**Содержание**

**Введение………………………………………………………………….. …3**

**Глава I. Основные принципы и организационно-правовые формы некоммерческих организаций………………………………………………….6**

1.1 Правовое положение некоммерческих организаций……………….…6

1.2 Виды некоммерческих организаций в РФ…………………………….17

**Глава II. Механизм налогообложения некоммерческих организаций (на примере ГУ Управления Пенсионного фонда РФ по г.Владикавказ)**……………………………………………………..…………...29

2.1. Система налогообложения некоммерческих организаций в РФ……………………….………………………………………………………...29

2.2. Налогообложение ГУ Управления Пенсионного фонда РФ по г. Владикавказ…………….………………………………………………………..44

**Глава III. Перспективы развития налогообложения некоммерческих организаций……………………………………………………………………..53**

3.1. Проблемы и пути совершенствования системы налогообложения некоммерческих организаций в РФ…………………………………………….53

3.2. Особенности налогообложения некоммерческих организаций за рубежом…………………………………………………………………………..65

**Заключение………………………………………………………………...74**

**Список использованной литературы…………………………………...78**

**Приложения**

Введение

В 10-летней российской практике законо­творчества в области регулирования «третьего сектора» экономики наиболее распространенным стал термин «некоммерческая организация», определен­ный Гражданским кодексом Российской Федерации и Федеральным законом «О некоммерческих организациях». В то же время в соответствии с этими законодательными актами к некоммерческим в российской практике отно­сятся многие организации, в которых основные функциональные роли (уч­редителя, собственника, участника, управляющего, контролера - как все вместе, так и по отдельности) принадлежат государству. Это, прежде всего бюджетные учреждения и государственные внебюджетные фонды, а также другие формы некоммерческих организаций с государственным участием.

Сегодня российский некоммерческий сектор – это большое количество как российских, так и иностранных организаций. Приблизительно четверть из них ведут активную деятельность и оказывают услуги социального, информационного и образовательного ха­рактера, аналогов которым зачастую нет ни в государственном, ни в муни­ципальном, ни в частном секторе. Кроме того, без вмешательства некоммерческих организаций в большинстве регионов России игнорировались бы такие актуальные для общества проблемы, как обеспечение равных возможностей для инвалидов, поиск новых механизмов устройства детей оставшихся без попечения роди­телей, защита от семейного насилия, помощь беженцам и вынужденным переселенцам, отстаивание права граждан на здоровую окружающую среду, социальная реабилитация, комплекс проблем, связанных с территориальным самоуправлением, и др.

Все это является свидетельством важной роли некоммерческого сектора как в экономическом, так и в социальном развитии общества. Несмотря на бесспорную значимость некоммерческих организаций, на сегодняшний день их развитию и поддержке не уделяется должного внимания со стороны государства. Кроме того, отношение государства к этому сектору можно охарактеризовать большой степенью недоверия, что способствовало ужесточению налогообложения и невозможностью ведения некоммерческой деятельности в России иностранным организациям. Все это обуславливает актуальности темы исследования.

За последние годы исследованию некоммерческого сектора посвящены работы Кузьмина Г.В., Гамольского П.Ю., Андреева С.Н.,Ахинова Г.А., Панагушина О.В., Кожевникова О.А., Червякова И.В. Горюнова И.Ю. Русанова Ю.Ю., К.В. Черкасс и ряда других авторов занимающихся изучением вопросов налогообложения некоммерческих организаций в России.

Целью дипломной работы является исследование деятельности некоммерческих организаций Российской Федерации и особенностей их налогообложения.

Для достижения поставленной цели решаются следующие задачи:

- охарактеризовать принципы и организационно-правовые форм НКО;

- изучить механизм налогообложения некоммерческих организаций (на примере ГУ Управления Пенсионного фонда РФ по г.Владикавказ);

- определить проблемы и перспективы налогообложения некоммерческих организаций;

- изучить зарубежный опыт налогообложения некоммерческих организаций.

Предметом исследования являются отношения, складывающиеся между некоммерческими организациями и государством в области налогообложения.

Объектом исследования выступают некоммерческие организации в России на современном этапе развития экономики.

Теоретическая значимость исследования заключается в возможности использования сформулированных в ней положений и выводов для развития теории налогообложения.

Практическая значимость работы определяется возможностью использования выводов и предложений в совершенствовании системы налогообложения некоммерческих организаций в России.

Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

Во введении обосновывается актуальность выбранной темы, формулируется цель и ставятся задачи исследования, которые поэтапно решаются в соответствующей главе дипломной работы.

В первой главе определяются принципы и организационно-правовые формы некоммерческих организаций.

Во второй главе рассматривается механизм налогообложения некоммерческих организаций на примере ГУ Управления Пенсионного фонда РФ по г. Владикавказ. В третьей главе определены перспективы развития некоммерческих организаций в РФ. В заключении подводятся итоги исследования.

**Глава I. Основные принципы и организационно-правовые формы некоммерческих организаций**

1.1 Правовое положение некоммерческих организаций

Согласно ч.1 ст.30 Конституции РФ каждый имеет право на объединение. Свобода деятельности общественных объединений га­рантируется.

Объединение лиц может быть облечено в юридическую форму организации (юридичес­кого лица). Юридическими лицами, могут быть организа­ции, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности (коммерческие организации) либо не имею­щие извлечение прибыли в качестве та­кой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками(некоммер­ческие организации) [[1]](#footnote-1).

Принципиальное отличие некоммерческих организаций от коммерческих заключается, в следующем:

* основной целью создания и деятельности некоммерческой организации не является извлечение прибыли;
* если некоммерческая органи­зация получает прибыль, эта прибыль не под­лежит распределению между участниками некоммерческой организации.

Даже в слу­чае параллельного обогащения (получения при­были в результате второстепенной деятель­ности) этим обогащением никто (включая участников некоммерческой организации) не может воспользоваться в личных целях. Вся получаемая прибыль используется для достижения целей, ради которых и была создана некоммерческая организация.

Порядок создания, функционирования, реорганизации и ликви­дации некоммерческих организаций как юридических лиц, а также их правовое положение определены нормами Гражданского кодек­са РФ, Федерального закона от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», а также иными законами и положениями, регулирующими деятель­ность отдельных видов некоммерческих организаций.

Некоммерческие организации создаются 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.

Тем не менее, для достижения уставных целей, ради которых созданы НКО, они могут заниматься и коммерческой деятельно­стью. Исключение составляют ассоциации и союзы. Если по реше­нию участников на ассоциацию (союз) возлагается ведение пред­принимательской деятельности, такая ассоциация (союз) преобра­зуется в хозяйственное общество или товарищество, либо может создать для осуществ­ления предпринимательской деятельности хозяйственное общест­во или участвовать в таком обществе.

Предпринимательской деятельностью некоммерческой органи­зации 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[[2]](#footnote-2). При этом следует помнить об ограничениях установленных зако­нодательством на участие некоммерческих организа­ций в хозяйственных обществах.

Так, учреждения могут быть участниками хозяйственных об­ществ и вкладчиками в товариществах с разрешения собственника, если иное не установлено законом, а, благотворительные организации например, не могут участвовать в хозяйст­венных обществах совместно с другими лицами .[[3]](#footnote-3)

Также в интересах достижения целей, предусмотренных уставом, НКО может создавать другие некоммерческие организа­ции и вступать в ассоциации и союзы.

Доходы некоммерческой организации от предпринимательской деятельности в соответствии с налоговым законодательством облагаются теми же налогами, что и доходы коммерческих организаций. В случае если после уплаты всех налогов осталась прибыль, она может быть направлена только на дос­тижение уставных целей, ради которых создана организация.

Исключение составляют потребительские кооперативы, они имеют правораспреде­лять доходы от предпринимательской деятельности между своими членами. Несмотря на то, что они относятся к некоммерче­ским организациям, они предназначены для удовлетворения материальных потребностей своих членов.

Некоммерческая организация приобретает права юридического лица со дня внесения соответствующей записи о своем создании в единый государственный реестр юридических лиц.

Между тем некоммерческая организация может существовать и до государственной регистрации, не преследуя при этом цели, за­прещенные законом, и не вступая в отношения гражданско-право­вого характера.

Например, допускается функционирование общественного объеди­нения без государственной регистрации и приобретения прав юри­дического лица.[[4]](#footnote-4)

Общественные объединения считаются созданными с момента принятия на съезде (конференции) либо на общем собрании реше­ния о создании общественного объединения, об утверждении его устава и о формировании руководящих и контрольно-ревизионных органов. При этом, не являясь субъектом гражданского права, та­кие организации не в состоянии иметь имущественные права и осу­ществлять их от своего имени.

В случае если граждане и юридические лица предоставляют имущество для деятельности такой общественной организации, то имущественные права должны осуществлять лица, предоставив­шие такое имущество. Если же в организации избран руководи­тель, то лица, предоставившие имущество и денежные средства, должны выдать доверенность руководителю, выступая в качестве доверителей по договору поручения.

Некоммерческая организация может быть создана в результате ее учреждения либо реорганизации существующей некоммерче­ской организации. Иногда и коммерческая организация может преобразоваться в некоммерческую. В частности, акционерное об­щество по единогласному решению всех акционеров вправепре­образоваться в некоммерческое партнерство [[5]](#footnote-5).

В зависимости от организационно-правовой формы некоммер­ческой организации ее учредителями могут выступать физические и (или) юридические лица, при этом количество учредителей неком­мерческой организации не ограничено. Исключение составляет только торгово-промышленная палата, она образуется по инициативе не менее 15 учредителей.

Некоммерческая организация может быть учреждена одним ли­цом, за исключением случаев учреждения некоммерческих партнерств, ассоциаций, союзов и иных случаев, предусмотренных за­конодательством. Например, автономное учреждение может иметь только одного учредителя, а общественные объединения создаются по инициативе не менее трех физических лиц.

Некоммерческая организация создается без ограничения срока деятельности, если иное не установлено ее уставом либо иными

учредительными документами. Зарегистрированная некоммерческая организация обя­зана иметь самостоятельный баланс или смету доходов и расходов, а также печать с полным наименованием на русском языке. Она имеет право откры­вать счета как в банках на территории Российской Федерации, так и за ее пределами, а также иметь штампы и бланки со своим наиме­нованием. Помимо этого, некоммерческая организация должна иметь наиме­нование, содержащее указание на организационно-правовую фор­му и характер деятельности, которое отличает ее от других органи­заций.

Следует отметить, что правом на получение пожертвований обла­дают только лечеб­ные, воспитательные учреждения, а также учреждения социальной защиты, благотворительные, на­учные и учебные учреждения, фонды, музеи и другие учреждения культуры, общественные и религиозные организации, и другие аналогичные учреждения.

Мобильностью в управлении организацией ха­рактеризуются нечленские организации: фонды, автономные не­коммерческие организации, учреждения, так как в них общее собрание членов, процедура созыва которого достаточно сложна, не является высшим органом управления. Сфера деятельности некоммерческой организа­ции определяется только целями создания организации, содержа­щимися в ее уставе.

Некоммерческая организация может создавать филиалы и от­крывать представительства в Российской Федерации, при этом она несет административную и гражданскую ответственность за дея­тельность своих филиалов и представительств.

Учредительными документами некоммерческих организаций являются:

- устав, утвержденный учредителями (участниками) — для об­щественной организации (объединения), фонда, некоммерческого партнерства и автономной некоммерческой организации;

- учредительный договор, заключенный их членами, и устав, утвержденный ими, — для ассоциации или союза.

Учредители (участники) некоммерческих партнерств, а также автономных некоммерческих организаций вправезаключить учре­дительный договор.

В случаях, предусмотренных законом, некоммерческая органи­зация может действовать на основании общего положения об орга­низациях данного вида.

В устав некоммерческой организации изменения вносятся по решению ее высшего органа управления, за исключением устава фонда, который может быть изменен органами фонда, если его ус­тавом предусмотрена возможность изменения этого устава в таком порядке. В случае, если сохранение устава фонда в неизменном виде влечет за собой последствия, которые невозможно предвидеть при учреж­дении фонда, а возможность изменения его устава не предусмот­рена либо устав не изменяется уполномоченными лицами, право внесения изменений в соответствии с ГК РФ принадлежит суду по заявлению органов фонда или органа, уполномоченного осуществ­лять надзор за деятельностью фонда.

Реорганизация некоммерческой организации может быть осу­ществлена в форме слияния, присоединения, разделения, выделе­ния и преобразования. Но в данном случае тоже есть ограничения. Например, некоммерческое партнерство вправепреобразоваться в фонд или автономную некоммерческую организацию, а также в хозяйственное общество в случаях и порядке, которые ус­тановлены федеральным законом. В частности, фондовые биржи, являющиеся некоммерческими партнерствами, могут быть преоб­разованы в акционерные общества.[[6]](#footnote-6)

Преобразование государственных или муниципальных учреж­дений в некоммерческие организации иных форм или хозяйственное общество

допускается в случаях и в порядке, которые установ­лены законом.

Частное учреждение может быть преобразовано в фонд, авто­номную некоммерческую организацию, хозяйственное общество. Решение о преобразовании частного учреждения принимается его собственником.

Автономная некоммерческая организация вправепреобразо­ваться в фонд. Решение о преобразовании автономной некоммер­ческой организации принимается ее высшим органом управления в соответствии с Законом № 7-ФЗ в порядке, предусмотренном ус­тавом автономной некоммерческой организации.

Ассоциация (союз) вправепреобразоваться в фонд, автоном­ную некоммерческую организацию, хозяйственное общество или то­варищество. Решение о преобразовании ассоциации (союза) прини­мается всеми членами, заключившими договор о ее создании.

При преобразовании некоммерческой организации к вновь воз­никшей организации переходят права и обязанности реорганизо­ванной некоммерческой организации в соответствии с передаточ­ным актом.

Как любое юридическое лицо, некоммерческая организация об­ладает правоспособностью и дееспособностью, однако эта пра­воспособность специфична: некоммерческая организа­ция вправе совершать только такие юридические действия, кото­рые направлены на достижение уставных целей.

Источниками формирования имущества некоммерческой организации как в денежной, так и в натуральной форме обычно явля­ются:

- вступительные, членские, добровольные взносы;

- денежные средства и имущественные взносы, полученные от учредителей;

- пожертвования физических и юридических лиц, распоряжаю­щихся своим правом собственности, являющиеся таковыми со­гласно ГК РФ;

- поступления из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской

Федерации, местных бюджетов и внебюджетных фондов.

