практике деятельность, соответствующая основным целям, представляет собой более широкое понятие, чем связанная с основной целью освобожденная деятельность по законам США.

В этой связи для определения вариантов возможного налогового режима для некоммерческих организаций необходимо решить несколько вопросов:

- освободить ли от обложения налогом на прибыль доходы некоммерческой организации, полученные от осуществления предпринимательской деятельности, направленной на достижение целей создания организаций;
- разрешать ли некоммерческим организациям непосредственно осуществлять не связанную с основной целью организации предпринимательскую деятельность;
- освободить ли от обложения налогом на прибыль доходы, полученные от осуществления предпринимательской деятельности, не направленной непосредственно на достижение целей создания организации, но улучшающей качество основной услуги, предоставляемой НКО;
- если в качестве приемлемого варианта налоговой политики избрано предоставление освобождения от обложения налогом на прибыль доходов, полученных только от осуществления основной деятельности (т.е. предпринимательской деятельности, непосредственно направленной на достижение целей создания организации), то какие критерии должны использоваться для основной и прочих видов предпринимательской деятельности, а также для разграничения доходов и расходов, связанных с этими видами деятельности;
- должны ли облагаться налогом на прибыль доходы некоммерческих организаций, полученные от ведения такой предприни-

- мательской деятельности, как пассивные инвестиции (или отдельные виды таких доходов);
- должны ли каким-то образом законодательно регламентироваться соотношения масштабов основной (включая предпринимательскую) деятельности и деятельности, не направленной непосредственно на достижение целей создания организации, а также пассивной инвестиционной деятельности НКО;
 - следует ли расширять масштаб налоговых льгот, предоставляемых донорам некоммерческих организаций – физическим лицам – налогоплательщикам налога на доходы, и следует ли предоставлять льготы по налогу на прибыль донорам – налогоплательщикам налога на прибыль.

Эти вопросы являются взаимосвязанными, и решение одних из них может влиять на совокупность рациональных вариантов ответов на другие. Так, например, если принимается решение облагать доходы от предпринимательской деятельности (понимая под ней любую деятельность на возмездной основе), утрачивают силу многие доводы с позиций налогообложения³²² в пользу полного запрета осуществления деятельности, не связанной с основной целью, а также снимаются вопросы, относящиеся к выбору облагаемых и освобожденных видов деятельности.

Обсуждению этих вопросов посвящены многие предшествующие главы. Некоторые возможные варианты выбора представлены ниже.

6.2. Основания использования особого режима по налогу на прибыль организаций для НКО

С точки зрения налогообложения прибыли некоммерческих организаций рассмотренные выше особенности НКО имеют важное

³²² Отметим, что, с иных точек зрения, они могут сохраняться. Например, недостаточная прозрачность отчетности организации может порождать потребность во введении ограничений на виды деятельности с тем, чтобы обеспечить потенциальным донорам и обществу в целом некоторые гарантии ограничения возможных злоупотреблений. Однако мы полагаем, что разумная и проверяемая независимыми аудиторами отчетность может обеспечить лучшее качество информации о деятельности организации.

значение, что позволяет ставить вопрос о введении особого режима исчисления и взимания налога для организаций этого сектора.

Как отмечалось выше, основная функция налога на прибыль заключается в предварительном (на уровне предприятия) обложении доходов физических лиц. Обложение получаемых предприятием доходов выступает (при интегрированности налогообложения индивидуальных и корпоративных доходов) авансом по налогу на доходы физических лиц. Это определяет логику построения налоговых систем, при которой любое инвестирование средств физическим лицом или организацией осуществляется из средств после их налогообложения. Независимо от того, используются ли доходы отчетного периода на цели потребления и сбережения, они подлежат налогообложению. Если организация, как в случае некоммерческих организаций, не имеет собственника, получающего доходы от своей собственности, то неочевидно, что его доходы перед инвестированием (распределение прибыли здесь отсутствует) должны быть подвергнуты налогообложению, особенно в том случае, когда общество заинтересовано в увеличении объема услуг, производимых данными предприятиями, в связи с наличием у этих услуг больших положительных экстерналий³²³.

Дополнительным аргументом в пользу постановки вопроса о предоставлении льгот по налогу на прибыль для НКО является наличие общественного контроля над некоммерческими организациями и требования об отчетности перед донорами о направлениях расходования полученных средств. Отсюда следует предположение о том, что менеджмент некоммерческих организаций не будет маскировать ведением некоммерческой деятельности коммерческую деятельность и направление дохода на цели личного потребления.

³²³ Отмеченная двойственность ситуации, при которой, с одной стороны, предпринимательские доходы НКО не могут трактоваться как обычная предпринимательская прибыль, направляемая собственникам предприятия, а, с другой – они облагаются налогом на прибыль, находит свое отражение, в частности, в том факте, что утверждаемая главным распорядителем бюджетных средств смета внебюджетных доходов бюджетной организации не предполагает формирования прибыли. В то же время бюджетная организация для приобретения любого капитального актива должна сформировать прибыль и финансировать приобретение актива из чистой прибыли (после налогообложения).

Для решения вопроса о том, должны ли некоммерческие организации являться налогоплательщиками налога на прибыль, следует принимать во внимание то обстоятельство, что налог на прибыль помимо обложения собственно прибыли (в бухгалтерском смысле слова) используется для налогообложения таких доходов физических лиц, которые с точки зрения налогового администрирования легче облагать налогом на уровне предприятия. Речь идет о выплатах вознаграждений, непосредственно не связанных с производственной деятельностью предприятия (материальная помощь), о компенсационных выплатах работнику в размерах, превышающих нормативные (высокие командировочные, суточные, подъемные, оплата проезда в транспорте классами повышенной комфортности и т.п.).

Кроме того, существование налога на прибыль, правильность исчисления которого контролируется налоговыми органами, позволяет (несмотря на различие между системами бухгалтерского и налогового учета) повысить достоверность как бухгалтерской отчетности, в чем заинтересованы собственники и (или) учредители предприятия, так и статистической отчетности.

Важным обстоятельством при выборе режима налогообложения является также следующее. Очевидно, что при положительном решении вопроса о предоставлении каких-либо налоговых льгот по налогу на прибыль некоммерческим организациям эти льготы должны относиться прежде всего к прибыли, формируемой за счет ведения предпринимательской деятельности, которая согласно Федеральному закону «О некоммерческих организациях» служит достижению целей создания некоммерческой организации. Несмотря на то что ведение иной предпринимательской деятельности российскими некоммерческими организациями указанным законом не предусмотрено, НКО в рамках ведения предпринимательской деятельности могут предоставлять определенные услуги на рыночных условиях лицам, отличным от их клиентов по деятельности, связанной с достижением основной цели создания (например, услуги столовой, гостиницы, парковки и т.п., оказываемые всем потребителям независимо от того, получают ли они услуги, относящиеся к деятельности, служащей цели создания НКО). В этом случае НКО при наличии привилегий по налогу на прибыль

будут оказываться в лучшем положении на рынке соответствующих товаров или услуг, чем действующие без применения льготного режима коммерческие предприятия, что может быть причиной экономических искажений на соответствующем рынке.

При возможности осуществления предпринимательской деятельности, не связанной с основной целью деятельности организации, полное освобождение от налогообложения некоммерческих организаций также может приводить к искажениям. Логичным решением этой проблемы без применения мер, дестимулирующих институциональную (основную) деятельность некоммерческих организаций, может быть налогообложение только доходов от такой деятельности, при осуществлении которой возникает конкуренция с частным сектором, т.е. не связанной с основной целью организации предпринимательской деятельности. Такой подход реализован, например, в США. Однако разделение деятельности на основную и не связанную с основной целью на практике может представлять сложную проблему.

Существуют также дополнительные аргументы в пользу налогообложения доходов некоммерческих организаций. Некоторые из них являются дискуссионными.

Решения в отдельных НКО могут принимать лица, которые недостаточно мотивированы обеспечивать как можно больше социально значимых благ лучшего качества и преследуют личную выгоду (например, пытаясь осуществить трансферт полученных НКО средств в своих интересах). Отметим, что такие попытки могут быть и в НКО, не ведущих предпринимательскую деятельность, не связанную с основной целью создания организации. Но нельзя исключить, что в случае осуществления предпринимательской деятельности, не связанной с основными целями, возможностью получить средства на финансирование личных выгод может оказаться больше, хотя бы потому, что доноры могут меньше интересоваться деталями осуществления побочной (не связанной с основной целью) деятельности, чем расходом пожертвований или осуществлением основной деятельности. Однако у налоговых органов интерес к побочной деятельности может быть, наоборот, повышенным.

Для того чтобы решить, в какой мере налогообложение доходов может воспрепятствовать подобной практике или дестимулировать ее, следует определить, в какой форме такие трансферты могут осуществляться.

Трансферт из НКО частному сектору невозможен посредством распределения доходов, исходя из определения некоммерческой организации. Поэтому формы таких трансфертов сводятся к выплатам вознаграждения работникам (под видом заработной платы, премий, компенсационных выплат и натуральных выгод) или передачи дохода путем использования трансфертного ценообразования в сделках с контрагентами.

Рассмотрим, например, случай, когда менеджмент может получать натуральные выгоды, замаскированные под расходы, необходимые для деятельности организации. Возможность такой практики означает отсутствие должного контроля или достаточных неналоговых стимулов. Если такие расходы уменьшают налоговую базу, то налогообложение прибыли не решает проблему злоупотреблений. Роль стимула к сокращению таких расходов налогообложение могло бы выполнять в том случае, когда с увеличением этих расходов налоговая база увеличивалась бы. Однако если такого рода расходы нормируемы при налогообложении прибыли, то полученные натуральные выгоды будут обложены если не подоходным и единым социальным налогами, то налогом на прибыль. В этом случае налогообложение действительно позволяет избежать безналогового вознаграждения сотрудников. Но если такого нормирования нет, наличие налога на доход не может дестимулировать описанную практику: рост расходов, принимаемых к вычету, приводит к уменьшению налоговой базы, т.е., напротив, налогообложение играет стимулирующую к завышению расходов роль.

Отметим также, что повышенный уровень оплаты труда менеджмента НКО в тех случаях, когда нет достаточного контроля учредителей или попечителей организации, а потенциальным донорам недоступна информация о вознаграждении менеджмента, также может представлять проблему. Принятая в России система регрессивного налогообложения доходов от труда (если принимать в расчет совокупность налога на доходы физических лиц и единого социального налога) в сочетании с налогообложением

прибыли стимулирует повышенные выплаты заработной платы высокооплачиваемым работникам. Поскольку при выплате дополнительной заработной платы работнику, в отношении оплаты труда которого действует предельная ставка единого социального налога, равная 2%, предельная налоговключающая ставка налога равна $(13 + 2)/102 = 14,7\%$, а сокращение налоговых обязательств по налогу на прибыль уменьшает налоги на 24% от расходов на оплату труда, издержки, связанные с дополнительным вознаграждением высокооплачиваемого работника, меньше суммы этого вознаграждения. Или, иначе говоря, при выплате 100 руб. дополнительной заработной платы высокооплачиваемому работнику он получает после уплаты налогов $100 - 13 = 87$ руб., а организация выплачивает 2 руб. дополнительно единого социального налога, но при этом экономит на налоге на прибыль приблизительно $102 \times 0,24 = 24,5$ руб., т.е., в конечном итоге, ее чистый поток денежных средств уменьшается на 77,5 руб. То же соотношение наблюдается и в случае коммерческой организации, но эффективность контроля собственников может быть выше, чем в случае НКО. Однако если некоммерческая организация осуществляет только те виды деятельности, доходы от которых освобождены от налогообложения, или по иным причинам не имеет налоговых обязательств еще до выплаты дополнительного дохода, издержки по выплате заработной платы с учетом налогообложения превышают суммы поступлений работнику после уплаты налогов. Таким образом, при наличии налогообложения доходов (прибыли) предприятия регрессивное налогообложение доходов от труда порождает стимулы к назначению высшему менеджменту повышенной заработной платы, возможно, даже (при условии влияния менеджмента на величину собственной заработной платы) превышающей компенсацию за труд и служащую отчасти фактическим распределением доходов. Возможности такого рода снижаются в тех случаях, когда – как, например, в США – потенциальным донорам доступна информация о вознаграждении высшего менеджмента. Тем НКО, которые выплачивают более высокую заработную плату по сравнению с другими, аналогичными по видам деятельности и прочим характеристикам, труднее привлечь пожертвования. Но в тех случаях, когда прозрачность НКО недостаточна, возможны, во-первых, злоупотребления, а во-

вторых, недоверие потенциальных доноров к большинству или ко всем НКО.

Рассмотрим также трансферт доходов частным лицам или коммерческим организациям (т.е., в конечном счете, тоже частным лицам), который осуществляется с использованием трансфертных цен (в том числе нулевых), т.е. если средства НКО передаются посредством продажи чего-либо по пониженным ценам или покупки по завышенным. Отметим, что при наличии налогообложения в результате этих сделок налоговая база НКО не увеличивается, а уменьшается. Если недобросовестный руководитель решил передать контрагенту 100 руб. из средств НКО, то, если налоговая база НКО положительна, чистый денежный поток уменьшится только на 76 руб. как при покупке по завышенной цене, так и при продаже по заниженной. Отметим, что если контрагент имеет налоговые льготы или применяет один из специальных налоговых режимов, результатом сделки может стать чистое сокращение налоговых доходов государства, т.е., по существу, возникает субсидия такого рода сделкам. Например, если по завышенным ценам приобретается услуга налогоплательщика, переведенного на вмененный доход, то государство доплачивает участникам сделки 24%³²⁴ суммы трансферта. Если продукция продается лицу, облагаемому по ставке 15%, по заниженной цене, то 9% суммы трансферта будет профинансировано государством³²⁵. В этом случае важно, что налогообложение доходов (прибыли), как и в предыдущем примере, не устраняет стимулы к злоупотреблениям, а, наоборот, скорее создает дополнительные.

Здесь не ставится цель детально обсудить проблемы уклонения от налогообложения или налогового планирования с использованием специальных режимов. Однако важно отметить, что, как сле-

³²⁴ Величина, на которую завышена стоимость услуги, не повлияет на налоговые обязательства лица, уплачивающего вмененный налог. Но вычет этой дополнительной суммы из налоговой базы покупателя, применяющего общий режим налогообложения, уменьшит налоговые обязательства на 24% указанной величины.

³²⁵ Сумма x , на которую занижена цена продукции, уменьшит налоговую базу лица, применяющего общий режим, на $0,24x$ по сравнению с продажей по рыночной цене. Лицо, облагаемое по ставке 15%, вычитет из налоговой базы в составе расходов на x меньше, чем при покупке по рыночной цене, т.е. уплатит на $0,15x$ налогов больше. Суммарная экономия на налогах составит $0,9x$.

дует из приведенных выше примеров, взимание налога не уменьшает стимулов к злоупотреблениям. Напротив, если руководство НКО склонно к злоупотреблениям, то налогообложение доходов при прочих равных играет стимулирующую роль в том смысле, что ожидаемые выгоды от злоупотреблений растут. Другими словами, налогообложение доходов позволяет уменьшить сумму средств, которыми может распорядиться некоммерческая организация, но не стимулирует увеличивать долю средств, направляемую на осуществление институциональных целей. Таким образом, с позиций пресечения возможных злоупотреблений со стороны некоммерческих организаций политику налогообложения их доходов трудно признать эффективной. Выше неоднократно приводились доводы о выгодности деятельности НКО для общества (обеспечение дополнительного объема общественных благ при субоптимальном уровне обеспечения ими, коррекция экстерналий, в частности, в случае благ с особыми достоинствами, размещение ресурсов в такой деятельности с большим учетом потребностей разных групп населения и т.д.). Кроме того, из ограничения на распределение доходов следует, что при условии его соблюдения доходы НКО не трансформируются в доходы физических лиц. В совокупности, на наш взгляд, это составляет убедительные аргументы в пользу применения к некоммерческим организациям особых правил налогообложения доходов, т.е. освобождения от налогообложения значительной части доходов (а при определенных условиях – возможно, всех доходов).

Аналогичные рассуждения можно привести и в отношении дохода от пассивных инвестиций некоммерческих организаций: если он полностью направляется на достижение целей создания некоммерческой организации, возникает серьезный довод в пользу освобождения его от налогообложения. Отметим, что при получении пассивного дохода вопрос конкуренции с частным сектором в значительной мере теряет остроту. В этом случае ключевым является вопрос трансферта средств в пользу частного сектора, и, как и в случае предпринимательской деятельности, налогообложение мало уменьшает стимулы для таких трансфертов.

Если масштабы не связанной с основными целями предпринимательской деятельности значительно превышают масштабы дея-

тельности, связанной с достижением основных целей³²⁶, то сходство некоммерческой организации с коммерческой увеличивается. Хотя прибыль организации и не может быть распределена явным образом в виде дивидендов и нельзя получить доход в виде прироста капитальной стоимости ее акций, малые масштабы основной деятельности по сравнению с доходами от чисто коммерческой деятельности или с доходами от пассивных инвестиций могут свидетельствовать или о накоплении средств на будущие расходы на основную деятельность, или о расходовании средств на какие-то иные цели, не направленные непосредственно на достижение основной. В таких случаях возможны как увеличение административных расходов и предоставление различных натуральных выгод работникам, так и, наконец, прямые злоупотребления с целью передачи дохода (значительной его части) или накопленного имущества в частный сектор к выгоде лиц, принимающих решения в организации.

Если эта проблема в данном обществе признается важной, могут быть различные ее решения. Например, возможен прямой запрет на соотношение масштабов деятельности, связанной и не связанной с основной целью, превышающее некий установленный порог. В США существует требование расходования не менее 5% определенных видов фондов некоммерческих организаций (целевого капитала, endowment), а при невыполнении этого требования к доходам НКО от пассивных инвестиций применяется особый акцизный налог (подробнее см. раздел о международном опыте). Нам представляется, что проблема накопления значительных фондов и непропорционально большой предпринимательской деятельности не актуальна в настоящее время для России. Напротив,

³²⁶ Например, если организация, созданная как детская спортивная секция, сдает свои площади и оборудование в аренду для организации отдыха сотрудников соседних коммерческих предприятий, причем заметно большую часть времени активы секции заняты именно во второй деятельности, то говорить о значительных выгодах для общества от такой организации трудно. Разумеется, возможны случаи, когда основная деятельность требует существенных ресурсов, а пожертвования малы, и осуществление побочной деятельности является единственно возможным источником доходов. Однако если доля побочной деятельности составляет, например, 90%, то доводы в пользу освобождения от налогообложения становятся крайне спорными.

создать условия для формирования различных резервов для будущей институциональной деятельности или фондов постоянного дохода³²⁷ для финансирования этой деятельности было бы желательно, особенно с учетом недостаточности и нерегулярности пожертвований. Однако при разработке налогового режима для НКО в случае освобождения от налога на прибыль таких организаций (или отдельных видов деятельности) желательно предусмотреть, чтобы расходы, не разрешенные или ограниченные к вычету из налоговой базы у некоммерческих организаций, были обложены налогом на прибыль или иными налогами (подходящим, единым социальным).

Еще одним аргументом против полного освобождения некоммерческих организаций от налогообложения, как уже отмечалось выше, является необходимость контроля за их деятельностью. Например, речь идет о контроле за целевым расходованием средств, а также о наличии органов или лиц, заинтересованных в проверке правильности ведения учета и предоставления отчетности. Однако следует отметить, что действенным такой контроль может быть только при условии публичной отчетности некоммерческих организаций. Сопоставление публичной и налоговой отчетности некоммерческих организаций может помочь выявлению злоупотреблений и вмешательству лиц, имеющих право воздействия на менеджеров, или использованию информации донорами при выборе НКО для пожертвований.

Вопросы обеспечения информацией заинтересованных лиц, а также подтверждения адекватности этой информации рассмотрены в разделе 4 настоящей работы. Для того чтобы в сфере деятельности НКО не возникала проблема асимметрии информации, необходимо, чтобы учет велся по четко установленным и понятным правилам, отчетность проверялась и публиковалась, причем поиск этой информации не должен вызывать затруднений (например,

³²⁷ В настоящее время разрабатывается законопроект о целевом капитале некоммерческой организации, позволяющий формировать целевой капитал (эндаумент) за счет пожертвований доноров и доходов от размещения этого капитала, а также средств, переданных в доверительное управление (более подробно см. раздел 5.2 и Приложение 5 настоящей работы). Предполагается, что данный закон, сократив возможности злоупотребления, позволит некоммерческим организациям формировать некоторые виды эндаументов, принятых в мировой практике НКО.

отчеты могут публиковаться в интернете на сайте специально созданной организации, на сайте самой некоммерческой организации). Если эффективная система отчетности перед обществом и донорами отсутствует, налоговый контроль может иметь самостоятельную ценность даже при низких налогах. В случаях, когда организации финансируются только из средств доноров и ведут деятельность на безвозмездной основе, освобождение от налогообложения их доходов было бы целесообразным. Но таким организациям было бы легче привлекать средства, если бы подтвержденная аудитором отчетность была доступна широкому кругу лиц.

С учетом высказанных соображений могут быть предложены несколько различных вариантов особого порядка налогообложения доходов (прибыли) некоммерческих организаций, ряд из которых широко обсуждается в настоящее время³²⁸.

В первую очередь могут быть сформулированы две крайние позиции, одна из которых предполагает полное освобождение НКО от уплаты налога на прибыль (или установление для них нулевой ставки), вторая – сохранение существующей ситуации обложения налогом на прибыль доходов от предпринимательской деятельности при сохранении особого режима для целевого финансирования и целевых поступлений. Ниже мы рассмотрим несколько вариантов установления режима налогообложения доходов от предпринимательской деятельности с приведением некоторых соображений в пользу или против рассматриваемых вариантов:

1) освобождение НКО от исчисления и уплаты налога на прибыль;

2) освобождение от налога на прибыль доходов от предпринимательской деятельности, служащей достижению основных целей создания НКО;

³²⁸ Здесь мы не рассматриваем в качестве льгот по налогу на прибыль устранение некоторых недостатков российского налогового законодательства, о которых шла речь в разделе 5 настоящей работы, связанных с налогообложением НКО при получении ими целевого финансирования, целевых поступлений, осуществлении безвозмездной передачи товаров, выполнении работ, оказании услуг. Другими словами, мы предполагаем, что средства, полученные некоммерческими организациями безвозмездно, после устранения данных недостатков не будут включаться в базу налога на прибыль организаций.

3) освобождение от обложения налогом на прибыль средств, направляемых на развитие некоммерческих организаций (капитальные вложения в объекты, использование которых направлено на достижение целей создания организации);

4) варианты обложения налогом на прибыль доходов от пассивных инвестиций некоммерческих организаций;

5) введение особых правил (или льгот) при обложении иными налогами.

6.3. Освобождение некоммерческих организаций от исчисления и уплаты налога на прибыль

Представляется, что такая мера, как предоставление освобождения от исчисления и уплаты налога на прибыль некоммерческим организациям по признаку лишь организационно-правовой формы, может создать серьезные стимулы для маскировки деятельности коммерческих организаций под деятельность некоммерческих организаций. При отсутствии налога на прибыль собственники таких «псевдонекommerческих» организаций смогут распределять прибыль от их функционирования в виде выплат, которые в настоящее время осуществляются за счет прибыли после налогообложения³²⁹. Такое решение может привести также к серьезным различиям в налогообложении НКО и коммерческих организаций, конкурирующих между собой на одних и тех же рынках (преимущественно на рынках услуг, не связанных напрямую с достижением основных целей создания некоммерческих организаций: общественное питание, гостиничные услуги, спортивные услуги и т.п.), а также может создать недобросовестную конкуренцию коммерческим организациям, которые осуществляют аналогичную деятельность на рынке, но не имеют такой льготы (например, возможность демпинга цен, лучших условий для реинвестирования

³²⁹ Речь идет о таких выплатах, как высокие командировочные расходы, представительские расходы, оплата проезда в транспорте классами повышенной комфортности, оплата дорогостоящих видов связи. Согласно п. 5 ст. 29 Федерального закона «О некоммерческих организациях» НКО не вправе осуществлять выплату вознаграждения членам ее высшего органа управления за выполнение ими возложенных на них функций, за исключением компенсации расходов, непосредственно связанных с участием в работе высшего органа управления.

демпинга цен, лучших условий для реинвестирования в предпринимательскую деятельность).

Теоретически НКО вполне способны осуществлять инвестиции (либо активные, либо пассивные) в определенные виды деятельности, тем самым получая налоговые преимущества по сравнению с аналогичными предприятиями частного сектора. Например, сталелитейному заводу потребуется доходность 15% до налогов только для того, чтобы выплатить своим акционерам 10% дохода на акцию, если налог на прибыль составляет 33%. Однако если бы такой завод существовал в форме НКО, благодаря налоговым льготам для тех же самых целей было бы необходимо иметь доходность 10% (но, правда, доходы на акцию в этом случае нельзя выплатить). Та же самая логика вполне применима и к освобождению от налогов на потребление. В частности, коммерческий книжный магазин может продать религиозную книгу за 12 ед., в случае когда книга стоит 10 ед., а налог на потребление составляет 20%. При этом религиозной организации выгодно реализовывать книгу за 10 ед., если действует освобождение от налога, или за 12 ед. – для получения большего дохода, чем коммерческое предприятие, не применяющее подобное освобождение.

Здесь важно также отметить, что сам факт получения дополнительных доходов от конкурентных преимуществ вследствие налоговых льгот не означает, что эти доходы будут использоваться неэффективно (возникнут какие-либо искажения), поскольку НКО должны направлять все доходы на достижение своих целей, а не на распределение между собственниками. Причиной искажений на рынке и снижения общественного благосостояния является освобождение потока доходов от налогообложения. Правительства, как правило, пытаются ограничить действие подобных искажений целым рядом конкретных методов, включая такие, как, например:

а) налогообложение доходов от видов деятельности НКО, не связанных с основными целями деятельности НКО;

б) запрет на ведение некоторых видов деятельности (например, некоторые НКО, не могут использовать освобождаемые от налогообложения доходы от своих (принадлежащих им) облигаций в целях финансирования приобретения коммерческих ценных бумаг);

- в) налогообложение доходов от пассивных инвестиций;
- г) применение санкций при нарушении принятых стандартов деятельности НКО.

Кроме того, отмена налога на прибыль для некоммерческих организаций в качестве самостоятельного эффекта приведет к снижению прозрачности функционирования некоммерческих организаций для их учредителей и общества в целом вследствие меньшего контроля за ведением бухгалтерского и налогового контроля.

В случае освобождения всех доходов НКО от налогообложения, разумеется, доходы от предпринимательской деятельности, направленной на достижение целей создания организации, тоже освобождаются от налогообложения. Однако остается вопрос: может ли НКО вести иные виды деятельности и по каким критериям должно проходить разграничение? Если освобождение от налогообложения предоставляется по любым доходам, а вопрос идентификации деятельности, связанной и не связанной с основной целью, не решен, то могут быть и злоупотребления, и, как неоднократно отмечалось, возможна аллокационная неэффективность. Кроме того, в тех странах, где НКО предоставляются существенные освобождения от налогов (например, как в США, освобождение от налогообложения всех доходов, кроме доходов от деятельности, не связанной с основной целью), существенным фактором контроля деятельности НКО является их прозрачность, обеспечиваемая четко установленными правилами учета и отчетности, а также обязательной публикацией отчетности. Это не только позволяет обеспечить общественный контроль за их деятельностью, но и дает информацию потенциальным донорам, позволяющую выбрать из спектра НКО наиболее надежного и отвечающего их интересам получателя пожертвований. В России проблему прозрачности НКО нельзя считать решенной. В этих условиях такая радикальная мера, как полное освобождение, может являться не столь эффективной, как в иных странах.

Возможным вариантом, частично компенсирующим отмеченные недостатки, является установление для НКО запрета на ведение любой предпринимательской деятельности, не связанной с основной целью создания организации (и вспомогательной, и побочной деятельности). Запрет осуществления и вспомогательной, и по-

бочной деятельности не означает полного отсутствия возможности привлекать дополнительные доходы посредством участия в любой деятельности, не связанной с основной целью. Речь в этом случае идет о том, что НКО как юридическое лицо не должно самостоятельно вести предпринимательскую деятельность кроме основной, но может создать дочернее коммерческое предприятие, доходы которого будут направлены на выполнение основных функций НКО. Такое решение предполагает, что все обслуживающие основную деятельность НКО вспомогательные виды деятельности – такие, как, например, общественное питание, гостиницы и общежития, парковки, розничная торговля и др. – должны быть организационно выведены в отдельные коммерческие предприятия (возможно, в дочерние общества). При этом сама НКО для того, чтобы не являться плательщиком налога на прибыль, может вести предпринимательскую деятельность только по основной деятельности, для которой она создана. Так, учебным заведениям может быть предоставлено право оказания платных образовательных услуг, научно-исследовательских работ, консультационных услуг по профилю учебного заведения, медицинским учреждениям – только медицинских услуг, научным учреждениям – научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ и консультационных услуг. В этом случае, как и в предыдущем, для основной деятельности НКО устанавливается один льготный налоговый режим – независимо от того, на возмездной или безвозмездной основе она оказывается. Например, детская художественная школа может принимать особо одаренных детей или детей из бедных семей для бесплатного обучения, финансируя расходы за счет донорских пожертвований. Остальные дети могут обучаться на возмездной основе (плата за обучение компенсирует оплату труда преподавателей школы, плату за аренду, расходы на материалы и т.п.). При рассматриваемом варианте налогообложения освобождается от уплаты налога на прибыль вся деятельность по обучению детей, хотя источники финансирования различны при безвозмездном и возмездном обучении. То есть с точки зрения налогообложения не должно иметь значения, покрываются ли издержки такой деятельности полностью за счет целевого финансирования, полностью за счет выручки от реализации услуг или частично – из выручки, частично – за счет целе-

вого финансирования. Иначе говоря, можно не осуществлять разделение деятельности, непосредственно подчиненной основным целям (если эти цели и деятельность признаются приносящими выгоду обществу), на предпринимательскую и безвозмездную. Решающее значение должен иметь только характер деятельности: входит такая деятельность в перечень дающих право на освобождение от налогообложения или нет.

Достоинства такого подхода заключаются в следующем.

1. НКО, которые занимаются исключительно оказанием безвозмездных услуг, а финансирование получают за счет донорских пожертвований, получают полное и бесспорное освобождение от налога на прибыль. Для них (если средства не расходуются ненадлежащим образом) не возникает проблемы конфликта с налоговыми органами по поводу разграничения доходов от различных видов деятельности и споров относительно того, служит ли осуществляемая ими предпринимательская деятельность целям создания организации, и риск налоговых претензий минимален. Их доноры уверены в том, что пожертвования в такую организацию не будут обложены налогом.