Источниками финансирования некоммерческой организации могут быть и приносящие прибыль коммерческие виды деятельно­сти, доходы от которых должны быть направлены на достижение ус­тавных целей организации, например:

- доходы от реализации товаров, работ, услуг;

- дивиденды (проценты, доходы), получаемые по акциям, об­лигациям, сберегательным или депозитным сертификатам и дру­гим ценным бумагам и вкладам;

- доходы, получаемые от использования ее собственности (от сдачи имущества в аренду и т.п.).

Кроме того, в качестве источников формирования имущества у некоммерческой организации могут быть и иные, не запрещенные законом поступления (привлечение спонсоров, использование труда добровольцев, штрафы, взимаемые с членов НКО за несвоевре­менное перечисление членских взносов, и т.п.), а также целевой ка­питал.

Высшими органами управления некоммерческой организации в соответствии с их учредительными документами являются:

- коллегиальный орган управления (для автономной некоммер­ческой организации);

- общее собрание членов (для некоммерческого партнерства, ассоциации или союза).[[7]](#footnote-7)

Состав и компетенция органов управления общественными ор­ганизациями (объединениями) устанавливаются их учредительны­ми документами в соответствии с законами об этих организациях (объединениях).

Для учреждений законодательством не установлено никаких требований в отношении высшего органа управления, поэтому уч­редитель

самостоятельно решает и отражает в уставе учреждения или в положении о нем, как назвать орган управления, а также его состав.

Порядок управления фондом определяется его уставом. При этом одним из органов фонда в соответствии с п. 4 ст. 118 ГК РФ обязательно должен быть попечительский совет, осуществляющий надзор за деятельностью фонда.

Попечительский советфонда, как правило, наделен правами получения любой информации о деятельности фонда, постановки вопроса о необходимости проведения ревизий и аудиторских про­верок, вынесения заключения о соответствии деятельности фонда положениям его устава и т.п.

Роль высшего органа управления в фонде может выполнять и попечительский совет,поскольку это не противоречит действую­щему законодательству.

Главной функцией высшего органа управления некоммерче­ской организации является обеспечение соблюдения некоммерче­ской организацией целей, в интересах которых она была создана (п. 2 ст. 29 Закона № 7-ФЗ).

К компетенции высшего органа управления некоммерческой организацией относится решение следующих вопросов:

- изменение устава некоммерческой организации;

- определение приоритетных направлений деятельности не­коммерческой организации, принципов формирования и использо­вания ее имущества;

- образование исполнительных органов некоммерческой орга­низации и досрочное прекращение их полномочий;

утверждение годового отчета и годового бухгалтерского ба­ланса;

- утверждение финансового плана (сметы) некоммерческой организации и внесение в него изменений;

- создание филиалов и открытие представительств некоммер­ческой организации;

- участие в других организациях;

- реорганизация и ликвидация некоммерческой организации (за исключением ликвидации фонда).

Члены высшего органа управления не должны получать вознаграждения за выполнение ими возложенных на них функций, за исключением компенсации расходов связанных с участием в работе высшего органа управления, — транспортных, командировочных и др.

Исполнительный орган некоммерческой организации может быть коллегиальным и (или) единоличным. Он осуществляет теку­щее руководство деятельностью некоммерческой организации и подотчетен высшему органу некоммерческой организации, его компетенция ограничена кругом вопросов, не отнесенных к исклю­чительной компетенции других органов управления некоммерче­ской организации.

Согласно п. 4 ст. 61 ГК РФ несостоятельными (банкротами) по решению суда могут быть признаны некоммерческие организации, созданные в любой форме, за исключением учреждений, политиче­ских партий и религиозных организаций.

Ликвидация юридического лица предусматривает два вариан­та: обычный и принудительный.

Основаниями для обычного порядка ликвидации некоммерче­ской организации по решению ее учредителей, участников либо ор­гана, уполномоченного на то учредительными документами, явля­ются:

- истечение срока, на который была создана некоммерческая организация;

- достижение цели создания такой организации;

- признание судом недействительной регистрации некоммер­ческой организации в связи с допущенными при ее создании нару­шениями закона или иных правовых актов, если эти нарушения но­сят неустранимый характер.

Кроме того, ликвидация юридического лица возможна в любой момент по воле его учредителей (участников).

Принудительная ликвидация некоммерческой организации осу­ществляется только по решению суда, основанием для такого по­рядка являются:

- осуществление деятельности, запрещенной законом;

- осуществление деятельности без надлежащего разрешения (лицензии);

- осуществление деятельности с иными неоднократными или грубыми нарушениями закона или иных правовых актов;

- систематическое осуществление общественной или религи­озной организацией (объединением), благотворительным или иным фондом деятельности, противоречащей их уставным целям;

- иные случаи, предусмотренные ГК РФ, например банкротство.

При ликвидации некоммерческой организации имущество, оставшееся после удовлетворения требований кредиторов, не рас­пределяется между учредителями, а направляется на цели, в интересах которых была создана НКО, или же на благотворительные цели. Если использование иму­щества в указанных целях невозможно, то оно обращается в доход государства.

Следует отметить, что некоммерческая организация не вправеотказать в предоставлении информации о своей деятельности на­логовым и иным уполномоченным законом органам, учредителям, собственным работникам, а также сотрудникам средств массовой информации,которым законодательством гарантировано право на получение указанной информации.

1.2 Виды некоммерческих организаций в РФ

Некоммерческие организации могут быть созданы в форме уч­реждений, кооперативов, некоммерческих партнерств, детских, молодежных, культурно-просветительских, спортивных, религиоз­ных организаций, общественных объединений и ассоциаций, бла­готворительных фондов и в прочих формах, предусмотренных ГК РФ и действующим законодательством.

Наиболее распространенные формы некоммерческих органи­заций представлены на рисунке 1.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Потребительские  кооперативы  кооперат  кооперат | | Общественные организации | | | Некоммерческие  партнерства | | Религиозные  организации  ллтоооргани | | | | Учреждения | | |
| *1* |  | | |  | |  | |  | | | | |  |
|  |  | |  | | |  | | | | |  | |  |
|  | | | **НЕКОММЕРЧЕСКИЕ**  **ОРГАНИЗАЦИИ** | | | | | | | |  | | |
|  |  | |  | | |  | | | | |  | |  |
|  |  | | |  | |  | | | |  | | |  |
| Тов Товарищества  собственников  жилья жилья | | Автономные  некоммерческие  организации | | | Садоводческие,  Огороднические и дачные некоммерческие организации | | | | Ассоциации  и  союзы | | | Фонды | |

**Рис. 1** Основные организационно-правовые формы некоммерческих организаций.

Рассмотрим некоторые виды некоммерческих организаций с учетом их особенностей, поскольку при создании любого юридиче­ского лица важно выбрать его оптимальную организационно-пра­вовую форму, взвесить все «минусы» и «плюсы».

**Фонд** — это некоммерческая организация, не имеющая членст­ва, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами на ос­нове добровольных имущественных взносов и преследующая соци­альные, благотворительные, культурные, образовательные или иные общественно полезные цели.[[8]](#footnote-8)

Имущество фонда образуется за счет взносов учредителей и добровольных пожертвований. Имущество, переданное фонду его учредителями (учредителем), является собственностью фонда.[[9]](#footnote-9)

Существуют общественные, благотворительные, частные, корпоративные, государственные, общественно-государственные и иные виды фондов.

Учредителями фонда могут быть как граждане, так и юридиче­ские лица, при этом не запрещается создание фондов только юри­дическими лицами, без участия граждан, и наоборот. Фонд может быть создан и одним лицом.

В фонде отсутствует членство, в связи, с чем учредители не от­вечают по обязательствам созданного ими фонда, а фонд не отве­чает по обязательствам своих учредителей.

Имущество используется фондом исключительно для достиже­ния целей, определенных его уставом. Учредители фонда утрачива­ют права на переданное ими в собственность фонда имущество.

Фонд как некоммерческая организация вправезаниматься предпринимательской деятельностью, соответствующей уставным целям и необходимой для достижения общественно полезных це­лей, ради которых фонд создан. Для осуществления предпринима­тельской деятельности фонды вправе создавать хозяйственные об­щества (акционерные общества или общества с ограниченной от­ветственностью) или участвовать в них, при этом фонд может быть единственным учредителем коммерческой организации.

Получая прибыль от деятельности дочерних обществ, фонд не может распределять ее между своими учредителями, а обязан на­править прибыль на достижение своих уставных целей.

Фонд осуществляет свою деятельность на основании устава, в котором должны быть определены:

- наименование, включающее слово «фонд»;

- порядок управления деятельностью;

- сведения о цели деятельности фонда;

- местонахождение;

- органы фонда, в том числе попечительский совет, осуществ­ляющий надзор за его деятельностью;

- порядок назначения должностных лиц фонда и их освобож­дения;

- судьба имущества фонда в случае его ликвидации.

Устав фонда может быть изменен органами фонда только в слу­чае, если уставом предусмотрена возможность его изменения в та­ком порядке. Если сохранение устава в неизменном виде влечет последствия, которые было невозможно предвидеть при учрежде­нии фонда, а возможность изменения устава в нем не предусмот­рена либо устав не изменяется уполномоченными лицами, право внесения изменений принадлежит суду по заявлению органов фон­да или органа, уполномоченного осуществлять надзор за его дея­тельностью.

Попечительский советфонда является органом фонда, осуществляющим надзор за его деятельностью, принятием другими орга­нами фонда решений и обеспечением их исполнения, за использо­ванием средств

фонда, соблюдением фондом законодательства. Попечительский советфонда осуществляет свою деятельность на общественных началах. Порядок формирования и ведения деятель­ности попечительского советафонда определяется уставом фонда, утвержденным его учредителями.

Фонд обязан ежегодно публиковать отчеты об использо­вании своего имущества. Порядок и сроки опубликования указанных отчетов на сегодняшний день законодательно неопределены (не установлена и ответственность за уклонение от публикации отчетов), поэтому порядок и сроки опубликования ежегодного отчета об использовании своего имущества можно оговорить в уставе фонда. Публиковать отчеты целесообразно в газетах, которые распространяются в тех же территориальных границах, в которых действует фонд.

Решение о ликвидации фонда может принять только суд по заявлению заинтересованных лиц.

Фонд может быть ликвидирован:

- если имущества фонда недостаточно для осуществления его целей и вероятность получения необходимого имущества нереальна;

- если цели фонда не могут быть достигнуты, а необходимые изменения его целей не могут быть произведены;

- в случае уклонения фонда в его деятельности от целей, предусмотренных уставом;

- в других случаях, предусмотренных законом.

При этом дела о ликвидации общественных фондов подведомственны судам общей юрисдикции.

При ликвидации фонда его имущество, оставшееся после удов­летворения требований кредиторов, направляется на цели, указан­ные в уставе фонда.

**Ассоциации (Союзы),** в качестве их учредителей должны выступить не менее двух коммерческих организаций, которые в целях координации их

предпринимательской деятельности, а также пред­ставления и защиты общих имущественных интере­сов учреждают Ассоциацию.[[10]](#footnote-10) Некоммерческие организации также могут добровольно объединять­ся в Ассоциации (Союзы) некоммерческих органи­заций. Существенный момент физическое лицо не может быть учредителем или членом Ассоциации

Аналогично Некоммерческому партнерству Ас­социация (Союз) имеет членство, при этом любой член может добровольно выйти из членства, одно­временно существует возможность исключения члена из Ассоциации по решению остающихся чле­нов в порядке, установленном учредительными до­кументами — уставом и учредительным договором. При выходе и исключении из членов Ассоциации право на получение части имущества Ассоциации не возникает, наоборот, на ее членов возложена суб­сидиарная ответственность (дополнительная ответ­ственность члена по обязательствам Ассоциации), пропорциональная их взносу, и такая ответствен­ность сохраняется в течение двух лет с момента вы­хода из членства. Весьма коварное обязательство, поскольку, покинув Ассоциацию, ее бывший член еще два года обязан расплачиваться за старые долги.

**Государственная корпорация** — это некоммерческая органи­зация, не имеющая членства, учрежденная Российской Федераци­ей на основе имущественного взноса и созданная для осуществле­ния социальных, управленческих или иных общественно полезных функций[[11]](#footnote-11).

Государственная корпорация учреждается на основе федераль­ного закона. Следовательно, для создания каждой государствен­ной корпорации необходимо издание специального федерального закона. Так, на основании Федерального закона от 23 декабря 2003 г. № 177-ФЗ «О страховании вкладов физических лиц в банках Рос­сийской Федерации» учреждена государственная корпорация «Агентство по страхованию вкладов».

Учредителем государственной корпорации является Россий­ская Федерация. Имущественный взнос в корпорацию производит­ся из казны Российской Федерации согласно закону об учреждении конкретной корпорации. Источниками формирования имущества государственной корпорации могут являться регулярные и (или) единовременные поступления (взносы) от юридических лиц, для которых обязанность осуществлять эти взносы определена феде­ральным законом.

Так как право собственности на имущество, переданное корпорации закрепляется за го­сударственной корпорацией, она несет самостоя­тельную имущественную ответственность по своим долгам.

Корпорация не отвечает по обязательствам Российской Феде­рации, а Российская Федерация, в свою очередь, не отвечает по обязательствам государственной корпорации, если законом, пре­дусматривающим создание государственной корпорации, не пре­дусмотрено, иное.[[12]](#footnote-12)

В порядке установленном федеральным зако­ном, предусматривающим создание государственной корпорации, за счет части ее имущества может быть сформирован уставный ка­питал, который определяет минимальный размер имущества госу­дарственной корпорации, гарантирующего интересы ее кредиторов.

Как и другие некоммерческие организации, государственная корпорация вправе использовать свое имущество исключительно для достижения целей, предусмотренных законом о ее создании.

Предпринимательской деятельностью государственная корпорация может заниматься, только если эта деятельность служит достижению целей, ради которых она соз­дана.

Государственная корпорация, как и Фонд, обязана ежегодно публиковать отчеты об использовании своего имущества.

В законе, предусматривающем создание государственной кор­порации, должны быть определены:

- наименование;

- цели деятельности;

- местонахождение;

- порядок управления деятельностью (в том числе органы управления государственной корпорацией и порядок их формиро­вания, а также порядок назначения должностных лиц государствен­ной корпорации и их освобождения);

- порядок реорганизации и ликвидации;

- порядок использования имущества в случае ликвидации НКО.

По сути, закон о создании корпорации выступает в роли ее учредительного документа.

**Автономная некоммерческая организация**—это некоммерческая организация, не имеющаячленства, учрежденная гражданамии (или) юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов в целях предоставления услуг в областиобразова­ния, здравоохранения, культуры, науки, права, физической культуры и спорта, а также иных услуг.[[13]](#footnote-13)

Учредители автономной некоммерческой организации не со­храняют никаких прав на имущество, переданное ими в собствен­ность этой организации, и не отвечают по обязательствам создан­ной ими автономной некоммерческой организации, которая также не отвечает по обязательствам своих учредителей.

Автономная некоммерческая организация вправе осуществлять предпринимательскую деятельность, в соответствии с целями, для достижения которых она создана.

Учредители осуществляют надзор за деятельностью автономной некоммерческой органи­зации в порядке, предусмотренном ее учредительными документами. Учредители автономной организации могут пользоваться ее услугами только на равных условиях с другими лицами.

**Общественные и религиозные организации (объединения)** — это добровольные объединения граждан, в установленном законом порядке объединившихся на основе общности их интересов для удовлетворения духовных или иных нематериальных потребностей.[[14]](#footnote-14)

Участники (члены) общественных и религиозных организаций не сохраняют прав на переданные ими этим организациям в собст­венность членские взносы и имущество.

Участники (члены) названных организаций не отвечают по обя­зательствам общественных и религиозных организаций, в которых участвуют в качестве их членов, а те, в свою очередь, не отвечают по обязательствам своих членов.

Общественные и религиозные организации (объединения) вправеосуществлять предпринимательскую деятельность, соот­ветствующую целям, для достижения которых они созданы.

Участниками (членами) общественных и религиозных организа­ций могут быть только физические лица, поскольку общественная (религиозная) организация является объединением граждан.

Учредители общественного объединения — физические и юри­дические лица — имеют равные права и обязанности.

Учредителями, членами и участниками общественных объеди­нений могут быть граждане, достигшие 18 лет, и юридические ли­ца — общественные объединения.

Иностранные граждане и лица без гражданства, законно нахо­дящиеся в Российской Федерации, могут быть учредителями, чле­нами и участниками общественных объединений, за исключением случаев, установленных международными договорами Российской Федерации или федеральными законами. Иностранные граждане и лица без гражданства могут быть избраны почетными членами (по­четными участниками) общественного объединения без приобре­тения прав и обязанностей в данном объединении.

Религиозные объединения могут быть созданы в форме религи­озных групп и религиозных организаций.[[15]](#footnote-15)

Создание религиозных объединений в органах государствен­ной власти, других государственных органах, государственных уч­реждениях и органах местного самоуправления, воинских частях, государственных и муниципальных организациях запрещается. Кроме того, запрещаются создание и деятельность религиозных объ­единений, цели и действия которых противоречат закону.

Что касается общественных объединений, то к этой категории относится достаточно большое количество разнообразных объеди­нений граждан.

**Общественная организация** — это основанное на членстве общественное объединение, созданное на основе совместной деятельности для защиты общих интересов своих членов и достижения уставных целей.[[16]](#footnote-16)

Высшим руководящим органом общественной организации яв­ляется съезд (конференция) или общее собрание. Постоянно дей­ствующим руководящим органом общественной организации явля­ется выборный коллегиальный орган, подотчетный съезду (конфе­ренции) или общему собранию.

В случае государственной регистрации общественной органи­зации ее постоянно действующий руководящий орган осуществля­ет права юридического лица от имени общественной организации и исполняет ее обязанности в соответствии с уставом.

**Общественное движение** — это массовое общественное объ­единение, состоящее из участников и не имеющее членства, пре­следующее социальные, политические и иные общественно полез­ные цели, которые поддерживают его участники.[[17]](#footnote-17)

**Общественный фонд** — один из видов некоммерческих фон­дов, представляет собой не имеющее членства общественное объ­единение, цель которого заключается в формировании имущества на основе добровольных взносов, других, не запрещенных законом поступлений и использовании данного имущества на общественно полезные цели.[[18]](#footnote-18)

Руководящий орган общественного фонда формируется его уч­редителями и (или) участниками либо решением учредителей об­щественного фонда, принятым в виде рекомендаций или персо­нальных назначений, либо путем избрания участниками на съезде (конференции) или общем собрании.

**Общественное учреждение** — это общественное объедине­ние, не имеющее членства, ставящее своей целью оказание кон­кретного вида услуг, отвечающих интересам участников и соответ­ствующих уставным целям указанного объединения.[[19]](#footnote-19)

Управление общественным учреждением и его имуществом осу­ществляется лицами, назначенными учредителем (учредителями).

В соответствии с учредительными документами в обществен­ном учреждении может создаваться коллегиальный орган, изби­раемый участниками, не являющимися учредителями данного уч­реждения и потребителями его услуг.

Указанный орган может определять содержание деятельности общественного учреждения, иметь право совещательного голоса при учредителе (учредителях), но не вправе распоряжаться имуще­ством общественного учреждения, если иное не установлено учре­дителем (учредителями).

**Орган общественной самодеятельности** — это обществен­ное объединение, не имеющее членства, целью которого является совместное решение различных социальных проблем, возникающих у граждан по месту жительства, работы или учебы, направлен­ное на удовлетворение потребностей неограниченного круга лиц, чьи интересы связаны с достижением уставных целей и реализаци­ей программ органа общественной самодеятельности по месту его создания.[[20]](#footnote-20)

Орган общественной самодеятельности формируется по ини­циативе граждан, заинтересованных в решении указанных про­блем, и строит свою работу на основе самоуправления в соответст­вии с уставом, принятым на собрании учредителей.

Орган общественной самодеятельности не имеет вышестоящих органов или организаций.

**Политическая партия** — это общественное объединение, соз­данное в целях участия граждан Российской Федерации в полити­ческой жизни общества посредством формирования и выражения их политической воли, участия в общественных и политических ак­циях, в выборах и референдумах, а также в целях представления интересов граждан в органах государственной власти и местного самоуправления.[[21]](#footnote-21)

**Профессиональный союз** — это добровольное общественное объединение граждан, связанных общими производственными, профессиональными интересами по роду их деятельности, созда­ваемое в целях представительства и защиты их социально-трудо­вых прав и интересов, причем все профсоюзы пользуются равными правами.[[22]](#footnote-22)

**Молодежное общественное объединение** — это объедине­ние граждан в возрасте до 30 лет, объединившихся на основе общности интересов для осуществления совместной деятельности, на­правленной на удовлетворение духовных и иных нематериальных потребностей, социальное становление и развитие членов объединения, а также в целях защиты их прав и свобод.[[23]](#footnote-23)

**Детское общественное объединение** — это объединение граждан в возрасте до 18 лет и совершеннолетних граждан, объе­динившихся для совместной деятельности, направленной на удов­летворение интересов, развитие творческих способностей и соци­альное становление членов объединения, а также в целях защиты своих прав и свобод.[[24]](#footnote-24)

**Глава II. Механизм налогообложения некоммерческих организаций (на примере ГУ Управления Пенсионного фонда РФ по г.Владикавказ)**

2.1. Система налогообложения некоммерческих организаций в РФ

Некоммерческие организации создаются и функционируют для осуществления социальных, образовательных, благотворительных, религиозных и т. п. задач, при этом являются полноценными субъектами налогового права, несмотря на то, что налоговые поступления от этих организаций не играют существенной роли в доходных источниках бюджета. К некоммерческим организациям относятся: негосу­дарственные и общественные организации, осуществляющие деятельность за счет собственных доходов; государственные и муниципальные учреждения и орга­низации, основная деятельность которых полностью или частично финансирует­ся за счет средств соответствующего бюджета; автономные учреждения.

Согласно Налоговому кодексу РФ, эти организации обязаны представлять в на­логовые органы разные налоговые декларации, в которых отражаются расчеты по каждому видуфедеральных, региональных и местных налогов и сборов,платель­щиками которых являются НКО.

Прежде всего, рассмотрим порядок налогообложения по федеральным налогам и сборам. Как правило, НКО уплачи­вают такие платежи, как налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, единый социальный налог, государственную пошлину, таможенные пошлины. При налогообложении учитываются льготы, обусловленные специфи­кой их деятельности. Эта специфика заключается в следующем.

1. Гражданским кодексом РФ определено, что НКО не могут иметь в качестве основной цели своей деятельности извлечение прибыли. Отдельные виды деятельности могут осуществляться только на основе специальных разрешений — лицензий.

2.НКО не зарегистрированы в качестве предпринимателей*.* Вместе с тем по роду своей работы они могут оказывать различные услуги как физическим, так и юридическим лицам на платной основе, осуществлять другие виды пред­принимательской и иной приносящей доход деятельности, чтобы иметь воз­можность развивать основную некоммерческую деятельность, предусмот­ренную учредительными документами организации.

Именно поэтому при исчислении налога на прибыль в составе доходов неком­мерческих организаций не учитывается ряд доходных источников. Перечень целевых поступлений и целевого финансирования,присущих некоммерческим орга­низациям, которые при их целевом использовании освобождаются от уплаты налога на прибыль, определяется приказами Министерства финансов России. Чтобы получить право на такие льготы, НКО обязаны соблюдать ряд требований налогового законодательства. Во-первых, все поступления НКО, относимые к целе­вым, налогом на прибыль не облагаются только при условии ведения раздельного учета и использования их в соответствии с условиями получения. В противном случае указанные средства подлежат налогообложению. По окончании финансового годанекоммерческие организации обязаны представлять в налоговый орган отчет о целевом использовании полученных средств.

Во-вторых, некоммерческие организации обязаны вести раздельный бухгалтер­ский учет не только целевых поступлений, но и доходов от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, которые подразделяются на 2 группы. Одна группа включает в себя доходы от реализации товаров, работ и услуг. К примеру, в образовании такими доходами являются доходы от платной образовательной де­ятельности. Сюда же относятся доходы от реализации учебно-методической лите­ратуры, являющейся товаром, и т. д.

Ко второй группе относятся внереализацион­ные доходы, включающие: доходы от сдачи имущества в аренду (субаренду); плату кредитных организаций, начисляемую за размещение средств на расчетном счете: доходы, полученные в результате начисления суммовых разниц при совершении сделок в иностранной валюте; пени и штрафы за неуплату членских взносов; излиш­ки товарно-материальных ценностей, выявленные в ходе инвентаризации, и др.

Все доходы первой и второй групп, приносящие экономическую выгоду НКО подлежат налогообложению в порядке, установленном гл. 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций». Налогооблагаемая база у некоммерческих организаций определяет­ся как разница между объемом полученных доходов без НДС и акцизов, и суммой фактических экономически обоснованных и документально подтвержденных рас­ходов.

В соответствии с Налоговым Кодексом доходом считается экономичес­кая выгода НКО в денежной или натуральной формах. Поступления, не принося­щие налогоплательщику экономической выгоды, не относятся к доходам, учитываемым при налогообложении. Например, не подлежат налогообложению транзитные платежи,к которым относятся: средства, поступившие от арендующих организаций в виде возмещения фактических расходов за оплаченные арендода­телем коммунальные услуги и услуги связи; плата за стационарное обслужива­ние граждан пожилого возраста и инвалидов в государственных учреждениях для престарелых и инвалидов; средства, поступившие во временное пользование от госпитализированных в стационар больных, подлежащие впоследствии возврату гражданам; плата родителей за содержание детей в государственных дошкольных образовательных учреждениях и учреждениях интернатного типа.

Расходыв соответствии с законодательством делятся на прямые и косвенные.

Обоснованными считаются все затраты, произведенные в пределах установленных пра­вовыми актами норм и нормативов (размер суточных при направлении работника в командировку, стоимость представительских расходов, нормы использования горюче-смазочных материалов и т. д.). Кроме того, они должны быть документально подтверждены.

Налогоплательщик вправе учесть в числе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализа­цией, взносы, вкла­ды и иные обязательные платежи, уплачиваемые некоммерческим ор­ганизациям, если уплата таких взно­сов, вкладов и иных обязательных платежей является условием для осуществления деятельности нало­гоплательщиками - плательщиками таких взносов, вкладов или иных обязательных платежей.

Организации, у которых за пре­дыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в сред­нем трех миллионов рублей за каж­дый квартал, а также бюджетные уч­реждения, некоммерческие органи­зации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг) уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

Некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога на прибыль организаций, представляют в налоговые органы декларацию по налогу на прибыль организаций по упрощенной форме только по истечении налогового периода.

В состав этой декларации входят:

- титульный лист декларации;

- лист 02 "Расчет налога на прибыль организаций" (без приложений);

- лист 10 «Отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, по­лученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования».[[25]](#footnote-25)

Некоммерческие организации обязаны пред­ставлять налоговые декларации в налоговые органы независимо от того, возникает ли у них объект на­логообложения или нет.

Налоговую декларацию по упро­шенной форме по истечении налого­вого периода представляют некоммерческие организации, не имевшие в течение налогового периода доходов от реализации товаров и внереализационных доходов, а получившие только целевые поступления, которые не учитываются при определении налоговой базы.

Ставки налога на прибыль, как для коммерческих структур, так и для НКО одинаковы и составляют 20% от налогообла­гаемой базы. Независимо от того, имеется ли у НКО пре­вышение доходов над расходами, они обязаны ежеквартальнопредставлять на­логовые декларации.

Некоммерческие организации, реализую­щие продукцию, товары, работы, услуги, становятся плательщиками НДС в общеустановленном порядке. Однако отдельные виды деятельности от налога на добавленную стоимость освобождены. Главное условие освобождения тех или иных товаров, работ или услуг от НДС заключается в их социальной значимости. [[26]](#footnote-26)

НДС не начисляется на ряд услуг и товаров, непосредственно выполняемых или реализуемых некоммерческими организациями:

-услуги по уходу за больными, инвалидами и престарелыми в государствен­ных и муниципальных учреждениях социальной защиты (частные и обществен­ные организации такой льготы не имеют);

-услуги по содержанию детей в дошкольных некоммерческих организациях:

-услуги по проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные), студиях. Основное отличие этих услуг от при­веденных выше заключается в том, что льгота, по НДС предоставляется

обра­зовательным, спортивным, общественным организациям, организациям культу­ры и искусства и другим организациям любой формы собственности, а также индивидуальным предпринимателям;

-медицинские услуга определенного перечня, оказываемые физическим и юри­дическим лицам лечебными, санитарно-профилактическими организациями и врачами, занимающимися частной практикой. Форма собственности и ве­домственная принадлежность организации может быть любой;

-услуги по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказыва­емых государственными и негосударственными архивными учреждениями и ор­ганизациями. Индивидуальным предпринимателям льгота не предоставляется:

- и т.д.

В некоторых случаях дополни­тельным условием является наличие лицензии на осуществление определенных услуг, в дру­гих — таких лицензий не требуется, в-третьих — имеются определенные требования к содержанию услуги. Например, если учреждение дополнительного профессиональ­ного образования оказывает платные услуги по программе, объем которой составля­ет менее 72 часов, то независимо от наличия лицензии оно не имеет льготы по НДС.