2. Учет доходов и расходов по различным видам деятельности становится раздельным автоматически: каждое юридическое лицо ведет свой собственный учет.

В условиях предъявления требований к некоммерческим организациям об отказе от ведения вспомогательной и побочной предпринимательской деятельности как условия предоставления налоговой льготы, деятельность в сфере производства обычных рыночных благ осуществляется обычной коммерческой организацией, единственное отличие которой от остальных в том, что ее собственником (или одним из собственников) является НКО. Однако, как уже говорилось выше, разделение деятельности на связанную с основной целью и не связанную с ней представляет пробле-

³³⁰ Точно определить классификацию деятельности, как неоднократно указывалось, крайне сложно. Например, в случае образовательных услуг возможно (хотя и необязательно), что к основной деятельности относится собственно обучение (как на платной, так и на бесплатной основе), к вспомогательной деятельности – предоставление общежития студентам (не является обучением, но улучшает условия получения образования), а к побочной – сдача в аренду сторонним лицам части незанятых мест в этом общежитии.

му как теоретического, так и практического характера. Аналогичные проблемы могут возникать и при разделении связанной с основной целью деятельности на основную и вспомогательную. В некоторых случаях разделение на деятельность, связанную с основной целью, и деятельность, не связанную с основной целью, может быть легче, чем деление на основную и вспомогательную. Скажем, издание редакцией и типографией вуза пособий для студентов и научных трудов сотрудников можно идентифицировать как деятельность, связанную с основной целью – получением и распространением знаний (возможно, в определенной области). Однако, чтобы решить, является такая деятельность основной или вспомогательной, нужны дополнительные критерии. Так что проблема не вполне решается выделением всех остальных видов деятельности, кроме основной, в отдельное юридическое лицо.

Во-первых, доходы от предпринимательской деятельности, которую мы выше назвали вспомогательной (т.е. от деятельности, связанной непосредственно с достижением целей создания организации), может тоже быть желательным освободить от налогообложения, по меньшей мере, сформулировав некоторые дополнительные условия.

Во-вторых, хотя для налоговых органов издержки администрирования при таком решении снижаются, издержки НКО возрастают. Однако решение об освобождении организации при условии выделения части видов деятельности (отнесенных к побочной деятельности или даже к вспомогательной деятельности) для осуществления их отдельным юридическим лицом имеет то очевидное преимущество перед действующим порядком, что в этом случае режим может совершенствоваться без значительных концептуальных изменений, и, кроме того, во время применения такого режима возможен сбор адекватных данных о функционировании НКО, которые в дальнейшем помогут определить направления совершенствования порядка налогообложения. Кроме того, если вопрос дальнейшего смягчения режима за счет расширения видов деятельности, подлежащих освобождению, будет обусловлен совершенствованием публичной бухгалтерской отчетности НКО, это может стимулировать НКО к разработке порядка такой отчетности, который удовлетворил бы как налоговые органы, так и потенциаль-

ных доноров, а значит, мог бы уменьшить асимметрию информации между НКО и донорами и способствовать росту донорских пожертвований.

Более того, поскольку контроль при таком режиме проще, то возможно было бы расширить спектр и объем предоставляемых донорам таких НКО налоговых льгот.

Возможные направления совершенствования в этом случае могут заключаться в расширении перечня освобожденных доходов от видов деятельности (видов деятельности, непосредственно осуществляемых НКО, имеющей особый статус). Это позволит повысить качество или объемы обеспечения социально значимыми благами.

При обсуждении данного варианта предоставления налоговой льготы возникает и еще одна – уже специфическая для данного подхода – проблема. Некоммерческая организация может иметь или желать приобрести факторы производства, которые не могут быть использованы полностью в основной деятельности или не полностью используются в некоторые периоды. При этом некоторые виды оборудования или сооружений не являются делимыми (например, учебные аудитории, в которых осуществляется учебная деятельность за счет целевых бюджетных поступлений и за счет доходов от предпринимательской деятельности³³¹). Осуществление побочной предпринимательской деятельности (не связанной с достижением целей создания организации) с использованием этих факторов может служить снижению издержек от основной деятельности и способствовать получению дополнительного дохода. Иногда при отсутствии такой возможности неизбежен отказ от приобретения оборудования, позволяющего существенно улучшить качество оказываемых услуг. Организация совместного использования такого оборудования двумя различными юридическими лицами в принципе возможна, например, если его приобретает коммерческая организация, а некоммерческая – арендует. Но в этом случае могут возникнуть сложности с отчетностью и использованием донорских средств. Например, донор готов предоста-

³³¹ Ситуация с приведенным примером еще более усложняется, если в одной группе в одной аудитории обучаются студенты, принятые за счет целевых бюджетных средств и оплачивающие свое обучение самостоятельно.

вить средства для приобретения актива, но не готов финансировать аренду, тем более у аффилированного коммерческого предприятия. Более того, если между НКО и его дочерним предприятием возникают сделки, возникают и дополнительные возможности для трансферта средств НКО физическим лицам. Наконец, при взаимозависимости предприятий сложно контролировать использование ресурса тем или иным юридическим лицом.

В то же время, если разделение основной (или связанной с основными целями) и неосновной (или побочной) деятельности не представляет проблемы, существует возможность организации раздельного учета доходов и расходов по видам деятельности в рамках одного юридического лица. Выше уже упоминалось, что идеального решения проблемы налогообложения НКО не существует. Каждый из вариантов имеет достоинства и недостатки. В различном институциональном окружении последствия этих достоинств и недостатков могут быть более или менее существенными. Кроме того, каждое общество может иметь собственные приоритеты при определении своих взаимоотношений с НКО (в том числе и в сфере налогообложения).

Следует также отметить, что должны быть каким-то образом профинансированы стартовые затраты побочной предпринимательской деятельности. При разделении юридических лиц, ведущих институциональную и непрофильную деятельность, это можно сделать тремя способами. Во-первых, НКО может сделать взнос в уставный капитал дочерней коммерческой организации (для бюджетных организаций это запрещено³³²). Во-вторых, она может дать ссуду своей дочерней организации. Возможен также дар в пользу дочерней коммерческой организации от тех же лиц, но эта форма финансирования менее выгодна, поскольку безвозмездные перечисления подлежат у нее налогообложению. Наконец, можно использовать кредит от сторонней организации (банка), но не для всех может быть реальным получение такого кредита. Это значит, что в случае выбора такого подхода следует четко определить возможный порядок финансирования дочернего предприятия неком-

³³² Например, см. ст. 108 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2006 год», ст. 116 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2005 год», ст. 140 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2004 год».

мерческой организации и налоговые последствия этого финансирования.

Таким образом, основными недостатками подобного подхода является трудность выделения и ограничения разрешенных для НКО «основных» видов предпринимательской деятельности, а также (при выделении предпринимательской деятельности в отдельное юридическое лицо) необходимость обеспечения прозрачности взаимоотношений материнской НКО и дочерней коммерческой организации в области установления арендной платы, платежей за коммунальные услуги и т.п., что является весьма непростой задачей. Также необходимо отметить, что при выведении некоторых видов предпринимательской деятельности в дочерние общества необходимо решать вопрос о налогообложении доходов НКО как собственника этих обществ. Кроме того, НКО лишается выигрыша за счет экономии на единой для всех видов деятельности администрации, бухгалтерии и других управленческих и вспомогательных подразделениях.

Другим решением (в отличие от запрета на ведение побочной предпринимательской деятельности и возможности ведения лишь предпринимательской деятельности только по основной деятельности организации, для которой НКО создана) может быть освобождение от уплаты налога на прибыль некоммерческих организаций, совсем не ведущих предпринимательской деятельности. Это предполагает, что предприятия, не получающие выручку от реализации продукции и услуг или внереализационных доходов, а осуществляющие деятельность исключительно за счет средств целевого финансирования или целевых поступлений, освобождаются от обязанностей плательщика налога на прибыль. Такими предприятиями могут быть как ныне существующие, так и те предприятия, которые сочтут целесообразным отделить всю деятельность, приносящую доход, в том числе основную (профильную) для данной организации (платные образовательные услуги для вузов, платные медицинские услуги – для поликлиник и больниц и пр.), в отдельные общества. Разумеется, что реорганизация существующих НКО в организации, не оказывающие платных услуг, имеет смысл, если решение о том, что выделенные НКО не являются плательщиками налога на прибыль, сопровождается разрешением

этим НКО заниматься ведением пассивной экономической деятельности, доходы от которой также не будут облагаться налогом на прибыль.

Такой подход не обеспечивает глобального решения проблемы создания для всех НКО благоприятного режима налогообложения доходов от предпринимательской деятельности. Однако этот подход позволяет для существующих небольших организаций, осуществляющих деятельность только за счет целевого финансирования, обеспечить благоприятный налоговый климат, облегчить ведение учета, решить ряд проблем, связанных с необходимостью частых доказательств налоговым органам того, что виды деятельности, которыми они занимаются, подпадают под определение и цели благотворительной деятельности. В этом случае проверка соответствия деятельности может осуществляться налоговыми органами при регистрации организации.

Что же касается НКО, ведущих в настоящее время предпринимательскую деятельность, то при их реорганизации путем выведения всей приносящей доход деятельности в дочерние предприятия они также смогут пользоваться новым режимом, позволяющим без налогообложения использовать доходы от пассивного использования временно свободных средств, предоставленных донорами, на основную деятельность или для увеличения данного фонда временно свободных средств (эндаумента).

Рассмотрим последовательно возможные варианты предоставления налоговых льгот некоммерческим организациям.

6.3.1. Освобождение некоммерческой организации от исполнения обязанностей налогоплательщика налога на прибыль (применение нулевой налоговой ставки)

Рассматриваемый в настоящем разделе подход к применению льготного налогообложения доходов некоммерческих организаций основан на особом порядке определения элементов налогообложения, а также на введении освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика или применении нулевой налоговой ставки. В рамках такого решения предлагается ввести в Налоговый кодекс РФ статью, которая предусматривает освобождение некоммерческих организаций от исчисления и уплаты налога на при-

быль организаций. Основная идея предлагаемого подхода заключается в том, чтобы данным освобождением могли воспользоваться некоммерческие организации (включая государственные и муниципальные учреждения), удовлетворяющие трем основным группам условий.

Во-первых, некоммерческие организации, претендующие на получение льготы, должны получать от доноров (благотворителей) средства, не связанные с предпринимательской деятельностью, только в тех формах, которые предполагают в соответствии с действующим законодательством исключение этих средств из базы налога на прибыль. Речь идет о перечне доходов, получаемых в виде целевого финансирования и целевых поступлений, не включаемых в налоговую базу налога на прибыль организаций в соответствии со ст. 251 НК РФ³³³.

Во-вторых, для получения права на применение льготы некоммерческие организации должны получать доходы только от предпринимательской деятельности, непосредственно связанной с достижением основной цели создания некоммерческой организации, о чем речь пойдет ниже. Другими словами, представляется, что целесообразно разрешить применять освобождение от уплаты налога на прибыль только тем некоммерческим организациям, которые, кроме деятельности, осуществляемой за счет целевого финансирования и целевых поступлений, осуществляют предпринимательскую деятельность по тем направлениям, для которых НКО создана и которые непосредственно служат достижению уставных целей (например, для организаций образования – оказание платных образовательных услуг, выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; для медицинских учреждений – оказание медицинских услуг, для научных организаций – выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, оказание образовательных услуг и т.д.). Напротив, виды предпринимательской деятельности некоммерче-

³³³ Конечно, не все традиционные для НКО доходы подлежат освобождению в действующем налоговом законодательстве. Например, безвозмездно оказываемые услуги, в том числе труд волонтеров, для НКО-получателя являются внереализационным доходом, а также проведение благотворительных мероприятий (ужинов, концертов), некоторые виды пассивного дохода, что не соответствует обычной международной практике.

ских организаций, которые лишь косвенно связаны с достижением основной цели создания организации (торговля, общественное питание, спортивно-оздоровительные услуги, услуги общепита, гостиницы и пр.), должны отсутствовать в организации, применяющей право на налоговую льготу (либо отсутствовать вовсе, либо должны быть вынесены в дочерние организации – плательщики налога на прибыль).

В-третьих, некоммерческие организации, применяющие данную налоговую льготу, не должны иметь права на осуществление тех видов расходов, которые в соответствии с главой 25 НК РФ не уменьшают доходы, определяемые для исчисления суммы налога на прибыль организаций, за исключением расходов на капитальные вложения. То есть при осуществлении расходов некоммерческой организации, которая хочет использовать льготу по налогу на прибыль, следует соблюдать: утвержденные предельные нормативы (это так называемые «нормируемые» расходы, например, суточные в командировочных расходах, расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и др.), при превышении которых организация не сможет использовать льготный режим; и (или) иные установленные правила и условия (например, условия осуществления расходов по оплате труда, расходов на подготовку и переподготовку кадров, расходов на страхование и т.д., позволяющие рассматривать данные виды расходов как уменьшающие доходы при исчислении налога на прибыль), при нарушении которых организация не сможет использовать льготный режим.

Такое решение, на наш взгляд, является обоснованным, так как, с одной стороны, позволяет существенно улучшить условия функционирования НКО, предоставляющих квазиобщественные блага, и, с другой – не допустить создания условий для уклонения от налогов путем маскировки коммерческих предприятий под НКО. Ниже будет рассмотрен именно этот вариант. Однако могут быть обсуждены и другие варианты, предполагающие более или менее жесткое ограничение видов предпринимательской деятельности, допускающее освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика или применение для данных организаций нулевой ставки налога на прибыль.

Рассмотрим более подробно требования, предъявляемые к НКО, которые смогут пользоваться данной льготой, предполагающей освобождение от уплаты налога на прибыль³³⁴. Представляется, что переход к применению льготного налогового режима для некоммерческих организаций должен являться добровольным и осуществляться в заявительном порядке. Проверку соответствия деятельности НКО предусмотренным критериям должны осуществлять налоговые органы.

Требования к цели создания организации и ее организационно-правовой форме

Юридическое лицо должно быть создано в форме некоммерческой организации в соответствии с Федеральным законом «О некоммерческих организациях», заявляющей в качестве целей своего создания следующие виды деятельности: образование, здравоохранение, культура, научные исследования и разработки, социальная поддержка населения, защита прав человека, защита прав потребителей, развитие физкультуры и спорта, благотворительная и религиозная деятельность, охрана окружающей среды и защита животных и т.д. (с последующей возможной детализацией целей в законодательстве или подзаконных актах).

Речь идет о таких организационно-правовых формах НКО, как фонд, учреждение, автономная некоммерческая организация и, возможно, иные организационно-правовые формы. Возможным вариантом является подход, при котором особый порядок налогообложения доходов (от предпринимательской деятельности) не распространяется на некоммерческие организации, основанные на членстве (например, некоммерческие партнерства, ассоциации и союзы), поскольку общественные выгоды от их деятельности могут быть меньшими, чем частные выгоды членов таких организаций³³⁵. Так, при наличии вычета из базы налога на доход физиче-

³³⁴ При использовании освобождения речь идет именно об освобождении средств (имущества) от налога на прибыль, обложение НДС осуществляется на общих основаниях.

³³⁵ Следует сделать оговорку о возможных судебных рисках по признанию такого положения, противоречащим основным началам и принципам налогового законодательства. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения (п. 1 ст. 3 НК РФ). Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социаль-

ских лиц или налога на прибыль организаций членских взносов (или целевого финансирования) в такие организации льготирование их доходов может приводить к освобождению от налогообложения некоторых высокодоходных категорий населения. Между тем следует отметить, что доходы таких организаций (основанных на членстве), полученные в виде целевых поступлений (куда включаются членские взносы и взносы участников), в настоящее время не включаются в базу налога на прибыль организаций. Другими словами, в случае если будет принято решение об отказе в предоставлении особого налогового статуса некоммерческим организациям, основанным на членстве, это будет означать не введение налога на прибыль для всех доходов таких организаций, а лишь сохранение действующего порядка налогообложения доходов от осуществляемой ими предпринимательской деятельности.

Требования к составу доходов (поступлений) организации, не связанных с предпринимательской деятельностью

Для получения возможности использовать льготный налоговый режим НКО должна получать только те виды доходов (поступле-

ных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев (п. 2 ст. 3 НК РФ). Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала (п. 2 ст. 3 НК РФ). Исходя из этого, организационно-правовая форма не может являться основанием для отказа в применении льготы, поскольку это дискриминирующий и экономически не обоснованный критерий деления налогоплательщиков. По данному вопросу в качестве примера из арбитражной практики можно привести постановление ФАС Московского округа от 2 июня 2004 г. № КА-А41/4239-04. Рассматривалось дело о применении льготы по НДС индивидуальным предпринимателем, занимающимся организацией общественного питания. Суд приравнял статус гражданина к статусу юридического лица. При этом суд ссылаясь на позицию Конституционного суда о том, что государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками не могут нарушаться конституционный принцип юридического равенства и вытекающее из него требование равенства налогообложения, закрепленное п. 1 ст. 3 НК РФ, что может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному применению налоговых норм. Возможно, целесообразнее было бы указать, какие категории организаций не могут пользоваться налоговой льготой (например, профессиональные союзы, союзы работодателей, а также ассоциации – союзы юридических лиц, созданные для продвижения интересов бизнеса).

ний), не связанных с предпринимательской деятельностью организации, которые не включаются в базу налога на прибыль организаций в соответствии с действующим налоговым законодательством. Другими словами, некоммерческие организации для получения права на применение льготы должны получать лишь следующие виды доходов, не связанных с предпринимательской деятельностью³³⁶:

а) безвозмездная помощь, техническая помощь (подп. 6 п. 1 ст. 251 НК РФ);

б) целевое финансирование в виде гранта (подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ);

в) целевые поступления в виде пожертвований (подп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ);

г) целевые поступления на благотворительную деятельность (подп. 4 п. 2 ст. 251 НК РФ);

д) иные целевые поступления – такие, как имущество, безвозмездно полученное образовательными учреждениями на ведение уставной деятельности (подп. 22 п. 1 ст. 251 НК РФ); наследство (подп. 2 п. 2 ст. 251 НК РФ); бюджетные средства (подп. 3 п. 2 ст. 251 НК РФ); поступления от собственников созданным ими учреждениям (подп. 7 п. 2 ст. 251 НК РФ) и некоторые другие.

Требования к видам предпринимательской деятельности организации

Помимо закрытого перечня видов доходов (поступлений), не связанных с предпринимательской деятельностью, соблюдение которого должно являться основанием для применения освобождения от исполнения обязанностей плательщика налога на прибыль организаций (либо применения нулевой ставки данного налога), необходимо ввести еще одну группу условий перехода НКО на данный льготный режим налогообложения. Эти условия сводятся к определению видов предпринимательской деятельности, которые вправе осуществлять некоммерческая организация при получении права на освобождение. Данные ограничения вводятся с целью льготирования только основной деятельности НКО, иные виды

³³⁶ Ситуации, когда соответствующие средства включаются в базу налога на прибыль, приведены в Приложении 1.

предпринимательской деятельности организации, даже связанные с основной, НКО вести не должна.

Для всех видов некоммерческих организаций (отраслей хозяйствования) требуется установление закрытого перечня видов деятельности по производству и реализации товаров, работ, услуг, которые разрешается вести при использовании данной льготы. Как отмечалось выше, предлагается, чтобы освобождением могли воспользоваться только НКО, которые кроме деятельности, ведущейся за счет целевого финансирования (поступлений), осуществляют реализацию товаров, работ, услуг только по тем направлениям, для которых НКО создана (т.е. основные виды деятельности). Такой деятельностью, например, может являться:

для учебных организаций – предоставление платных образовательных услуг, а также связанных с ними научно-исследовательских и консультационных работ;

для организаций здравоохранения – предоставление платных медицинских услуг;

для организаций науки – выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, предоставление консультационных и оказание образовательных услуг;

для организаций культуры – предоставление услуг по созданию, распространению и освоению культурных ценностей и просвещения;

для спортивно-оздоровительных организаций – предоставление спортивных и оздоровительных услуг;

для правозащитных организаций – предоставление услуг в области защиты прав и свобод человека и гражданина;

для организаций охраны окружающей среды и животного мира – предоставление услуг в данной области;

для благотворительных организаций – предоставление услуг в соответствии с законом о благотворительности и т.д.

Приведенный перечень видов предпринимательской деятельности, разумеется, не является окончательным и не претендует на исчерпывающее определение всех видов предпринимательской деятельности, которые непосредственно связаны с целями создания некоммерческих организаций. Детализация видов предпринимательской деятельности, разрешенных НКО в качестве условия

для применения льготного налогового режима, может осуществляться в специальном перечне, утверждаемом правительством РФ. При этом подразумевается, что полное отсутствие предпринимательской деятельности организации по умолчанию означает неприменение данного критерия (такая некоммерческая организация может воспользоваться льготой при соблюдении первых двух описанных критериев: при соблюдении требований к целям создания организации и ее организационно-правовой форме, а также к составу доходов (поступлений) организации, не связанных с предпринимательской деятельностью).

Требования к составу расходов организации

Освобождение некоммерческих организаций от исполнения обязанностей плательщика налога на прибыль (или применение нулевой налоговой ставки) может сопровождаться следующим условием: некоммерческие организации, применяющие налоговую льготу, не должны иметь права на осуществление тех видов расходов³³⁷, которые в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ не уменьшают доходы, определяемые для исчисления суммы налога на прибыль организаций, за исключением расходов на капитальные вложения.

Для выполнения этого требования при осуществлении своей деятельности некоммерческая организация, которая хочет использовать льготу по налогу на прибыль, должна соблюдать утвержденные предельные нормативы расходов и (или) иные установленные правила и условия, позволяющие уменьшать на соответствующие расходы доходы, определяемые для исчисления суммы налога на прибыль организаций. Таким образом, речь идет о следующих видах расходов:

- командировочные расходы (ст. 264 НК РФ);
- представительские расходы (ст. 264 НК РФ);
- расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей (ст. 264 НК РФ);
- расходы на рекламу (ст. 264 НК РФ);
- расходы на подготовку и переподготовку кадров (ст. 264 НК РФ);

³³⁷ Общие требования, предъявляемые Налоговым кодексом РФ к любым расходам при исчислении налога на прибыль, состоят в том, что расходы должны быть обоснованы и документально подтверждены (ст. 252 НК РФ).

расходы по оплате труда (ст. 255 НК РФ);
расходы на страхование (ст. 255, 263 НК РФ);
расходы на НИОКР (ст. 262, 270 НК РФ);
некоторые другие.

Для плательщиков налога на прибыль понесенные организацией затраты в пределах норм и нормативов и при соблюдении определенных условий уменьшают базу налога на прибыль, а сверх установленных пределов или при нарушении установленных условий – покрываются за счет прибыли, оставшейся после налогообложения (т.е. не уменьшают налогооблагаемую прибыль). Таким образом, чтобы использовать льготный налоговый режим, НКО должны осуществлять подобные расходы исключительно в пределах установленных законодательством нормативов и при соблюдении установленных условий.

Указанные положения могут не распространяться на некоммерческие организации в случае, если такие расходы предусматриваются сметой и осуществляются ими за счет целевых средств – целевого финансирования и (или) целевых поступлений (поскольку такие целевые средства налогом на прибыль не облагаются на основании ст. 251 НК РФ).

Рассмотрим подробнее данное условие на нескольких примерах.

А). *Командировочные расходы.* В соответствии с подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, признаются расходы на командировки, в частности, на:

- проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
- наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);
- суточные или полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых правительством Российской Федерации;
- оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

Командировочные расходы для целей налогообложения прибыли нормируются только в части суточных и полевого довольствия³³⁸. Таким образом, перечень расходов на командировки, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, является открытым. Расходы на командировки, имеющие производственный характер, оформленные документально и экономически обоснованные, могут уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, за исключением некоторых указанных расходов, а также расходов на выплату суточных или полевого довольствия свыше норм, утвержденных правительством РФ.

Поскольку основным критерием для признания расходов уменьшающими налоговую базу по налогу на прибыль является экономическая обоснованность, налогоплательщик оформляет внутренний документ (положение, инструкция), в котором определяется порядок оплаты расходов на командировки³³⁹.

Таким образом, НКО, применяющая режим освобождения от исполнения обязанностей плательщика налога на прибыль (или нулевую налоговую ставку), не должна выплачивать суточные свыше установленных норм. Другие расходы по командировкам учитываются организацией в размере фактических затрат – в соответствии с условиями Налогового кодекса РФ и внутреннего локального акта организации³⁴⁰. При командировках, финансируемых за

³³⁸ Нормы утверждены постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 93 «Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией».

³³⁹ В соответствии со ст. 168 Трудового кодекса РФ порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации.

³⁴⁰ Следует отметить, что выплаты относятся не только к постоянным сотрудникам или совместителям, но и к добровольцам (волонтерам). Так, согласно ст. 5 Закона «О благотворительной деятельности...» благотворительная организация может оплачивать расходы добровольцев, связанные с их деятельностью в этой организации (командировочные расходы, затраты на транспорт и др.). Безвозмездный труд гра-

счет целевых средств в рамках, например, гранта, организация может использовать нормы, установленные условиями сметы.

Б). *Представительские расходы.* Согласно подп. 22 п. 1 ст. 264 НК РФ в состав прочих расходов можно включить представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества, в установленном порядке (предусмотренном п. 2 ст. 264 НК РФ). К представительским относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий. К представительским относятся расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

При этом к представительским не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

Налоговый кодекс РФ устанавливает, что представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый)

ждан может использоваться и в некоммерческих организациях других организационно-правовых форм. Об этом свидетельствуют нормы ст. 32 Закона «О некоммерческих организациях», согласно которым размеры и структура доходов некоммерческой организации, а также сведения о размерах и составе имущества некоммерческой организации, о ее расходах, численности и составе работников, об оплате их труда, *использовании безвозмездного труда граждан в деятельности некоммерческой организации* не могут быть предметом коммерческой тайны.

период. Указанный норматив рассчитывается нарастающим итогом в течение налогового периода.

Таким образом, НКО, применяющая освобождение от исполнения обязанностей плательщика налога на прибыль (или нулевую налоговую ставку), не должна превышать установленный размер представительских расходов – 4% расходов на оплату труда за отчетный (налоговый) период, а также осуществлять расходы на приобретение алкогольной продукции³⁴¹.

В). *Расходы на подготовку и переподготовку кадров*, состоящих в штате налогоплательщика работников на договорной основе, согласно подп. 23 п. 1 ст. 264 НК РФ могут быть включены в состав прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией. В частности, п. 3 ст. 264 НК РФ установлены особые условия, при выполнении которых указанные расходы принимаются в целях налогообложения.

К расходам налогоплательщика на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с образовательными учреждениями относятся расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой (в том числе с повышением квалификации кадров), в соответствии с договорами с такими учреждениями. Указанные расходы включаются в состав прочих расходов, если:

- соответствующие услуги оказываются российскими образовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию (имеющими соответствующую лицензию), либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус;
- подготовку (переподготовку) проходят работники налогоплательщика, состоящие в штате, а для эксплуатирующих организаций, в соответствии с законодательством Российской Фе-

³⁴¹ Несмотря на то что затраты на алкогольную продукцию, использованную для организации представительских мероприятий, могут быть отнесены к представительским расходам, поскольку п. 2 ст. 264 НК РФ не определяет конкретный перечень продуктов и напитков, которые не могут включаться в состав таких расходов, данные расходы рассматриваются нами как спорные и запрещаются НКО ввиду возрастания потенциальных налоговых рисков. В частности, налоговые органы в большинстве случаев квалифицируют мероприятия с закупкой алкоголя как организацию развлечений и не признают эти затраты для целей налогообложения прибыли.

- дерации отвечающих за поддержание квалификации работников ядерных установок, – работники этих установок;
- программа подготовки (переподготовки) способствует повышению квалификации и более эффективному использованию подготавливаемого или переподготавливаемого специалиста в этой организации в рамках деятельности налогоплательщика.

Не признаются расходами на подготовку и переподготовку кадров расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, а также расходы, связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования. Указанные расходы для целей налогообложения не принимаются.

Соблюдение условий, приведенных в п. 3 ст. 264 НК РФ, позволяет уменьшать налогооблагаемую прибыль.

Таким образом, НКО, применяющая освобождение от исполнения обязанностей плательщика налога на прибыль (или нулевую налоговую ставку), должна будет соблюсти следующие условия в случае принятия решения о подготовке и переподготовке кадров: обучение штатных сотрудников, способствующее повышению эффективности работы НКО в образовательном учреждении, имеющем госаккредитацию.

Г). *Расходы по оплате труда.* Согласно ст. 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

К расходам на оплату труда в целях главы 25 относятся, в частности:

1) суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответ-

ствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда;

2) начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;

3) начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, за работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, за расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;

4) ряд других – например, расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством Российской Федерации, фактические расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством РФ; единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством РФ; надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях; расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством РФ, и т.д.

Таким образом, перечень расходов на оплату труда, приведенный в ст. 255 НК РФ, является открытым. При этом работодатель принимает локальные нормативные акты, содержащие нормы трудового права, предусматривающие систему выплат.

Что касается материальной помощи работникам, то данный вид расходов ст. 255 НК РФ не установлен; выплата материальной помощи осуществляется за счет прибыли, полагаем, за некоторым исключением³⁴². Следует учитывать, что ст. 270 НК РФ предусмот-

³⁴² При этом согласно подп. 25 п. 1 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда относятся и другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотрен-

рено, что при определении налоговой базы не учитываются следующие расходы: (а) в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений (подп. 22); (б) в виде сумм материальной помощи работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности) (подп. 23). То есть суммы указанных премий и материальной помощи не учитываются в целях налогообложения прибыли независимо от того, предусмотрены они трудовым (коллективным) договором или нет.

В остальном любые вознаграждения, осуществляемые в пользу работников, будут учитываться для целей налогообложения прибыли (т.е. уменьшать прибыль) только в случае, если возможность осуществления подобных выплат будет предусмотрена в трудовом договоре (в коллективном договоре) или в законодательстве Российской Федерации. То есть налогооблагаемую прибыль могут уменьшать только те расходы на оплату труда, которые предусмотрены трудовыми договорами, или если в трудовых договорах имеются ссылки на коллективный договор, в котором оговорены

ных трудовым договором и (или) коллективным договором. Можно предположить, что если работнику, например, оказана материальная помощь в связи с тем, что у него затоплено жилье (не в связи со стихийным бедствием), то вряд ли представляется возможным доказать, что такая материальная помощь экономически оправдана. Поэтому такую материальную помощь, скорее всего, невозможно будет учесть при расчете налога на прибыль. При изменении формулировки – например, на такую: материальная помощь выдается за каждые полгода, отработанные в данной организации, – появляется возможность говорить о такой выплате как о вполне экономически оправданной, поскольку она имеет стимулирующий характер и при ее отсутствии возможна проблема с трудовыми ресурсами. Следовательно, на сумму такой материальной помощи может быть уменьшена налогооблагаемая прибыль. То есть выплата материальной помощи, предоставляемой на регулярной основе, которая предусмотрена коллективным договором, должна включаться в состав оплаты труда работников. Расходы на оплату труда признаются расходами по обычным видам деятельности. Поскольку это вопрос спорный, в целях избежания налоговых рисков в Положении об оплате труда организации обычно предусматривают не регулярную материальную помощь, а другие выплаты компенсационного и стимулирующего характера (например, премии).