Некоммерческие организации наряду с коммерческими являются плательщиками единого социального налога,если они являются работодателями. Порядок исчисления и уплаты ЕСН некоммерческими организациями идентичен порядку исчисления его коммерческими организациями. Предусмотрены лишь особенности по предоставлению льгот. Сразу отметим, что этотналог не взимается, если суммы начисленной в течение года заработной платы и других вознаграждений в расчете на каждого отдельного работника НКО не превышают 100 тыс. руб.

Данное ограничение распространяется на:

1. общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители (один из родителей, усыновитель, опекун, по­печитель) составляют не менее 80%;
2. организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов об­щественных организаций инвалидов и где среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда — не менее 25%;
3. некоммерческие организации, основной уставной целью которых является оказание образовательных, физкультурно-спортивных, информационных, культурно-просветительских, правовых и иных реабилитационных услуг для инвалидов, включая детей-инвалидов и их родителей, либо осуществле­ние научных разработок по проблемам инвалидности и инвалидов, един­ственными собственниками, имущества которых являются указанные обще­ственные организации инвалидов.

Снижение платежей нашло отражение в регрессивной шкале налогообложе­ния (чем выше фонд оплаты труда, тем ниже ставка единого социального налога), поэтому перечень льгот сведен до минимума. Для получения льготы организации необходимо документально подтвердить свой статус, предъявив решение учре­дителей о ее создании, устав или положение, в которых должны содержаться све­дения о собственниках имущества.

Государственную пошлину,являющуюся федеральным доходом, некоммерче­ские организации уплачивают в том случае, когда они совершают юридически зна­чимые действия, обращаются в судебные органы за разрешением спорных вопросов, связанных с финансово-хозяйственной деятельностью. В гл. 25.3 части второй НК РФ предусмотрено, что от уплаты госпошлины освобождаются как

организации в целом, так и отдельные виды совершаемых НКО действий. В частности, госу­дарственную пошлину не должны платить:

1. государственные внебюджетные фонды РФ, бюджетные учреждения и орга­низации, полностью финансируемые из федерального бюджета*.* Следует иметь в виду, что если учреждения и организации финансируются из регионально­го или местного бюджета, от уплаты госпошлины они не освобождаются;
2. государственные и муниципальные музеи, архивы, библиотеки и иные госу­дарственные и муниципальные хранилища культурных ценностей - за пра­во вывоза культурных ценностей;
3. общественные организации инвалидов - по всем видам нотариальных дей­ствий, при обращении в арбитражные суды, суды общей юрисдикции и к миро­вым судьям;
4. специальные учебно-воспитательные учреждения для детей с девиантным(общественно опасным) поведением - за совершение исполнительных надписей о взыскании с родителей задолженности по уплате сумм на содержание их детей в таких учреждениях;
5. государственные, муниципальные предприятия и учреждения - за государ­ственную регистрацию прав Российской Федерации, субъекта РФ, муниципального образования на государственное, муниципальное недвижимое имущество казны соответствующего уровня.

Ставки таможенных пошлин являются единымии не подлежат изменению в зависимости от организационно-правового статуса лиц, перемещающих товары через таможенную границу РФ, видов сделок и других факторов.

Некоммерческие организации, имеющие в собственности налогооблагаемое имущество, являются, плательщиками налога на имущество организаций. Все организации, в том числе имеющие льго­ту по налогу на имущество, должны представлять налоговые декларации по

этому налогу и подтверждать свое право на льготу. Основой для расчета среднегодовой стоимости имущества служит остаточная стоимость движимого и недвижи­мого имущества. Остаточной стоимостью является разница между первона­чальной стоимостью и ежемесячно начисляемой амортизацией. В соответствии с Налоговым Кодексом ставка налога равна 2,2%, при этом региональные власти вправе ее снижать, так как этот вид налога является региональным и полностью зачисляется в бюджет субъекта РФ.

Все некоммерческие организации можно разделить на 3 группы, каждая из которых имеет свои осо­бенности при исчислении налога на имущество.

К первой группе можно отнести организации льготы,которых не ограничены сроком действия: государственные науч­ные центры; религиозные объединения и организации в отношении имущества, ис­пользуемого для осуществления религиозной деятельности (например, культовые здания и сооружения); организации, имеющие на балансе памятники истории и культуры федерального значения; организации и учреждения уголовно-исполни­тельной системы.

Вторая группа- НКО, имеющие условную льготу по налогу на имущество. При определенных условиях освобождаются от налога на имущество: обществен­ные организации инвалидов, если численность инвалидов составляет не менее 80%: организации, где численность инвалидов составляет не менее 50% от общего числа работников.

В третью группуНКО включаются организации, не имеющие льгот по налогу на имущество: некоммерческие партнерства, автономные некоммерческие организации; автономные учреждения, государственного и муни­ципального учреждения фонды (кроме общественных фондов как разновидности общественных объединений).

Региональным органам власти предоставлено право не только

устанавливать пониженные ставки налога на имущество, но и расширять перечень организаций, имеющих право на льготы.

Некоммерческие организации обязаны в общеустановлен­ном порядке уплачивать транспортный налог, если они имеют в собствен­ности, оперативном управлении или хозяйственном ведении зарегистрированные транспортные средства.

Земельный налог, который относится к местным налогам, уплачивают НКО, имеющие земельные участки на праве собственности, постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого владения.

Прямое освобождение от земельного налога имеют учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции РФ и учреждения, единственны­ми собственниками имущества которых являются общероссийские общественные организации инвалидов; религиозные организации; общероссийские общественные организации инвалидов и их союзы, членами которых являются инвалиды и их за­конные представители и количество которых составляет не менее 80% от общей чис­ленности работающих.

При выплате доходов физическим лицам некоммерческая орга­низация является налоговым агентом, что влечет за собой исполне­ние ряда обязанностей (ст. 226 НК РФ):

- правильно и своевременно исчислять, а также удерживать из средств, фактически выплачиваемых физическим лицам, и пере­числять в бюджет налог на доходы физических лиц;

- вести учет выплаченных физическим лицам доходов, удер­жанных и перечисленных в бюджет сумм налогов;

- в течение одного месяца с момента возникновения соответ­ствующих обстоятельств письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог с физиче­ского лица и о сумме его задолженности;

- представлять в налоговый орган по месту своего учета доку­менты, необходимые для осуществления контроля за правильно­стью исчисления, удержания и перечисления налога.

Эти обязанности появляются у некоммерческой организации при выплате доходов как собственным работникам, так и при благо­творительной или безвозмездной помощи лицам, не выполняющим для них работы, например, малообеспеченным гражданам, инвали­дам, сиротам, многодетным семьям, безработным и иным лицам, которым некоммерческая организация обычно оказывают помощь.

При оказании некоммерческой организации помощи социально не защищенным слоям населения выдача им одежды, продуктов питания, других товарно-материальных ценностей, как правило, подтверждается следующими документами:

- расходными накладными, оформленными в установленном порядке, на каждое лицо, получившее товарно-материальные цен­ности (при адресной социальной помощи);

- актами на списание товарно-материальных ценностей (при безадресной социальной помощи).

Дата фактического получения дохода физическим лицом определяется как день:

- выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета треть­их лиц (при получении доходов в денежной форме);

- передачи доходов в натуральной форме (при получении дохо­дов в натуральной форме);

- уплаты физическим лицом процентов по полученным заем­ным (кредитным) средствам (при получении доходов в виде мате­риальной выгоды);

- приобретения товаров (работ, услуг) или ценных бумаг (при получении доходов в виде материальной выгоды).

При получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается послед­ний день месяца, за который ему был начислен доход за выполнен­ные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

За исключением некоторых случаев, ставка налога на доходы физических лиц установлена в размере 13% .

В отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации (за исключением доходов, получаемых в виде дивидендов от доле­вого участия в деятельности российских организаций, в отношении которых налоговая ставка установлена в размере 15%), налоговая ставка установлена в размере 30%.

Сумма налога определяется в полных рублях, причем сумма на­лога менее 50 коп. отбрасывается, а 50 коп. и более округляются до полного рубля.

При выплате доходов в пользу физических лиц некоммерческим организациям следует учитывать, что отдельные виды доходов ос­вобождаются от налогообложения, в частности:

- государственные пособия, за исключением пособий по вре­менной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за боль­ным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачивае­мые в соответствии с действующим законодательством (при этом к пособиям, не подлежащим налогообложению, относятся пособия по безработице, беременности и родам);

- пенсии по государственному пенсионному обеспечению и трудовые пенсии, назначаемые в порядке, установленном дейст­вующим законодательством;

- все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Рос­сийской Федерации, решениями представительных органов мест­ного самоуправления

компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных с:

- возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повре­ждением здоровья;

- бесплатным предоставлением жилых помещений и комму­нальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения;

- оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;

- оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, обо­рудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных ор­ганизаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;

-увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;

-возмещением иных расходов, включая расходы на повыше­ние профессионального уровня работников;

-исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмеще­ние командировочных расходов).

- вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское мо­локо и иную помощь;

- алименты, получаемые налогоплательщиками;

- суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в Российской Федерации меж­дународными, иностранными и (или) российскими организациями по перечню, утвержденному постановлением Правительства РФ от 5 марта 2001 г. №165;

- суммы, получаемые налогоплательщиками в виде междуна­родных,

иностранных или российских премий за выдающиеся дости­жения в области науки и техники, образования, культуры, литерату­ры и искусства, средств массовой информации по перечню премий, утвержденному постановлением Правительства РФ от 6 февраля 2001 г. № 89;

- суммы единовременной материальной помощи:

- стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъ­юнктов или докторантов учреждений высшего профессионального образования или послевузовского профессионального образования, научно-исследовательских учреждений, учащихся учреждений на­чального профессионального и среднего профессионального образо­вания, слушателей духовных учебных учреждений, выплачиваемые указанным лицам этими учреждениями, стипендии, учреждаемые Президентом РФ, органами законодательной (представительной) или исполнительной власти Российской Федерации, органами субъектов Российской Федерации, благотворительными фондами, стипендии, выплачиваемые за счет средств бюджетов налогоплательщикам, обу­чающимся по направлению органов службы занятости;

- призы в денежной и (или) натуральной формах, полученные спортсменами за призовые места на Олимпийских, Паралимпийских, Сурдоолимпийских играх, а также Всемирных шахматных олимпиадах, чемпионатах и кубках мира и Европы от официальных организаторов или на основании решений органов государствен­ной власти и органов местного самоуправления за счет средств со­ответствующих бюджетов, а также на чемпионатах, первенствах и кубках РФ от официальных организаторов;

- суммы, выплачиваемые организациями и (или) физическими лицами детям-сиротам в возрасте до 24 лет на обучение в образо­вательных учреждениях, имеющих соответствующие лицензии, ли­бо за их обучение указанным учреждениям;

- суммы оплаты за инвалидов организациями или индивиду­альными

предпринимателями технических средств профилактики инвалидности и реабилитацию инвалидов, а также оплата приобре­тения и содержания собак-проводников для инвалидов;

- и т.д.

Кроме того, при выплате доходов физическим лицам по их письменным заявлениям некоммерческие организации могут пре­доставлять им стандартные и профессиональные налоговые вычеты.

Таким образом, мы видим, что налогообложение некоммерческих организа­ций — сложный процесс, требующий глубоких специальных знаний в области налогового законодательства.

2.2 Налогообложение ГУ Управления Пенсионного фонда РФ по г. Владикавказ

Государственное учреждение Управления ПФР в г. Владикавказ создано по решению правления Пенсионного Фонда РФ и является обособленным подразделением Пенсионного Фонда Российской Федерации. Пенсионный Фонд РФ осуществляет свою деятельность в соответствии с законодательством РФ и «Положением о Пенсионном Фонде». Бюджет Пенсионного Фонда ежегодно утверждается федеральным законом «О бюджете ПФР». Пенсионный Фонд РФ осуществляет свою деятельность через Управления ПФР по субъектам. Финансирование расходов на содержание управления осуществляется через отделения. Государственное Управление ПФР в г. Владикавказ в своей деятельности руководствуется Конституцией РФ, федеральными законами и иными нормативно-правовыми актами РФ. Управление состоит на учете в Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №1 по г. Владикавказу. Государ­ственный регистрационный номер ГУ Управления Пенсионного фонда РФ в г. Владикавказе в Едином государственном реестре юридических лиц (ОГРН) -1051500500754, ИНН-1516608108, КПП-151601001.

Управление обеспечивает:

- выявление, регистрацию и учет в установленном порядке страхователей в соответствии с действующим законодательством;

- ведение государственного банка данных по всем категориям страхователей, в том числе физических лиц, добровольно вступивших в правоотношение по обязательному пенсионному страхованию;

- организацию работы по целевому использованию средств обязательного пенсионного страхования, а также контролю за их использованием;

- целевое и рациональное использование средств выделяемых на выплату трудовых пенсий, пенсий по государственному пенсионному обеспечению и других выплат, отнесенных законодательством к компетенции ПФР;

- ведение базы данных по пенсионерам;

- прием граждан, рассмотрение их обращений, заявлений и жалоб по вопросам, относящимся к компетенции управления, принятие по ним соответствующих мер;

- организацию и хранение документов индивидуального учета в системе обязательного пенсионного страхования;

- представление интересов застрахованных лиц перед страхователями;

- своевременное назначение трудовых пенсий на основе данных индивидуального учета, пенсий по государственному пенсионному обеспечению и других выплат, отнесенных законодательством к компетенции ПФР а также их своевременную выплату и организацию доставки;

- контроль за обоснованностью представления документов для назначения трудовых пенсий и пенсий по государственному пенсионному обеспечению, в том числе на льготных условиях и в связи с особыми условиями труда;

- своевременный учет в соответствующих разделах специальной части индивидуального лицевого счета поступивших страховых взносов на накопительную часть трудовых пенсий размера назначенной пенсии и выплат за счет средств пенсионных накоплений;

- ведение специальной части индивидуального лицевого счета в соответствии с требованиями установленным федеральным законом;

- осуществление взысканий в судебном порядке пеней и недоимок по страховым взносам;

Деятельность управления основывается на современных технологиях сбора передачи, хранение и обработки пенсионной информации. Руководство управлением осуществляет начальник, который назначается на должность и освобождается от занимаемой должности приказом управляющего отделением. Управление является юридическим лицом, имеет в оперативном управлении федеральное имущество, самостоятельный баланс, текущие и другие счета в банках, может приобретать и осуществлять имущественные и неимущественный права, быть истцом и ответчиком в суде.

В соответствии с налоговым законодательством Управление ПФР в г. Владикавказ является плательщиком налогов по всем основаниям, подлежащим налогообложению. Управление ПФР в г. Владикавказ уплачивает единый социальный налог, налог на имущество организаций, транспортный налог, земельный налог. Так же Управление ПФР несет обязанности налогового агента по исчислению и уплате налога на доходы физических лиц, так как производит выплаты физическим лицам, а они являются плательщиками НДФЛ.

Управление ПФР в г. Владикавказ является плательщиком Единого социального налога. Для учета расчетов с бюджетом по ЕСН в фондеприменяются следующие счета: 69.1 «Расчеты по социальному страхованию», 69.2 «Расчеты с федеральным бюджетом по ЕСН», 69.2 «Расчеты с ПФР», 69.3 «Расчеты с ТФОМС и ФФОМС», 69.5 «Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев».

Налоговая база по ЕСН определяется отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом. Налог перечисляется отдельным платежным поручением в федеральный бюджет, фонды обязательного медицинского страхования и Фонд социального страхования РФ. При определении налоговой базы учиты­ваются любые выплаты, начисленные работодателями в пользу ра­ботников независимо от их формы выплат, за исключением выплат, не признаваемых объектом налогообложения, и не подлежащих на­логообложению в соответствии со ст. 238 НК РФ. При опреде­лении налоговой базы не учитываются доходы, полученные работ­никами от других работодателей.[[27]](#footnote-27)

В конце каждого месяца начальником структурного подразделения составляется табель учета рабочего времени, где указываются работники, и количество отработанного времени за определенный период (месяц). Далее бухгалтер производит начисление заработной платы каждому работнику, в соответствии с установленными окладами согласно штатному расписанию. Бухгалтер производит расчет налоговой базы с учетом сумм доходов, не подлежащих налогообложению, и определяются суммы налога, подлежащие зачислению в федеральный бюджет и в каждый из внебюджетных фондов (ФСС, ФФОМС, ТФОМС), как процентная доля, соответствующая налоговой ставке, от налоговой базы, для каждого работника, что отражается в индивидуальной карточке по учету ЕСН.

Сумма налога исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд. При этом она определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы по формулам:

Общая

исчисленная

сумма ЕСН = Налоговая база ∙ Ставка налога по соответствующему

фонду

В соответствии с п.4 Порядка заполнения формы налоговой декла­рации по единому социальному налогу для налогоплательщиков, про­изводящих выплаты физическим лицам, титульный лист, Разделы 1, 2, 2.1 Декларации представ­ляются всеми налогоплательщиками.[[28]](#footnote-28) Разделы 3, 3.1 Декларации заполня­ются налогоплательщиками, применяющими налоговые льготы.Анало­гичная норма содержится в п.4 Порядка заполнения Расчёта авансовых платежей по единому социальному налогу для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, утверждённого Приказом Минфина России от 9 февраля 2007 г. № 13н.

Управление ПФР в г. Владикавказ заполняет только титульный лист, Разделы 1, 2, 2.1 Декларации, остальные разделы не заполняются, так как Управление не подпадает под категорию льготных организаций.

Налоговые ставки по ЕСН в соответствии со ст. 241 НК РФ дифференцированы по категориям налогоплательщиков (табл. 2)[[29]](#footnote-29).

Таблица 2

Ставки ЕСН для налогоплательщиков – работодателей

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Налоговая база**  **на каждое**  **физическое лицо**  **нарастающим итогом**  **с начала года** | **Федеральный**  **бюджет** | **Фонд**  **социального**  **страхования** | **Фонды обязательного**  **медицинского страхования** | | **Итого** |
| Федеральный  фонд ОМС | Терри-  ториальные фонды ОМС |
| ***До 280 000 руб.*** | 20,0% | 2,9% | 1,1% | 2,0% | 26% |
| ***От 280 001 руб.***  ***до 600 000 руб.*** | 56 000 руб.  +7,9% | 8120 руб.  +1,0% | 3080 руб.  +0,6% | 5600 руб.  +0,5% | 72 800 руб.  +10,0% |
| с суммы, превышающей 280 000 руб. | | | | |
| ***Свыше***  ***600 000 руб.*** | 81 280 руб.  +2,0%с суммы превышающей  600 000 руб. | 11 320 руб. | 5000 руб. | 7200 руб. | 104 800 руб.  +2,0% с суммы, превышающей  600 000 руб. |

После составления расчетно-платежных ведомостей по каждому структурному подразделению бухгалтер делает свод начислений и удержаний. В случае если отделом кадров были предоставлены больничные листы на работников бухгалтер производит расчет оплаты по больничному листу.

Ежемесячно Управление ПФР в г. Владикавказ исчисляет сумму авансовых платежей по страховым взносам, исходя из базы для начисления страховых взносов, исчисленной с начала расчетного периода, и тарифа страхового взноса.

Порядок исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование установлен законодательно и практически аналогичен порядку исчисления и уплаты ЕСН. Тариф страхового взноса указан в ст.22 и 33 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» в зависимости от базы для начис­ления страховых взносов на каждого отдельного работника вступил в силу в 2008 году.

Таблица 3

Тарифы страховых взносов

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| База для  начисления страховых взносов на каждого отдельного работника нарастаю­щим итогом с начала года | Для лиц  1966 года рож­дения и старше | Для лиц 1967 года рождения и моложе | |
|  | на финансирование страховой части трудовой пенсии | на финансирование страховой части трудовой пенсии | на финансирование накопительной части трудовой пенсии |
| До 280 000 рублей | 14,0% | 8,0% | 6,0% |
| От 280 001 рубля до 600 000 рублей | 39 200 рублей +  5,5%  с суммы, превышающей  280 000 рублей | 22 400 рублей + 3,1 %  с суммы, превышающей 280 000 рублей | 16 800 рублей +  2,4%  с суммы, превышающей  280 000 рублей |
| Свыше 600 000 рублей | 56 800 рублей | 32 320 рублей | 24 480 рублей |

Приведем схему расчета страховых взносов произведенных Управлением ПФР за 2007 год.[[30]](#footnote-30)

В течении 2005-2007 гг. для страхователей, которые выступают в качестве работодателей в отношении застрахованных лиц 1967 года рождения и моложе, применяются следующие ставки страховых взносов.(Таблица 4)

Таблица 4

Тарифы взносов для выступающих в качестве работодателей страхователей.[[31]](#footnote-31)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| База для начисления страховых взносов на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года | 2005-2007 гг. | |
| на финансирование стра­ховой части трудовой пенсии | на финансирование на­копительной части тру­довой пенсии |
| До 280 000 руб. | 10,0% | 4,0 % |
| От 280001 до 600000 руб. | 28 000 руб.+ 3,9%  с суммы, превышающей  280 000 руб. | 11 200 руб.+ 1,6%  с суммы, превышающей  280 000 руб. |
| Свыше 600 000 руб. | 40 480 руб. | 16 320 руб. |

Эти тарифы предусмотрены для всех за исключением выступающих в качестве работодателей организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, и крестьянских (фермерских) хозяйств.

Уплата страховых взносов (авансовых платежей) осуществляется отдельными платежными поручениями по каждой из частей страховых взносов в ПФР.

В 2007 году в фонде работали штатниками 121 человек 1966 года рождения и старше. Налоговая база, т.е. суммы начисленных выплат и вознаграждений для начисления взносов по ним составила 16872725 р. Лиц 1967 года рождения и моложе работало - 180 человек и база для начисления взносов составила – 19089791. Таким образом, налоговая база для начисления взносов на обязательное пенсионное страхование составит:

16872725+19089791=35962516

Рассмотрим методику определения сумм начисленных платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц 1967 года рождения и моложе. Для этого необходимо рассчитать сумму начисленных платежей по страховым взносам на страховую и накопительную часть трудовой пенсии. Налоговая база для начисления страховых взносов за рассматриваемый период равна 19089791.

19089791∙10%=1908980р. –сумма начисленных платежей по страховым взносам на страховую часть трудовой пенсии за расчетный период.

19089791∙4% =763592р. – сумма начисленных платежей по страховым взносам на накопительную часть трудовой пенсии.

1908980+763592=2672572р. – сумм начисленных платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц 1967 года рождения и моложе.

16872725∙14% =2362181р. – Сумм платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц 1966 года рождения и старше.

Таким образом, определим общую сумму платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за 2007 год.

2672572+2362181= 503 4753 р.

Аналогичным способом рассчитывались суммы платежей на обязательное пенсионное страхование и в 2005, 2006 годах. Для наглядности представим суммы уплаченных страховых взносов в виде диаграммы.

В 2006 году выплаты Управлением ПФР в г. Владикавказ по ЕСН составили 4832273 руб. В 2007- 6367857руб. В 2008 году- 8355953. Для наглядности составим диаграмму по выплатам фонда социального налога.



Диаграмма №1. Выплаты по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за 2005- 2007 года.[[32]](#footnote-32)

Таким образом, прослеживается рост выплат по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, который складывается за счет роста заработной платы работников.

Фонд не имеет целью хозяйственной деятельности извлечение прибыли и поэтому является плательщиком по большей части имущественных налогов, таких как, земельный налог, налог на имущество организаций, транспортный налог, исчисление и уплата которых производятся в общеустановленном порядке. Кроме того, фонд выполняет обязанности налогового агента по налогу на доходы физических лиц.

**Глава III. Перспективы развития налогообложения некоммерческих организаций**

3.1. Проблемы и пути совершенствования системы налогообложения некоммерческих организаций в РФ

В последние годы неоднократно отмечалось, что развитие неком­мерческого сектора сдерживается несовершенством правового регулирова­ния их деятельности, прежде всего нелогичными и трудновыполнимыми правилами налогообложения. Среди проблем, вызывающих наибольшее беспокойство некоммерческих организаций, - признание доходом целого ряда безвозмездных поступлений в некоммерческие организации; признание объектом налогообложения НДС безвозмездной передачи имущества, безвозмездного оказания услуг; необходимость взимания налога на доходы физиче­ских лиц с клиентов, получающих социальную помощь; узкое понимание понятия «благотворительная деятельность» и многие другие. Особого вни­мания требует регулирование предпринимательской деятельности неком­мерческих организаций. Как показывает опыт других стран, это существен­ная составляющая финансовой устойчивости некоммерческих организаций.

Существующая система налогообложения не только не стимулирует развитие некоммерческого сектора, но и провоцирует использова­ние теневых схем финансового управления, что представляется крайне опасным как для НКО, так и для развития страны в целом, противоречит общей ориентации на повышение прозрачности об­щественных и корпоративных финансов. Приведем только один пример, демонстрирующий фактическое «выталкивание» в теневой сектор экономи­ки тех организаций, чья миссия - защита прав человека,

повышение про­зрачности государственного управления и антикоррупционная деятельность. Как отмечается в заявлении Народной ассамблеи, «некоммерческие органи­зации, получившие гранты на правозащитную, социальную и другую дея­тельность, и доноры, их предоставившие, фактически ставятся вне закона, выводятся в теневой сектор, а значит, подвержены риску стать объектом преследования со стороны правоохранительных органов, по существу - именно за то, что осуществляют свою миссию».[[33]](#footnote-33)

В разработке налоговых законопроектов очевидна нехватка эконо­мического обоснования, как вносимых предложений, так и выдвигаемых против них возражений. Налоговая реформа, явившаяся значительным достижением россий­ской государственной политики последних лет, позитивно отразилась на положении многих граждан и организаций. Однако основные направления налоговой реформы: снижение ставок налогов, уменьшение их числа и лик­видация льгот — не учитывают вышеописанной экономической роли неком­мерческого сектора, а также новых потребностей в эффективной организа­ции социальной сферы в целом, включая необходимость роста объема вне­бюджетного финансирования.

Положение НКО за последние годы не только не улучшилось, но по некоторым нало­гам ухудшилось настолько, что они все чаще вынуждены отказываться от общественно значимой деятельности.

В налоговой системе Российской Федерации некоммерческие орга­низации не выделены в отдельную категорию налогоплательщиков, что не только создает для них ряд проблем, связанных с налогообложением, но и затрудняет, с юридико-технической стороны, разработку предложений по изменению налогового законодательства. Наибольшее число проблем НКО связано с исчислением и уплатой трех налогов: налога на прибыль организа­ций, налога на добавленную стоимость, налога на имущество организаций, а также с исполнением обязанностей налогового агента по налогу на доходы физических лиц.

К основным трудностям можно отнести следующие.

1. С января 2002 г. действует глава 25 Налогового кодекса Россий­ской Федерации «Налог на прибыль организаций», коренным образом изме­нившая порядок налогообложения безвозмездных поступлений в некоммер­ческие организации. В 2002 г. многие организации не занимавшиеся предпринимательством, столкнулись с необходимо­стью платить налог на прибыль с безвозмездных поступлений, которые раньше считались целевыми и налогом не облагались. Особенно остро эта проблема заявляет о себе при получении пожертвований и грантов.
2. Пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с Граж­данским кодексом Российской Федерации, не облагаются налогом на при­быль. Однако далеко не все НКО могут быть получателями пожертвований. В частности, такого права лишены автономные некоммерческие организа­ции, которые, по сути, являются единственной приемлемой формой для не­государственных некоммерческих организаций в области образования, куль­туры, искусства, здравоохранения, социальной помощи, а также для исследовательских и аналитических центров.

3. Принятый 29 мая 2002 г. Федеральный закон № 57-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации» ввел отсутствовавшее ранее в Налоговом кодексе понятие «грант» для целей налогообложения. Грантом признается финансирование конкретных про­грамм только в пяти областях (образование, культура, искусство, охрана окружающей среды и конкретные научные исследования). Круг потенциальных иностранных и международных грантодателей ограничен теми организация­ми, которые включены в перечень, утверждаемый Правительством Россий­ской Федерации.

4. Некоммерческие организации, наряду с деятельностью, финанси­руемой за счет целевых поступлений, вправе осуществлять на договорной основе приносящую прибыль деятельность по выполнению работ и оказанию услуг. При выполнении некоммерческими организациями работ за счет целе­вых средств и работ (услуг) на коммерческой основе общехозяйственные расходы, произведенные организацией, объективно связаны как с коммерче­ской деятельностью, так и с деятельностью, осуществляемой за счет целевых средств. Очевидно, что расходы на содержание организации (оплата труда административно-управленческого персонала, плата за аренду помещений и другие аналогичные расходы организации) не могут быть отнесены к тому или иному виду деятельности непосредственно и их следует распределять между видами деятельности на основании экономически обоснованного рас­чета.

Однако в соответствии с позицией налоговых органов, неоднократно высказываемой как в письмах, так и в публичных выступлениях, расходы на содержание организации и ведение уставной деятельности должны осуществляться за счет целевых поступлений, а при их недостаточности — за счет чистой прибыли организации. Таким образом, вышеупомянутые расходы не признаются расходами при налогообложении прибыли, полученной от ком­мерческой деятельности некоммерческими организациями.