условия оплаты труда. Кроме того, расходы, связанные с содержанием работников, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, должны быть предусмотрены нормами законодательства РФ. Поэтому организации следует учитывать нормы:

- Налогового кодекса РФ о том, что расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, должны быть экономически обоснованы, документально подтверждены и связаны с деятельностью, направленной на получение доходов (п. 1 ст. 252). Например, премии работникам к праздничным дням, установленным ст. 112 ТК РФ, не могут включаться в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, так как не выполняется условие экономической обоснованности расходов, а премия в данном случае не может считаться выплаченной за производственные результаты;

- Трудового кодекса РФ, которыми могут быть предусмотрены ограничения по предоставлению каких-либо выплат и компенсаций (например, согласно ст. 126 и 127 ТК РФ ограничения предусмотрены в порядке выплаты денежной компенсации взамен ранее не использованного отпуска).

Отметим также, что в целях оплаты труда в п. 16 ст. 255 НК РФ приведен порядок нормирования расходов работодателей на страхование работников по договорам добровольного страхования. Расходы на долгосрочное страхование жизни и пенсионное страхование (включая договоры на негосударственное пенсионное обеспечение) в совокупности при выполнении всех перечисленных условий и ограничений, предусмотренных в п. 16 ст. 255 НК РФ, учитываются в целях налогообложения в размере, не превышающем 12% суммы расходов на оплату труда. В случае изменения условий договора расходы, ранее включенные в состав расходов в целях налогообложения прибыли, должны включаться в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Датой признания данных доходов будет являться отчетный (налоговый) период, в котором произошли изменения условий договора. Исключение составляет досрочное расторжение договора в связи с обстоятельствами непреодолимой силы. Платежи (взносы) по договорам добровольного личного страхования, предусматривающие оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в целях налогообложения прибыли в раз-

мере, не превышающем 3% суммы расходов на оплату труда. При расчете предельных размеров платежей (взносов), исчисляемых в соответствии с указанным подп. 16, в расходы на оплату труда не включаются суммы платежей (взносов), перечисленных по договорам добровольного страхования работников.

Кроме того, согласно подп. 48.2 ст. 264 НК РФ в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, включаются платежи (взносы) работодателей по договорам добровольного личного страхования, заключенным со страховыми организациями, имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, на осуществление соответствующего вида деятельности, в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности. Указанные платежи (взносы) включаются в состав расходов, если сумма страховой выплаты по таким договорам не превышает размера пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности работника, определяемого в соответствии с законодательством Российской Федерации. При этом совокупная сумма этих платежей (взносов) работодателей и взносов, указанных в абз. 10 п. 16 ст. 255 НК РФ, включается в состав расходов в размере, не превышающем 3% суммы расходов на оплату труда.

Таким образом, НКО, применяющая освобождение от исполнения обязанностей плательщика налога на прибыль (или нулевую налоговую ставку), не должна:

- осуществлять выплаты по оплате труда, не предусмотренные ее трудовым договором и (или) коллективным договором и действующим трудовым и налоговым законодательством Российской Федерации;
- превышать установленные размеры по договорам добровольного страхования (3% суммы расходов на оплату труда с соблюдением иных установленных Налоговым кодексом РФ условий);

- выплачивать материальную помощь.

Обобщая все вышесказанное, отметим: для того чтобы некоммерческая организация смогла воспользоваться освобождением от исполнения обязанностей плательщика налога на прибыль, она должна соблюсти следующие условия:

- быть созданной в форме не имеющей членства некоммерческой организации;
- получать от доноров поступления (виды доходов), освобожденные Налоговым кодексом от обложения налогом на прибыль;
- осуществлять только те виды предпринимательской деятельности, которые разрешены Налоговым кодексом для некоммерческой организации, утвержденные в статье Налогового кодекса об освобождении и указанные в уставе НКО;
- осуществлять те виды расходов, которые не уменьшают доходы, определяемые для исчисления суммы налога на прибыль организаций, за исключением расходов на капитальные вложения.

Вместе с тем предлагается наделить некоммерческие организации правом осуществлять пассивную деятельность (деятельность по инвестированию средств и иного имущества, к которой можно отнести приобретение паев, долей в уставном (складочном) капитале (фонде) организаций; передачу имущества в доверительное управление и получение дохода от его использования; размещение денежных средств в банках и получение процентов по банковским вкладам (депозитам); приобретение различных ценных бумаг).

Рассматривая предложения по совершенствованию системы налогообложения некоммерческих организаций, необходимо иметь в виду, что в основе предлагаемой системы лежит концепция, несколько отличающаяся от используемой в настоящее время в российском законодательстве. Так, в настоящее время для получения некоторых налоговых льгот и освобождений решающее значение имеет источник получения средств (бюджетное или небюджетное финансирование, зарегистрированные или незарегистрированные проекты и программы технической помощи, иностранные доноры и т.д.). Нам же представляется, что льготный налого-

вый режим должен предоставляться в зависимости прежде всего от направлений использования полученных некоммерческой организацией средств, а не источников их получения, так как именно виды осуществляемой некоммерческими организациями деятельности (в случае если они носят общепользовательский характер) являются основанием для предоставления налоговых льгот. При этом если виды деятельности некоммерческой организации соответствуют предпочтениям законодателя, установившего эти правила, то препятствием для получения налоговой льготы не должен являться любой легальный источник финансирования этих видов деятельности.

Порядок применения положений законодательства об освобождении НКО от обязанностей плательщика налога на прибыль организаций (о применении нулевой налоговой ставки)

Чтобы воспользоваться льготой и получить освобождение от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль (право на применение нулевой ставки), некоммерческая организация должна направить заявление и свои учредительные документы в соответствующий налоговый орган. В представленных в налоговый орган документах должны быть отражены цели создания некоммерческой организации. Также возможно предусмотреть требование, в соответствии с которым в заявлении на переход к льготному режиму необходимо привести детальное описание предпринимательской деятельности некоммерческой организации, указать предполагаемые результаты ведения предпринимательской деятельности и ее влияние на достижение цели создания некоммерческой организации.

Следует отметить, что вопрос о том, должен ли налоговый орган иметь возможность отказать некоммерческой организации в праве использования освобождения по основаниям, не сводящимся к формальному несоответствию представленных документов требованиям законодательства, является дискуссионным. Речь идет о том, должен ли налоговый орган на этапе рассмотрения заявления некоммерческой организации о переходе на льготный налоговый режим иметь возможность отказать в предоставлении права на такой режим на основании своих суждений о том, что предпола-

гаемая организацией предпринимательская деятельность не вполне соответствует целям создания НКО (т.е. не является основной). С одной стороны, предварительное согласование таких вопросов с налоговым органом, возможно, избавит некоммерческие организации от споров на эту тему с ними в дальнейшем, по итогам налогового периода, в котором использовался льготный налоговый режим. Однако, с другой стороны, с учетом современного состояния налоговых органов представляется целесообразным свести к минимуму использование ими оценочных суждений в отношении налогоплательщиков, поэтому представляется нецелесообразной предварительная оценка видов предпринимательской деятельности налогоплательщика на предмет их соответствия цели создания организации, при этом необходимо более детально прописать требования к соответствующим видам деятельности в законодательстве, чтобы их произвольная трактовка была затруднена.

Таким образом, документы, представленные некоммерческой организацией в налоговый орган, должны пройти проверку лишь на предмет соответствия комплектности и соблюдения сроков представления документов, а также на предмет соответствия организационно-правовой формы НКО и сферы ее деятельности (например, является ли организация научной или образовательной). В случае если все условия выполнены, налоговые органы не вправе отказать НКО в предоставлении освобождения с начала очередного налогового периода.

При этом следует отметить, что отказ налогового органа в предоставлении права на освобождение не должен являться препятствием для повторной подачи заявления при условии устранения оснований, вызвавших отказ (за исключением нарушения сроков подачи заявления). Повторная подача заявления и его рассмотрение осуществляются в том же порядке. При этом НКО вправе обжаловать в суде подобное решение налоговых органов. Если налоговый орган не отклонил заявление некоммерческой организации о применении освобождения или нулевой ставки, некоммерческой организации, заявление которой прошло подобную проверку, направляется уведомление (например, свидетельство об освобождении от исполнения обязанностей налогоплательщика), которое

является основанием использования льготного режима для НКО с начала очередного налогового периода³⁴³.

Сроки рассмотрения заявлений, порядок обжалования в случае отклонения заявления и другие вопросы, связанные с переходом на льготу, также должны быть регламентированы налоговым законодательством.

Кроме того, ежегодно некоммерческая организация в приказе об учетной политике на очередной финансовый год конкретизирует основные положения, касающиеся ведения НКО своей уставной и предпринимательской деятельности, налогообложения, ведения учета и др. В приказе некоммерческая организация определяет общие направления деятельности, типы (предмет) договоров, какие виды поступлений (доходов) она предполагает получить, в соответствии с какими видами деятельности предполагаются расходы. Таким образом, налоговая служба наделяется соответствующими полномочиями по осуществлению последующего контроля за видами благотворительных поступлений (в том числе за целевым расходованием средств) и видами предпринимательской деятельности НКО. По желанию налогоплательщик – НКО может заранее согласовывать конкретные виды поступлений с налоговым органом.

В качестве варианта может быть предложено закрепление за налоговой службой функции предварительного контроля. В этом случае некоммерческая организация кроме утверждения приказа об учетной политике осуществляет его согласование с налоговым органом. При этом некоммерческая организация согласовывает как виды деятельности, не являющиеся предпринимательской, так и все виды предпринимательской деятельности и соответствующие типы договоров. Другими словами, возможно ввести в практику инструмент своего рода предварительного соглашения об условиях применения налоговой льготы. Однако данный вариант представляется связанным с резким ростом издержек как налогопла-

³⁴³ Возможна ситуация, при которой налоговый орган не отклоняет заявление некоммерческой организации, но и не направляет уведомление о праве использования освобождения или нулевой ставки в установленные законодательством сроки. Следует признать, что в данном случае проблема может быть решена в порядке административного надзора в системе налоговых органов, а впоследствии – в рамках судебного разбирательства.

тельщика, так и налоговых органов. Также следует иметь в виду, что в настоящее время за налоговыми органами не закреплена возможность осуществления предварительного контроля³⁴⁴.

Такое согласование (предварительный контроль) может помочь избежать при будущих проверках обвинений со стороны налоговой службы в неправильном толковании критериев перехода и использования освобождения, а также необходимости доказательства налоговым органам того, что деятельность, которой занимаются некоммерческие организации, подпадает под условия использования освобождения.

Если некоммерческая организация нарушает хотя бы один из предусмотренных кодексом критериев, то она утрачивает право на освобождение и обязана перейти на общий режим налогообложения.

Кроме того, обязательным условием для организаций, использующих данное освобождение, является публикация отчетности, включая налоговую отчетность. Такая отчетность должна быть общедоступной и позволять общественности, благотворителям и иным донорам быть уверенными, что переданные средства (имущество), включая доход от управления этими средствами, используются по их целевому назначению.

Ограничения на объем административных расходов некоммерческой организации

Одним из дополнительных аргументов в пользу постановки вопроса о предоставлении каких-либо налоговых преференций для некоммерческих организаций является наличие общественного контроля над ними и требования об отчетности перед донорами о направлениях расходования полученных средств или имущества. Отсюда следует предположение о том, что менеджмент некоммерческих организаций не будет маскировать коммерческую деятель-

³⁴⁴ Можно предложить еще один альтернативный вариант – требования по предварительному контролю в обмен на установление границы дохода от предпринимательской деятельности в обоснованной сумме (например, 15 млн руб.), которую можно повышать или понижать в зависимости от изменяющихся требований практики. В данном случае такое администрирование не потребует больших затрат, и злоупотребления будут ограничены, но, скорее всего, введение границы дохода не позволит многим бюджетным учреждениям воспользоваться таким режимом.

ность некоммерческой организационно-правовой формой и направлять доходы на цели личного потребления.

При этом сама возможность получения некоммерческой организацией существенных доходов (за счет как целевых источников, так и ведения предпринимательской деятельности) и наличие налоговых льгот требует осуществления политики, направленной на ограничение финансирования административных расходов НКО, – в частности, определения лимитов расходов на содержание персонала, предельных ассигнований на административные и хозяйственные нужды НКО, с тем чтобы достигать максимального социального эффекта от деятельности и наиболее рационально расходовать получаемые средства.

Следует отметить, что для выполнения целевой программы расходования средств некоммерческая организация рассчитывает смету по ней (в случае нескольких программ сметы составляются по каждой из них). Как правило, расходная часть сметы по проекту (программе) НКО делится на две части: основная часть – расходы, непосредственно связанные с проектом, вторая – это различные административные расходы. К таким административным расходам относят расходы на заработную плату и социальные отчисления, транспортные расходы, различные хозяйственные расходы (покупка оргтехники и мебели, канцелярских товаров) и др. Статьи расходов зависят от того, чем занимается организация. На практике расходы по указанным статьям могут попасть в разные разделы сметы. Обычно если сотрудник непосредственно занят работой по проекту, его зарплату относят к части финансирования проекта (т.е. за счет целевых поступлений), а зарплату обслуживающего персонала (например, секретаря или бухгалтера), как правило, относят на административные расходы.

Одно из ограничений административных расходов некоммерческой организации определено законодательно. В частности, Законом «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» (п. 3 ст. 16) установлено, что благотворительная организация не вправе использовать на оплату труда административно-управленческого персонала более 20% финансовых средств, расходующихся этой организацией за финансовый год. При этом

данное ограничение не распространяется на оплату труда лиц, участвующих в реализации благотворительных программ.

В качестве варианта введения подобных ограничений, связанных с предоставлением льготного налогового режима, может быть предложено закрепление в налоговом законодательстве норм, согласно которым некоммерческие организации при использовании освобождения от налогообложения должны учитывать лимиты административных расходов, которые предлагается установить на такие виды расходов, как заработная плата персонала, командировочные расходы, дорогостоящие виды связи, покупка и содержание дорогостоящего служебного автотранспорта. В частности, норму Закона «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» о лимите оплаты труда (п. 3 ст. 16) можно также распространить на любые некоммерческие организации, применяющие рассматриваемый льготный налоговый режим.

Что касается командировочных расходов, то по зарубежным командировкам в настоящее время следует руководствоваться нормами, утвержденными постановлениями Правительства РФ и Приказами Минфина России, которыми введены нормативы суточных и нормативы возмещения расходов по найму жилого помещения. По командировкам в России нормы суточных могут быть установлены самой организацией, а расходы по найму жилья обычно возмещаются по фактически представленным документам. В целях пресечения злоупотреблений по выплатам компенсаций работникам, возможно, следует использовать ограничения на выплаты сотрудникам в размерах, превышающих нормативные (повышенные суточные, оплата проезда в транспорте классами повышенной комфортности).

Другим более либеральным вариантом является установление самой НКО в приказе об учетной политике лимита административных расходов на все проекты (программы), например, как доли подобных расходов в расходах в целом по организации или отдельно по каждому проекту (или как альтернатива – по организации или каждому проекту, но в рамках введенных законодательством ограничений).

При этом стоит отметить, что введение конкретного ограничения налоговым или прочим законодательством весьма затрудни-

тельно. Во-первых, одно и то же ограничение, установленное как доля от общего объема расходов, может быть недейственным для различных категорий НКО, а предусмотреть в законодательстве множество ограничений для каждой категории НКО (либо для каждого вида деятельности) не представляется возможным. Во-вторых, само ограничение может оказаться недейственным, поскольку не очень понятно, от каких расходов будет рассчитываться доля. В частности, в настоящее время расходы некоммерческих организаций, осуществляемые в рамках грантов, не учитываются в составе расходов (по крайней мере, для налоговых целей, для бухгалтерских может использоваться соответствующий договор с грантодателем или обороты по субсчету целевого финансирования). Вместе с тем деятельность, осуществляемая в рамках грантов, может составлять значительную долю в валовых кассовых расходах (и доходах) организации. Таким образом, получается, что рассчитать такое соотношение в настоящее время напрямую нельзя, для этого потребуются специальная инструкция или методические рекомендации.

В этой связи можно предложить внести в законодательство лишь общую формулировку об экономном использовании дохода некоммерческими организациями, в том числе имеющими эндаумент³⁴⁵, что означает, что организация должна ограничивать свои административно-управленческие расходы, а полномочия по установлению порядка нормирования и соответствующих нормативов в отношении административно-управленческих расходов НКО закрепить за Министерством финансов. В рамках таких нормативов

³⁴⁵ Согласно п. 3 ст. 3 Закона о целевом капитале некоммерческая организация – собственник целевого капитала вправе использовать на административно-управленческие расходы, связанные с формированием целевого капитала и осуществлением деятельности, финансируемой за счет дохода от целевого капитала, не более 15% суммы дохода от доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал, или не более 10% суммы дохода от целевого капитала, поступившего за отчетный год. Такими расходами являются, в частности, оплата аренды помещений, зданий и сооружений, расходы на приобретение основных средств и расходных материалов, расходы на проведение аудита, выплату заработной платы работникам некоммерческой организации, расходы на управление некоммерческой организацией или ее отдельными структурными подразделениями, расходы на приобретение услуг по управлению некоммерческой организацией или ее отдельными структурными подразделениями.

ограничение административно-управленческих расходов должно быть установлено уставом некоммерческой организации или решением наблюдательного (попечительского) совета.

Расходы на административно-управленческие нужды – такие, как заработная плата персонала, компенсация затрат членам органов управления, содержание офисных помещений, транспорта и иные хозяйственные нужды – должны учитываться отдельно от других расходов некоммерческой организации. При этом административно-управленческие расходы за счет средств целевого капитала некоммерческой организации должны отражаться отдельной строкой в отчете об использовании эндаумента НКО.

Завершая обсуждение вопроса о введении ограничений на уровень административно-управленческих расходов, следует отметить, что, по существу, необходимость подобных ограничений обусловлена противодействием двум видам злоупотреблений:

во-первых, это злоупотребления менеджмента некоммерческой организации, направляющего средства на цели обеспечения собственной деятельности в размере, превышающем некоторый разумный, общественно приемлемый уровень (при этом сама организация остается некоммерческой и осуществляет деятельность, направленную на цели, для которых она создавалась);

во-вторых, это более масштабные злоупотребления, связанные с маскировкой коммерческой деятельности, предполагающей распределение дохода между бенефициарами, с помощью ведения этой деятельности с использованием организационно-правовой формы некоммерческой организации, применяющей льготный налоговый режим.

Представляется, что в первом случае основные обязанности по контролю за уровнем административно-управленческих расходов должны лежать на учредителях НКО и его донорах (грантодателях), так как потери от недобросовестного поведения менеджмента в основном несут эти лица. Неоправданно увеличивая административно-управленческие расходы, НКО при прочих равных условиях уменьшает расходы на деятельность, связанную с достижением уставных целей.

Во втором случае злоупотребления выходят за рамки неправомерного увеличения уровня административно-управленческих

расходов и являются более масштабным злоупотреблением, связанным с уклонением от налогообложения, а значит, противодействие таким злоупотреблениям должно носить более комплексный характер по сравнению с простым ограничением административно-управленческих расходов.

6.3.2. Освобождение от налогообложения части прибыли некоммерческих организаций

Помимо рассмотренного варианта льготного налогового режима для некоммерческих организаций, который представляется нам оптимальным для внедрения в России в настоящее время, можно рассмотреть еще некоторые возможные варианты, основанные на подходах, используемых в мировой практике. В частности, речь может идти об освобождении от обложения налогом на прибыль не всей налоговой базы некоммерческой организации, формирующейся в ходе предпринимательской деятельности, а лишь ее части – например, базы, сформированной в части доходов и расходов, служащих достижению основных целей создания некоммерческой организации. В данном случае возможны два подхода к введению налоговой льготы.

При использовании первого подхода от включения в базу налога на прибыль освобождаются доходы, полученные лишь от предпринимательской деятельности НКО, напрямую служащей достижению целей создания некоммерческих организаций (основной возмездной деятельности). В частности, речь идет о научной деятельности – для научных организаций, об оказании образовательных услуг – для образовательных организаций, об оказании медицинских услуг – для организаций здравоохранения и т.д. (подробнее виды деятельности для конкретных организаций рассматривались нами в предыдущем разделе). Налогообложению в результате будут подвергнуты доходы от предпринимательской деятельности, не являющейся основной для данной НКО, – например, доходы от предоставления услуг кафе (столовой) для студентов образовательного учреждения или пациентов медицинского учреждения; доходы от организации платной парковки для студентов образовательного учреждения или клиентов медицинского учреждения.

При использовании второго подхода (который реализован в США, см. раздел 4 настоящей работы) от включения в налоговую базу по налогу на прибыль освобождаются доходы, полученные от ведения НКО любой предпринимательской деятельности некоммерческих организаций, служащей (прямо или косвенно) достижению целей создания некоммерческой организации. При этом не освобождаются от включения в налоговую базу доходы от тех видов деятельности, которые не связаны с достижением основной цели некоммерческой организации (например, доходы от организации банкетов в кафе (столовой), доходы от деятельности гостиниц и общежитий, доходы от организации платной парковки и вообще от другой деятельности).

Применительно к каждому подходу законодательство предполагает, что использующая право на льготу некоммерческая организация не ведет предпринимательской деятельности, не служащей достижению целей ее создания. Также могут применяться дополнительные меры, ограничивающие возможность использования данной льготы.

При реализации первого подхода к льготному налогообложению необходимо решить задачу разграничения видов предпринимательской деятельности, напрямую служащих достижению цели создания некоммерческой организации, и прочих видов предпринимательской деятельности.

Второй подход требует более простого разграничения между видами предпринимательской деятельности, служащей прямо или косвенно и не служащей вовсе достижению цели создания НКО (т.е. избегает трактовки понятия прямого или косвенного влияния).

При реализации любого из подходов ключевым вопросом является создание и использование принципов отнесения доходов и расходов некоммерческих организаций к различным частям налоговой базы – облагаемой и не облагаемой налогом на прибыль.

Еще один (третий) подход к налогообложению прибыли некоммерческих организаций от предпринимательской деятельности возможен в случае, если реформа законодательства о некоммерческих организациях в России приведет к установлению прямого запрета на ведение предпринимательской деятельности, не служащей достижению целей создания НКО (либо не служащей на-

прямою достижению целей создания НКО). В этих условиях льгота может применяться ко всей прибыли НКО, так как не предполагается, что эта прибыль может быть получена от предпринимательской деятельности, не служащей (либо не служащей напрямую) целям созданию организации. В противном случае (т.е. если в законодательстве будет ясно признано, что НКО вправе вести оба вида предпринимательской деятельности – служащую и не служащую достижению целей создания) потребуются ведение раздельного учета доходов и расходов от разных видов предпринимательской деятельности НКО.

Наиболее приемлемым, с нашей точки зрения, может быть вариант, предусматривающий освобождение от налога на прибыль налоговой базы в части доходов от предпринимательской деятельности, служащей достижению основных целей создания НКО. Взимание налога только с доходов от деятельности, не связанной с основной целью организации (т.е. только от побочной деятельности), соответствует нашим целям и выглядит естественным и теоретически обоснованным решением. Однако такой вывод вполне точен только до тех пор, пока мы не учитываем сложности администрирования. При этом на пассивные доходы доводы, применяемые к побочной деятельности, не распространяются.

Таким образом, при любом из рассматриваемых подходов, кроме случая полного освобождения от налога доходов некоммерческих организаций, необходимо введение процедур, которые сводятся к установлению в законодательстве правил определения некоммерческих организаций, имеющих право воспользоваться льготой, к регулированию вопросов разграничения доходов на доходы, полученные от предпринимательской деятельности, служащей достижению целей создания НКО и не служащей им, а также вопросов принятия к вычету расходов при определении налоговой базы применительно к доходам от предпринимательской деятельности, не служащей достижению целей создания НКО.

6.3.3. Порядок учета расходов, связанных с использованием долгосрочных активов при осуществлении различных видов деятельности некоммерческих организаций

При обсуждении вопросов налогообложения доходов некоммерческих организаций необходимо принимать во внимание такое важное обстоятельство, как финансирование стартовых издержек деятельности некоммерческой организации. В том случае, если для некоммерческой организации существует возможность основные средства, приобретенные для осуществления деятельности, направленной на достижение основных целей создания организации, использовать для осуществления прочей предпринимательской деятельности, а текущие расходы могут быть оплачены из полученных доходов, то начало деятельности возможно без привлечения денег из иных источников. Однако так бывает не всегда. Вопрос заключается в том, в какой мере возможно отвлечение средств, полученных от доноров на институциональную деятельность (разумеется, если они не носят строго целевой характер), для осуществления пассивных инвестиций с целью получения дохода для финансирования основной деятельности³⁴⁶.

Конечно, если учредители направляют средства в НКО специально для финансирования коммерческой деятельности, такой проблемы не возникает. Однако возникает вопрос: должны ли эти средства включаться в базу налога на прибыль (по действующему законодательству они должны подлежать налогообложению как безвозмездно полученные средства, направленные на финансирование деятельности, связанной с предпринимательской)? В принципе, логично эти средства не включать в налоговую базу, рассматривая их как аналог взноса в уставный капитал и освобожденное от налогообложения целевое финансирование. Однако можно провести и другие аналогии – например, с безвозмездными поступлениями коммерческим организациям, которые подлежат нало-

³⁴⁶ В настоящее время с размещением временно свободных целевых средств НКО возникает ряд сложностей. Об этом подробнее см. раздел 5.2 – подраздел, посвященный проблемам налогообложения источников формирования имущества НКО. Если целевые средства размещаются в виде депозитных вкладов, ценных бумаг, т.е. направлены на осуществление пассивных инвестиций с целью получения дохода для финансирования основной деятельности НКО, может встать вопрос о целевом использовании средств (за исключением дохода от целевого капитала).

гообложению. Важно также решить вопрос: может ли быть позволено отвлечение средств резервов (эндаумента) НКО на финансирование активной коммерческой деятельности, на каких условиях, а также с какими налоговыми последствиями? Здесь также можно привести доводы в пользу разных вариантов политики. Аналогичные вопросы возникают при приобретении активов, приносящих пассивный доход.

Очень важный вопрос, который может оказаться сложным для решения в России, – это вопрос определения принимаемых к вычету издержек по ведению различных видов деятельности. Дело в том, что традиционно в России принято считать, что право вычета из налоговой базы должно распространяться только на те издержки, которые были оплачены из средств, поступивших в уставный капитал (для коммерческих организаций), взятых займа (т.е. подлежащих выплате в будущем), полученных в виде нераспределенного дохода от деятельности по реализации товаров (работ, услуг) или при оплате из выручки текущего периода. На практике тем не менее многие виды текущих расходов принимаются к вычету, исходя из их назначения, а не из источника средств, которые были использованы на их оплату (в частности, возможно, из-за того, что в этом случае источник невозможно определить). Но, например, Налоговый кодекс препятствует тому, чтобы амортизировать основные средства, полученные в порядке освобожденного от налогообложения пожертвования или приобретенные за счет такого пожертвования. Однако иное отношение складывается в случае расходов, связанных с использованием полученного в дар имущества.

В связи с этим возникает важный вопрос: если некоторое амортизируемое имущество подарено или было приобретено за счет донорских средств, не включенных в налоговую базу при поступлении в НКО, может ли стоимость этого имущества вычитаться из налоговой базы в составе амортизации (имеется в виду в той части, в которой оно используется для предпринимательской деятельности, доходы от которой включаются в налоговую базу)? В России принято полагать, что нечто, что было подарено, не должно подлежать амортизации. Такой взгляд широко распространен и в Налоговом кодексе. В п. 2 ст. 256 «Амортизируемое имущество»

перечисляются виды имущества, не подлежащие амортизации. Хотя в подп. 2 данного пункта указано, что не подлежит амортизации «имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности», что может быть истолковано как разрешение амортизации такого имущества в том случае, если оно стало использоваться для коммерческой деятельности, однако отсутствие механизма, описывающего начисление амортизации в таких случаях (и в случае использования актива для коммерческих целей в течение части времени), а также прямые указания в дальнейших подпунктах указанного пункта (см. подп. 3, 7 п. 2 ст. 256) позволяют сделать вывод, что амортизация в этом случае недопустима. Аналогично обстоит дело с основными средствами, приобретенными за счет бюджетного финансирования, хотя они могут использоваться для получения дохода, если это не запрещено уставом организации.

В то же время концепция налогообложения дохода от предпринимательской деятельности, не связанной с достижением целей создания организации (побочной деятельности), предполагает, что налоговая база рассчитывается с учетом всех издержек независимо от того, из какого источника они были профинансированы. Это позиция, при которой вычитается оценка издержек использования актива в коммерческой деятельности. Правда, в этом случае возникают вопросы с оценкой издержек. Например, некоторый актив используют в коммерческой деятельности. При этом он частично простаивает, а для целей, непосредственно связанных с целями создания организации, его полное использование невозможно. В любом случае этот актив обесценивается со временем. В этом случае, поскольку актив уже приобретен, расходы на его приобретение являются необратимыми издержками и в экономических (альтернативных) издержках, которые в данном случае равны упущенной выгоде, не учитываются. Если иное использование актива невозможно, то и упущенная выгода (включая в случае НКО увеличение полезности от достижения основной цели) равна нулю, т.е. альтернативные издержки его коммерческого использо-

вания равны нулю³⁴⁷. Конечно, при использовании актива могут возникнуть дополнительные издержки, связанные с его обслуживанием, ремонтом, электропитанием и пр., но поскольку в данном случае речь идет об амортизации, то их мы не учитываем (кстати, для целей налогообложения они вычитаются из прибыли). Если же этот актив необходим для уставных целей, то почему его отвлекают на коммерческое использование?