5. Согласно нормам Налогового кодекса передача права собственно­сти на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвоз­мездной основе признаются реализацией товаров (работ, услуг) и, таким об­разом, относятся к объекту налогообложения налогом на добавленную стои­мость.

В отличие от коммерческих организаций для НКО бесплатная пере­дача товаров (работ, услуг) является делом обычным и систематическим. Кроме того, опять же в отличие от коммерческих организаций, они не

могут переложить налоговое бремя на получателя (для получателя товары, работы или услуги бесплатны) и не могут нести его за счет прибыли.

Обозначенная проблема отчасти решена Налоговым кодексом путем освобождения от налогообложения отдельных операций - как возмездных, так и безвозмездных, например реализации медицинских товаров, медицин­ских и образовательных услуг, проведения занятий с детьми в кружках и секциях и т.д. Однако приведенные положения весьма фрагментарны и не позволяют в полной мере решить задачу создания для однотипной уставной деятельности различных некоммерческих организаций равных налоговых условий. В частности, Налоговый кодекс не освобождает от налогообложе­ния целый ряд операций по безвозмездному оказанию услуг, которые явля­ются естественной составляющей уставной деятельности некоммерческих организаций: консультирование населения по вопросам прав и свобод чело­века, создания и деятельности общественных объединений, прав потребите­лей и т.д.; помощь гражданам в защите их прав в суде (профсоюзы по трудо­вым спорам, правозащитные организации); услуги в сфере поддержки людей, попавших в трудную жизненную ситуацию (кризисные центры для жертв насилия), - предоставление крова, питания, психологической помощи; услуги по организации досуга, поддержанию психологического здоровья и мно­гое другое.

1. Региональный налог на имущество организаций регулируется одновременно федеральным законодательством (Главой 30 Налогового кодекса РФ) и законодательством субъектов Российской Федерации. На федеральном уровне освобождаются от налога на имущество общероссийские общественные организации инвалидов, созданные ими хозяйственные общества и учреждения, религиозные организации и адвокатские образования, а также организации - в отношении объектов социально-культурной сферы, используемых ими для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения. У иных НКО, в частности, у многих научных центров, которые не осуществляют предпринимательской деятельности, неизбежно возникают проблемы с уплатой налога на имущество, поскольку никакими средствами, кроме целевых, они не располагают.
2. Необходимость удерживать налог на доходы физических лиц с различных видов помощи создает для НКО множество организационных и этических проблем.

Облагаются налогом: благотворительная помощь, даже оказываемая благотворительными организациями; суммы полной или частичной компен­сации стоимости путевок в санаторно-курортные и оздоровительные учреж­дения; суммы, уплаченные некоммерческими организациями за лечение и медицинское обслуживание граждан; стоимость выигрышей и призов, полу­чаемых в конкурсах, играх и других мероприятиях, проводимых некоммер­ческими организациями в соответствии с целями уставной деятельности, и многое другое.

8. Привлечение пожертвований коммерческих организаций в соци­альную сферу затруднено тем, что жертвователь не имеет права отнести к  
расходам, уменьшающим налоговую базу, никакую часть пожертвованной  
суммы. Таким образом, резко снижается интерес коммерческих организа­ций к передаче части своей прибыли на развитие социальной сферы. Кроме  
того, российское законодательство наделило правом получать пожертвова­ния лишь некоторые виды НКО.

Государство, призывая российский бизнес стать социально ответст­венным, отменило просуществовавшую целое десятилетие налоговую льго­ту для благотворительных пожертвований. В результате одни коммерческие организации прекращают передавать часть своей прибыли на развитие со­циальной сферы, другие - возвращаются к бытовавшим некогда «серым» и «черным» схемам поддержки: раздают организациям пенсионеров якобы списанный товар, финансируют детские праздники неучтенными наличны­ми деньгами и т.д.

1. В целом российская система налогообложения НКО настолько да­лека от международных стандартов и сложившейся международной практики, что российским НКО все труднее достичь взаимопонимания с иностран­ными партнерами и донорами: в России невозможно получить грант на рабо­ту с детьми-инвалидами. Это является пре­пятствием для модернизации социальной сферы, поскольку многие новые  
   социальные технологии в области комплексной реабилитации инвалидов,  
   профилактики насилия, борьбы с наркотиками и т.д. появились в России благодаря международному сотрудничеству.
2. Предпринимательская деятельность НКО облагается налогами так же, как и деятельность любой коммерческой организации. На социаль­ные проекты может быть направлена лишь прибыль, оставшаяся после упла­ты всех полагающихся налогов. Поскольку НКО в силу специфики своей деятельности и особенностей персонала не могут заниматься высокорента­бельным предпринимательством, суммы, остающиеся после уплаты налогов, слишком малы для финансирования уставной деятельности.

Видно, что пытаясь пресечь злоупотребления законодатель обложил налогами почти все безвозмездные передачи денег, товаров, работ, услуг. Исключения из этого правила настолько сложны, бессистемны и необоснованны, что рядовой налогоплательщик и его партнеры усвоить их не в состоя­нии. Многие из этих исключений основаны на формальных признаках, совершенно не учитывают экономическое состояние организации, пользу, которую она приносит обществу, смысл совершаемых операций.

Таким образом, налоговая политика государства в отношении НКО, осуществ­ляющих свою деятельность в социальной сфере, не способствует, а, скорее, препятствует их финансовой устойчивости и, следовательно, планомерной и эффективной работе. В результате сокращается или, по крайней мере, не возрастает приток в социальную сферу внебюджетных средств и ресурсов.

В решении всех этих проблем и противоречий возможны две стратегии работы по совершенствованию законода­тельства:

- локальные изменения, т.е. внесение поправок в отдельные статьи Налогового кодекса Российской Федерации, которые позволят повысить доступность средств, привлекаемых НКО для предоставления социально значимых благ;

- системные изменения, т.е. введение специального налогового режима для НКО, который будет учитывать экономическую и организационную специфику некоммерческого сектора и благотворительности.

Суть стратегии локальных изменений - внесение поправок в отдель­ные статьи налоговых законов без изменения положения НКО в системе на­логовых правоотношений. В результате имущественное положение многих НКО может быть улучшено путем повышения доступности привлекаемых средств и снижения издержек, связанных с администрированием налогов.

1.Расширить перечень областей, программы в которых могут фи­нансироваться за счет грантов (не подлежат налогообложению). В част­ности, важно включить в перечень такие области, как защита прав и свобод человека, предусмотренных федеральным законодательством; социальная поддержка малообеспеченных, социально не защищенных групп населения; охрана здоровья (по направлениям ВИЧ/СПИД, наркомания, детская онколо­гия, гепатит и туберкулез). Для этого дополнить подп. 14 п. 1 ст. 251 Налого­вого кодекса РФ.

1. Упорядочить процесс формирования перечня иностранных и ме­ждународных некоммерческих организаций, осуществляющих в Российской Федерации целевое финансирование программ, которое признается гран­тами для целей налогообложения,путем принятия соответствующего поста­новления Правительства Российской Федерации.

По законодательству своей страны и по нормам внутренних регламентов абсолютное большинство ино­странных и международных организаций не могут предоставлять целевое финансирование, если эти средства будут облагаться налогом на прибыль, поскольку почти во всех странах уплата налога на прибыль связывается с предпринимательской деятельностью. Таким образом, иностранная или меж­дународная организация, не включенная в упомянутый перечень, фактически лишена возможности предоставлять гранты российским организациям. В связи с этим процедуры включения в перечень приобретают особое значе­ние, и любой заинтересованный грантодатель должен иметь возможность получить о них официальную информацию. На сегодняшний день такая воз­можность отсутствует, и изменить создавшееся положение можно только путем принятия правового нормативного акта, подлежащего обязательному официальному опубликованию.

1. Упростить порядок ведения, раздельного бухгалтерского учетадля организаций, осуществляющих, наряду с деятельностью, финансируемой за счет целевых поступлений, деятельность по выполнению работ и услуг, приносящую прибыль. Разрешить отнесение доли административных затрат к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.
2. Создать более благоприятные условия для получения НКО допол­нительного дохода путем размещения временно свободных (или специально для этого предназначенных) средств на депозитах или осуществления опе­раций с ценными бумагами.Для этого дополнить ст. 251 главы 25 Налогово­го кодекса положением, согласно которому размещение временно свободных целевых поступлений (за исключением финансирования из бюджетов разных уровней) на депозитах и вложение таких средств в ценные бумаги признается целевым использованием в случае, если такое размещение (вложение) не противоречит условиям получения средств и доход, полученный от такого размещения (вложения) после уплаты полагающихся налогов, направляется на ведение уставной деятельности некоммерческой организации.
3. Освободить НКО от обязанности уплачивать НДС с операций по безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), кроме подакцизных.

В соответствии со ст. 146 Налогового кодекса Российской Федера­ции передача права собственности на товары, результатов выполненных ра­бот, оказание услуг на безвозмездной основе признаются реализацией това­ров (работ, услуг) и, таким образом, относятся к объекту налогообложения налогом на добавленную стоимость. При этом игнорируются различия меж­ду такими видами налогоплательщиков, как коммерческие и некоммерческие организации, что в конечном итоге вступает в противоречие с основными началами законодательства о налогах и сборах.

Коммерческие организации, действуя в соответствии с главной це­лью - получением прибыли, продают товары (работы, услуги), включая НДС в стоимость своей продукции и, таким образом, перекладывая налоговое бремя на конечного потребителя. Любая безвозмездная передача товаров (работ, услуг) коммерческой организацией противоречит экономическим интересам ее собственника, а посему является исключением из обычной дея­тельности. НДС на такого рода операции уплачивается за счет прибыли.

Обозначенная проблема отчасти решена Налоговым кодексом в ст. 149 путем освобождения от налогообложения отдельных операций, а также Федеральным законом «О благотворительной деятельности и благотвори­тельных организациях», за исключением подакцизных товаров (подп. 12 п. 3 ст. 149).

Однако приведенные положения весьма фрагментарны и не позво­ляют в полной мере решить задачу создания для однотипной уставной дея­тельности различных некоммерческих организаций равных налоговых усло­вий.

6. Освободить от уплаты налога на доходы физических лиц:

- суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок в на­ходящиеся на территории Российской Федерации санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, за исключением тури­стических, для инвалидов, не состоящих с организацией в трудовых отношениях, или для детей, не достигших 16 лет, если указанная компенсация осуществляется за счет средств некоммерческих орга­низаций, деятельность которых направлена на поддержку инвалидов и (или) детей;

- суммы, уплаченные некоммерческими организациями, уставная деятельность которых направлена на содействие охране здоровья, за лечение и медицинское обслуживание благополучателей, не состоя­щих с ними в трудовых отношениях;

- суммы материальной помощи (в пределах 2000 руб.), оказываемой орга­низациями в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Федеральным законом «О благотворительной деятельности и благотвори­тельных организациях» лицам, не состоящим с ними в трудовых отноше­ниях;

- стоимость любых выигрышей и призов (в пределах 4000 руб.), получае­мых во время конкурсов, игр и других мероприятий, проводимых неком­мерческими организациями в соответствии с целями уставной деятельно­сти;

- суммы полной или частичной компенсации стоимости проезда и прожи­вания участникам съездов, конференций и семинаров, финансируемых за счет средств некоммерческих организаций (при условии документального подтверждения расходов указанные суммы освобождаются от налогооб­ложения как в случае безналичной оплаты проезда и проживания участ­ников конференций и семинаров, так и в случае возмещения расходов в наличной форме).

Суть стратегии системных изменений - введение специального

налогового режима для некоммерческого сектора и приведение российского законодательства в соответствие с лучшей практикой на основе международ­ного опыта. В результате может быть создана такая система налогообложе­ния некоммерческих организаций, которая обеспечивает уплату справедли­вых, экономически обоснованных, достаточно просто исчисляемых налогов и гарантированно пресекает злоупотребления некоммерческим статусом. Однако такая система налогообложения требует серьезного анализа и проработки. Чего на сегодняшнем этапе развития налоговой системы в Российской Федерации нет.

Таким образом, можно сделать вывод, что значение некоммерческого сектора в Российской Федерации остается недооцененным о чем свидетельствует жесткость действий государства в этой области. В попытках пресечь злоупотребления законодатель обложил нало­гами почти все безвозмездные передачи денег, товаров, работ, услуг. Ис­ключения из этого правила настолько сложны, бессистемны и необоснован­ны, что рядовой налогоплательщик и его партнеры усвоить их не в состоя­нии. Многие из этих исключений основаны на формальных признаках, со­вершенно не учитывают экономическое состояние организации, пользу, ко­торую она приносит обществу, смысл совершаемых операций. Ситуация может быть улучшена только с ростом степени доверия государства к НКО и посредством точечных изменений законодательства.

3.2. Особенности налогообложения некоммерческих организаций за рубежом

Международный опыт в области законодательного регули­рования налоговых режимов в отношении некоммерческих организаций имеет для России особое значение в связи с тем, что в течение довольно долгого времени существования социалистического режима - вплоть до на­чала 90-х гг. XX века - некоммерческий сектор в стране практически полно­стью отсутствовал, будучи вытеснен государством.

В связи с этим в России не было особой нужды и в законодательном обеспечении деятельности некоммерческих организаций. Сегодняшнее рос­сийское законодательство, регулирующее некоммерческий сектор в России вообще и налоговые правоотношения в частности, является не столько ре­зультатом естественноисторического развития гражданского общества, сколько переложением опыта разных стран, причем зачастую довольно бес­системным. Одним из объяснений бессистемности и внутренней противоре­чивости современного российского законодательного регулирования в от­ношении некоммерческих организаций может быть то, что 10-15 лет назад, при принятии основных из ныне действующих законов о некоммерческих организациях и благотворительной деятельности, опыт и понимание прин­ципиальных основ существования и развития «третьего сектора» в России были явно недостаточны.

Тем не менее, необходимо отметить, что основные принципы регу­лирования некоммерческого сектора и налоговых режимов в отношении НКО в странах с развитой рыночной экономикой и длительной демократи­ческой историей были заложены как раз в конце XIX - начале XX века, и сегодняшнее состояние законодательства в данной области в США, Велико­британии, Германии, Франции, Японии и других, наиболее

развитых странах представляет собой результат развития этих основных принципов. Одно­временно необходимо учитывать, что законодательство в отношении третьего сектора и в этих странах не является «застывшим». По пути рефор­мирования сегодня активно идут страны Восточной и Центральной Европы. В частности, венгерское законодательство в отношении некоммерческого сектора сегодня считается одним из лучших в Европе.

Безусловно, при изучении международного опыта нельзя не учиты­вать, что уровень развития законодательства является отражением уровня развития гражданского общества в целом, и, кроме того, сопоставление за­рубежного опыта с российским должно осуществляться в контексте общего правового и экономического поля.

Необходимо, прежде всего, иметь в виду самую общую характери­стику системы права, существующей в том или ином государстве. Вряд ли возможно прямое применение в системах кодифицированного права, к которым относится и российская, норм и правил, приня­тых в системах, основанных на общем (прецедентном) праве (прежде всего в США и Великобритании). Это не всегда осознают участники законотвор­ческого процесса в России, непонимание данного обстоятельства, как при разработке новых законопроектов, так и при внесении изменений в дейст­вующие законодательные акты может оказаться критичным.

В то же время общеэкономические основы деятельности некоммерческого сектора, без сомнения, сходны в странах, как общего, так и гражданского права, и различия обусловлены, главным образом, уровнем развития экономики и гражданского общества. Именно на этой общности экономиче­ских принципов деятельности «третьего сектора» основывается идея о воз­можности применения в российском законотворчестве международного опыта регулирования налоговых режимов для благотворительности и не­коммерческих неправительственных организаций.

Во многих странах с развитым «третьим сектором» доход от инве­стиций (или так называемой пассивной экономической деятельности) явля­ется важным источником дохода НКО. Многие организации получают ренту (арендную плату) от инвестиций в недвижимость, в форме роялти от прода­жи прав на интеллектуальную собственность, а также в форме дивидендов или процентов от владения акциями, от счетов в банке иот других инвести­ций. Частные и общественные фонды, школы и университеты вкладывают значительные средства в ценные бумаги в форме обособленных инвестиро­ванных активов (так называемых легатов, эндаументов приносящих стабильные доходы в виде процентов, дивидендов, а так­же доходы от возрастания в цене этих активов, которые, в свою очередь, используются для обеспечения деятельности этих организаций.

В то же время, поскольку важно, чтобы ресурсы, по крайней мере, тех НКО, которые работают на благо всего общества, направлялись главным образом на общественные нужды, страны, в которых предусмотрено поощ­рение инвестиций, иногда вводят положения, предотвращающие накопление НКО чрезмерного капитала.

В большинстве стран мира, в том числе во всех странах Централь­ной и Восточной Европы, некоммерческим организациям разрешается по­лучать доходы от инвестиций, или доходы от «пассивной» экономической деятельности. Россия в этом случае не является исключением из общего правила российские НКО в подавляющем большинстве не имеют существенных за­конодательных ограничений на получение доходов от инвестиционной дея­тельности.

Некоторые государства, заинтересованные в развитии «третьего сектора», освобождают некоммерческие организации (в первую очередь созданные в общественно полезных целях) от налога на доход, получаемый в виде процентов, дивидендов, арендной платы, роялти или прироста капи­тала в результате роста стоимости активов или их продажи. В ряде случаев такое освобождение предоставляется при соблюдении каких-либо дополни­тельных условий. В одних странах Центральной и Восточной Европы почти весь до­ход от инвестиций считается подлежащим налогообложению. К ним относятся Болгария, Хорватия, Латвия, Македония и Словакия. Исключение в некоторых случаях составляют доходы от продажи инве­стированных активов, если они достаточно долго находились в собственности НКО. Эти же страны (кроме Литвы и Словакии) облагают налогом также доход от эконо­мической деятельности НКО, и, таким образом, можно говорить об их последова­тельности в обложении налогом большинства источников дохода НКО, отличных от дарения, пожертвований и обязательных платежей. В других с дохода от инвестиций НКО либо взимают налог с пониженной ставкой (по сравнению с аналогичным доходом от инвестиций в бизнесе), либо освобо­ждают от налога доход от определенных видов инвестиций. В Литве, например, доход от инвестиций НКО облагается налогом по сниженной ставке в размере 5%.

В нескольких странах этого региона существуют более широкие возможности освобожде­ния от налогов дохода от инвестиций. В Черногории весь доход от «пассивных» инвестиций освобождается от налога. В  
Польше от налога освобождают доход от инвестиций, используемый для общественных нужд. В Венгрии для разных видов НКО используют разные налоговые ре­жимы. Для некоммерческих организаций, не нацеленных на благо всего общества, и для организаций, работающих на благо общества, но не зарегистрированных как таковые, проценты, полученные по банковским депозитам, или дивиденды, получен­ные по ценным бумагам, освобождаются от налога пропорционально отношению целевой деятельности или деятельности на благо общества к общему доходу. Организации, работающие на благо общества, освобождаются в Венгрии от налога на проценты и дивиденды.

В России, начиная с 2002 г. доходы подобного рода, полученные некоммерческими организациями, считаются доходами, облагаемыми налогом на прибыль по обычной ставке.

В целом конкретные правила зави­сят от государственной политики в отношении НКО.

В некоторых Странах существуют положения, требующие от НКО ежегодно рас­ходовать определенный процент их дохода, предотвращая тем самым накопление капитала. В Германии, например, накопление капитала каким-либо фондом считает­ся нарушением принципа благотворительности, и фонд обязан, в общем случае, из­расходовать весь свой доход, полученный в течение года, - закон запрещает остав­лять капитал для обеспечения более крупных инвестиционных проектов. В других странах существуют положения о минимальном распределении, принятые для того, чтобы ресурсы НКО последовательно расходовались на общественные нужды, а не накапливались. В Соединенных Штатах, например, от фондов, требуется каждый год расходовать 5% от чистых инвестированных активов, если фонд не выполняет это условие, с него взимается акцизный сбор[[34]](#footnote-34).

В зависимости от того, насколько правительство поощряет развитие некоммерческого сектора, НКО могут быть предоставлены льготы и по дру­гим налогам (налогам на недвижимость, налогу с продаж, налогу на дарение и наследование и др.). Все страны Центральной и Восточной Европы, кроме Эстонии, освобождают, по крайней мере, некоторые НКО от налогов на недвижимость, включая землю и строения. К странам этой категории относятся Румыния, Словакия и Чешская Республика. В Хорватии от НДС освобождаются религиозные организации и Красный Крест, из системы НДС также выводится большинство национальных гуманитарных органи­заций. Так же пожертвования в пользу НКО освобождаются от НДС в Болгарии, равно как и некоторые операции (например, импортные операции, связанные с некоторыми ви­дами иностранной помощи). В Литве от НДС освобождаются товары, ввозимые в качестве благотворительной помощи. В Македонии дарение от иностранных жерт­вователей общественным учреждениям и зарегистрированным гуманитарным орга­низациям освобождается от НДС. В Венгрии и Латвии также освобождаются от НДС товары и услуги, предоставляемые для конкретных общественных нужд.

В Албании большинство организаций облагаются налогом, исключение делается только для некоторых международных организаций, оказывающих помощь при стихийных бедствиях и катастрофах, список таких организаций определяется Советом министров. В Болгарии организация Красного Креста, общественные центры, а так­ же здания, используемые для некоторых общественных целей (например, музеи), либо освобождаются от этого налога, либо им предоставляются льготы.

Одним из самых сложных вопросов является вопрос об уплате таможенных пошлин. Если даже закон раз­решает НКО не платить таможенные пошлины, таможенники обычно склонны не обращать на это внимания, и НКО вынуждены тратить непро­порциональные усилия, чтобы заставить руководство таможни следовать закону. В Руанде единственным налоговым преимуществом НКО является освобождение от таможенных пошлин, а также освобождение сотрудников-экспатриантов зару­бежных НКО от платы за въезд.

В то же время следует признать, что законы, устанавливающие подобные освобождения для НКО, искушают разного рода мошенников, привлекая их в НКО-сектор именно возможностью беспошлинного прохож­дения таможни. Очевидно, что наилучшей практикой является освобождение ОПО от уплаты таможенных пошлин при условии справедливого и строгого со­блюдения принципов отбора организаций для такого освобождения (серти­фикация, лицензирование или другие подобные процедуры). Зачастую проблема заключается не столько в отсутствии освобождения от тамо­женной пошлины, сколько в препятствиях в получении этой льготы. В Индии НКО, желающие получить освобождение от таможенных пошлин на оборудование, ввози­мое в качестве пожертвований, должны за шесть месяцев до начала операции обра­щаться в правительство за разрешением, к тому же правила и процедуры очень жесткие. В Шри-Ланке и на Филиппинах налоговое освобождение от таможенных по­шлин и НДС может быть выдано, только если пожертвование сделано в пользу оп­ределенного правительственного агентства. Данная процедура обычно изобилует всяческими условностями и требует преодоления многочисленных бюрократических препятствий.

Наилучшей международной практикой с точки зрения стимулиро­вания развития «третьего сектора» и благотворительности является возможность получения разумно ограниченных налоговых льгот для организаций и физических лиц - доноров, направляющих средства в неправительственные организации.

В разумно ограниченных пределах отдельные лица и коммерческие организации должны иметь право на налоговые вычеты или налоговые кре­диты на пожертвования, сделанные в пользу НКО.

Очевидно, что размер льгот не может быть слишком велик, по­скольку они приводят к прямому снижению дохода государства. В то же время, как показывает опыт, наличие или отсутствие этих льгот не является критическим для развития «третьего сектора». Тем не менее отношение к льготам для доноров является важным показателем отношения государства к благотворительной деятельности и сектору в целом.

В большинстве развитых стран мира, а также стран, стремящихся стать таковыми, государство в явном виде поощряет благотворительную деятельность организаций и граждан путем предоставления налоговых льгот.

Основным определяющим условием получения донором льготы считается характеристика некоммерческой организации - реципиента по­жертвования. Обычно донор может претендовать на льготу при пожертво­ваниях только некоммерческим организациям, признанным общественно полезными, в противовес так называемым взаимно полезным НКО, - т.е. созданным в целях взаимной пользы своих членов (участников). С точки зрения законодательства самое важное при этом - выработать процедуру отнесения НКО к общественно полезным.

В большинстве стран публикуется список НКО, пожертвования, в пользу которых могут привести к получению льготы по налогу для донора. Какая организация или ведомство (в обычном случае это государственная налоговая служба) и каким образом составляет такой список НКО-реципиентов - эти вопросы также решаются по-разному. На практике нало­говые службы склонны рассматривать каждую НКО, претендующую на включение в список, в отдельности.

В России системы составления списка НКО, «государственно-признанных в целях льготирования донорских пожертвований», не существует. В различных странах существуют разнообразные подходы к пре­доставлению налоговых льгот донорам. Льгота (налоговый вычет или нало­говый кредит) по осуществленным пожертвованиям в «государственно при­знанные» НКО может предоставляться либо всем юридическим лицам (коммерческим и некоммерческим), либо только некоммерческим, либо уз­кому кругу некоммерческих юридических лиц (например, фондам). В России льгот для доноров - юридических лиц нет. Льгота для фи­зических лиц есть: для всех плательщиков подоходного налога - до 25% полученного дохода строго по определенным видам пожертвований.

Не­обычные формы поощрения индивидуальной благотворительности сущест­вуют в Великобритании, Венгрии и Словакии.

Система в Великобритании позволяет накапливать налоги, удер­жанные из заработной платы, и при осуществлении пожертвований пере­числять их (в расчете на сумму пожертвования) тому благотворительному обществу, в адрес которого сделано пожертвование. При такой системе на­лог, накапливаемый дарителем как пожертвование, напрямую выплачивает­ся благотворительной организации, на которую это пожертвование оформ­лено.

В Венгрии, примеру которой недавно последовала Словакия, при­нят единственный в своем роде закон, позволяющий налогоплательщикам указывать, что 1% с уплаченных ими налогов предназначается конкретной НКО.

Международные аспекты налогообложения НКО могут быть разде­лены на два основные категории: критерии отнесения к НКО и налоговый режим в отношении пожертвований. При изучении, как законодательства от­дельных стран, так и международных соглашений создается впечатление, что единообразных решений нет.

В целом конкретные правила зави­сят от государственной политики в отношении НКО и, выбирая ту или иную систему налогообложения оно должно опираться на уровень развития гражданского общества и степень необходимости социальной и правовой поддержки граждан.

Заключение

В соответствии с гражданским законодательством юридическими лицами, могут быть организа­ции, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности (коммерческие организации) либо не имею­щие извлечение прибыли в качестве та­кой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками(некоммер­ческие организации). Создание некоммерческих организаций не преследует цель извлечение прибыли, в случае её получения она не подлежит распределению между участниками организации.

Некоммерческие организации могут быть созданы в форме уч­реждений, кооперативов, некоммерческих партнерств, детских, молодежных, культурно-просветительских, спортивных, религиоз­ных организаций, общественных объединений и ассоциаций, бла­готворительных фондов и в прочих формах, предусмотренных ГК РФ и действующим законодательством. Они создаются и для осуществления социальных, образовательных, благотворительных, религиозных и т. п. задач, при этом являются полноценными субъектами налогового права, то есть в полной мере несут ответственность по исчислению и уплате налогов.

В соответствии с налоговым законодательством Управление ПФР по г. Владикавказ является плательщиком налогов по всем основаниям, подлежащим налогообложению. Управление ПФР в г. Владикавказ уплачивает единый социальный налог, налог на имущество организаций, транспортный налог, земельный налог. Так же Управление ПФР несет обязанности налогового агента по исчислению и уплате налога на доходы физических лиц, так как производит выплаты физическим лицам, а они являются плательщиками НДФЛ. Наиболее существенными среди всех выплат фонда по налогам являются выплаты по ЕСН.

В России налоговые поступления от некоммерческих организаций не играют существенной роли в доходных источниках бюджета и роль некоммерческих организаций в развитии экономики и социальной сфере невелика, что в большей части является причиной несовершенства правового регулирова­ния их деятельности и, прежде всего нелогичными и трудновыполнимыми правилами налогообложения.

Среди проблем, вызывающих наибольшее беспокойство некоммерческих организаций, - признание доходом целого ряда безвозмездных поступлений в некоммерческие организации; признание объектом налогообложения НДС безвозмездной передачи имущества, безвозмездного оказания услуг; необходимость взимания налога на доходы физиче­ских лиц с клиентов, получающих социальную помощь; узкое понимание понятия «благотворительная деятельность» и многие другие. Решить, эти проблемы можно только усовершенствовав законода­тельство, путем как локальных (точечных), так и координальных (системных) изменений. Посредством локальные изменения, т.е. внесением поправок в отдельные статьи Нало­гового кодекса Российской Федерации, можно повысить дос­тупность средств, привлекаемых НКО для предоставления социально значимых благ. А системные изменения, подразумевают введение специального налогового режима для НКО, который будет учитывать экономическую и организационную специфику некоммерческого сектора и благотворительности. Для внесения системных изменений необходима хорошая теоретическая база и анализ, как действующей системы налогообложения, так и международного опыта налогообложения НКО, чего на сегодняшний день в России нет.