Однако следует принимать во внимание, что в бухгалтерском и налоговом учете такой подход к оценке издержек не применяется (неслучайно в теории подразделяют экономические и налоговые, или бухгалтерские, издержки). С точки зрения концепции экономических издержек расходы на любой специфический актив, который был приобретен, но не может быть использован (например, из-за изменившейся конъюнктуры), являются необратимыми издержками и экономическую прибыль не уменьшают и не увеличивают экономический убыток. Если же при определении налоговой базы не принимать в расчет такие расходы (хотя бы в виде убытков), то стимулы к инвестированию снизятся, поскольку увеличатся риски и уменьшится ожидаемая прибыль. В момент принятия решения о приобретении актива расходы на него не являются необратимыми, и сопоставление этих расходов с ожидаемой посленалоговой прибылью может привести к отказу от инвестирования, если бухгалтерские убытки не будут уменьшать налоговые обязательства. Если вернуться к приведенному примеру с НКО, то следует принять во внимание, что, в отличие от теоретических моделей, в которых объем капитала может меняться непрерывно (например, капитал может арендоваться или сдаваться в аренду), на практике чаще всего варьировать объем капитала можно только дискретным образом, а значит, речь идет или о приобретении оборудования, или об отказе от него. Если приобретение оборудования, которое возможно использовать для осуществления деятельности, непосредственно связанной с основной целью организации, только часть (например, половину) рабочего времени, тем не менее может улучшить качество оказываемых этой организацией основных услуг, запланированное использование такого оборудования в ком-

³⁴⁷ Однако это рассуждение применимо только при условии ограничений на иное использование актива, т.е. когда лучшей альтернативой является его простой.

мерческих целях, по сути, эквивалентно приобретению аналогичного оборудования, но производящего и стоящего в 2 раза меньше, или аренде этого оборудования на нужный срок (и то, и другое на практике не всегда возможно). Отказ некоммерческой организации в такой возможности не только несправедлив, но и нерационален.

Вместе с тем если НКО считает, что, применив актив для своей побочной деятельности сейчас и получив дополнительный доход, в следующих периодах она сможет расширить масштабы и улучшить качество своей основной деятельности, то альтернативные издержки налицо, и амортизация должна вычитаться из налоговой базы. Кроме того, долгосрочные активы являются дискретными благами: нельзя приобрести половину или треть установки, а значит, частичное использование может быть обусловлено этим обстоятельством. Также важно, что деятельность НКО может иметь неритмичный характер в силу разной потребности в услугах в зависимости от сезона или иных обстоятельств. Наконец, оборудование может устаревать и требовать замены. Запрет коммерческого использования не позволяет накопить деньги на новое оборудование, а разрешение коммерческого использования с запретом вычета амортизации для налоговых целей уменьшает накопленную сумму. Разумеется, есть проблема, связанная с тем, что при ошибках в расчете будущих доходов или при злоупотреблениях может быть получен убыток. В этом случае, как и во многих других рассматриваемых вопросах, связанных с налогообложением НКО, идеальных правил нет, и, если мы хотим добиться развития некоммерческого сектора, следует признать и возможность некоторых потерь, если они не имеют существенного значения.

6.3.4. Исключение из базы налога на прибыль средств, идущих на развитие уставной деятельности некоммерческой организации (деятельности, связанной с основной целью ее создания)

Помимо рассмотренных выше проблем и подходов к реформированию налогообложения некоммерческих организаций, нам представляется необходимым подробнее остановиться на анализе проблемы, обусловленной применяемыми правилами обложения

налогом на прибыль, которая имеет большое значение для деятельности некоммерческих организаций.

Поскольку некоммерческие организации не распределяют полученную прибыль между своими учредителями, главной проблемой для них является обложение налогом на прибыль средств, идущих на финансирование инвестиций, связанных с развитием производства (уставной деятельности). Рассмотренные выше варианты, связанные с освобождением (в разных масштабах) доходов от предпринимательской деятельности НКО от обложения налогом на прибыль организаций, позволяют создать (опять-таки в разных масштабах) благоприятные условия для функционирования некоммерческих организаций. Важнейшей характеристикой таких режимов является возможность направления прибыли от предпринимательской деятельности, полученной в отчетном периоде, до уплаты налога на прибыль на финансирование вложений в капитальные товары и запасы в следующем налоговом периоде. Другими словами, в настоящее время в отсутствие каких-либо льготных налоговых режимов при осуществлении инвестиций за счет доходов от предпринимательской деятельности некоммерческая организация, как и любой другой плательщик налога на прибыль организаций, должна сформировать налоговую прибыль, исчислить и уплатить налог на прибыль и лишь оставшуюся сумму направить на финансирование развития производства.

Однако необходимо отметить, что для коммерческих предприятий налог на прибыль служит для налогообложения не только распределяемой прибыли, нераспределяемой прибыли, идущей на развитие производства, но и нераспределяемой прибыли, идущей на финансирование различных расходов, не уменьшающих базу налога на прибыль (различного рода расходы сверх установленных нормативов, материальная помощь, премии, не связанные с выполнением трудовых обязанностей). Часто такого рода расходы представляют собой выгоды физических лиц. Представляется, что существует мало оснований для того, чтобы аналогичные расходы в НКО можно было бы осуществлять из прибыли до налогообложения³⁴⁸.

³⁴⁸ Предполагается, что в предыдущих вариантах, основанных на освобождении (в той или иной мере) от включения в базу налога на прибыль доходов от предпринима-

Исходя из высказанных соображений, может быть предложено решение, позволяющее использовать преимущества сохранения налога на прибыль по отношению к доходам от предпринимательской деятельности некоммерческих организаций, одновременно ликвидировав основной недостаток его применения по отношению к НКО – налогообложение средств, направляемых на развитие деятельности, в которой общество нуждается и стремится увеличить предложение соответствующих благ. Для этого следует предусмотреть в порядке налогообложения НКО механизмы, позволяющие таким организациям избегать обложения налогом на прибыль инвестиций (как в основной капитал, так и в запасы). При этом следует отметить, что подобное решение связано с небольшими изменениями налогового законодательства.

Расходы на собственное потребление некоммерческой организации (расходы, нормируемые в целях исчисления налога на прибыль организаций, свыше установленных нормативов) не должны подлежать вычету из базы налога на прибыль.

К таким расходам относятся, в частности, следующие виды расходов некоммерческих организаций:

- командировочные (суточные);
- компенсационные выплаты (оплата гостиниц, авиа- и железнодорожных билетов и т.п.);
- представительские расходы;
- материальная помощь сотрудникам организации³⁴⁹;
- премии сотрудникам организации³⁵⁰.

Необходимо понимать, что если целью совершенствования налогового режима является освобождение от налога на прибыль средств, направляемых НКО на развитие уставной деятельности,

тельской деятельности некоммерческих организаций, противодействие распределению не облагаемой налогом прибыли в виде материального поощрения и других выплат работникам НКО осуществляется путем реализации функций общественного контроля и предъявления жестких требований о раскрытии информации.

³⁴⁹ Материальная помощь сотрудникам не подлежит вычету по налогу на прибыль организаций (п. 23 ст. 270 НК РФ).

³⁵⁰ Премии сотрудникам нормируются исходя из условий, установленных коллективным договором: вычету по налогу на прибыль организаций подлежат лишь те премиальные выплаты, которые установлены коллективным договором исходя из результатов трудовой деятельности; премии к юбилею сотрудников и т.п. вычету не подлежат.

то речь идет не только об инвестициях в основной капитал (как была сформулирована инвестиционная льгота по налогу на прибыль в России до 2002 г.), но и о необложении финансового результата данного отчетного периода, если эти средства не стали доходом физического лица, а были направлены на развитие производства в следующем периоде (т.е. на зарплату, текущие и капитальные затраты).

Расходы в современной налоговой системе при расчете налогооблагаемого финансового результата разрешается вычитать из базы налога на прибыль в том периоде, когда они направлены на осуществление деятельности, приносящей доход (зарплата и текущие расходы вычитаются полностью, капитальные расходы – в пределах износа в данном периоде). Мы же, говоря о необложении средств, направляемых на развитие производства, говорим о другом периоде (предыдущем), когда было получено превышение доходов над расходами, – этот избыток, если он в следующем периоде направляется на расширение производства, не будет облагаться в том периоде, когда он образовался.

Таким образом, предоставление некоммерческим организациям инвестиционной льготы в данном отчетном периоде представляет собой софинансирование (на величину налога) развития деятельности НКО со стороны государства и не имеет отношения к правилам расчета финансового результата отчетного или последующих налоговых периодов (к правилам отнесения расходов на затраты, уменьшающих налоговую базу, в том числе амортизации).

Для того чтобы НКО в следующем налоговом периоде могла воспользоваться льготой по налогу на прибыль на развитие уставной деятельности по прибыли, полученной в данном налоговом периоде, и не была вынуждена инвестировать всю полученную прибыль до конца налогового периода в основные средства и запасы, следует разрешить формирование резерва на развитие уставной деятельности, который уменьшает налоговую базу в данном налоговом периоде.

Таким образом, полученная по итогам налогового периода прибыль некоммерческой организации может быть полностью (без налогообложения) зачислена в резерв на развитие уставной деятельности, который представляет собой счет бухгалтерского (на-

логового) учета вне счета целевого финансирования (режим данного счета аналогичен прочим резервам предприятий и организаций, например резерву по сомнительным долгам).

Средства этого резерва могут быть использованы в следующем периоде без уплаты налога на прибыль за предыдущий период, если они направляются на финансирование расходов, связанных с развитием производства (уставной деятельности). Из данного резерва на развитие уставной деятельности могут быть профинансированы расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу согласно Налоговому кодексу, а также приобретение основных средств, включая строительство.

Некоммерческая организация также может принять решение о зачислении в резерв на развитие уставной деятельности только части прибыли, полученной по данным налогового учета по итогам налогового периода, для того чтобы иметь возможность осуществлять те виды расходов, которые разрешено осуществлять из прибыли после налогообложения (нормируемые расходы сверх норматива).

Зачисление полученной прибыли (или ее части) в резерв на развитие уставной деятельности означает, что некоммерческая организация принимает решение направить эти средства на финансирование только статей расходов по уставной деятельности, не связанных с выгодами физических лиц – сотрудников данной организации.

Если некоммерческая организация в конце налогового периода не зачисляет полученную по данным налогового учета прибыль (или ее часть) в резерв на развитие уставной деятельности, то не зачисленная в резерв сумма подлежит налогообложению по действующей налоговой ставке. Прибыль после налогообложения формирует счет чистой прибыли некоммерческой организации, средства с которого могут быть направлены на финансирование всех статей расходов организации, не запрещенных законом.

Таким образом, вопрос о том, резервировать прибыль или нет, является для некоммерческой организации одним из вопросов управления собственными средствами. С одной стороны, организация может испытывать потребность в свободных средствах, расходование которых не обусловлено соблюдением критериев отне-

сения расходов к расходам на развитие производства (счет чистой прибыли), с другой – с этих свободных средств нужно уплатить налог на прибыль.

Здесь необходимо отметить, что если некоммерческая организация не имеет остатка по счету чистой прибыли (после налогообложения), то она будет испытывать определенные затруднения с выплатой налога, если допустит превышение нормируемых расходов по деятельности, осуществляемой из источников, отличных от целевого финансирования. Чтобы избежать подобной ситуации, некоммерческой организации следует либо четко планировать расходы по нормируемым статьям, либо иметь в распоряжении свободные средства (по счету чистой прибыли или в составе резерва на развитие уставной деятельности) для восстановления прибыли при необходимости.

Некоммерческая организация, осуществляющая расходы по статьям, относимым к выгодам физических лиц – сотрудников организации, в рамках деятельности, финансируемой из прочих источников (за исключением грантов), ведет учет превышения расходов по данным статьям над нормативными показателями, устанавливаемыми правительством РФ. При этом с величины превышения над нормативом расходов, относимых к выгодам физических лиц – сотрудников организации, деленной на 0,76 (налогоисключающая база), взимается налог на прибыль.

Источник средств для уплаты данного налога определяется в зависимости от того, как некоммерческая организация в предыдущих периодах распоряжалась полученной прибылью. Если некоммерческая организация, заранее планируя превышение расходов по нормируемым статьям над нормативами, предусмотрела соответствующую сумму средств на счете чистой прибыли (после налогообложения), т.е. не перевела всю полученную в предыдущих периодах прибыль в резерв на развитие уставной деятельности, то такое превышение финансируется из средств чистой прибыли. Если некоммерческая организация направляла всю полученную прибыль в резерв на развитие основной деятельности, т.е. имеет нулевой остаток по счету чистой прибыли (после налогообложения), то она восстанавливает счет прибыли до налогообложения на сумму, равную сумме превышения нормируемых расходов и налога на

прибыль с такого превышения, за счет средств резерва на развитие уставной деятельности. Если остаток по счету чистой прибыли (после налогообложения) меньше, чем величина превышения нормируемых расходов с учетом налога, некоммерческая организация должна восстановить счет прибыли до налогообложения за счет средств резерва на развитие уставной деятельности на недостающую сумму.

Таким образом, налог на прибыль для некоммерческих организаций приобретает форму налога на выгоды физических лиц, являющихся сотрудниками данных организаций. Кроме того, сохранение налога на прибыль организаций для НКО отвечает необходимости существования полноценного бухгалтерского (налогового) учета в таких организациях для получения достоверной финансовой и статистической информации от них.

Данный подход может быть реализован без внесения существенных изменений в законодательство, однако является достаточно сложным. В Приложении 6 нами рассмотрены примеры, иллюстрирующие описанную выше концепцию.

Отдельно надо решить вопрос о том, следует ли устанавливать одинаковый режим обложения налогом на прибыль предпринимательской деятельности некоммерческих организаций, служащей прямо (например, платные медицинские или образовательные услуги) или косвенно (например, услуги гостиницы, столовой, парковки) и не служащей достижению целей их создания (доходы от работы столовых в образовательных учреждениях или в учреждениях здравоохранения, доходы от деятельности общежитий и т.п. при оказании соответствующих услуг лицам, не получающим услуг, связанных с основными целями создания организации). Предлагаемый порядок освобождения от налога средств, направляемых на развитие уставной деятельности, может распространяться как на всю предпринимательскую деятельность НКО (служащую прямо или косвенно и не служащую целям ее создания), тогда он не требует ведения отдельного учета для различных видов деятельности, так и только на деятельность НКО, прямо служащую целям ее создания (только образовательные, медицинские, юридические и другие услуги).

В качестве одного из способов реализации рассматриваемого в настоящем разделе льготного режима обложения налогом на прибыль средств, идущих на развитие уставной деятельности некоммерческих организаций, может быть предложено совмещение одного из рассмотренных выше вариантов освобождения НКО от налога на прибыль с введением отдельного налога на материальные выгоды работников НКО.

В заключение, сравнивая рассмотренные варианты построения льготного режима налогообложения прибыли НКО, отметим следующее. Несмотря на определенные достоинства рассмотренного в данном разделе варианта, он, как и введение льготы по налогу на прибыль для благотворителей, является весьма уязвимым с политической точки зрения. Маловероятна возможность принятия поправок в налоговое законодательство, касающихся введения такой льготы (подразумевающей, по сути, исключение из базы налога на прибыль организаций доходов, израсходованных на инвестиционные цели) только для узкого круга налогоплательщиков – некоммерческих организаций. Учитывая ожесточенные дискуссии по поводу отмены инвестиционной льготы в 2001 г., представляется, что при прохождении законопроекта через парламент может произойти серьезное расширение сферы применения данной льготы, предлагаемой нами только для некоторых видов некоммерческих организаций. Одновременно реализация в России подхода, предусматривающего освобождение от налога на прибыль доходов НКО от предпринимательской деятельности, служащей достижению основных целей создания НКО, в ближайшее время также является маловероятной, так как требует установления подробных правил раздельного учета доходов и расходов по разным видам предпринимательской деятельности для некоммерческих организаций. Поэтому для внедрения в России предлагается концепция освобождения от обязанности налогоплательщика налога на прибыль для некоммерческих организаций, сочетающая в себе льготный подход к налогообложению и установление ряда условий, которым должны удовлетворять такие организации, о чем речь шла выше.

6.3.5. Освобождение от налогообложения доходов от пассивной экономической деятельности некоммерческих организаций

Выше уже рассматривался вопрос о налоговом режиме для доходов, получаемых некоммерческой организацией от осуществления пассивных инвестиций. В частности, были затронуты проблемы, связанные с включением средств, полученных от доноров на общие цели поддержки уставной деятельности некоммерческой организации, в базу налога на прибыль организаций. Подобные вопросы являются актуальными, так как в российском законодательстве не в полной мере урегулирован вопрос о налогообложении доходов некоммерческих организаций от осуществления пассивных инвестиций (за исключением получения дохода от целевого капитала), т.е. от деятельности по управлению денежными средствами (размещение средств на депозитах, передача в управление управляющей компании, приобретение ценных бумаг и т.д.).

С января 2007 г. вступил в силу и применяется пакет законодательных актов, направленных на регулирование различных аспектов формирования целевого капитала (эндаумента) некоммерческих организаций³⁵¹. Подходы к формированию целевого капитала некоммерческих организаций предполагают, что при наличии ряда ограничений именно доходы от пассивных инвестиций освобождаются от обложения налогом на прибыль. При этом в законе о целевом капитале предусматривается перечень активов, в которых могут размещаться денежные средства, составляющие целевой капитал, т.е. вводится определение пассивных инвестиций. Также законом устанавливается, что организация – собственник целевого капитала вправе осуществлять только определенные правительством РФ виды платной деятельности. Подразумевается, что НКО – собственник целевого капитала вправе будет осуществлять виды деятельности, связанные с основной целью создания организации (т.е. платное обучение – для образовательных организаций, платные медицинские услуги – для организаций здравоохранения и т.д.). Кроме того, предусматривается создание специализированных НКО – фондов управления целевым капиталом, основным ви-

³⁵¹ Подробнее см. Приложение 5 к настоящей работе.

дом деятельности которых является управление средствами целевого капитала.

Перед рассмотрением вопроса о собственно налоговом режиме для доходов некоммерческих организаций от осуществления пассивной экономической деятельности необходимо решить вопрос о том, каким видом предпринимательской деятельности НКО в терминах российского законодательства является пассивная экономическая деятельность, или пассивные инвестиции. Положения п. 2 ст. 24 Закона о некоммерческих организациях не позволяют дать однозначного ответа на вопрос, будет ли деятельность НКО по управлению денежными средствами являться предпринимательской деятельностью, служащей прямо или косвенно достижению целей создания некоммерческой организации. Более того, с учетом норм Гражданского кодекса, предписывающих использовать имущество некоммерческой организации лишь для достижения поставленных при ее создании целей, ответ на этот вопрос вновь будет зависеть от произвольной трактовки различных видов предпринимательской деятельности НКО, как служащих и не служащих целям создания НКО³⁵². По всей видимости, направления совершенствования законодательства в этой области будут зависеть как от решения частной проблемы налогообложения собственно взносов денежных средств на формирование эндаумента³⁵³, так и от решения более глобальной проблемы налогообложе-

³⁵² Следует отметить, что с учетом определения некоммерческой организации, а также данной нормы Гражданского кодекса возникает вопрос о правомерности использования в российском законодательстве т.н. фондов управления целевым капиталом – специализированных некоммерческих организаций, основной целью которых является получение дохода от управления средствами капитала и его распределения между некоммерческими организациями – бенефициарами. Основной вопрос, который необходимо решить в данном случае: может ли ведение деятельности, основная цель которой – получение дохода и его последующее распределение, являться основной уставной целью некоммерческой организации?

³⁵³ В частности, в отношении целевого капитала согласно принятому Федеральному закону от 30 декабря 2006 г. № 276-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» от обложения налогом на прибыль освобождаются средства, направляемые на формирование целевого капитала, и средства, получаемые НКО от управления целевым капиталом, – собственно доход от осуществления пассивного инвестирования.

ния доходов от предпринимательской деятельности некоммерческих организаций.

При решении вопроса об отнесении пассивной экономической деятельности к предпринимательской деятельности, служащей целям создания некоммерческой организации, возникает также вопрос о том, необходимо ли признавать доходами от подобной деятельности все доходы от пассивной экономической деятельности НКО (размещения средств в финансовых активах) независимо от того, были ли средства, являющиеся базой для получения доходов от пассивных инвестиций, получены в виде взносов благотворителей, предпринимательской деятельности, прямо или косвенно служащей достижению целей создания НКО, или предпринимательской деятельности, не служащей достижению целей создания некоммерческой организации.

С одной стороны, можно предположить, что в базу налога на прибыль необходимо включать доходы от пассивных инвестиций независимо от источника средств, инвестирование которых формирует подобные доходы. Такое решение можно принять, поскольку доход от пассивных инвестиций может присутствовать у некоммерческих организаций даже в отсутствие ведения любой иной деятельности (связанной с основными целями деятельности организации, побочной предпринимательской, и т.д.). То есть некоммерческая организация может заниматься только осуществлением пассивных инвестиций и получением соответствующих доходов в течение всего срока жизни, но не предпринимать ничего для достижения целей, которые предусмотрены ее уставом (если, конечно, эти цели не сводятся к получению доходов от пассивных инвестиций). С учетом этой логики пассивная экономическая деятельность НКО не должна считаться направленной на достижение целей их создания, а поэтому соответствующие доходы должны включаться в налоговую базу по налогу на прибыль. При этом в налоговом законодательстве возможно предусмотреть положение, в соответствии с которым налоговая база по налогу на прибыль должна уменьшаться на величину расходов, в пределах которых доходы от пассивных инвестиций расходуются на достижение основных целей создания организации.

Однако, учитывая приведенные выше рассуждения, которые во многом носят теоретический характер, при практическом решении проблемы необходимо иметь в виду, что вопрос о включении доходов от пассивной экономической деятельности НКО в налоговую базу по налогу на прибыль организаций во многом носит политический характер. Если в среде лиц, принимающих решения, существует убежденность о необходимости поддержки развития некоммерческих неправительственных организаций, то доход от ведения пассивной деятельности может быть освобожден от налогообложения (т.е. в случае принятия одной из изложенных выше концепций приравнен в налоговом смысле к доходам от предпринимательской деятельности, служащей достижению целей создания НКО). В этом случае не следует опасаться серьезных злоупотреблений, так как, даже если освобождение от налогообложения доходов от пассивной деятельности НКО будет использоваться в целях минимизации доходов физических лиц при осуществлении инвестиций, выплата соответствующих вознаграждений (т.е. распределение доходов от пассивной деятельности НКО между физическими лицами) возможна только в виде заработной платы, а не дивидендов, что подразумевает уплату налога на доходы физических лиц и единого социального налога.

Нам представляется, что в Российской Федерации доходы от пассивных инвестиций некоммерческих организаций должны быть исключены из базы налога на прибыль, как это будет применяться в отношении дохода от целевого капитала некоммерческих организаций. Однако такое решение необходимо принимать с учетом нескольких ограничений.

Очевидно, что освобождение от налогообложения доходов от пассивных инвестиций может быть предоставлено не всем некоммерческим организациям. На наш взгляд, целесообразно ограничить круг организаций, доходы от пассивных инвестиций которых можно исключить из базы налога на прибыль, некоммерческими организациями (за исключением НКО, созданных в организационно-правовых формах ассоциации, некоммерческого партнерства, государственной корпорации и в других организационно-правовых формах, основанных на членстве), осуществляющими уставную деятельность в области образования, здравоохранения, науки и

культуры, социальной поддержки³⁵⁴, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), благотворительной деятельности, защиты прав человека и гражданина, защиты окружающей среды и животного мира. При этом, в отличие от рассмотренных ранее вариантов реформы налогообложения прибыли некоммерческих организаций, ведение организацией предпринимательской деятельности (прямо или косвенно связанной с основной целью создания организации) не имеет решающего значения, так как возможности манипулирования величиной налоговых обязательств в случае освобождения пассивных доходов крайне ограничены³⁵⁵. Так, при освобождении от налогообложения доходов от пассивных инвестиций для минимизации совокупных налоговых обязательств организации возникает стимул уменьшать доходы, не освобождаемые от налогообложения, на величину расходов, связанных с получением освобождаемых доходов. Однако получение доходов от пассивных инвестиций, как правило, не связано со значительными расходами, поэтому возможности для неправомерного снижения налогового бремени в данном случае минимальны.

Нам представляется, что в развитие существующей концепции налогообложения целевого капитала некоммерческих организаций необходимо освободить от включения в налоговую базу всех видов доходов от пассивных инвестиций некоммерческих организаций, осуществляющих деятельность, направленную на достижение общепользовательских целей.

³⁵⁴ Имеются в виду социальная поддержка в широком смысле – поддержка ветеранов, инвалидов, граждан пожилого возраста, иных нетрудоспособных лиц, детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, иных категорий лиц, нуждающихся в социальной помощи, включая малообеспеченных граждан, пострадавших от радиации, химических веществ, стихийных бедствий и т.д.

³⁵⁵ Однако следует отметить, что если некоммерческая организация будет направлять доходы от пассивной деятельности на субсидирование цен на оказание услуг в рамках предпринимательской деятельности, то при условии, что аналогичные услуги оказывают коммерческие организации, не имеющие права на льготу по пассивным доходам, некоммерческие организации получат необоснованные конкурентные преимущества.

7. Прочие предложения по совершенствованию налогового законодательства в части, связанной с деятельностью некоммерческих организаций

Выше были рассмотрены основные проблемы, связанные с режимом налогообложения прибыли некоммерческих организаций, а также возможные пути решения этих проблем. Нам представляется, что задача совершенствования данного налога является наиболее актуальной применительно к некоммерческим организациям, поэтому ей был посвящен отдельный раздел. Однако режимы налогообложения некоммерческих организаций некоторыми другими налогами, а также подходы к налогообложению благотворителей – доноров некоммерческих организаций тоже имеют свои особенности. Российское законодательство характеризуется определенными недостатками в этих областях, и по каждому из этих направлений можно сформулировать предложения по совершенствованию действующего законодательства, которые и будут темой настоящего раздела.

Ниже будут рассмотрены вопросы, связанные с возможным предоставлением некоммерческим организациям освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость и налогов на имущество; с предоставлением льгот работникам некоммерческих организаций по уплате налога на доходы физических лиц и единого социального налога, социальных вычетов из базы налога на доходы физических лиц; с предложением по совершенствованию режима налогообложения доходов благотворителей (доноров), осуществляющих пожертвования в пользу некоммерческих организаций, а также с иными общими предложениями по совершенствованию законодательства в различных областях, имеющих отношение к налогообложению.

7.1. Налог на добавленную стоимость

Как было показано выше, в ряде стран применяется освобождение НКО от налога на добавленную стоимость или даже нулевая ставка. Полагаем, что для России такое смягчение режима было бы преждевременным. Однако для организаций, занимающихся толь-

ко благотворительной деятельностью (в узком смысле слова «благотворительность» в соответствии с Законом «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях»³⁵⁶) и не ведущих предпринимательской деятельности, возможно, следует рассмотреть вопрос о применении освобождения от налогообложения и даже рассмотреть вопрос о нулевой ставке³⁵⁷. Например, если организация занимается только оказанием помощи в натуральной форме детям-сиротам и детям-инвалидам, причем из малообеспеченных семей, а финансируется исключительно за счет пожертвований, то злоупотребления здесь практически исключены³⁵⁸, и возмещение НДС по приобретаемым такой организацией в целях благотворительной деятельности товарам и услугам в этом случае можно рассматривать как государственную субсидию такой деятельности.

В таком и аналогичных случаях применение нулевой ставки было бы положительно воспринято обществом и не оказало бы существенного влияния на доходы бюджета. Но для других НКО в России, вероятно, следует продолжать применять НДС при реализации товаров (работ, услуг) в рамках ведения ими предпринимательской деятельности на тех же условиях, что и у коммерческих организаций, в том смысле, что освобождение или обложение, а также льготы желательно относить к виду деятельности, а не к ста-

³⁵⁶ См. Федеральный закон от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях», ст. 1: «Под благотворительной деятельностью понимается добровольная деятельность граждан и юридических лиц по бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передаче гражданам или юридическим лицам имущества, в том числе денежных средств, бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки».

³⁵⁷ Возможности применения нулевой налоговой ставки к некоммерческим организациям рассматриваются в работе: Survey of Tax Laws Affecting Non-Governmental Organizations in Central and Eastern Europe, sec. edition, ICNL, 2003. С.30–31.

³⁵⁸ Конечно, можно привести примеры, когда вместо в чем-то обделенных детей делались дорогие дары детям чиновников (поездки за границу для отдыха) или передавалась гуманитарная помощь. Но такие злоупотребления при надлежащем контроле могут выявляться. Важно предусмотреть механизм выявления и наказания таких злоупотреблений. С высокой вероятностью можно предположить, что сообщество некоммерческих организаций самостоятельно примет участие в выработке таких механизмов: пока сохраняется возможность таких злоупотреблений и нет возможности подачи сигналов о добросовестности конкретной НКО, рассчитывать на высокие пожертвования населения сложно.

тусу организации. Например, если предоставляется освобождение от НДС услуг по изготовлению протезов для инвалидов, то желательно, чтобы оно распространялось не только на НКО, но и на коммерческие организации. Товары или услуги, реализация которых коммерческими организациями является объектом обложения НДС, при их реализации некоммерческими организациями не утрачивают своих свойств. Однако оказание услуг некоммерческими организациями на безвозмездной основе в благотворительных целях не должно рассматриваться налоговыми органами как реализация услуг в целях обложения НДС.

В настоящее время система обложения налогом на добавленную стоимость услуг бюджетных и некоммерческих организаций в целом соответствует положениям Шестой директивы ЕС – от налога на добавленную стоимость освобождается реализация образовательных услуг некоммерческими образовательными организациями, реализация медицинских услуг и медицинских товаров.

В отсутствие реализации товаров (работ, услуг) налог на добавленную стоимость взиматься не должен в силу отсутствия объекта налогообложения. Так, если некоммерческая организация занимается лишь благотворительной деятельностью, безвозмездно передавая товары и оказывая услуги (выполняя работы) в благотворительных целях, то необходимо предусмотреть в законодательстве, что подобные операции не признаются объектом налогообложения.

Помимо проблем с обложением НДС операций некоммерческих организаций, налоговое законодательство предусматривает различный налоговый режим для иных плательщиков НДС, передающих имущество некоммерческим организациям. Так, в настоящее время передача имущества донором некоммерческим организациям не признается реализацией и соответственно не является объектом обложения налогом на добавленную стоимость только в случае, если такое имущество передается на ведение основной уставной деятельности, не связанной с ведением предпринимательской деятельности (ст. 39 НК РФ). В результате объектом обложения НДС может быть признана передача имущества любым некоммерческим организациям, которые не могут однозначно разграничить имущество, использование которого связано и не связано с ведением предпринимательской деятельности. Помимо

этого, передача имущества некоммерческой организации в виде денежных средств на формирование крупного источника дохода априори связано с ведением предпринимательской деятельности (направленной на получение дохода от пассивных инвестиций), а поэтому может быть признана реализацией и объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

Необходимо принять изменения в налоговом законодательстве, согласно которым подобная передача имущества не должна признаваться объектом налогообложения в случае, если имущество передается организациям на осуществление некоторых видов предпринимательской деятельности (например, тех же основных видов деятельности, которые используются в качестве одного из критериев для введения предложенного нами режима освобождения от обязанностей плательщика налога на прибыль организаций). Или передача имущества некоммерческой организации может не признаваться объектом обложения НДС в случае, если такая передача осуществляется организацией, применяющей (согласно нашим предложениям) освобождение от обязанностей плательщика налога на прибыль или нулевую ставку данного налога.

В целом необходимо отметить, что в отличие от налога на прибыль организации в основу совершенствования законодательства об НДС должен быть положен принцип освобождения от налогообложения не организаций, а операций по реализации товаров, работ или услуг. Однако в соответствии с высказанными выше соображениями в некоторых случаях возможно применение к некоммерческим организациям как к плательщикам НДС отдельных налоговых освобождений или налоговых льгот в виде нулевой ставки.

Среди прочих предложений по совершенствованию порядка обложения налогом на добавленную стоимость следует выделить следующие:

- налогом на добавленную стоимость в настоящее время не облагается реализация товаров (работ, услуг) не только общественными организациями инвалидов, но и коммерческими организациями инвалидов, что представляется излишним³⁵⁹;

³⁵⁹ В соответствии с ч. 3 подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ такими организациями являются организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов

- освобождение от обложения НДС предоставляется в настоящее время образовательным учреждениям и научным организациям при выполнении ими научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, а также всем организациям при финансировании выполнения подобных работ из бюджета; представляется целесообразным распространить это освобождение на операции по выполнению таких работ прочими некоммерческими организациями независимо от факта их финансирования из бюджета;
- в настоящее время реализация одной и той же работы (услуги) может освобождаться или не освобождаться от обложения НДС в зависимости от того, квалифицирована ли она как реализация консультационных услуг или НИОКР; следует решить вопрос о квалификации договоров на оказание консультационных услуг и договоров НИОКР;
- от обложения НДС согласно подп. 3 п. 2 ст. 149 НК РФ освобождается оказание услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, если такие услуги предоставляются государственными и муниципальными органами социальной защиты. В то время как оказание подобных услуг негосударственными некоммерческими организациями в области социальной защиты подпадает под обложение НДС. Представляется необходимым решить вопрос о предоставлении одинакового режима для государственных и негосударственных некоммерческих организаций.

7.2. Налоги на имущество и недвижимость

Существуют различные аргументы за и против обложения некоммерческих организаций налогами на имущество (земельный налог, налог на имущество организаций). Нам представляется, что поимущественные налоги должны взиматься в зависимости от характеристик имущества, а не только его собственника, так как применение таких налогов позволяет ограничить неэффективное использование имущества, возможное, когда часть собственников

среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25%.

аналогичного имущества облагается налогом, а часть – нет. Кроме того, НКО потребляют местные общественные блага, финансируемые в значительной части за счет доходов от налогов на имущество. Но в то же время налог на имущество часто служит дополнением к налогам на доходы, облагая стоимость того имущества, доходы от которого по разным причинам трудно обложить.

Налогообложение имущества, отличного от недвижимости, используемого в деятельности НКО, связанной с основной целью, может быть нецелесообразно применять по тем же причинам, по которым имеет смысл освобождать от налогообложения доходы НКО от такой деятельности. Вместе с тем льгота по налогу на имущество, используемое для побочной деятельности, предоставляла бы НКО преимущество в конкуренции с коммерческими фирмами. Однако если одно и то же имущество используется и в деятельности, связанной с основной целью, и в побочной, требуется определение долей использования имущества. Поскольку мы полагаем, что побочная деятельность должна составлять меньшую часть деятельности НКО (и по оборотам, и по используемым ресурсам), то с учетом издержек администрирования от налогообложения имущества (кроме налога на недвижимость, который целесообразно обсудить особо) может оказаться целесообразным предоставить некоммерческим организациям освобождение от уплаты налога на имущество в части, не относящейся к недвижимому имуществу.

Что же касается налога на недвижимость, то можно привести доводы как за, так и против такого налогообложения.

С одной стороны, большинство НКО крайне нуждаются в средствах, и взимание налога может быть для них тяжелым и не всегда оправданным бременем. Особенно это относится к тем некоммерческим организациям, местоположение которых имеет значение для их основной деятельности.

С другой стороны, некоторые НКО могли бы осуществлять свою деятельность, используя недвижимость меньшей стоимости, и с позиций эффективности размещения ресурсов налогообложение недвижимости таких организаций является целесообразным. Вероятно, в этом случае возможен дифференцированный подход (конечно, дифференциация должна определяться законом, а не

чиновником). Как уже говорилось выше, некоммерческие организации потребляют общественные блага, предоставляемые региональными и местными органами власти, для которых налоги на имущество и землю представляют серьезные источники доходов, поэтому освобождение всех НКО от всех налогов на имущество и недвижимость с этой точки зрения, вероятно, нерационально. Вместе с тем НКО обеспечивают занятость, а значит, в бюджеты, в том числе и в местные, поступают налоговые доходы. В некоторых случаях налог, не поступивший в местный или региональный бюджет в результате освобождения НКО, может быть компенсирован полностью за счет увеличения занятости и сопутствующего этому увеличению роста иных налогов, а также сокращения выплаты пособий по безработице и малоимущим. Например, если в некоторой местности создан вуз или санаторий, то лица, приехавшие для работы в такой организации, могут построить новое жилье, и налоги с этой дополнительной недвижимости могут оказаться не меньше, чем можно было бы взимать с самой организации (это, разумеется, зависит от ставок налогов). Однако критерии признания НКО освобожденной от налога или подлежащей налогообложению, должны быть установлены в законе. Также необходимо отметить, что дифференциация некоммерческих организаций в целях предоставления освобождения от уплаты налога на имущество организаций не должна производиться по признаку того, является ли организация государственным или муниципальным учреждением. При прочих равных условиях к государственным (муниципальным) учреждениям и к прочим некоммерческим организациям, оказывающим аналогичные услуги, должен применяться одинаковый налоговый режим.

Что касается земельного налога, то по мере увеличения оценочной стоимости земель и возможного роста ставок налогов бремя налога может становиться для НКО все более тяжелым, но одновременно и потери бюджета в случае освобождения от налогообложения возрастут. Выбор решения о налогообложении или об освобождении НКО, вероятно, следует сделать до достижения этого момента. Вероятно, имеет смысл выделить те виды деятельности, эффект которых зависит от местоположения (например, единственную в городе музыкальную или художественную школу целе-

сообразно расположить ближе к центру города, чтобы ее услуги были доступны как можно большему числу детей), и освободить их от налогообложения, одновременно предоставив властям регионов и муниципалитетов предоставлять льготы иным НКО.

Таким образом, с учетом роли НКО в предоставлении общественных и квазиобщественных благ, возможно, обложение имущественными налогами имущества НКО, используемого для достижения целей ее создания, нецелесообразно. Нам представляется, что решение данного вопроса можно оставить в компетенции субнациональных властей.

7.3. Налог на доходы физических лиц и единый социальный налог

Нам представляется нецелесообразным освобождение работников некоммерческих организаций от уплаты налога на доходы физических лиц и единого социального налога, за исключением, возможно, предоставления льгот по уплате ЕСН организациям инвалидов. В России льготы по уплате ЕСН предоставляются ряду организаций, связанных с деятельностью общественных организаций инвалидов и производством определенной продукции, необходимой инвалидам (см. ст. 239 НК РФ). При этом существуют доводы как в пользу предоставления таких освобождений, так и против них. Обсуждая общий случай совершенствования порядка применения единого социального налога некоммерческими организациями, необходимо отметить, что данный налог носит целевой характер, и лица, занятые в НКО, должны иметь одинаковые права и обязанности в отношении медицинского, пенсионного и социального страхования с работниками коммерческих организаций. Кроме того, снижение налогообложения доходов от заработной платы в некоммерческих организациях может создавать возможности для злоупотреблений в форме выплаты доходов, не полностью прошедших налогообложение.

Близким к рассматриваемому вопросу является реформирование прочих социальных вычетов из базы налога на доходы физических лиц, не связанных с внесением благотворительных взносов некоммерческим организациям. Речь идет о вычетах из базы налога, предоставляемых гражданам в сумме произведенной ими оп-

латы услуг учреждений образования и здравоохранения по обучению и лечению. Эти траты, разумеется, не имеют никакого отношения к благотворительности, и не обязательно подобные блага предоставляются некоммерческими организациями. Однако наблюдается сходство результатов предоставления таких льгот с результатами предоставления льгот по налогообложению доходов некоммерческих организаций. В первом случае, когда потребитель сам приобретает такие блага (порождающие при потреблении значительные экстерналии), льгота способствует интернализации экстерналий, являясь субсидией потребителю. Во втором случае, когда льгота предоставляется организации, оказывающей услуги, она эквивалентна субсидии производителю. В равновесии и то, и другое приводит к росту потребления указанных благ, в первом случае – за счет сдвига кривой спроса, во втором – за счет сдвига кривой предложения.

Необходимо также уделить внимание форме предоставления подобной льготы по налогу на доходы физических лиц. В частности, возможно введение нового ограничения величины налогового вычета, при котором вычету из базы налога на доходы физических лиц подлежат суммы расходов налогоплательщика, не превышающие определенную долю его годового дохода, при наличии минимального и (возможно) максимального специфического ограничителей, когда величина вычета из налоговой базы ограничивается также абсолютной суммой.

7.4. Налогообложение доноров и благотворителей

Особым вопросом, требующим обсуждения при разработке концепции совершенствования налогового законодательства в части, связанной с функционированием некоммерческих организаций, является устройство режима налогообложения доходов благотворителей (доноров), осуществляющих пожертвования в пользу некоммерческих организаций. При решении вопроса о реформировании порядка налогообложения благотворителей необходимо прежде всего получить ответы на следующие вопросы:

1. Целесообразно ли уменьшать цену пожертвований для благотворителей (т.е. имеет ли смысл софинансировать за счет бюджетных доходов пожертвования на определенные цели)?

2. Имеет ли смысл устанавливать льготу для благотворителей – плательщиков налога на прибыль организаций?

3. Кто может являться реципиентом пожертвований, подлежащих вычету из налоговой базы или налоговых обязательств?

Обсудим последовательно поставленные вопросы.

Целесообразность налоговых льгот для благотворителей

Нам представляется, что ответ на первый вопрос во многом носит политический характер, хотя в целом при развитой системе нормативно-правового регулирования деятельности некоммерческих организаций, контроля за ведением ими уставной деятельности сложно найти аргументы, свидетельствующие против возможности снижения цены пожертвований на благотворительные цели (особенно в части здравоохранения, образования, социальной поддержки и т.д.).

Ответ на второй вопрос не столь очевиден. С одной стороны, если возможность полного или частичного вычета пожертвований из налоговой базы может быть предоставлена физическим лицам при расчете обязательств по подоходному налогу, то аналогичная возможность должна быть предоставлена и организациям. Однако, с другой стороны, при наличии у коммерческой организации более одного собственника, участвующего в распределении дохода, может быть нарушен принцип добровольности пожертвований, поскольку не все акционеры (собственники) могут желать участвовать в пожертвованиях. Отсюда следует, что соблюдение принципа добровольности предполагает в некоторых случаях предоставление налоговой льготы лишь на уровне физического лица. Одновременно следует отметить, что при определенных параметрах, ограничивающих размер налогового вычета, можно добиться эквивалентности льготы по налогу на доходы физических лиц и корпораций.

При обсуждении вопроса о целесообразности вычета из налоговой базы при обложении налогом на прибыль организаций сумм, пожертвованных НКО, необходимо отметить, что в той или иной

мере такой вычет применяется во многих странах³⁶⁰. Применительно к плательщикам налога на доходы корпораций распространенные меры включают вычет пожертвований из базы налога на доходы корпораций и иные формы (например, дополнительное к вычету освобождение от налогообложения прироста капитальной стоимости активов в случае дарения имущества не в денежной форме). Альтернативой налоговому вычету является налоговый кредит, т.е. право уменьшить налоговые обязательства налогоплательщика на установленную законом долю пожертвованных сумм.

До 2002 г. в России предприятия имели возможность уменьшать базу налога на прибыль в пределах 3% налогооблагаемой прибыли на суммы благотворительных пожертвований. Эта льгота была исключена при принятии решения сократить налоговую ставку налога на прибыль организаций с одновременной отменой льгот. Конечно, отмена льготы не была связана с желанием получить дополнительные доходы бюджета за счет устранения стимула для осуществления благотворительных пожертвований или тем более с желанием сократить объем пожертвований. В ряде работ при обсуждении результатов налоговой реформы в России упоминалось, что отмену этой льготы (в отличие от большинства прочих) трудно назвать рациональной, если рассматривать вопрос изолированно от политических ограничений³⁶¹. В тот момент предложение сохранить одну льготу немедленно привело бы к внесению аналогичных предложений практически по каждой из отменяемых льгот (а также тех, которые фигурировали в обсуждаемом законопроекте в дополнение к действующим). Насколько реалистично в настоящее время допустить одну льготу, не вызвав потока предложений по установлению новых, а также насколько правительство готово и может противостоять такому потоку, остается неясным.

Можно привести и другие доводы как в пользу налоговой льготы для предприятий, так и против нее. С одной стороны, в отсутствие полной интеграции налогов на доход организаций и физических

³⁶⁰ Подробнее о формах предоставления льгот донорам НКО см. раздел 4.2 настоящей работы, посвященный опыту зарубежных стран в области налогообложения НКО.

³⁶¹ Обоснование целесообразности предоставления льгот донорам см.: Charles T. Clotfelter, *The Economics of Giving*, Duke University. July. 2002.

лиц льгота только физическим лицам далеко не эквивалентна льготе на уровне предприятий: уплаченный предприятием налог на прибыль не кредитует налоговых обязательств физического лица, поэтому экономия на налогах больше при льготе предприятиям. Но, с другой стороны, принцип добровольности пожертвований в полной мере реализуется при пожертвованиях именно физических лиц: часть акционеров предприятия может не желать уменьшения своих доходов за счет благотворительных взносов или предпочитать иное размещение благотворительных пожертвований, чем выбрано большинством или исполнительными лицами компании. Необходим дополнительный анализ возможных решений проблемы установления льгот на уровне предприятия. Если есть уверенность, что введение такой льготы не приведет к возникновению новых множественных льгот, а также если будет введено такое ограничение сумм, на которые льгота распространяется, что не возникнет существенного снижения доходов бюджета (например, 3% налогооблагаемой прибыли, как было до 2002 г.), то потери от льготы не будут значительными, и можно допустить льготу в расчете на выгоды, заключающиеся в развитии третьего сектора экономики.

Вероятно, процесс совершенствования налогового режима для благотворителей –плательщиков налога на прибыль организаций должен включать несколько этапов. По мере того, как будет смягчаться налоговый режим для самих НКО, будут возрастать стимулы для осуществления пожертвований в НКО. Однако на первых порах большое число доноров и необходимость администрирования большого количества налоговых льгот не только может создать проблемы с эффективностью нового режима в отношении бюджетных доходов, но и породит сомнения в целесообразности вводимых налоговых льгот. С другой стороны, при наличии большого числа потенциальных доноров и общество, и сами некоммерческие организации ощутят возросшую потребность в уменьшении асимметрии информации относительно характера деятельности НКО и расходования поступивших средств. Это должно способствовать потребности самих НКО в большей прозрачности и наличии контроля качества их отчетности, поскольку это условия увеличения объема пожертвований. Совершенствование институтов кон-

троля деятельности НКО создаст предпосылки для дальнейшего смягчения режима налогообложения.

*Направления пожертвований как критерий
для предоставления налоговой льготы благотворителям*

Остается вопрос: какие именно цели деятельности благополучателя могут служить основанием для применения льготы к благотворителю? В отсутствие в настоящее время налоговой льготы для благотворителей – плательщиков налога на прибыль организаций рассмотрим этот вопрос применительно к налогообложению доходов физических лиц³⁶².

В ст. 219 «Социальные налоговые вычеты» Налогового кодекса РФ, в подп. 1 п. 1, установлено, что плательщик налога на доходы физических лиц имеет право на получение социальных налоговых вычетов «в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком 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, а также в сумме пожертвований, перечисляемых (уплачиваемых) налогоплательщиком религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности, – в размере фактически произведенных расходов, но не более 25 процентов суммы дохода, полученного в налоговом периоде».

Другими словами, из данного положения Налогового кодекса РФ следует, что некоммерческие организации образования, здравоохранения, науки, культуры и социального обеспечения, финансируемые исключительно из пожертвований частных доноров и оплаты пользователей за полученные от этих организаций услуги, вправе получать пожертвования от физических лиц, которые не вычитаются из базы налога на доходы физических лиц. В то же время если такая же организация частично финансируется из бюджета, то право на вычет у благотворителя – физического лица

³⁶² Тем не менее аналогичные соображения можно привести и при обсуждении возможного вычета сумм пожертвований и из базы налога на прибыль организаций.

имеется³⁶³. Таким образом, при предоставлении льготы благотворителям – физическим лицам, делающим пожертвования на благотворительные цели, ограничена не только сумма пожертвования, но и круг организаций-благополучателей.

Второй важный вопрос: почему применяется ограничение в 25% дохода? Можно предположить, что ограничения установлены для предотвращения злоупотреблений, т.е. создания или использования НКО для получения частных выгод донора, перечисляющего средства. Кроме того, может иметь значение нежелание софинансирования из бюджета неограниченного размера пожертвований. Однако при достаточной прозрачности деятельности НКО и эффективном контроле соответствия поставленным целям и назначению пожертвований первая причина становится менее существенной.

Таким образом, если задача состоит в увеличении стимулов к участию граждан в благотворительной деятельности в широком смысле слова (т.е. включая пожертвования на образование, здравоохранение, науку, культуру) и к развитию этих областей в самых разных направлениях, а не только в предусмотренных бюджетом, оба ограничения (и 25% от дохода, и финансирование из бюджета как необходимое условие) следует отменить. Конечно, желательно в этом случае предусмотреть детализированную отчетность НКО, публикуемую и проверяемую аудиторами. Кроме того, может су-

³⁶³ Важный довод в пользу такого ограничения заключается в том, что при принятии решений о финансировании из бюджета осуществляется дополнительный контроль, кроме того, у государственных органов больше возможностей для получения информации об НКО, чем у частных доноров. Но, с другой стороны, частные доноры, жертвуя собственные средства, могут быть больше заинтересованы в получении такой информации. Кроме того, распределение средств из бюджета может сопровождаться формальным подходом и не охватывать некоторые направления деятельности или недостаточно их финансировать. Также следует отметить, что законодательством не раскрыто содержание критерия «полное или частичное финансирование из средств соответствующего бюджета». Так, в соответствии с письмом Управления МНС РФ по г. Москве от 13 ноября 2002 г. № 27-08н/54581 факт финансирования организации из бюджета может быть подтвержден копией устава организации. Откуда можно предположить, что налоговое законодательство в качестве условия предоставления льготы предполагает факт сметного финансирования государственных и муниципальных учреждений, а не финансирование из бюджета негосударственных некоммерческих организаций за оказываемые ими услуги на основании государственных контрактов.

уществовать перечень видов деятельности, пожертвования на которые дают право донору на льготу, который может быть аналогичен перечню видов деятельности НКО, рассмотренному нами ранее при обсуждении условий предоставления НКО льготы по налогу на прибыль организаций.

Таким образом, реформирование налогообложения благотворителей – физических лиц необходимо проводить поэтапно. По всей видимости, в краткосрочной перспективе необходимо снять предусмотренные Налоговым кодексом ограничения, связанные с таким критерием для получения налоговой льготы, как обязательность финансирования организаций, которым оказывается благотворительная помощь, из бюджета. Также следует расширить перечень сфер деятельности организаций, благотворительная помощь которым подлежит вычету из налоговой базы налога на доходы физических лиц. Одновременно необходимо детально урегулировать в налоговом законодательстве порядок предоставления подобного налогового вычета.

В долгосрочной перспективе возможно поставить вопрос о расширении объема налогового вычета, например, за счет увеличения порога вычитаемой суммы. Кроме того, может быть целесообразным применить опыт Венгрии, предложившей своим налогоплательщикам право на налоговый кредит, т.е. право до 1% налоговых обязательств распределить между некоммерческими организациями взамен направления в бюджет³⁶⁴. Налогоплательщик может распорядиться о том, чтобы направить 1% своих налоговых обязательств не в бюджет, а в пользу некоммерческой организации. Другими словами, это эквивалентно налоговому кредиту в размере 100% осуществленных налогоплательщиком расходов на пожертвование в пределах 1% налоговых обязательств. Примеру Венгрии последовали Словакия и Польша, а в Литве перечисление налогоплательщиками средств в НКО может составлять до 2% налогов³⁶⁵. Потери бюджета в этом случае невелики, особенно с учетом того, что не все налогоплательщики пожелают такое назначение выполнить. Но для НКО эти суммы могут оказаться существен-

³⁶⁴ См.: International Center for Not-for-Profit Law. (2003) Survey of Tax Laws Affecting NGO's in the Newly Independent States. <http://www.icnl.org/knowledge/pubs/NISTaxSurvey.pdf>

³⁶⁵ Там же.

ными, а главное – необходимость конкурировать за эти суммы может вызвать потребность в большей прозрачности на уровне самих НКО. В любом случае подобные предложения нуждаются в подробном обсуждении.

7.5. Изменение порядка регистрации программ и проектов иностранной помощи

Нам представляется, что существующий порядок регистрации зарубежных доноров, применяемый в целях налогообложения, является излишним и, кроме того, непрозрачным в отношении перечней иностранных и международных организаций, утверждаемых правительством РФ, гранты от которых не включаются в налоговую базу при исчислении налога на доходы физических лиц и налога на прибыль организаций ввиду отсутствия ясности в процедуре формирования этих перечней и включения в них грантодателей.

Контроль следует осуществлять не за происхождением средств донора, а за целевым использованием полученных средств некоммерческой организацией³⁶⁶, причем основное бремя такого контроля должно возлагаться на институты гражданского общества, а не на государственные органы (за исключением контроля за соблюдением налогового законодательства). По всей видимости, существование действующего порядка регистрации проектов и программ иностранной помощи вызвано опасениями властей по поводу возможного финансирования зарубежными донорами политической деятельности российских некоммерческих организаций. Однако нам представляется, что для осуществления такого контроля достаточно создать эффективно функционирующую систему контроля за целевым использованием полученных средств в условиях уже существующего в российском законодательстве запрета на финансирование политической деятельности российских НКО из-за рубежа. При этом система регистрации иностранных грантодателей лишь создает дополнительные барьеры для деятельности некоммерческих организаций и существенные преграды для привлечения потенциальных зарубежных благотворителей.

³⁶⁶ В частности, на практике грантодатели, особенно зарубежные, предоставляя гранты НКО, требуют для подтверждения их целевого использования аудиторскую проверку, по результатам которой получают отчет об использовании средств.

7.6. Прочие предложения

На основании проведенного нами анализа существующих проблем, связанных с налогообложением некоммерческих организаций, можно сформулировать также ряд предложений по совершенствованию законодательства в различных областях, имеющих отношение к налогообложению. Среди таких предложений следует отметить следующие:

- если не исключение, то законодательное расширение закрытого списка соответствующих видов деятельности (целей) некоммерческих организаций, гранты на целевое финансирование которых не включаются в состав внереализационных доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль, например, исключение отдельных направлений в области охраны здоровья человека, на которые в настоящее время может быть получен грант (сейчас это направления – СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез), с целью расширения возможности получения гранта на любую из сфер охраны здоровья;
- уточнение определения благотворительной деятельности, данного в Законе «О благотворительной деятельности...», которое раскрывается через определенные в законе цели (например, включение в благотворительные цели защиты прав и свобод человека и гражданина, поддержки НКО ресурсными центрами и организации сбора пожертвований);
- признание целевыми поступлениями на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности не только средств и имущества, но и безвозмездно выполненных работ и оказанных услуг. При этом издержки благотворителя на выполнение подобных работ не должны уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль. Другими словами, подобная мера необходима не как способ предоставления права благотворителям на вычет сумм пожертвований из базы налога на прибыль организаций, а как мера, направленная на устранение возможных налоговых проблем некоммерческих организаций, связанных с включением безвозмездно оказанных

работ (особенно это касается труда волонтеров) и переданного имущества в состав доходов НКО.

Кроме того, может быть рассмотрено создание некоторого общественного совета или межведомственного государственного органа (с включением в него представителей общественности), наделенного правом по заявлению заинтересованной НКО приравнивать в целях налогообложения статус определенного вида деятельности к перечисленным в законе о благотворительности видам.

При этом следует особо оговорить, что сочетание возможности вычета поступлений (пожертвований, грантов, благотворительных взносов) некоммерческим организациям из налоговой базы донора и возможности исключения этих взносов из базы налога на прибыль некоммерческих организаций – получателей этих средств не должно распространяться на некоммерческие организации, основанные на членстве (например, спортивные, туристические клубы и т.д.), так как при этом возможна ситуация, когда подобные некоммерческие организации будут использоваться для безналоговой передачи материальной выгоды их членам³⁶⁷.

³⁶⁷ Например, в форме некоммерческой организации может быть создан загородный гольф-клуб, услуги которого (проживание в отеле, питание, предоставление площадки для игры в гольф) могут предоставляться бесплатно членам клуба, уплатившим членские взносы. Очевидно, при вычете подобных взносов из базы налога на прибыль доноров и отсутствии налогообложения их в самой организации подобная форма материальной выгоды не облагается налогом на доход.

Заключение

Сектор некоммерческих организаций является важным сектором экономики, требующим в силу своей общественной значимости особого подхода к регулированию. В настоящей работе мы рассмотрели основные варианты совершенствования налогового режима функционирования некоммерческих организаций в Российской Федерации, а также сформулировали предложения по внесению изменений и дополнений в российское налоговое законодательство с целью решения выявленных нами проблем, связанных с налогообложением некоммерческих организаций.

С целью выработки подходов к налогообложению некоммерческих организаций нами были рассмотрены основные экономико-теоретические аспекты функционирования некоммерческих организаций. В частности, была выделена важность некоммерческих организаций как экономических агентов, предоставляющих общественные блага и при этом не имеющих собственников, распределяющих полученную прибыль между ними. По итогам анализа мы пришли к выводу, что в силу ряда причин предприятия государственного сектора, а также коммерческие предприятия, действующие как государственные подрядчики или предоставляющие услуги потребителям за плату, не могут с достаточной степенью эффективности выполнять функции по предоставлению некоторых общественных и т.н. благ с особыми достоинствами.

Среди этих причин необходимо отметить следующие.

Во-первых, при прочих равных условиях действующее правительство отражает интересы только части избирателей, проголосовавших на выборах. С учетом этого некоммерческие организации дополняют деятельность государства по обеспечению предоставления некоторых благ, а не подменяют организации государственного сектора.

Во-вторых, как следует из некоторых исследований, государственные контракты не во всех случаях могут обеспечить общественно оптимальное предоставление некоторых благ.

В-третьих, для коммерческих предприятий, действующих в интересах собственника, может оказаться неэффективным с ком-

мерческой точки зрения (убыточным) предоставлять некоторые услуги даже на платной основе в требуемом обществом объеме.

В-четвертых, организационно-правовая форма негосударственной некоммерческой организации во многих случаях является предпочтительной для доноров и благотворителей, а также для потребителей услуг. При этом доноры могут не в полной мере доверять коммерческим предприятиям и государственным органам в отношении целевого расходования средств и подотчетности, а потребители, как правило, в большей степени склонны выбирать НКО в качестве поставщика услуг по тем же причинам.

В-пятых, некоммерческие организации способны обеспечить более высокую степень диверсификации предоставляемых услуг, чем это возможно в государственном секторе.

Также был проведен анализ возможных последствий различных налоговых режимов для некоммерческих организаций. В частности, были рассмотрены результаты анализа целевых функций некоммерческих организаций и их менеджеров, действующих в разных секторах, поведенческие реакции некоммерческих организаций, осуществляющих основную и побочную деятельность, а также возможных злоупотреблений в некоммерческих организациях, проведенного некоторыми авторами.

На основании выполненного нами исследования был сделан вывод о важности деятельности некоммерческих организаций для повышения уровня общественного благосостояния. Однако, как следует из результатов теоретических исследований, при разработке правил налогообложения НКО необходимо учитывать некоторые особенности их деятельности, поведения менеджеров и особенности сектора, в котором действует та или иная некоммерческая организация.

В работе были обобщены результаты проведенных исследований в области некоммерческих организаций с целью выявления основных особенностей этих организаций, которые являются существенными при разработке налогового режима их функционирования, а также подробно рассмотрена данная проблема применительно к отдельным видам налогов.

Прежде всего при рассмотрении указанных проблем мы обращали внимание на то обстоятельство, что некоммерческие органи-

зации могут оказывать услуги потребителям как безвозмездно (за счет средств доноров или благотворителей), так и полностью или частично на платной основе. Также были рассмотрены основные источники доходов некоммерческих организаций и связанная с этим проблема разграничения основной деятельности некоммерческой организации (непосредственно направленной на достижение целей, для которых создавалась организация) и прочих видов деятельности, которые могут осуществляться на платной основе. Отмечено, что в случае выбора какого-либо вида льготного налогового режима для некоммерческих организаций решение этой проблемы является ключевым вопросом применения льготного налогового режима, так как главным основанием для предоставления налоговых льгот некоммерческим организациям является выполнение ими функций по достижению общепользовательских целей, в то время как не существует оснований для использования налоговых льгот в случае выполнения некоммерческими организациями иных функций.

Однако, как показано в разделе 2, однозначного решения указанной проблемы не существует. Как правило, в большинстве случаев можно найти аргументы в пользу того, что деятельность некоммерческих организаций по реализации товаров и услуг, напрямую не связанная с достижением основных целей НКО, связана с ними косвенно или направлена на поддержку деятельности по достижению основных целей (например, путем направления доходов от реализации на деятельность по достижению основных целей). Вместе с тем предоставление налоговых льгот в отношении всех видов деятельности некоммерческих организаций представляется неэффективным по различным причинам (в частности, это может привести к предоставлению необоснованных конкурентных преимуществ некоммерческим организациям на некоторых рынках). Поэтому предоставление налоговых льгот должно сопровождаться установлением четких правил разграничения различных видов деятельности, включая деятельность, приносящую доход.