Особого вни­мания требует регулирование предпринимательской деятельности неком­мерческих организаций. Как показывает опыт других стран, это существен­ная составляющая финансовой устойчивости некоммерческих организаций.

В налоговой сфере нет понимания особой экономической природы НКО и важной роли, которую «третий сектор» играет в стране. Исключи­тельный фокус внимания на «пресечении злоупотреблений», нацеленность на контроль за «уходом от налогов», неспособность посчитать потери от сокращения инвестиций в социальную сферу, подозрительность к иностран­ным донорам, стремление утвердить приоритет государства во всем в ущерб гражданской инициативе дает в сочетании с бюрократической неэффективностью, межведомственной неразберихой и непрофессионализмом тот пе­чальный результат, который мы имеем в сфере налогообложения НКО. Все это свидетельствует о том, что существующая система налогообложения провоцирует использова­ние теневых схем финансового управления, что представляется крайне опасным не только для некоммерческого сектора, но и для развития страны в целом, противоречит общей ориентации на повышение прозрачности об­щественных и корпоративных финансов.

Активисты некоммерческого сектора и представители Минфина России, налоговых органов, Администрации Президента Российской Феде­рации и других органов государственной власти говорят на разных языках. Первые подчеркивают социальную миссию сектора, вторые - важность кон­троля за «уходом от налогов», нецелесообразность введения различных льгот и т.п. Почти во всех сегодняшних дискуссиях доминируют «интуиция» и «личный опыт» активистов гражданского общества, с одной стороны, и представителей органов государственной власти - с другой.

Первопричиной столь тягостной ситуации с налогообложением не­коммерческого сектора и благотворительности является глубоко укоренив­шаяся в сознании законодателей концепция государственного патернализма. Согласно ее логике, если за благополучие граждан и социальные программы отвечает только государство, значит, все другие общественные силы, заяв­ляющие, что они решают социальные проблемы, делают это из корыстных соображений. Корпоративная благотворительность рассматривается исклю­чительно как способ ухода от налогов. Возникает «презумпция виновности» некоммерческих организаций. Порожденная еще в те времена, когда благодаря индивидуальным налоговым льготам некоторые некоммерческие орга­низации (созданные в основном при государственной поддержке) преступно изымали из бюджета колоссальные суммы, эта «презумпция виновности» до сих пор не позволяет нормально подойти к налогообложению НКО. Но вре­мена изменились. Необходимо менять и отношение к некоммерческим орга­низациям, создав для добросовестных налогоплательщиков простую, понят­ную, логичную, экономически и социально обоснованную систему налого­обложения.

Список использованной литературы

1. Конституция Российской Федерации – М.: Юр. литература, 1993 г.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации.
4. Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».
5. Закона РФ от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятель­ности и благотворительных организациях».
6. Федеральноый закон от 19 мая 1995 г. № 82-ФЗ «Об общественных объединениях».
7. Федераль­ного закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных об­ществах»
8. Федерального зако­на от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг»
9. Федерального закона от 26 сентября 1997 г. № 125-ФЗ «О свободе совести и ре­лигиозных объединениях».
10. Федеральный закон от 11 июля 2001 г. № 95-ФЗ «О политических партиях».
11. Абросимова Е.А.«Юридические аспекты деятельности некоммерческих организаций: вопросы и ответы». М.: «МОКБ "МАРС"», 2000. -С. 230 .
12. Андреев С.Н., Мельниченко Л.Н. Основы некоммерческого маркетинга: Для политических партий, властных структур, некоммерческих организаций, физических лиц. - М.:» Прогресс-Традиция», 2000г. – С.230
13. Аткинсон Э.Б., Стиглиц Дж. Э. Лекции по экономической теории государственного сектора: Учебник. –М .: «Аспект-Пресс», 1995.- С.142
14. Ахимов Г.А. Основы экономики общественного сектора: Курс лекций для экономических вузов. - М.:»ТЕИС»,2003.-С.186.
15. Алексий П.В.«Некоммерческие организации как юридические лица», М., «Книжный мир» - 2002.- С.91
16. Батурина М.В.«Негосударственные некоммерческие организации: учёт и контроль: практическое руководство», - М., Эксмо, 2008- С.160.
17. Бухгалтерский учёт: Учебник / П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков и др.; под ред. П.С.Безруких. - 5-е изд., перераб. и доп. - //М.: Изд-во «Бухгалтерский учёт», 2003.-С.240.
18. Василец С., Некоммерческие заботы//Юрист,2007.-№12 - С.3.
19. Вахрин П.И. Финансовый анализ в коммерческих и некоммерческих организациях: Учебное пособие.- М.: «Маркетинг», 2001.-С.150.
20. Гамольский П. Ю., Толмасова А. К.Некоммерческие организации: бухгалтерский учёт, налогообложение и правовой статус. - М.: Изд-во «Бухгалтерский учёт», 2004. -С.400.
21. О.В. Врублевская, М.В. Романовский «Налоги и налогообложение», 5-ое издание, Питер, 2006 г.- С.320.
22. М.Ю. Березин «Иной взгляд на классификацию налоговых доходов бюджета», «Финансы и кредит», № 24 (138), 2003 г.-С.12
23. Гамольский П. Ю., Некоммерческие организации: налогообложение и бухгалтерский учет в 2002 году. -М.: Бухгалтерский учет,2002 .-С.180.
24. Горюнов И.Ю. Негосударственные пенсионные фонды и налоговые новации 2005г. // Финансы №9,2005г. -С.59
25. Голованов Н.М., Перекислов В.Е, Фадеев В.А. Теневая экономика и легали­зация преступных доходов: Серия: Закон и практика. - Издательство «Питер», 2003.-С.150.
26. Горюнов И.Ю. н Налогообложение негосударственных пенсионных фондов // Финансы 11,2005г. –С.40.
27. Кузьмин Т.Е.«Некоммерческие организации», М., ООО «Вершина», 2005.- С.272.
28. Кожевников О.А. Экономическая поддержка органами государственной власти и местного самоуправления некоммерческих организаций//Российская юстиция.2007г.№7.-С.14
29. Лорина В.Н. Некоммерческие организации. Регистрация, налогообложение и контроль. - М.: Издательство «Приор», 2001.-С.250.
30. Макальская М.Л., Пирожкова Н.А. Бухгалтерский учет хозяйственно-экономической деятельности религиозных объединений. - М.: Издатель­ство «Дело и Сервис», 2003.-С.180.
31. Налоги и налогообложение. /Под ред. И.А.Майбурова.- М.:Юнити- Дана,2007.-С.180.
32. Налоги и налогообложение/ А.М.Лозовой, Э.А. Челышева.2-е изд.,доп. И перераб.- Ростов н/Д.:Феникс, 2006.-С.147.
33. Налоги и налогообложение.6-е изд./Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской.-СПб.: Питер, 2007.-С.245.
34. Некоммерческие организации. Особенности бухгалтерского учета и налогообложения. Под ред. В.В. Семенихина. М., Эксмо,2006,- С.176
35. Некоммерческие организации: практическое руководство/Г.В.Кузьмин. - М.:Эксмо,2008.-С.14.
36. Некоммерческие организации: организационно-правовые формы, бухгалтерский учет, налогообложение/ Джаабеков С. М., Старостин С.Н. 3-е изд., М.-МЦФЭР, 2007 г.- С.340.
37. Некоммерческие организации: особенности налогообложения и бухгалтерского учета в 2008 году/П.Ю. Гамольский.-М.: ЗАО «Книга и Бизнес», 2008.- С.30.
38. Налоги: Учебное пособие. - 5-е изд./Под ред. Д.Г.Черника, М.: «Финансы и статис­тика», 2003.- С.656 .
39. Налоги и налогообложение / Под ред.Б.Х. Алиева М.: Финансы и статистика. 2005 г.-С.170.
40. Налоги и налогообложение / Под ред. Д.Г. Черника, Л.П. Павловой. М.: Инфра-М. 2001 г. – С. 55.
41. Налоги и налогообложение / Под ред. Сердюкова А.Э., Вылковой Е.С., Тарасевича А.Л. Питер. 2005 г. – С. 51.
42. Налоговое право России / Ред. Ю.А. Крохина. – М., 2005 г. – С. 59.
43. Новые законы и нормативные акты//2006. №36- С.6.
44. Н.Н. Наумова, С.К. Бурейко. О налогообложении некоммерческих организаций//Бухгалтерский учет №17,2005 г.-С.40.
45. Пашигорева Г.И., Пилипенко В.И. «Учет в некоммерческих организациях», учебное пособие, изд-во «Питер», 2002.-С.176.
46. Панагушин О.В. Вопросы обложения налогом на прибыль безвозмездных имущественных поступлений некоммерческих организаций//Налоги и налогообложение, август 2007г. - С.63.
47. Панагушин О.В. Общие принципы налогообложения - гарантия справедливого правоприменения// Налоги и налогообложение, октябрь 2006г.-С.37.
48. Серегина Е.И. Отчетность некоммерческих организаций: на что обратить внимание//Бухгалтерский учет №2 январь 2008г. – С.18.
49. Червяков И.В. Состояние и перспективы налогообложения негосударственных пенсионных фондов//Финансы №1, 2005г. – С.33.

1. п.1 ст.50 ГК РФ [↑](#footnote-ref-1)
2. п. 2 ст. 24 Федерального закона от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» [↑](#footnote-ref-2)
3. п. 4 ст. 12 Закона РФ от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятель­ности и благотворительных организациях». [↑](#footnote-ref-3)
4. ст. 3 Федерального закона от 19 мая 1995 г. № 82-ФЗ «Об общественных объединениях» [↑](#footnote-ref-4)
5. п. 1 ст. 20 Федераль­ного закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных об­ществах» [↑](#footnote-ref-5)
6. п. 6 ст. 11 Федерального зако­на от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» [↑](#footnote-ref-6)
7. Некоммерческие организации: практическое руководство/Г.В.Кузьмин. - М.:Эксмо,2008.-С.14. [↑](#footnote-ref-7)
8. Некоммерческие организации: организационно-правовые формы, бухгалтерский учет, налогообложение/ Джаабеков С. М., Старостин С.Н. 3-е изд., М.-МЦФЭР, 2007 г. – С.340. [↑](#footnote-ref-8)
9. Ст.7 //Новые законы и нормативные акты,2006.№36.-С.6. [↑](#footnote-ref-9)
10. Василец С., Некоммерческие заботы//Юрист,2007.-№12.- С.3. [↑](#footnote-ref-10)
11. Некоммерческие организации: практическое руководство/Г.В.Кузьмин. - М.:Эксмо,2008.-С.20. [↑](#footnote-ref-11)
12. Некоммерческие организации: практическое руководство/Г.В.Кузьмин. - М.:Эксмо,2008.-С.20. [↑](#footnote-ref-12)
13. Некоммерческие организации:особенности налогообложения и бухгалтерского учета в 2008 году/П.Ю. Гамольский.-М.: ЗАО «Книга и Бизнес», 2008.- С.30. [↑](#footnote-ref-13)
14. Некоммерческие организации:особенности налогообложения и бухгалтерского учета в 2008 году/П.Ю. Гамольский.-М.: ЗАО «Книга и Бизнес», 2008.- С.15 [↑](#footnote-ref-14)
15. п. 2 ст. 6 Федерального закона от 26 сентября 1997 г. № 125-ФЗ «О свободе совести и ре­лигиозных объединениях». [↑](#footnote-ref-15)
16. Некоммерческие организации: практическое руководство/Г.В.Кузьмин. - М.:Эксмо,2008.-С.30 [↑](#footnote-ref-16)
17. Некоммерческие организации: практическое руководство/Г.В.Кузьмин. - М.:Эксмо,2008.-С.30. [↑](#footnote-ref-17)
18. Некоммерческие организации: практическое руководство/Г.В.Кузьмин. - М.:Эксмо,2008.-С.30. [↑](#footnote-ref-18)
19. Некоммерческие организации: практическое руководство/Г.В.Кузьмин. - М.:Эксмо,2008.-С.32. [↑](#footnote-ref-19)
20. Некоммерческие организации: практическое руководство/Г.В.Кузьмин. - М.:Эксмо,2008.-С-32 [↑](#footnote-ref-20)
21. Федеральный закон от 11 июля 2001 г. № 95-ФЗ «О политических партиях». [↑](#footnote-ref-21)
22. Некоммерческие организации: практическое руководство/Г.В.Кузьмин. - М.:Эксмо,2008.-С.33. [↑](#footnote-ref-22)
23. Некоммерческие организации: практическое руководство/Г.В.Кузьмин. - М.:Эксмо,2008.-С.33. [↑](#footnote-ref-23)
24. Федеральный закон от 28 июня 1995 г. № 98-ФЗ «О государственной поддержке молодежных детских общественных объединений» [↑](#footnote-ref-24)
25. Н.Н. Наумова, С.К. Бурейко, «О налогообложении некоммерческих организаций»//Бухгалтерский учет.- №17, 2005. - С.40. [↑](#footnote-ref-25)
26. Налоги и налогообложение.6-е изд./Под ред.М.В. Романовского,О.В. Врублевской.-СПб.: Питер,2007.-С.246. [↑](#footnote-ref-26)
27. Косолапов А.И. Налоги и налогообложение. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2005 г. – С. 65-66. [↑](#footnote-ref-27)
28. Приказ Минфина РФ от 29 декабря 2007 г. № 163н «Об утверждении формы на­логовой декларации по единому социальному налогу для налогопла­тельщиков, производящих выплаты физическим лицам, и порядка её заполнения» [↑](#footnote-ref-28)
29. Кондратьев О.Е. Исчисление единого социального налога. М.: НОУ ЛИК, 2007 г. – С. 66-70. [↑](#footnote-ref-29)
30. Приложение 1. Декларация по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам. [↑](#footnote-ref-30)
31. Налоги и налогообложение/ А.М.Лозовой, Э.А. Челышева.2-е изд.,доп. И перераб.- Ростов н/Д.:Феникс, 2006.-С.147. [↑](#footnote-ref-31)
32. Диаграмма построена на основе данных Деклараций по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам. Приложения- 1,2,3. [↑](#footnote-ref-32)
33. Официальный сайт Народной ассамблеи. Документы. http://www.civitas.ru/docs.shtml [↑](#footnote-ref-33)
34. «Налогообложение Российских некоммерческих организаций: теория и практика»/ Москва 2004. Московский общественный научный фонд (МОНФ). Научные доклады.- С.48 [↑](#footnote-ref-34)