Также мы рассмотрели отдельные экономико-теоретические особенности некоторых налогов (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на недвижимость) с целью обоснования использования льготного режима при обложении коммерче-

ских организаций этими налогами. Анализ показал, что в каждом конкретном случае можно привести аргументы в пользу принятия различных решений по установлению правил взимания отдельных налогов, однако в целом существуют условия, при которых предоставление налоговых льгот для некоммерческих организаций может являться оптимальным.

Результаты анализа опыта зарубежных стран в области регулирования деятельности некоммерческих организаций и их налогообложения свидетельствуют об использовании различных подходов как к определению деятельности некоммерческих организаций и их классификации, так и к установлению налогового режима для сектора некоммерческих организаций. Однако при этом законодательство всех рассмотренных нами стран предусматривает определенные льготы при обложении некоммерческих организаций налогом на прибыль, а также иными налогами. Масштаб льгот варьирует от полного освобождения некоторых некоммерческих организаций от обложения налогом на прибыль до освобождения только некоторых видов доходов НКО. Также для НКО применяются различные льготы в отношении иных налогов. Распространенной является практика предоставления налоговых льгот донорам и благотворителям, осуществляющим поддержку определенных видов деятельности некоммерческих организаций.

Проведенный анализ зарубежной практики организации финансового учета и отчетности некоммерческих организаций позволил сформулировать вывод о том, что положения законодательства, регулирующие порядок финансового учета и отчетности некоммерческих организаций, отличаются особенностями, отражающими следующие аспекты:

- место специальных положений финансового учета для некоммерческих организаций в общей системе финансового учета и отчетности;
- роль внешнего пользователя финансовой отчетности некоммерческих организаций в процессе контроля за их деятельностью;
- учетные механизмы, обеспечивающие соблюдение некоммерческой организацией требований доноров и законодательства на ограничение в использовании тех или иных средств, в част-

ности, концепция ограниченных в использовании чистых активов;

- роль качественных характеристик информации, представляемой в финансовой отчетности, в частности, определение режима донорских пожертвований некоммерческой организации;
- требования к раскрытию информации в финансовой отчетности некоммерческих организаций, в частности, информации об операциях взаимосвязанных сторон.

Несмотря на то что модели организации финансового и налогового учета в зарубежной практике далеко не всегда совпадают, высокие требования к качеству информации, формируемой в финансовом учете, способствуют повышению качества налоговой информации о субъекте отчетности.

Анализ действующего российского законодательства и правоприменительной практики показал, что в настоящее время в России существует целый ряд проблем, связанных с применением различных налогов некоммерческими организациями.

Среди основной группы проблем необходимо отметить вопросы, связанные с определением доходов некоммерческих организаций при определении базы налога на прибыль организаций. В частности, речь идет о следующих проблемах:

1. Существуют ограничения на возможность доноров и благотворителей осуществлять финансовую поддержку российских некоммерческих организаций в виде грантов или безвозмездной помощи, признаваемых налоговым законодательством целевым финансированием, – для иностранных лиц требуется предварительная регистрация российскими властями.

2. Налоговое законодательство предусматривает ограниченный набор сфер деятельности некоммерческих организаций, на поддержку которых могут направляться средства целевого финансирования, не включаемые в базу налога на прибыль организаций. Так, финансирование в виде грантов в соответствии с налоговым законодательством может быть направлено на поддержку конкретных проектов и программ, что также должно быть закреплено в договоре о предоставлении целевого финансирования (гранта).

3. Российское законодательство содержит положения, в соответствии с которыми не включаемые в состав внереализационных

доходов суммы целевых поступлений в виде пожертвований, признаваемых таковыми в соответствии с Гражданским кодексом, могут быть получены в строго определенных областях (а до внесения недавних изменений – еще и только оговоренными в гражданском законодательстве некоммерческими организациями (учреждениями)). При этом льготный налоговый режим для некоммерческих организаций предусмотрен в отношении пожертвований или поступлений на осуществление благотворительной деятельности, однако пожертвованием в соответствии с Гражданским кодексом признается дарение вещи или права, а перечень видов благотворительной деятельности ограничен соответствующим федеральным законом. Перечисленные ограничения представляются излишне узкими и не позволяющими некоммерческим организациям, применяя налоговые льготы, осуществлять многие виды деятельности, которые традиционны для этого сектора.

4. Стоимость услуг, оказанных безвозмездно некоммерческим организациям, работ, выполненных в их пользу, всегда признается доходом некоммерческой организации, даже если эти услуги (работы) оказаны (выполнены) с целью поддержки их уставной деятельности.

5. В настоящее время стоимость имущества, добровольно передаваемого некоммерческим организациям на осуществление деятельности по достижению уставных целей организации, может быть признана объектом обложения как налогом на прибыль организаций, так и налогом на добавленную стоимость – в зависимости от особенностей такой передачи.

6. В российском налоговом законодательстве не полностью урегулированы вопросы налогообложения при осуществлении некоммерческими организациями пассивных инвестиций и получении доходов от такой деятельности (за исключением ситуации с целевым капиталом, который вряд ли смогут создать многие НКО, согласно принятым в декабре 2006 г. законам, регулирующим вопросы формирования целевого капитала и использования дохода от него, а также вопросы налогообложения), следствием чего остаются две серьезные проблемы. Во-первых, формирование крупного источника доходов некоммерческих организаций сопряжено с высокими издержками, так как деятельность НКО, связанная с по-

лучением доходов от пассивных инвестиций, признается предпринимательской, а следовательно, средства, передаваемые некоммерческой организации донором исключительно на такие цели, включаются в базу налога на прибыль, а также признаются объектом обложения налогом на добавленную стоимость. Во-вторых, получение некоммерческой организацией доходов от управления этими средствами признается предпринимательской деятельностью, и указанные доходы также включаются в базу налога на прибыль.

7. Помимо перечисленных, можно также выделить вопросы, связанные с существованием некоторых различий между разными типами некоммерческих организаций, предоставляющих сходные услуги. В частности, речь идет о налоговом режиме для негосударственных некоммерческих организаций и государственных (муниципальных) учреждений. Актуальность этих проблем в связи с планируемой реформой сектора государственных и муниципальных учреждений может резко возрасти.

Перечисленное выше свидетельствует о том, что в России необходима реформа налогового законодательства, направленная на устранение налоговых препятствий для деятельности некоммерческих организаций.

На основании проведенного исследования нами было предложено несколько подходов к совершенствованию законодательства о налогообложении прибыли некоммерческих организаций в России и оснований для введения льготного режима налогообложения прибыли НКО. В частности, предложено три подхода к изменению российского налогового законодательства в отношении налогообложения прибыли некоммерческих организаций.

В качестве основного подхода для использования в Российской Федерации предлагается вариант освобождения от обложения налогом на прибыль (либо применения нулевой ставки данного налога) некоммерческих организаций, удовлетворяющих определенным требованиям в области цели создания организации, ее организационно-правовой формы и состава доходов организации от предпринимательской и прочих видов деятельности. В частности, предлагается определить, что некоммерческие организации впра-

ве использовать освобождение от исчисления и уплаты налога на прибыль при соблюдении следующих условий:

во-первых, некоммерческая организация должна быть создана для достижения целей в установленных законодательствах областях (образование, здравоохранение, наука и культура, социальная поддержка населения и т.д.);

во-вторых, некоммерческая организация помимо получения доходов в виде целевого финансирования и целевых поступлений вправе получать доходы от предпринимательской деятельности двух видов: от предпринимательской деятельности, непосредственно связанной с целью создания некоммерческой организации, а также от предпринимательской деятельности в виде пассивного инвестирования собственных средств;

в-третьих, должны быть установлены ограничения на использование организацией видов расходов, которые в соответствии с главой 25 Налогового кодекса не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль, за исключением расходов на осуществление капитальных вложений.

В качестве процедуры применения предлагаемого льготного режима возможен порядок, аналогичный действующему порядку применения освобождения от исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость. При этом представляется необходимым документально зафиксировать (в виде документа, утвержденного некоммерческой организацией и в официальном порядке направленного в налоговый орган) виды деятельности некоммерческой организации и виды получаемых доходов от предпринимательской деятельности до начала применения льготного режима.

Осознавая, что введение полного освобождения от обложения налогом на прибыль даже некоторых некоммерческих организаций может восприниматься как достаточно радикальная мера в современных условиях, можно предложить альтернативные варианты изменения налогового режима в отношении прибыли некоммерческих организаций, включающие освобождение от налогообложения не всей, а части прибыли некоммерческих организаций, направляемой на развитие уставной деятельности организации и капитальные вложения.

Может быть предложен вариант изменения налогового законодательства, позволяющий не включать в налоговую базу по налогу на прибыль организаций суммы доходов, от осуществления некоторых видов предпринимательской деятельности, непосредственно связанных с основной целью организации. Однако данный вариант требует ведения отдельного учета доходов и расходов по разным видам деятельности, что представляется излишне сложным в настоящее время и одновременно может создавать возможности для уклонения от налога.

В качестве допустимого промежуточного варианта также можно рассмотреть освобождение от налогообложения доходов от пассивных инвестиций некоммерческих организаций. В работе формулируются предложения в отношении изменения действующего порядка регистрации проектов и программ технической помощи Российской Федерации.

Приложение 1

Примеры, иллюстрирующие ситуации, когда средства донора не считаются целевыми, включаются в состав внереализационных доходов некоммерческой организации, облагаются налогом на прибыль и НДС

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

1. Безвозмездная помощь, техпомощь (подп. 6 п. 1 ст. 251 НК)

При определении налоговой базы не учитываются доходы в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации...».

Удостоверение, подтверждающее принадлежность средств, товаров, работ и услуг к технической помощи (содействию), должно быть выдано в соответствии с Порядком регистрации проектов и программ технической помощи (содействия), выдачи удостоверений, подтверждающих принадлежность средств, товаров, работ и услуг к технической помощи (содействию), а также осуществления контроля за ее целевым использованием, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 17 сентября 1999 г. № 1046.

Документом, подтверждающим принадлежность средств к гуманитарной помощи, является удостоверение, составленное по форме и выдаваемое в порядке, установленном постановлением Правительства РФ от 4 декабря 1999 г. № 1335.

Непосредственный получатель зарегистрированной безвозмездной помощи будет освобожден от уплаты налога. Средства, полученные НКО за выполненные работы (оказанные услуги) в рамках такого проекта, осуществляемого за счет средств помощи (содействия) по контрактам, заключенным с получателем этой по-

мощи, являются выручкой от реализации продукции (работ, услуг) НКО и облагаются налогом на прибыль.

Ситуации, когда средства будут признаны подпадающими под налогообложение

А). Иностранная организация осуществляет безвозмездную помощь российской НКО без регистрации проекта (программы) помощи. Такая помощь подпадает под обложение налогом на прибыль, если не может быть квалифицирована³⁶⁸ как пожертвование.

Для квалификации безвозмездной помощи в качестве пожертвования должны выполняться все требования гражданского законодательства: жертвование, являясь сделкой, должно проводиться на основании договора, составленного в простой письменной форме (ст. 161, 574 ГК РФ); в договоре и в первичных документах должны быть указаны общепользные цели, на которые направляется пожертвование (п. 1 ст. 582 ГК РФ), могут также указываться конкретные направления его использования (п. 3 ст. 582 ГК РФ); при этом сами средства должны быть обозначены как «пожертвование».

Б). Средства, полученные НКО в виде безвозмездной помощи, использованные не по целевому назначению, подлежат включению получателем во внереализационные доходы в момент, когда НКО (получатель таких доходов) фактически использовала их не по целевому назначению (т.е. нарушила условия их получения).

2. Целевое финансирование – грант (подп. 14 п. 1 ст. 251 НК)

При определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. К средствам целевого финансирования относятся денежные средства или иное имущество в виде полученных грантов при удовлетворении их следующим условиям:

- предоставление грантов на безвозмездной и безвозвратной основах российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными орга-

³⁶⁸ Согласно ст. 45 НК РФ налоговый орган вправе менять юридическую квалификацию сделки и применять вытекающие из этого налоговые последствия. Гражданское законодательство не предусматривает «переквалификаций» сделок, поэтому пересмотр гражданско-правовых отношений может осуществляться только для целей налогообложения.

низациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому правительством РФ, на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения (направления – СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез), охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований;

- на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным предоставлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта.

Ситуации, когда средства будут признаны подпадающими под налогообложение

А). Иностранная организация выделяет грант российской НКО, но при этом сама отсутствует в перечне правительства РФ. Такой грант подпадает под обложение налогом на прибыль, если не может быть квалифицирован как пожертвование.

Как и в случае с безвозмездной помощью, для квалификации гранта пожертвованием также должны выполняться все требования гражданского законодательства: жертвование, являясь сделкой, должно проводиться на основании договора, составленного в простой письменной форме (ст. 161, 574 ГК РФ); в договоре и в первичных документах должны быть указаны общепользные цели, на которые направляется пожертвование (п. 1 ст. 582 ГК РФ), могут также указываться конкретные направления его использования (п. 3 ст. 582 ГК РФ); сами средства должны быть обозначены как «пожертвование».

Б). Грант предоставлен на осуществление конкретной программы в области охраны здоровья населения, где направление – лечение от ОРВИ, гриппа. Такой грант подпадает под обложение налогом на прибыль, поскольку в Налоговом кодексе введена детализация, определяющая конкретные направления по охране здоровья, в которые ОРВИ и грипп не входят.

В данном случае, что избежать налога на прибыль, грант можно оформить: 1 – как благотворительный взнос (это соответствует

целям закона о благотворительной деятельности – «содействие деятельности в сфере профилактики и охраны здоровья граждан»), 2 – как пожертвование на содержание НКО и ведение ею уставной деятельности (соответственно если в ее уставе предусмотрены цели по охране здоровья граждан).

В). Грант выделен на конкретную программу научных исследований, но грантодателем, например, не была определена конкретная тематика исследования и не предусмотрен отчет об использовании. В случае выявления таких нарушений налоговый орган, скорее всего, доначислит налог на прибыль. Кроме того, отчет является подтверждением целевого использования средств.

Г). Грантодателем указано, что грант по конкретному исследованию предоставляется безвозмездно, но по результатам проведенного исследования должен быть представлен полноценный отчет об исследовании, а не о целевом использовании выделенных средств. Таким образом, проанализировав условия предоставления гранта, последний может оказаться договором о выполнении НИР, т.е. не носит безвозмездный характер, а является платой за услуги, работу. У налогового органа возникают основания для переквалификации притворного характера сделки с доначислением налогов, в суде же такой грант может быть признан ничтожной сделкой.

Д). Выделенный грант потрачен на иные цели, чем предусмотрено документами. Налоговые последствия те же, что в варианте В.

Е). В случае отсутствия отдельного учета у НКО, получившей средства целевого финансирования, такие средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

3. Целевое поступление – пожертвование в смысле Гражданского кодекса (подп. 1 п. 2 ст. 251 НК).

При определении налоговой базы не учитываются целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению.

К таким целевым поступлениям относятся пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с Гражданским кодексом РФ.

В соответствии с Гражданским кодексом РФ пожертвования делаются в общепользовательных целях; могут направляться лечебным, воспитательным учреждениям, учреждениям социальной защиты и другим аналогичным учреждениям, благотворительным, научным и учебным учреждениям, фондам, музеям и другим учреждениям культуры, общественным и религиозным организациям, а также государству (и его субъектам). При этом в Гражданском кодексе РФ не вводятся ограничения по субъектному составу жертвователей: НКО могут получать пожертвования как от российских юридических и физических лиц, так и от иностранных, в том числе в иностранной валюте.

Как уже отмечалось, договор пожертвования составляется в простой письменной форме (ст. 161, 574 ГК РФ). В договоре и в первичных документах должны быть указаны общепользовательные цели, на которые оно направляется (п. 1 ст. 582 ГК РФ), могут также указываться конкретные направления использования (п. 3 ст. 582 ГК РФ); сами средства должны быть обозначены как «пожертвование».

НКО, принявшая пожертвование, для использования которого установлено определенное назначение, должна вести отдельный (обособленный) учет всех операций по использованию такого имущества.

Ситуации, когда средства будут признаны подпадающими под налогообложение

А). Пожертвование на ведение уставной деятельности сделано в пользу, например, научной или образовательной НКО, созданной в форме автономной некоммерческой организации или некоммерческого партнерства.

Формально по Гражданскому кодексу РФ такие НКО не могут принимать пожертвования, безвозмездная передача средств и имущества в собственность таким организациям признается простым дарением, и, следовательно, средства будут признаны подпадающими под налогообложение. Однако это положение может быть оспорено в судебном порядке (ссылаясь на нормы Налогового кодекса о том, что не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимо-

сти от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала).

Б). В случае отсутствия раздельного учета у НКО целевых поступлений такие средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

4. Целевое поступление на благотворительную деятельность (подп. 4 п. 2 ст. 251 НК).

К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся также средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности. Согласно Федеральному закону «О благотворительной деятельности...» под ней понимается добровольная деятельность граждан и юридических лиц по бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передаче гражданам или юридическим лицам имущества, в том числе денежных средств, бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки.

При этом благотворительной является деятельность, осуществляемая в определенных целях:

социальная поддержка и защита граждан, включая улучшение материального положения малообеспеченных, социальную реабилитацию безработных, инвалидов и иных лиц, которые в силу своих физических или интеллектуальных особенностей, иных обстоятельств не способны самостоятельно реализовать свои права и законные интересы;

подготовка населения к преодолению последствий стихийных бедствий, экологических, промышленных или иных катастроф, к предотвращению несчастных случаев;

оказание помощи пострадавшим в результате стихийных бедствий, экологических, промышленных или иных катастроф, социальных, национальных, религиозных конфликтов, жертвам репрессий, беженцам и вынужденным переселенцам;

содействие укреплению мира, дружбы и согласия между народами, предотвращению социальных, национальных, религиозных конфликтов;

содействие укреплению престижа и роли семьи в обществе;

содействие защите материнства, детства и отцовства;

содействие деятельности в сфере образования, науки, культуры, искусства, просвещения, духовному развитию личности;

содействие деятельности в сфере профилактики и охраны здоровья граждан, а также пропаганды здорового образа жизни, улучшения морально-психологического состояния граждан;

содействие деятельности в сфере физической культуры и массового спорта;

охрана окружающей природной среды и защита животных;

охрана и должное содержание зданий, объектов и территорий, имеющих историческое, культовое, культурное или природоохранное значение, и мест захоронения.

Для признания операции благотворительной существенное значение имеет статус получателя помощи. Направление денежных и других материальных средств, оказание помощи в иных формах коммерческим организациям, а также поддержка политических партий, движений, групп и кампаний благотворительной деятельностью не являются.

Ситуации, когда средства будут признаны подпадающими под налогообложение

А). НКО получила средства на благотворительную деятельность на цели, не предусмотренные Законом «О благотворительной деятельности...».

Например, НКО получила благотворительные средства на юридическую поддержку и защиту прав потребителей (но это не всегда касается малообеспеченных граждан). В Законе прямо такой цели не указано, соответственно ситуация спорная. К какому направлению это ближе: «социальная поддержка и защита граждан, включая улучшение материального положения малообеспеченных» или же «содействие деятельности в сфере профилактики и охраны здоровья граждан» (например, на недопущение (профилактику) случаев пищевых отравлений)? Другой вариант – оформление этих средств как грант, где с 2006 г. предусмотрена защита прав и свобод человека и гражданина.

Б). Средства переданы в избирательный фонд, что не соответствует целям благотворительности и прямо указано в Законе «О благотворительной деятельности...».

В). Благотворительная организация не использовала средства в течение года, как это было предусмотрено программой.

В случае если благотворителем или благотворительной программой не установлено иное, не менее 80% благотворительного пожертвования в денежной форме должно быть использовано на благотворительные цели в течение года с момента получения благотворительной организацией этих средств (п. 4 ст. 16 Закона «О благотворительной деятельности...»).

5. Кроме того, в связи со вступлением в силу новых изменений к Налоговому кодексу РФ к целевым поступлениям отнесены **средства целевого капитала некоммерческих организаций** (подп. 13–15 п. 2 ст. 251 НК РФ):

- денежные средства, полученные некоммерческими организациями на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

- денежные средства, полученные некоммерческими организациями – собственниками целевого капитала от управляющих компаний, осуществляющих доверительное управление имуществом, составляющим целевой капитал, в соответствии с Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

- денежные средства, полученные некоммерческими организациями от специализированных организаций управления целевым капиталом в соответствии с Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций».

В связи с отсутствием на момент написания настоящей работы практики по формированию целевого капитала и использованию дохода от него, ситуации, когда средства могут быть признаны подпадающими под налогообложение, можно описать теоретически, исходя из норм соответствующего закона. Это прежде всего несоблюдение некоммерческими организациями предъявляемых к ним ряда требований и ограничений, например, по целям использования дохода на не упомянутые в законе виды деятельности организации, неведение обособленного учета всех операций с целе-

вым капиталом, игнорирование норм о необходимости передачи целевого капитала в доверительное управление и т.п.

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Согласно п. 1 ст. 39 НК РФ передача права собственности на товары, выполнение работ и оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией и согласно п. 1 ст. 146 НК РФ облагается НДС. Однако передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) на безвозмездной основе не является объектом обложения НДС в случаях, указанных в п. 3 ст. 39 НК РФ. Так, не признается реализацией передача основных средств, нематериальных активов и иного имущества некоммерческим организациям для осуществления основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью, и иные операции в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Например, организация в благотворительных целях передала тренажер НКО – детской спортивной школе на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской. В данном случае объект обложения НДС при передаче имущества не возникает. При этом школа должна вести отдельный учет доходов и расходов по основной уставной деятельности и предпринимательской деятельности. В случае реализации школой полученного тренажера НДС исчисляется и уплачивается ею в общеустановленном порядке.

- передача на безвозмездной основе объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления;

- передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;

- а также в связи с принятием новых поправок (подп. 8 п. 2 ст. 146 НК РФ):

- передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала, которое осуществляется в

порядке, установленном Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций».

Кроме того, ст. 149 НК РФ определяет операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), к которым относятся:

1. Благотворительная деятельность (подп. 12 п. 3 ст. 149 НК).

Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации операции по передаче товаров (по выполнению работ, оказанию услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Федеральным законом «О благотворительной деятельности...», за исключением подакцизных товаров.

Примеры. Передача компьютеров образовательной школе или книг для слепых детей в учреждение социальной защиты соответствует целям Закона «О благотворительной деятельности...».

Ситуации, когда операции будут признаны подпадающими под налогообложение

А). НКО в благотворительных целях передала строительной организации кирпич на строительство школы или, например, краску на ее ремонт.

В законе указано, что направление денежных и других материальных средств, оказание помощи в иных формах коммерческим организациям не является благотворительной деятельностью.

Б). Автомобильный завод передает произведенный им легковой автомобиль в качестве благотворительной помощи детскому дому.

Согласно Налоговому кодексу РФ легковые автомобили признаются подакцизными товарами (подп. 6 п. 1 ст. 181 НК РФ). Передача на территории РФ права собственности на произведенные подакцизные товары другому лицу, в том числе на безвозмездной основе, признается объектом налогообложения по акцизам (подп. 1 п. 1 ст. 182 НК РФ). Таким образом, автомобильный завод при безвозмездной передаче детскому дому легкового автомобиля в качестве благотворительной помощи не может воспользоваться льготой по НДС, установленной подп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ.

2. Безвозмездная помощь, техпомощь (подп. 19 п. 2 ст. 149 НК).

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров (работ, услуг), за исключением подакцизных товаров, реализуемых (выполненных, оказанных) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации...».

При этом безвозмездная помощь не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) при представлении в налоговые органы следующих документов:

контракт (копия контракта) налогоплательщика с донором (уполномоченной донором организацией) безвозмездной помощи (содействия) или с получателем безвозмездной помощи (содействия) на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации.

удостоверение (нотариально заверенная копия удостоверения), выданное в установленном порядке и подтверждающее принадлежность поставляемых товаров (выполняемых работ, оказываемых услуг) к гуманитарной или технической помощи (содействию);

выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки на счет налогоплательщика в российском банке за реализованные донору безвозмездной помощи (содействия) (уполномоченной донором организации) или получателю безвозмездной помощи (содействия) (уполномоченной федеральным органом исполнительной власти организации) товары (работы, услуги).

В случае если контрактом предусмотрен расчет наличными денежными средствами, в налоговый орган представляются выписка банка, подтверждающая внесение полученных налогоплательщиком сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от покупателя указанных товаров (работ, услуг).

Ситуации, когда операции будут признаны подпадающими под налогообложение

А). НКО передала школе компьютеры, полученные в рамках иностранной безвозмездной помощи без регистрации программы помощи. Чтобы избежать налогообложения, товар надо было оформить как благотворительность.

Б). НКО не предоставила налоговому органу необходимые документы (контракт с донором, удостоверение).

Приложение 2

Виды доходов некоммерческих организаций, которые освобождаются от налогообложения в соответствии с частью второй Налогового кодекса Российской Федерации

Таблица П2.1

	Норма НК РФ	<i>В соответствии с НК РФ от налога на прибыль освобождаются средства (имущество), полученные от:</i>
1	2	3
Получатель НКО	подп. 6 п. 1 ст. 251	1) иностранного лица, зарегистрированного в установленном порядке как жертвователь (даритель) безвозмездной помощи (по закону о безвозмездной помощи) техническая помощь (содействие) – предоставляется в целях оказания поддержки в осуществлении экономической, социальной реформ и осуществления разоружения путем проведения конверсии, утилизации вооружения и военной техники, проведения радиационно-экологических мероприятий по обращению с радиоактивными отходами, отработанным ядерным топливом и другими ядерными материалами, ранее накопленными и (или) образующимися при эксплуатации и выводе из нее объектов мирного и военного использования атомной энергии, а также путем проведения исследований, обучения, обмена специалистами, аспирантами и студентами, передачи опыта и технологий, поставок оборудования и др. материально-технических средств по проектам и программам; гуманитарная помощь (содействие) – предоставляется для оказания медицинской и социальной помощи малообеспеченным, социально не защищенным, пострадавшим от стихийных бедствий и других чрезвычайных происшествий группам населения, для ликвидации последствий стихийных бедствий и других чрезвычайных происшествий, расходы на транспортировку, сопровождение и хранение указанной помощи (содействия)
	целевое финансирование подп. 14 п. 1 ст. 251	2) иностранного лица, зарегистрированного в установленном порядке как грантодатель (согласно НК РФ и постановлению правительства) на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны окружающей среды, охраны здоровья населения (направления – СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез), защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством РФ, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований
		3) российского юридического лица (некоммерческой организации) – грантодателя (согласно НК РФ) на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры (как и в вышеуказанном п. 2)
		4) российского физического лица – грантодателя (согласно НК РФ) на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры (как и в вышеуказанных пп. 2,3)

Продолжение таблицы П2.1

1	2	3
Получатель НКО	целевое поступление подп. 1 п. 2 ст. 251	<p>5) российского юридического лица – жертвователя, признаваемого по ГК (согласно НК РФ) в общепользовательных целях; при этом пожертвования могут делаться лечебным, воспитательным учреждениям, учреждениям социальной защиты и другим аналогичным учреждениям, благотворительным, научным и учебным учреждениям, фондам, музеям и другим учреждениям культуры, общественным и религиозным организациям, а также государству</p>
		<p>6) российского физического лица – жертвователя, признаваемого по ГК (согласно НК РФ) (как и в вышеуказанном п. 5)</p>
		<p>7) иностранного юридического лица (а равно физического лица) – жертвователя, признаваемого по ГК (согласно НК РФ) (как и в вышеуказанных пп. 5, 6)</p>
	целевое поступление подп. 4 п. 2 ст. 251	<p>8) российского юридического лица – благотворителя (по Закону «О благотворительной деятельности...») Благотворительная деятельность осуществляется в следующих целях: социальная поддержка и защита граждан, включая улучшение материального положения малообеспеченных, социальная реабилитация безработных, инвалидов и иных лиц, которые в силу своих физических или интеллектуальных особенностей, иных обстоятельств не способны самостоятельно реализовать свои права и законные интересы; подготовка населения к преодолению последствий стихийных бедствий, экологических, промышленных или иных катастроф, к предотвращению несчастных случаев; оказание помощи пострадавшим в результате стихийных бедствий, экологических, промышленных или иных катастроф, социальных, национальных, религиозных конфликтов, жертвам репрессий, беженцам и вынужденным переселенцам; содействия укреплению мира, дружбы и согласия между народами, предотвращению социальных, национальных, религиозных конфликтов; содействие укреплению престижа и роли семьи в обществе; содействия защите материнства, детства и отцовства; содействие деятельности в сфере образования, науки, культуры, искусства, просвещения, духовному развитию личности; содействия деятельности в сфере профилактики и охраны здоровья граждан, а также пропаганды здорового образа жизни, улучшения морально-психологического состояния граждан; содействие деятельности в сфере физической культуры и массового спорта; охрана окружающей природной среды и защиты животных; охраны и должного содержания зданий, объектов и территорий, имеющих историческое, культовое, культурное или природоохранное значение, и мест захоронения.</p>
		<p>9) российского физического лица – благотворителя (по Закону «О благотворительной деятельности...») Благотворительная деятельность осуществляется в целях: (как и в вышеуказанном п.8)</p>
<p>10) иностранного юридического лица (а равно физического лица) – благотворителя (по Закону «О благотворительной деятельности...») – регистрация не требуется Благотворительная деятельность осуществляется в целях: (как и в вышеуказанных п.8,9)</p>		
целевое поступление подп. 13–15 п. 2 ст. 251	<p>11) физических и юридических лиц (в соответствии с Законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»): денежные средства, полученные некоммерческими организациями на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»; денежные средства, полученные некоммерческими организациями – собственниками целевого капитала от управляющих компаний, осуществляющих доверительное управление имуществом, составляющим целевой капитал, в соответствии с Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»; денежные средства, полученные некоммерческими организациями от специализированных организаций управления целевым капиталом в соответствии с Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций».</p>	

Таблица П2.2

В соответствии с НК РФ от НДС освобождается реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд):	
НКО	товаров (работ, услуг), за исключением подакцизных товаров, реализуемых (выполненных, оказанных) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации», при представлении в налоговые органы указанных в НК документов;
	передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Федеральным законом «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях», за исключением подакцизных товаров;
	товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых: общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов; организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных выше общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 процентов; учреждениями, единственными собственниками имущества которых являются указанные выше общественные организации инвалидов, созданными для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям; лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения;
	денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;
	Не признаются объектом налогообложения операции:
	<ul style="list-style-type: none"> - указанные в п. 3 ст. 39 настоящего Кодекса, а именно: передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью (для чего НКО ведут раздельный учет доходов и расходов по своей деятельности); - услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений.

Приложение 3

Использование терминологии, относящейся к описанию видов деятельности некоммерческой организации, на примере образовательной некоммерческой организации

Предположим, что образовательная некоммерческая организация оказывает образовательные услуги как на безвозмездной, так и на возмездной основе. Кроме того, содержит столовую для студентов. В то время, когда столовая не обслуживает студентов, в помещении столовой могут организовываться банкеты, прибыль от проведения которых направляется на финансирование образовательных услуг и/или работы столовой. НКО также имеет средства пожертвований для финансирования своей деятельности.

Классификация видов деятельности такой условной НКО представлена ниже в табличной форме, построенной следующим образом. Первая колонка иллюстрирует практические примеры деятельности некоммерческой организации – услуги, которые она оказывает. Примеры, приведенные в первой колонке в пп. 1–4, относятся к так называемой «активной деятельности» организации, в п. 5 – к «пассивной деятельности». Во второй колонке указанные примеры услуг НКО соотносятся с конкретным видом деятельности организации. В третьей колонке эти виды деятельности имеют более обобщенный вид. В четвертой колонке – деятельность организации в целом обобщается в зависимости от связанности с ее основными целями. Обоснование признаваемых видов деятельности к приводимым примерам дано в комментарии к *табл. ПЗ. 1*.

Таблица ПЗ. 1

Пример	Название деятельности		
	1	2	3
1. Учеба бесплатная	Основная безвозмездная, соответствующая целям некоммерческой организации	Основная деятельность НКО	Деятельность НКО, связанная с основной целью
2. Учеба платная	Основная на возмездной основе (возмездная), соответствующая целям некоммерческой организации		
3. Услуги столовой для студентов и сотрудников	Вспомогательная, соответствующая целям некоммерческой организации	Вспомогательная деятельность НКО	
4. Проведение банкетов	Побочная деятельность (поддерживающая деятельность)	Побочная деятельность (поддерживающая деятельность)	Деятельность, не связанная с основной целью
5. Приобретение и реализация ценных бумаг, имущественных и неимущественных прав, участие в хозяйственных обществах и участие в товариществах на вере в качестве вкладчика	Пассивная экономическая деятельность		

Комментарий:

Основная деятельность независимо от того, возмездная или безвозмездная, самостоятельно и непосредственно служит достижению основной цели (распространение знаний).

Вспомогательная деятельность улучшает качество основной услуги или условия ее оказания.

Побочная (поддерживающая) деятельность использует факторы производства, которыми организация располагает, если иначе они не используются постоянно, но достижению основной цели способствует только тем, что обеспечивает средствами и позволяет поддерживать возможности организации по осуществлению основной и вспомогательной деятельности на эффективном уровне.

Пассивная деятельность, поскольку речь идет о налоговых целях, отнесена к побочной (поддерживающей) деятельности. Пассивная деятельность имеет ряд особенностей, которые делают затруднительным ее однозначное отнесение как к деятельности, связанной с основной целью, так и к деятельности, не связанной с основной целью. С одной стороны, задача пассивной деятельности – получение дохода, который затем будет направлен на осуществление остальной деятельности НКО, и в этом смысле это деятельность, не связанная с основной целью. Но, с другой стороны, эта деятельность не представляет опасности несправедливой конкуренции с коммерческими фирмами, осуществляющими производство товаров, работ, услуг. Часто в классификации пассивную деятельность вообще выделяют особо. Мы полагаем, что в данной работе удобно отнести пассивную деятельность к не связанной с основной целью, но при этом не распространять на нее режим налогообложения для активной побочной деятельности (п. 4 таблицы).

Деятельность, указанная в пп. 2–5 таблицы, считается предпринимательской с точки зрения налогового законодательства.

Приложение 4

Некоторые типы некоммерческих организаций, подлежащих налоговому освобождению в соответствии с Налоговым кодексом США

Таблица П4.1

Раздел Налогового кодекса США	Описание организации	Общий характер деятельности	Возможность вычета взносов из налоговой базы доноров
501(c)(1)	Созданные в соответствии с законодательным актом конгресса США (включая федеральные кредитные союзы)	Определяется законодательством Соединенных Штатов	Да, если таковые делаются исключительно в общественных интересах
501(c)(2)	Корпорации, обладающие правом собственности на организации, освобожденные от налогообложения	Обладает правом собственности на имущество некоммерческой организации, освобожденной от налогообложения доходов организации	Нет
501(c)(3)	Религиозная, образовательная, благотворительная, научная, литературная, связанная с общественной безопасностью, содействием международному любительскому спорту (исключая поставки спортивного инвентаря), с борьбой с жестоким обращением с детьми и животными	Виды деятельности, соответствующие формальному определению типа организации	Как правило, да

Продолжение таблицы П4.1

Раздел Налого- вого кодекса США	Описание организации	Общий характер деятельности			Возможность вычета взносов из налоговой базы доноров
1	2	3			4
		Все организации, подпадающие под регулирование раздела 501 (с) (3), далее определяются как один из 5 типов организаций, обозначенных в разделе 509 (а)			
		Подкласс	Раздел	Описание	
		Частные фонды		Все организации класса 501 (с) (3), которые не обладают статусом общественной благотворительной организации. Некоторые частные фонды квалифицируются раздельно как частные фонды, ведущие предпринимательскую (хозяйственную) деятельность и не ведущие таковой; последние наделяются определенными преимуществами организаций с благотворительным статусом	
		Общественные благотворительные организации	509(а)(1)	Благотворительные организации, поддерживаемые правительством	
			509(а)(2)	Благотворительные организации, получающие средства от деятельности, цели которой дают право на освобождение от налогообложения	
			509(а)(3)	Благотворительные организации, которые созданы для поддержки и оказания помощи организациям со статусом ст. 509 (а) (1) или ст. 509 (а)(2).	
509(а)(4)	Благотворительные организации, деятельность которых направлена на укрепление общественной безопасности				

Продолжение таблицы П4.1

Раздел Налого- вого кодекса США	Описание организации	Общий характер деятельности	Возможность вычета взносов из налоговой базы доноров
1	2	3	4
501(c)(4)	Лиги соблюдения гражданских прав, организации социального обеспечения и местные ассоциации служащих, добровольные пожарные дружины	Организации, содействующие повышению благосостояния местного сообщества; благотворительные, образовательные, связанные с организацией отдыха	Как правило, нет, за исключением добровольных пожарных дружин
501(c)(5)	Трудовые, сельскохозяйственные и садоводческие организации	Образовательные или обучающие организации, целью которых является улучшение условий труда, повышение эффективности производства и качества продуктов	Нет
501(c)(6)	Деловые сообщества, торговые-промышленные палаты, Советы по недвижимости и т.д.	Улучшение деловой конъюнктуры для одного или более направлений деловой активности	Нет
501(c)(7)	Общественные клубы и места общественного отдыха	Отдых, развлечения, общественная деятельность	Нет
501(c)(8)	Общества и ассоциации взаимного страхования	Организации, которые обеспечивают своим членам выплаты по страхованию жизни, здоровья, от несчастных случаев и пр.	Да, если таковое делается в соответствии с целями, изложенными параграфами 501(c)(3)
501(c)(9)	Добровольные общества взаимного страхования служащих	Организации, обеспечивающие своим членам и их подопечным, а также определенным бенефициарам выплаты в случае смерти, болезни, несчастного случая и пр.; при этом основная часть их доходов идет именно на эти цели	Нет

Продолжение таблицы П4.1

Раздел Налогового кодекса США	Описание организации	Общий характер деятельности	Возможность вычета взносов из налоговой базы доноров
1	2	3	4
501(с)(10)	Общества взаимопомощи (сообщества)	Организации, использующие свои средства на благотворительные цели, цели взаимной помощи и иные специально оговоренные цели. (за исключением выплат, оговоренных в параграфе 501(с)(8))	Да, но только в случаях, предусмотряемых параграфом 501(с)(3)
501(с)(11)	Ассоциации фонда пенсионных выплат учителям	Выплата пенсионных пособий учителям	Нет
501(с)(12)	Благотворительные ассоциации по страхованию жизни, мелiorации земель, компании взаимной и/или кооперативной помощи и т.п.	Виды деятельности по оказанию взаимной помощи, аналогичной тем, которые соответствуют описанию типа организации	Нет
501(с)(13)	Компании по оказанию похоронных услуг	Деятельность, связанная с похоронами и несчастными случаями	Как правило, да
501(с)(14)	Поддерживаемые государством кредитные союзы, взаимные резервные фонды	Ссуды официально зарегистрированным членам	Нет
501(с)(15)	Компании и/или ассоциации взаимного страхования	Обеспечение страховых выплат членам преимущественно без доплат	Нет

Продолжение таблицы П4.1

Раздел Налого- вого кодекса США	Описание организации	Общий характер деятельности	Возможность вычета взносов из налоговой базы доноров
1	2	3	4
501(c)(16)	Кооперативные сельскохозяйственные организации (Cooperative Organizations to Finance Crop Operations)	Финансирование видов сельскохозяйственной деятельности по уборке урожая, а также деятельности по маркетингу или закупкам. (Financing crop operations in conjunction with activities of a marketing or purchasing association)	Нет
501(c)(17)	Трасты по оказанию дополнительной помощи безработным	Обеспечение дополнительных выплат в порядке компенсации по безработице	Нет
501(c)(18)	Пенсионные фонды, созданные до 25 июня 1959 г.	Выплаты в соответствии с пенсионным планом, финансируемым работниками	Нет
501(c)(19)	Организации ветеранов	Деятельность, отвечающая направленности организации	Как правило, нет
501(c)(20)	Организации по предоставлению правовых консультаций	Участие в программах по предоставлению правовых консультаций квалифицированными группами специалистов	Нет данных
501(c)(21)	Благотворительные фонды «Черное легкое»	Финансируются угледобывающими компаниями в порядке компенсации за нетрудоспособность или смерть в результате легочных заболеваний, полученных по вине шахтовладельцев	Нет
501(c)(22)	Фонды выходного пособия	Финансирование по обязательствам работодателей выплат служащим, по тем или иным причинам прекращающим членство в пенсионном фонде, организованном несколькими работодателями	Нет
501(c)(23)	Организации ветеранов (созданные до 1880 г.)	Обеспечение страховых и иных выплат ветеранам	Как правило, нет.

Продолжение таблицы П4.1

Раздел Налого- вого кодекса США	Описание организации	Общий характер деятельности	Возможность вычета взносов из налоговой базы доноров
1	2	3	4
501(с)(25)	Корпорации держателей активов, созданные несколькими материнскими компаниями	Выплата доходов от пользования активами 35 или менее материнским компаниям или бенефициарам	Нет
501(с)(26)	Поддерживаемые государством организации, обеспечивающие финансирование медицинского обслуживания лиц, оказание медицинской помощи которым по государственному страховому полису по определенным причинам затруднено.	Обеспечивает финансирование медицинского обслуживания лиц, оказание медицинской помощи которым по государственному страховому полису по определенным причинам затруднено	Нет
501(с)(27)	Поддерживаемые государством организации по перестрахованию компенсации работникам	Возмещение работникам убытков, связанных с изменениями в законах о разного рода компенсационных выплатах	Нет
501(d)	Религиозные и апостолические организации	Обычные виды деловой деятельности, связанные с местным религиозным сообществом	Нет

Продолжение таблицы П4.1

Раздел Налогового кодекса США	Описание организации	Общий характер деятельности	Возможность вычета взносов из налоговой базы доноров
1	2	3	4
501(e)	Кооперативные организации обслуживания стационарных учреждений здравоохранения (Cooperative Hospital Service Organizations)	Оказание услуг стационарным учреждениям здравоохранения	Да
501(f)	Кооперативные организации обслуживания и обеспечения функционирования учреждений образования (Cooperative Service Organizations of Operating Educational Organizations)	Осуществляет коллективные инвестиции, направленные на развитие учреждений образования	Да
501(k)	Организация по оказанию услуг по уходу за детьми (Child Care Organization)	Оказывает услуги по уходу за детьми	Да
501(n)	Благотворительные страховые фонды	Объединяют страховые риски организаций, подпадающих по статус ст. 501 (с) (3)	Да
521(a)	Кооперативные ассоциации фермеров	Кооперативный маркетинг и закупки для сельскохозяйственных производителей	Нет

Источник: Сборник федеральных и штатских американских законодательных актов для некоммерческих организаций. Данный материал получен из: «IRS Publication 557: Tax- Exempt Status for Your Organization (2005)». <http://www.irs.gov/publications/p557/ch04.html#d0e8882>

Приложение 5

О законодательных актах по вопросам регулирования целевого капитала некоммерческих организаций

Летом 2006 г. Минэкономразвития России была разработана концепция проектов Федерального закона о целевом капитале некоммерческих организаций и соответствующего Федерального закона о внесении изменений и дополнений в действующее законодательство, включая налоговое. Данные проекты законодательных актов были приняты в конце декабря 2006 г., в настоящее время вступили в силу и распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г. Рассматриваемые ниже законы направлены на регламентацию процессов формирования и использования целевого капитала для финансирования деятельности некоммерческих организаций в России, а также налогообложения операций, связанных с формированием и использованием капитала. Разработанная концепция исходит из того, что основная цель использования целевого капитала некоммерческими организациями заключается в обеспечении комплексного подхода к регулированию процесса формирования и использования некоммерческими организациями, в том числе учрежденными органами государственной власти или органами местного самоуправления³⁶⁹, имущества, которое может служить источником стабильного дохода НКО, необходимого для обеспечения их уставной деятельности. Зарубежная правоприменительная практика показывает, что формирование целевого капитала некоммерческих организаций является эффективным механизмом обеспечения их стабильной деятельности: доходы от использования целевого капитала являются значимым источником финансирования университетов, больниц, госпи-

³⁶⁹ Законом установлено, что особенности формирования целевого капитала некоммерческих организаций за счет бюджетных средств и особенности доверительного управления им в этом случае будут устанавливаться иными федеральными законами.

талей, многие научные программы которых осуществляются за счет эндаумента, а также крупных благотворительных фондов, в том числе корпоративных, которые распределяют доходы с капитала в виде грантов для небольших организаций. Управление капиталом и доходом с капитала осуществляется коллегиальным органом, состоящим из независимых и финансово не заинтересованных лиц.

В России развитию практики передачи средств на формирование целевого капитала НКО (средств для осуществления пассивных инвестиций) препятствовала неурегулированность налогового режима передачи имущественных взносов некоммерческим организациям, что отличается от финансирования конкретных проектов и программ, реализуемых НКО.

Принятые Федеральные законы, разработанные Минэкономразвития, направлены на обеспечение прозрачности и общественного контроля (в ряде случаев – государственного контроля) за использованием и формированием средств целевого капитала некоммерческих организаций. Идея Федерального закона «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» от 30 декабря 2006 г. № 275-ФЗ основана на предложенных в концепции принципах и направлена на обеспечение формирования и использования некоммерческими организациями имущества. С этой целью в законодательство вводится понятие целевого капитала, который определяется как сформированная за счет пожертвований, внесенных жертвователем (жертвователями) в виде денежных средств, часть имущества некоммерческой организации, переданная некоммерческой организацией в доверительное управление управляющей компании для получения дохода, используемого для финансирования уставной деятельности некоммерческой организации или иных некоммерческих организаций, в порядке, предусмотренном законом о целевом капитале. При этом законом устанавливаются четкие правила, которые обеспечивают контроль за сохранностью целевого капитала, использованием его по назначению и без прямого участия учредителя.

Наличие целевого капитала у некоммерческих организаций призвано решить две основные задачи: повышение финансовой

стабильности в результате увеличения доли гарантированного дохода в общем доходе организации; возможность долгосрочного планирования деятельности при наличии долговременного источника финансирования. Использование целевого капитала и дохода, получаемого от его инвестирования, не ограничивается уставной деятельностью некоммерческой организации.

Основу концепции регулирования процессов формирования и использования целевого капитала в России составляют следующие положения.

Собственники целевого капитала и благополучатели

Собственниками целевого капитала могут являться некоммерческие организации, осуществляющие свою деятельность в определенных областях и созданные в организационно-правовой форме фонда, автономной некоммерческой организации, общественной организации, общественного фонда или религиозной организации, а также специализированные некоммерческие организации – фонды управления целевым капиталом (некоммерческие организации, которые создаются исключительно для целей формирования целевого капитала, передачи его в доверительное управление и направления доходов от целевого капитала иным получателям – некоммерческим организациям). При этом НКО – собственник целевого капитала обязана передать имущество, составляющее такой капитал, в доверительное управление управляющей компании, профессионально осуществляющей такого рода деятельность на основании лицензии. Получателями дохода от целевого капитала могут быть некоммерческие организации, за исключением государственных корпораций, политических партий и общественных движений. А получателем дохода от целевого капитала некоммерческой организации – собственника целевого капитала, не являющейся специализированной организацией, может быть только данная некоммерческая организация.

Некоммерческие организации, являющиеся собственниками целевого капитала и не являющиеся специализированными фондами управления целевым капиталом, в соответствии с законом вправе осуществлять лишь те виды платной деятельности, которые будут определены правительством РФ.

Установлено, что формирование целевого капитала и использование дохода от целевого капитала могут осуществляться в целях использования в сфере образования, науки, здравоохранения, культуры, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), искусства, архивного дела, социальной помощи (поддержки). Формирование целевого капитала, использование и распределение дохода от целевого капитала на иные цели не допускаются.

При этом изначально предполагалось, что цели использования целевого капитала будут шире (в частности, такие, как установленные Законом «О благотворительных организациях и благотворительной деятельности»), а некоммерческая организация – собственник целевого капитала не будет вправе заниматься предпринимательской деятельностью, кроме деятельности, связанной с получением дохода от управления средствами целевого капитала.

Таким образом, одновременное существование в законе двух вариантов собственников целевого капитала обусловлено тем, что некоторые некоммерческие организации в силу различных обстоятельств (например, автономные учреждения) не смогут соответствовать жестким ограничениям, установленным законом в отношении организационно-правовой формы НКО – собственников целевого капитала, сфер деятельности в целях формирования целевого капитала и его использования. В то же время, для того чтобы возможность формирования целевого капитала такими организациями существовала, предложен вариант формирования целевого капитала в собственности специализированной некоммерческой организации. В последнем случае иные некоммерческие организации могут являться учредителями такой специализированной НКО или быть только получателями доходов от управления капиталом (бенефициарами)³⁷⁰, и, как следствие, в отношении них также будут действовать налоговые льготы, предоставляемые собственникам целевого капитала, о чем будет сказано ниже.

³⁷⁰ Как уже упоминалось, получателем дохода от целевого капитала может быть любая НКО, за исключением государственных корпораций, политических партий и общественных движений.

Источники и условия формирования целевого капитала

Законом урегулированы вопросы формирования целевого капитала. Так, жертвователи вправе передать в собственность некоммерческой организации для формирования целевого капитала денежные средства в валюте Российской Федерации или в иностранной валюте на основании договора пожертвования или завещания³⁷¹ в соответствии с правилами гражданского законодательства о дарении и о наследстве с учетом особенностей, предусмотренных законом о целевом капитале. В этой связи следует отметить две особенности. Источником формирования целевого капитала могут быть только денежные средства. Таким образом, передать в целевой капитал иное имущество (такое, как недвижимое имущество или ценные бумаги) невозможно. Сформирован целевой капитал может быть только за счет пожертвований. Согласно закону сама некоммерческая организация не вправе передавать на формирование своего целевого капитала (или на пополнение своего сформированного целевого капитала) собственные денежные средства.

Закон также регулирует вопросы формирования целевого капитала в порядке наследования.

В течение двух месяцев со дня, когда сумма полученных некоммерческой организацией денежных средств на формирование целевого капитала составит 3 млн руб., некоммерческая организация обязана передать денежные средства в доверительное управление управляющей компании. Со дня передачи таких денежных средств в доверительное управление управляющей компании целевой капитал по закону считается сформированным.

Установлено, что некоммерческая организация не вправе пользоваться и распоряжаться денежными средствами, полученными на формирование целевого капитала (за исключением их внесения на депозитные счета в кредитных организациях), до их передачи в доверительное управление управляющей компании, за исключе-

³⁷¹ В договоре пожертвования или в завещании могут быть установлены: конкретное назначение и (или) цели использования дохода от целевого капитала; срок, на который формируется целевой капитал; получатели дохода от целевого капитала; порядок распоряжения имуществом, составляющим целевой капитал, в случае его расформирования и т.п.

нием случая, когда в течение одного года со дня поступления на банковский счет НКО первого пожертвования на формирование целевого капитала общая сумма поступивших пожертвований не превысит 3 млн руб., или если в течение этого срока не будет создан совет по использованию целевого капитала, некоммерческая организация не вправе передавать указанные пожертвования в доверительное управление. Соответственно в этом случае целевой капитал не формируется, и некоммерческая организация до окончания финансового года, в котором истек срок формирования целевого капитала, обязана возвратить поступившие денежные средства жертвователю, если договором пожертвования не предусмотрено иное (например, расходование на уставные цели данной НКО) или если денежные средства получены некоммерческой организацией в порядке наследования.

Минимальный срок, на который формируется целевой капитал, составляет 10 лет.

Использование доходов от управления средствами целевого капитала

К полномочиям высшего органа управления некоммерческой организации – собственника целевого капитала наряду с имеющимися у него полномочиями (установленными иными законами и уставом) относятся также:

- принятие решения о формировании, расформировании целевого капитала;

- определение целей, для достижения которых некоммерческая организация вправе сформировать целевой капитал;

- утверждение годового отчета и годовой бухгалтерской отчетности о формировании целевого капитала, об использовании, о распределении дохода от целевого капитала;

- утверждение финансового плана использования, распределения дохода от целевого капитала и внесение изменений в такой финансовый план;

- определение управляющей компании и аудиторской организации;

- принятие решения о публичном сборе денежных средств и утверждение стандартной формы договора пожертвования, заклю-

чаемого с жертвователями при публичном сборе денежных средств на пополнение сформированного целевого капитала;

утверждение численного и персонального состава совета по использованию целевого капитала;

иные вопросы, предусмотренные законом о целевом капитале.

Для целей контроля за использованием дохода от целевого капитала законом предусматривается также создание совета по использованию целевого капитала³⁷², состоящего из представителей некоммерческой организации – собственника целевого капитала, доноров (жертвователей), общественности и иных лиц³⁷³. В функции совета входит:

предварительное согласование финансового плана некоммерческой организации и внесение изменений в него;

определение назначения и целей использования дохода от целевого капитала, а также получателей дохода от целевого капитала, срока, на который сформирован целевой капитал, объема выплат за счет дохода от целевого капитала, периодичности и порядка их осуществления в случаях, если договором пожертвования или завещанием не определены указанные условия;

предварительное одобрение стандартной формы договора пожертвования, заключаемого с жертвователями при публичном сборе денежных средств на пополнение целевого капитала;

утверждение внутреннего документа, определяющего порядок осуществления контроля за выполнением финансового плана некоммерческой организации, в том числе порядок и сроки рассмотрения поступающих жалоб, обращений и заявлений, формы и сроки представления отчетных документов;

³⁷² Некоммерческая организация, сформировавшая несколько целевых капиталов, вправе создать совет по использованию каждого целевого капитала.

³⁷³ В состав совета по использованию целевого капитала не могут входить два лица и более, являющиеся представителями одного юридического лица или представителями разных юридических лиц, являющихся аффилированными лицами. Данное ограничение не распространяется на представителей некоммерческой организации – собственника целевого капитала. Представители некоммерческой организации – собственника целевого капитала могут составлять не более 1/3 состава совета по использованию целевого капитала.

подготовка предложений о полномочиях совета по использованию целевого капитала и их представление в высший орган управления некоммерческой организации для утверждения;

контроль за выполнением финансового плана некоммерческой организации и подготовка предложений о внесении в него изменений;

иные предусмотренные законом и уставом некоммерческой организации полномочия.

Доход от целевого капитала должен использоваться в соответствии с целями, предусмотренными законом о целевом капитале, уставом некоммерческой организации – собственника целевого капитала, договором пожертвования или завещанием либо в случаях, предусмотренных законом, решением совета по использованию целевого капитала.

Непосредственное использование дохода от целевого капитала осуществляется некоммерческой организацией в соответствии с утвержденным финансовым планом.

Законом установлено, что некоммерческая организация вправе расходовать часть имущества, составляющего целевой капитал, но не более 10% балансовой стоимости имущества, составляющего целевой капитал, в год, если это не запрещено договором пожертвования или завещанием и предусмотрено финансовым планом некоммерческой организации. Некоммерческая организация также вправе использовать не весь полученный доход от доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал, при условии выполнения обязательств по договорам пожертвования, условий завещаний, а в случаях, предусмотренных законом, решений совета по использованию целевого капитала. При этом размер неиспользованного дохода от доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал, не может быть более 50% такого дохода за 2 года подряд.

Закон определяет, что договором доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал, должны быть предусмотрены размер вознаграждения управляющей компании или порядок его определения, порядок и сроки выплаты вознаграждения управляющей компании, а также порядок возмещения необходимых расходов, произведенных управляющей компанией при доверительном управлении имуществом, составляющим целевой

капитал. Вознаграждение управляющей компании выплачивается за счет доходов, полученных от доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал. Размер вознаграждения управляющей компании или порядок его расчета определяется договором доверительного управления целевым капиталом, но не может составлять более 10% такого дохода. Возмещение необходимых расходов, связанных с доверительным управлением имуществом, составляющим целевой капитал, осуществляется за счет дохода от доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал. В случае если этого дохода недостаточно, возмещение таких расходов может осуществляться и за счет дохода от целевого капитала. К необходимым расходам, связанным с доверительным управлением имуществом, составляющим целевой капитал, относятся в том числе расходы управляющей компании на ежегодный обязательный аудит бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, которые связаны с доверительным управлением имуществом, составляющим целевой капитал. Однако необходимые расходы, возмещаемые за счет дохода от целевого капитала, не могут превышать 1% такого дохода.

В целях контроля введены также иные ограничения. В частности, некоммерческая организация – собственник целевого капитала вправе использовать на административно-управленческие расходы, связанные с формированием целевого капитала и осуществлением деятельности, финансируемой за счет дохода от целевого капитала, не более 15% суммы дохода от доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал, или не более 10% суммы дохода от целевого капитала, поступившего за отчетный год. Такими расходами являются, в частности, оплата аренды помещений, зданий и сооружений, расходы на приобретение основных средств и расходных материалов, расходы на проведение аудита, выплату заработной платы работникам некоммерческой организации, расходы на управление некоммерческой организацией или ее отдельными структурными подразделениями, расходы на приобретение услуг по управлению некоммерческой организацией или ее отдельными структурными подразделениями.

Управление имуществом, составляющим целевой капитал

Законом также предусмотрены положения, регулирующие деятельность, связанную с доверительным управлением целевым капиталом: состав активов, в которые могут быть инвестированы средства, переданные для формирования целевого капитала, обязанности управляющей компании по доверительному управлению целевым капиталом, порядок оплаты необходимых расходов и вознаграждения управляющей компании, осуществляющей доверительное управление целевым капиталом, а также ограничения предельного размера указанного вознаграждения.

Управление имуществом, составляющим целевой капитал, должно осуществляться управляющей компанией на основании договора доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал.

Размещение средств целевого капитала в соответствии с законом возможно лишь в следующие виды активов: государственные ценные бумаги Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, облигации иных российских эмитентов; акции российских эмитентов, созданных в форме открытых акционерных обществ; государственные ценные бумаги иностранных государств, соответствующие требованиям, определяемым к долговым обязательствам иностранных государств, в которые могут размещаться средства Стабилизационного фонда Российской Федерации; облигации и акции иных иностранных эмитентов; ипотечные ценные бумаги, выпущенные в соответствии с законодательством Российской Федерации об ипотечных ценных бумагах; инвестиционные паи интервальных паевых инвестиционных фондов; инвестиционные паи открытых паевых инвестиционных фондов; объекты недвижимого имущества; депозиты в рублях и в иностранной валюте в кредитных организациях.

Для осуществления расчетов, связанных с доверительным управлением имуществом, составляющим целевой капитал, открывается отдельный банковский счет, а для учета прав на ценные бумаги, составляющие целевой капитал, открываются отдельные лицевые счета в реестре владельцев ценных бумаг или отдельные счета депо в депозитарии, осуществляющем учет прав на такие ценные бумаги. Такие счета, за исключением случаев, установлен-

ных законодательством РФ, открываются на имя управляющей компании с указанием на то, что она действует в качестве доверительного управляющего имуществом, составляющим целевой капитал, а также с указанием наименования некоммерческой организации, передавшей денежные средства, составляющие целевой капитал, в доверительное управление, и индивидуального обозначения, идентифицирующего целевой капитал.

Законом также определены требования, предъявляемые к управляющей компании.

Расформирование целевого капитала

Целевой капитал подлежит расформированию в следующих случаях:

достижение целей или наступление условий, предусмотренных договором пожертвования, завещанием или в случаях, установленных законом о целевом капитале, решением совета по использованию целевого капитала;

истечение срока, на который был сформирован целевой капитал, в соответствии с договором пожертвования, завещанием или в случаях, установленных законом о целевом капитале, решением совета по использованию целевого капитала;

принятие решения о реорганизации некоммерческой организации – собственника целевого капитала, если некоммерческие организации, создаваемые в результате реорганизации, не соответствуют закону о целевом капитале;

принятие решения о ликвидации некоммерческой организации – собственника целевого капитала;

если стоимость чистых активов в результате доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал, снизилась по результатам трех следующих подряд завершенных отчетных лет более чем на 30% без учета расходования денежных средств, в случаях, установленных законом о целевом капитале³⁷⁴; или если стоимость чистых активов в результате доверительного

³⁷⁴ В частности, некоммерческая организация вправе расходовать часть имущества, составляющего целевой капитал, но не более 10% балансовой стоимости имущества, составляющего целевой капитал, в год, если это не запрещено договором пожертвования или завещанием и предусмотрено финансовым планом некоммерческой организации.

управления имуществом, составляющим целевой капитал, снизилась по результатам одного отчетного года более чем на 50% без учета расходования денежных средств, в случаях, установленных законом о целевом капитале;

в иных предусмотренных законом о целевом капитале случаях.

Целевой капитал также подлежит расформированию по решению суда в случае неоднократных или грубых нарушений некоммерческой организацией – собственником целевого капитала требований закона о целевом капитале. Требование о расформировании целевого капитала в указанных случаях может быть предъявлено в суд федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции в сфере регистрации некоммерческих организаций, а также жертвователем, его наследниками или иными правопреемниками.

Если договором пожертвования, завещанием или в случаях, установленных законом о целевом капитале, решением совета по использованию целевого капитала не определен порядок распоряжения имуществом, составляющим целевой капитал, в случае его расформирования, то при расформировании целевого капитала высший орган управления некоммерческой организации по согласованию с советом по использованию целевого капитала вправе принять одно из решений: либо о передаче оставшейся части имущества, составлявшего целевой капитал, другой некоммерческой организации для формирования или пополнения сформированного целевого капитала; либо об использовании оставшейся части имущества, составлявшего целевой капитал, на цели, определенные договором пожертвования, завещанием, или в случаях, установленных законом о целевом капитале, решением совета по использованию целевого капитала, в соответствии с финансовым планом данной некоммерческой организации.

Налогообложение операций, связанных с формированием, управлением и расходованием целевого капитала и доходов от управления средствами целевого капитала

В соответствии с принятым Федеральным законом «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих

организаций»» от 30 декабря 2006 г. № 276-ФЗ предусмотрено внесение изменений и дополнений в налоговое законодательство по указанным вопросам. Нововведения в налоговое законодательство охватывают следующие области:

1. Изменение в порядок определения объекта обложения налогом на добавленную стоимость, включающее дополнение в п. 2 ст. 146 главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации, направленное на исключение из операций, признаваемых объектом обложения налогом на добавленную стоимость, безвозмездной передачи денежных средств некоммерческим организациям на цели формирования и пополнения целевого капитала. До принятия этой поправки из объекта обложения НДС исключались операции по безвозмездной передаче имущества некоммерческим организациям только в тех случаях, когда такая передача осуществляется на достижение уставных целей создания некоммерческой организации, но использование имущества некоммерческой организацией не должно быть связано с предпринимательской деятельностью. Между тем передача в доверительное управление средств, составляющих целевой капитал, и получение соответствующих доходов в рамках действующего законодательства является предпринимательской деятельностью некоммерческой организации – собственника целевого капитала. Таким образом, данная поправка была предложена для предотвращения налогообложения налогом на добавленную стоимость суммы средств, передаваемых на формирование целевого капитала.

2. Изменения и дополнения в п. 2 ст. 251 главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, направленные на исключение из налоговой базы по налогу на прибыль организаций денежных средств, безвозмездно полученных некоммерческими организациями. Согласно изменениям в состав доходов некоммерческих организаций не включаются денежные средства, полученные ими в следующих случаях:

денежные средства, полученные некоммерческими организациями на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

денежные средства, полученные некоммерческими организациями – собственниками целевого капитала от управляющих компаний, осуществляющих доверительное управление имуществом, составляющим целевой капитал, в соответствии с Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

денежные средства, полученные некоммерческими организациями от специализированных организаций управления целевым капиталом в соответствии с Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций».

Необходимо отметить, что законопроектом о внесении изменений в налоговое законодательство также предлагалось дополнение в ст. 270 главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, направленное на предоставление налогоплательщикам налога на прибыль организаций возможности учитывать в целях налогообложения расходы, произведенные в виде целевых отчислений некоммерческим организациям на формирование и пополнение целевого капитала, в случае если такие расходы не превышают 0,5% валовой выручки (дохода) налогоплательщика. Это дополнение не было учтено. В настоящее время выделение средств в виде целевого финансирования (включая гранты) налогоплательщиками налога на прибыль организаций не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль.

Таким образом, рассматриваемые здесь законы в значительной мере сняли две существенные проблемы: исключили двойное налогообложение жертвователя и повысили уровень контроля в использовании пожертвованных средств.

Анализируемые законы вводят в российскую практику инструментарий для формирования и использования некоммерческими организациями эндаумента (в терминологии закона – целевого капитала). После принятия рассмотренных законов у российских некоммерческих организаций³⁷⁵ появился обособленный от прочих источник финансирования – целевой капитал.

³⁷⁵ Удовлетворяющих определенным требованиям по осуществляемым видам деятельности.

Закон о целевом капитале некоммерческих организаций содержит положения, предписывающие обособленный учет средств, передаваемых жертвователями в целевой капитал некоммерческих организаций, расходов за счет средств целевого капитала, а также формирование и публикацию отчетов о финансовых результатах инвестирования целевого капитала и об использовании доходов от инвестирования целевого капитала.

Средства целевого капитала некоммерческих организаций могут быть переданы в доверительное управление для инвестирования или расходоваться на финансирование уставной деятельности организации в соответствии с условиями, установленными жертвователями. Доходы от инвестирования средств целевого капитала некоммерческих организаций также могут реинвестироваться или расходоваться на финансирование уставной деятельности организации. Использование целевого капитала ограничено в той степени, в какой направления использования соответствующих средств прописаны в договоре с жертвователем на предоставление средств в целевой капитал некоммерческой организации³⁷⁶.

Таким образом, фактически в российской практике учета в некоммерческих организациях возникает категория чистых активов, ограниченных к использованию.

Основное отличие российской практики от проанализированной выше практики США³⁷⁷ состоит в том, что деление чистых активов (источников финансирования) в учете происходит не на базе степени ограниченности к использованию тех или иных средств (свободные средства, временно ограниченные, постоянно ограниченные к использованию средства), а скорее – на базе различий в содержании понятия «целевые средства» в российском законодательстве (целевое финансирование – гранты, целевые поступления на благотворительную деятельность, пожертвования; целевой капитал).

Как следует из норм закона, в рамках целевого капитала российских некоммерческих организаций будут совокупно учитываться как средства, временно ограниченные к использованию (напри-

³⁷⁶ В рамках российского законодательства и устава некоммерческой организации.

³⁷⁷ См. раздел 3 настоящей работы.

мер, предназначенные жертвователем на расходование в следующем периоде на определенные цели), так и постоянно ограниченные к использованию средства (например, переданные некоммерческой организации на условиях расходования только доходов от инвестирования основной суммы предоставленных жертвователем средств)³⁷⁸. В данном случае представляется целесообразным в дальнейшем принять во внимание зарубежный опыт учета средств в рамках эндаумента и предусмотреть отдельный учет и отражение в финансовой отчетности временно ограниченных и постоянно ограниченных к использованию средств.

³⁷⁸ Закон «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» предусматривает право некоммерческих организаций сформировать несколько целевых капиталов на основании отдельных договоров пожертвования, завещаний, а также в случае, если договором пожертвования, завещанием определены различные цели формирования целевого капитала. Согласно закону некоммерческая организация, сформировавшая несколько целевых капиталов, обязана обеспечить обособленный бухгалтерский учет по каждому из них. Таким образом, отдельный учет средств, предназначенных донорами на расходование на уставные цели организации, и средств, предназначенных на извлечение инвестиционного дохода, будет обеспечен лишь в тех некоммерческих организациях, которые примут решение о формировании нескольких целевых капиталов. Так как закон в данном случае говорит о праве, а не об обязанности некоммерческой организации, отдельный учет временно и постоянно ограниченных к использованию средств не обеспечивается для всех некоммерческих организаций.

Приложение 6

Резерв на развитие уставной деятельности НКО

Создание резерва на развитие уставной деятельности

Некоммерческая организация имеет на расчетном счете 100 ед. Это могут быть, например, прибыль прошлых лет (нераспределенная прибыль), временно не используемые средства целевого финансирования или полученный кредит. Предположим, что таким источником финансирования в данной некоммерческой организации является полученный беспроцентный кредит.

Некоммерческая организация закупает материалы на 40 ед. и в течение отчетного периода выплачивает заработную плату своим сотрудникам на 30 ед. Выручка от реализации у данной организации за период составила 160 ед.

Таким образом, у некоммерческой организации образовалась прибыль до налогообложения в размере 90 ед.

Расчетный счет		Кредиты полученные	
100	40	100	100
	30		
30			0
160			
190	100		
90			

Материалы		Зарботная плата		Затраты		Реализация	
40	40	30	30	40	70	160	
				30		90	
0		0		70			
				0		0	

Прибыль до налогообложения		Резерв на развитие уставной деятельности	
90	90		90
	0		

Данная организация принимает решение направить все полученные средства на развитие уставной деятельности (инвестиции). Согласно предложенным выше мерам она направляет все 90 ед. в резерв на развитие уставной деятельности, не уплачивая налог на прибыль.

В конце периода некоммерческая организация возвращает полученные кредитные средства.

Использование резерва на развитие уставной деятельности

В следующем периоде некоммерческая организация имеет собственный источник финансирования, за счет которого можно вести как основную безвозмездную, так и предпринимательскую деятельность: средства резерва на развитие уставной деятельности (собственные заработанные средства).

Построим данный пример, исходя из того, что размер резерва на развитие уставной деятельности некоммерческой организации в предыдущем периоде достиг 200 ед.

В рассматриваемом периоде организация закупает материалы на 50 ед., выплачивает заработную плату своим сотрудникам на 40 ед. и приобретает основные средства на 70 ед. Все перечисленные затраты являются расходами на развитие производства (отметим, что в предлагаемой схеме не являются расходами на развитие производства только выгоды физических лиц – сотрудников организации (см. выше), т.е. расходы на развитие производства всегда относятся на затраты в полном объеме – в текущем, как использованные в производстве материалы, или в текущем и будущих периодах, как основные средства). Следовательно, согласно описанным выше мерам средства резерва, направляемые на финансирование таких расходов, освобождаются от налога на прибыль в предыдущем периоде.

Чтобы показать на счетах бухгалтерского (налогового) учета некоммерческой организации использование резерва на развитие уставной деятельности, необходимо ввести два аналитических субсчета – резерв на развитие уставной деятельности накопленный (далее – резерв накопленный) и резерв на развитие уставной деятельности использованный (далее – резерв использованный).

Расчетный счет		Основные средства	
200	50	70	
	40		
	70		
40			
180			
220			

Материалы		Зарботная плата		Затраты		Реализация	
50	50	40	40	50		90	180
				40		90	90
0		0		90	90		
				0			0

Прибыль до налогообложения		Резерв накопленный		Резерв использованный	
90	90	50	200		50
		40			40
	0	70			70
			40		160
			90		
			130		

Таким образом, мы видим, что все расходы данного периода (по кредиту счета «Расчетный счет») у некоммерческой организации можно считать расходами на развитие уставной деятельности (по кредиту счета «Резерв использованный».)

Использование резерва на развитие уставной деятельности и расходы, формирующие выгоды физических лиц – сотрудников организации

Покажем, как будут отражены на счетах расходы некоммерческой организации, если, помимо закупки материалов, выплаты заработной платы и приобретения основных средств, данная организация решит выплатить своим сотрудникам материальную помощь в размере 20 ед. Выплата материальной помощи должна осуществляться из прибыли после налогообложения, так как является одним из видов выгод физических лиц – сотрудников организации.

Так как некоммерческая организация в условиях данного примера не имеет остатка по счету чистой прибыли (после налогообложения), то ей необходимо провести корректировку налогооблагаемой прибыли из средств резерва на развитие уставной деятельности. Такая корректировка должна быть произведена в момент осуществления расходов, классифицируемых как выгоды физических лиц – сотрудников организации.

Расчетный счет	
200	4,8
195,2	

Резерв на развитие уставной деятельности	
24,8	200
	175,2

Прибыль до налогообложения	
4,8	24,8
20	20
	0

Чистая прибыль	
	20

Теперь некоммерческая организация может выплатить материальную помощь своим сотрудникам за счет средств чистой прибыли (после налогообложения).

Расчетный счет		Основные средства		Материальная помощь		Чистая прибыль	
195,2	50	70		20	20	20	20
	40						
	70			0			0
	20						
15,2							
180							
195,2							
Материалы		Зарботная плата		Затраты		Реализация	
50	50	40	40	50		90	180
				40		90	90
0		0		90	90		
				0			0
Прибыль до налогообложения		Резерв накопленный		Резерв использованный			
90	90	50	175,2		50		
		40			40		
	0	70			70		
			15,2		160		
			90				
			105,2				

Таким образом, можно видеть, что не все расходы некоммерческой организации в данном периоде можно считать расходами на развитие уставной деятельности – обороты по кредиту счета «Расчетный счет» и по кредиту счета «Резерв использованный» отличаются на 20 ед. Эти 20 ед. составила материальная помощь сотрудникам организации, которая после корректировки (восстановления) налогооблагаемой прибыли и выплаты налога была профинансирована за счет средств чистой прибыли.

Управление средствами некоммерческой организации и налог на прибыль

Предположим, что организация планирует в следующем периоде расходы, классифицированные в рамках данной концепции как выгоды физических лиц – сотрудников организации (например, выплату материальной помощи). При этом 50 ед. из прибыли до налогообложения будут отправлены в резерв на развитие уставной деятельности, а 40 ед. соответственно после налогообложения сформируют чистую прибыль данной некоммерческой организации.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="2" style="text-align: left;">Расчетный счет</th></tr> <tr><td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">100</td><td style="width: 50%;">40</td></tr> <tr><td style="border-right: 1px solid black;"></td><td style="border-bottom: 1px solid black;">30</td></tr> <tr><td style="border-right: 1px solid black;">30</td><td></td></tr> <tr><td style="border-right: 1px solid black;">160</td><td></td></tr> <tr><td style="border-right: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">190</td><td style="border-bottom: 1px solid black;">9,6</td></tr> <tr><td style="border-right: 1px solid black;">180,4</td><td>100</td></tr> <tr><td style="border-right: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">80,4</td><td></td></tr> </table>	Расчетный счет		100	40		30	30		160		190	9,6	180,4	100	80,4		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="2" style="text-align: left;">Кредиты полученные</th></tr> <tr><td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">100</td><td style="width: 50%;">100</td></tr> <tr><td style="border-right: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">0</td><td></td></tr> </table>	Кредиты полученные		100	100	0		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="2" style="text-align: left;">Чистая прибыль</th></tr> <tr><td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;"></td><td style="width: 50%;">30,4</td></tr> </table>	Чистая прибыль			30,4					
Расчетный счет																																	
100	40																																
	30																																
30																																	
160																																	
190	9,6																																
180,4	100																																
80,4																																	
Кредиты полученные																																	
100	100																																
0																																	
Чистая прибыль																																	
	30,4																																
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="2" style="text-align: left;">Материалы</th></tr> <tr><td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">40</td><td style="width: 50%;">40</td></tr> <tr><td style="border-right: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">0</td><td></td></tr> </table>	Материалы		40	40	0		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="2" style="text-align: left;">Зарплата</th></tr> <tr><td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">30</td><td style="width: 50%;">30</td></tr> <tr><td style="border-right: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">0</td><td></td></tr> </table>	Зарплата		30	30	0		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="2" style="text-align: left;">Затраты</th></tr> <tr><td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">40</td><td style="width: 50%;"></td></tr> <tr><td style="border-right: 1px solid black;">30</td><td></td></tr> <tr><td style="border-right: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">70</td><td style="border-bottom: 1px solid black;">70</td></tr> <tr><td style="border-right: 1px solid black;">0</td><td></td></tr> </table>	Затраты		40		30		70	70	0		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="2" style="text-align: left;">Реализация</th></tr> <tr><td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">70</td><td style="width: 50%;">160</td></tr> <tr><td style="border-right: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">90</td><td style="border-bottom: 1px solid black;">90</td></tr> <tr><td style="border-right: 1px solid black;">0</td><td>0</td></tr> </table>	Реализация		70	160	90	90	0	0
Материалы																																	
40	40																																
0																																	
Зарплата																																	
30	30																																
0																																	
Затраты																																	
40																																	
30																																	
70	70																																
0																																	
Реализация																																	
70	160																																
90	90																																
0	0																																
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="2" style="text-align: left;">Прибыль до налогообложения</th></tr> <tr><td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">50</td><td style="width: 50%;">90</td></tr> <tr><td style="border-right: 1px solid black;">9,6</td><td style="border-bottom: 1px solid black;">40</td></tr> <tr><td style="border-right: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">30,4</td><td style="border-bottom: 1px solid black;">30,4</td></tr> <tr><td style="border-right: 1px solid black;">0</td><td>0</td></tr> </table>	Прибыль до налогообложения		50	90	9,6	40	30,4	30,4	0	0	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="2" style="text-align: left;">Резерв на развитие уставной деятельности</th></tr> <tr><td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;"></td><td style="width: 50%;">50</td></tr> </table>	Резерв на развитие уставной деятельности			50																		
Прибыль до налогообложения																																	
50	90																																
9,6	40																																
30,4	30,4																																
0	0																																
Резерв на развитие уставной деятельности																																	
	50																																

В следующем периоде некоммерческая организация производит выплату материальной помощи своим сотрудникам в размере 20 ед. Эти расходы она финансирует из чистой прибыли (после налогообложения).

Расчетный счет		Материальная помощь		
80,4	20	20	20	
60,4		0		
	Резерв на развитие уставной деятельности		Чистая прибыль	
	50		20	30,4
				10,4

Приложение 7

Комплект финансовой отчетности условной некоммерческой организации «АВС»³⁷⁹

Некоммерческая организация «АВС»:

- учреждена владельцем предприятия, производящего компьютерную технику;
- осуществляет деятельность по трем программам:
- Программа А: Научные исследования в области условий возникновения и предотвращения последствий стихийных бедствий;
- Программа В: Помощь пострадавшим от стихийных бедствий;
- Программа С: Издание и распространение литературы о действиях в условиях стихийных бедствий;
- продает некоторые собственные издания на коммерческой основе;
- в предыдущем отчетном периоде получила от своего учредителя донорскую помощь в сумме 650 тыс. долл. Вся полученная в предыдущем периоде донорская помощь от данного учредителя израсходована в пользу третьих лиц с одобрения донора;
- в текущем отчетном периоде получила в дар от не связанного с ней предприятия оборудование, рыночная стоимость которого 140 тыс. долл.;
- привлекает заемные средства;
- осуществляет инвестиции в акции и облигации;
- выдает гранты другим организациям на исследования в области предотвращения последствий природных катастроф;
- в текущем отчетном периоде здание организации пострадало от пожара.

³⁷⁹ Представленные формы отчетности содержатся в Положении о стандартах финансового учета № 117 «Финансовая отчетность некоммерческих организаций».

Отчет о финансовом положении (Баланс)

31 декабря, 2000 и 2001 гг.

(тыс. долл.)

	2001	2000
Активы:		
Денежные средства и их эквиваленты ³⁸⁰	75	460
Счета и проценты к получению	2130	1670
Запасы и prepaid расходы	610	1000
Донорские средства к получению	3025	2700
Краткосрочные инвестиции	1400	1000
Активы, подлежащие использованию на инвестиции в землю, здания и оборудование ³⁸¹	5210	4560
Земля, здания и оборудование	61700	63590
Долгосрочные инвестиции	218070	203500
Всего активы	292220	278480
Обязательства и чистые активы:		
Счета к оплате	2570	1050
Возмещаемый аванс		650
Гранты к выплате	875	1300
Векселя к оплате		1140
Облигации к выплате	1685	1700
Долгосрочная задолженность	5500	6500
Всего обязательства	10630	12340
Чистые активы:		
свободные	115228	103670
временно ограниченные к использованию (Примечание к отчетности А)	24342	25470
постоянно ограниченные к использованию (Примечание к отчетности В)	142020	137000
Всего чистые активы	281590	266140
Всего обязательства и чистые активы	292220	278480

³⁸⁰ Денежные эквиваленты – это высоколиквидные краткосрочные инвестиции с близким сроком погашения, легко превращаемые в денежные средства. Необходимо отметить, что в отчете о движении денежных средств в западной практике отражается движение не только денежных средств, но и их эквивалентов.

³⁸¹ Активы и обязательства в Отчете о финансовом положении представлены в соответствии с их ликвидностью. Для некоммерческой организации при условии донорских ограничений на использование активов это означает, что донорская помощь к получению, которая по требованию доноров предоставляется на покупку основных средств (или иные определенные цели), не отражается в составе статьи «Донорские средства к получению», а показывается отдельно. То же верно и для статьи «Денежные средства и их эквиваленты» – денежные средства доноров, предназначенные в постоянный резерв, отражаются в составе долгосрочных инвестиций.

Отчет об осуществляемой деятельности

Отчетный период, заканчивающийся 31 декабря 2001 г.

(тыс. долл.)

	Свободные	Временно ограниченные к использованию	Постоянно ограниченные к использованию	Всего
1	2	3	4	5
Доходы, прибыли ³⁸² и иная помощь:				
Донорские средства	8640	8110	280	17030
Средства, полученные от потребителей	5400			5400
Доходы от долгосрочных инвестиций	5600	2580	120	8300
Другие доходы от инвестиций	850			850
Чистые реализованные и нереализованные прибыли от долгосрочных инвестиций	8228	2952	4620	15800
Другие	150			150
Чистые активы, освобожденные от ограничений к использованию (Примечание к отчетности С):				
Соответствие программным ограничениям	11990	(11990)		
Соответствие ограничениям на приобретение основных средств	1500	(1500)		

³⁸² В финансовой отчетности термины «прибыли» (gains) и «убытки» (losses), как правило, применяются к притоку и оттоку ресурсов в связи со второстепенными событиями и операциями, а также с событиями, которые не зависят от предприятия – субъекта отчетности (например, стихийное бедствие), здесь можно говорить о дополнительных или случайных поступлениях и выбытиях средств. Напротив, термины «доходы» (revenues) и «расходы» (expenses) применяются к притоку и оттоку ресурсов в связи с основной (центральной) деятельностью предприятия, систематическому поступлению и выбытию средств (п. 87 Положения о концепциях финансового учета № 6 «Элементы финансовой отчетности»).

Продолжение таблицы

1	2	3	4	5
Соответствие ограничениям по времени использования	1250	(1250)		
<i>Всего доходы, прибыли и иная помощь</i>	43608	(1098)	5020	47530
Расходы и убытки ³⁸³ :				
Программа А	13100			13100
Программа В	8540			8540
Программа С	5760			5760
Административные и общехозяйственные расходы	2420			2420
Расходы на привлечение донорских средств	2150			2150
<i>Всего расходы</i> (Примечание к отчетности D) ³⁸⁴	31970			31970
Убыток от пожара	80			80
Начисленный убыток по облигациям		30		30
<i>Всего расходы и убытки</i>	32050	30		32080
<i>Изменение в чистых активах</i>	11558	(1128)	5020	15450
Чистые активы на начало отчетного периода	103670	25470	137000	266140
Чистые активы на конец отчетного периода	115228	24342	142020	281590

³⁸³ См. предыдущую сноску.

³⁸⁴ Классификация расходов гипотетической некоммерческой организации «АВС» по видам деятельности (программам) и по статьям расходов представлена в разделе пояснений, чтобы отчетность представлялась более наглядной.

Отчет о движении денежных средств

Отчетный период, заканчивающийся 31 декабря 2001 г.

(тыс. долл.)

<i>Потоки денежных средств от операционной деятельности</i> ³⁸⁵ :	
1	2
Денежные средства, полученные от потребителей услуг	5220
Денежные средства, полученные от доноров	8030
Денежные средства от реализации донорских средств к получению	2615
Проценты и дивиденды полученные	8570
Различные поступления	150
Проценты выплаченные	(382)
Денежные средства, выплаченные персоналу и поставщикам	(23808)
Гранты выплаченные	(425)
<i>Всего денежные средства от операционной деятельности</i>	(30)
Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности:	
Страховые поступления от утери здания при пожаре	250
Покупка оборудования	(1500)
Поступления от продажи инвестиций	76100
Покупка инвестиций	(74900)
<i>Всего денежные средства от инвестиционной деятельности</i>	(50)
Потоки денежных средств от финансовой деятельности:	
Поступления от доноров, ограниченные в использовании на:	1680

³⁸⁵ Термин «операционная деятельность» является дискуссионным для некоммерческих организаций. Американский институт дипломированных бухгалтеров (AICPA) в ходе соответствующего исследования сделал вывод, что данный термин в некоммерческом секторе имеет различное содержание у субъектов отчетности (см. п. 66 Положения о стандартах финансового учета № 117 «Финансовая отчетность некоммерческих организаций»). Комитет по стандартам финансового учета США (FASB), несмотря на предложения респондентов в комментариях к предлагаемому проекту (Exposure Draft) Стандарта № 117, решил не требовать раздельного представления «операционной» и «неоперационной» деятельности некоммерческих организаций в Отчете об осуществляемой деятельности. Однако этот термин традиционно используется в Отчете о движении денежных средств. Комитет по стандартам финансового учета определил (п. 68 Положения о стандартах финансового учета № 117), что «операционной» может называться только та деятельность некоммерческих организаций, которая отражается на изменении свободных чистых активов за отчетный период.

Продолжение таблицы

1	2
инвестиции в постоянные резервы	200
инвестиции во временные резервы	70
инвестиции в основные средства	1210
инвестиции с постоянным ежегодным доходом	200
Другая финансовая деятельность:	(1935)
Проценты и дивиденды, предназначенные на реинвестирование	300
Платежи по облигациям	(145)
Платежи по векселям	(1140)
Платежи по долгосрочной задолженности	(1000)
Всего денежные средства от финансовой деятельности	(305)
Чистое уменьшение по статье «Денежные средства и их эквиваленты»	(385)
Денежные средства и их эквиваленты на начало отчетного периода	460
Денежные средства и их эквиваленты на конец отчетного периода	75

Установление соответствия изменения в чистых активах и денежных средств, использованных в операционной деятельности:

Изменение в чистых активах	15450 долл.
Корректировки по установлению соответствия изменения в чистых активах и денежных средств, использованных в операционной деятельности:	
амортизация	3200
убыток от пожара	80
начисленный убыток по облигациям	30
увеличение по статье «Счета и проценты к получению»	(460)
уменьшение по статье «Запасы и предоплаченные расходы»	390
увеличение по статье «Донорские средства к получению»	(325)
увеличение по статье «Счета к оплате»	1520
уменьшение по статье «Возмещаемый аванс»	(650)
уменьшение по статье «Гранты к выплате»	(425)
донорские средства, подлежащие использованию на долгосрочные инвестиции	(2740)
проценты и дивиденды, подлежащие реинвестированию	(300)
чистые реализованные и нерезализованные прибыли от долгосрочных инвестиций	(15800)
Денежные средства от операционной деятельности	(30)
Дополнительные данные:	
безвозмездно полученное оборудование	140

Примечания к финансовой отчетности (данные в тыс. долл.)

Примечание А

Временно ограниченные к использованию активы доступны на следующие цели или периоды:

Деятельность по программе А:	
Покупка оборудования	3060
Исследования	4256
Образовательные семинары и публикации	1520
Деятельность по программе В:	
Помощь пострадавшим от ураганов и наводнений	2240
Образовательные семинары и публикации	2158
Деятельность по программе С:	2968
Здания и оборудование	2150
Инвестиции с целью извлечения постоянного дохода	2850
Для периодов после 31 декабря 2000 г.	3140
	24342

Примечание В

Постоянно ограниченные к использованию активы могут направляться на:	
инвестиции, доходы от которых должны идти на финансирование:	
деятельности по программе А	27524
деятельности по программе В	13662
деятельности по программе С	13662
любой деятельности организации	81972
	136820
Резерв, средства на который предоставлены с условием добавления к исходному дару доходов от его использования до тех пор, пока он не достигнет 2500 долл.	2210
Страхование жизни, средства от которого в случае смерти застрахованного будут поступать в постоянный резерв на финансирование институциональной деятельности организации	80
Земля, предназначенная к использованию как зона отдыха	3000
	142020

Примечание С

Чистые активы были освобождены от ограничений к использованию, наложенных донорами, в случае соответствия расходов ус-

тановленным целям или в случае наступления других событий, обозначенных донорами.

Соответствие целевым ограничениям:	
Расходы по программе А	5800
Расходы по программе В	4600
Расходы по программе С	1590
	11990
Приобретенное и установленное оборудование по программе А	1500
Соответствие ограничениям по времени использования:	
Проществие определенного времени	1250
	1250
<i>Всего освобождено от ограничений к использованию</i>	14740

Примечание D

Расходы были произведены по следующим направлениям:

	Всего	Программы			Административные и общехозяйственные	На привлечение донорских средств
		А	В	С		
Заработная плата и премии	15115	7400	3900	1725	1130	960
Гранты другим организациям	4750	2075	750	1925		
Товары и транспортные расходы	3155	865	1000	490	240	560
Услуги и гонорары	2840	160	1490	600	200	390
Содержание помещений	2528	1160	600	450	218	100
Амортизация	3200	1440	800	570	250	140
Проценты	382				382	
<i>Итого расходы</i>	31970	13100	8540	5760	2420	2150

**Институтом экономики переходного периода с 1996 года
издается серия "Научные труды". К настоящему времени
в этой серии вышло в свет более 100 работ.**

**Последние опубликованные работы
в серии "Научные труды"**

№ 107Р Коллектив авторов. **Институты закрытых демократий: попытка сравнительного анализа.** 2007.

№ 106Р Мау В., Яновский К., Жаворонков С., Маслов Д. **"Институциональные предпосылки современного экономического роста".** 2007.

№ 105Р Дуганов М.Д. **"Оценка эффективности расходов на здравоохранение на региональном и муниципальном уровнях".** 2007.

№ 104Р Коллектив авторов. **Внешние механизмы корпоративного управления: некоторые прикладные проблемы.** 2007.

№ 103Р Дробышевский С.М., Трунин П.В., Палий А.А., Кнобель А.Ю. **Некоторые подходы к разработке системы индикаторов монито-ринга финансовой стабильности.** 2006.

№ 102Р Шевский В.И., Шишкин С.В. **Реформирование первичной медицинской помощи: препятствия и перспективы.** 2006.

№ 101Р Р. Энтов, А. Радыгин, И. Межераупс, П. Швецов. **Корпоративное управление и саморегулирование в системе институциональных изменений.** 2006.

№ 100Р Ю.Н. Бобылев, Д.Н. Четвериков. **Факторы развития рынка нефти.** 2006.

№ 99Р Дежина И.Г. **Механизмы государственного финансирования науки в России.** 2006.

№ 98Р Лазарева О., Денисова И., Цухло С. **Наем или переобучение: опыт российских предприятий.** 2006.

**Синельников-Мурылев Сергей Германович
Трунин Илья Вячеславович
Голдин Максим Петрович
Ильясова Галия Умидовна
Конрад Роберт
Корниенко Наталья Юрьевна
Малинина Татьяна Александровна
Толмачева Ирина Вячеславовна
Шкребела Елена Викторовна**

Проблемы налогообложения некоммерческих организаций в России

***Редактор: Н. Главацкая
Корректор: Н. Андрианова
Компьютерный дизайн: В. Юдичев***

Подписано в печать 24.04.2007.
Тираж 600 экз.

125993, Москва, Газетный пер., 5

Тел. (495) 629–6736
Fax (495) 203–8816
www.iet.ru
E-mail: info@iet.ru