

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего
профессионального образования
«Амурский государственный университет»

Кафедра Финансы

УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС ДИСЦИПЛИНЫ

Налогообложения некоммерческих организаций

Основной образовательной программы по специальности
080105.65 «Финансы и кредит»

2012 г.

УМКД разработан доцентом, к.э.н. Трошиным Геннадием Александровичом

Рассмотрен и рекомендован на заседании кафедры

Протокол заседания кафедры от «26» 11 2012 г. № 4

Зав кафедрой kef / Ю.А.Ковшур
(подпись) (И.О. Фамилия)

УТВЕРЖДЕН

Протокол заседания УМСС 08/05.65
от «26» 11 2012 г. № 4
Председатель УМСС kef / Ю.А.Ковшур
(подпись) (И.О. Фамилия)

СОДЕРЖАНИЕ

Рабочая программа	5
Тема 1. Содержание и особенности осуществления некоммерческой деятельности	8
Тема 2. Формы некоммерческих организаций. Виды хозяйствования	13
Тема 3. Особенности исчисления и уплаты НДС некоммерческими организациями	23
Тема 4. Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями налога на прибыль.	50
Тема 5. Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями налога на имущество	61
Тема 6. Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями ЕСН и пенсионных взносов (до 01.01.2010 года)	65
Тема 7. Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями других налогов	71
Практикум по решению задач	94
Словарь терминов	98
Экзаменационные тестовые задания	100

РАБОЧАЯ ПРОГРАММА

1. ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ ОСВОЕНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ

Стандарт ООП ВПО Налогообложение некоммерческих организаций

Дисциплина «Налогообложение некоммерческих организаций» предназначена для изучения особенностей налогообложения некоммерческих организаций с тем, чтобы иметь представление о составе налогов, уплачиваемых некоммерческими организациями, порядке их исчисления и уплаты, знать особенности исчисления налогов отдельными видами некоммерческих организаций.

Основной *целью* дисциплины является формирование у студентов знаний теоретических и методических основ дисциплины «Налогообложение некоммерческих организаций», содействие приобретению систематизированных знаний и практических умений для работы с налоговым законодательством РФ, регулирующим особенности налогообложения организаций, удовлетворяющих отдельные нематериальные потребности членов общества, создающих и реализующих нематериальные

блага, имеющие общественную значимость, и т.д.

Исходя из цели, в процессе изучения дисциплины необходимо решить следующие *основные задачи*:

- 1) изучить теоретические основы налогообложения некоммерческих организаций;
- 2) сформировать фундаментальные представления о методике определения налогооблагаемой базы в некоммерческих организациях;
- 3) научить анализировать практический опыт формирования механизма налогообложения в некоммерческих организациях;
- 4) отработать практические навыки по исчислению налогов и сборов в некоммерческих организациях;
- 5) научить применять Налоговый кодекс РФ при исчислении налогов, уплачиваемых некоммерческими организациями.

2. МЕСТО ДИСЦИПЛИНЫ В СТРУКТУРЕ ООП ВПО

Дисциплина «Налогообложение некоммерческих организаций» является специальной дисциплиной специальности 080107.65 «Налоги и налогообложение» федерального цикла (СД. Ф.8). Содержание учебной дисциплины «Налогообложение некоммерческих организаций» способствует формированию комплексных знаний по проблемам налогообложения, формированию комплексного подхода в изучении обязательных финансово-экономических и налоговых дисциплин. Она базируется на знаниях студентов, полученных ими в процессе изучения дисциплин профессионального цикла программы подготовки специалистов таких как: микро и макроэкономика, финансы, бухгалтерский учет анализ и аудит, федеральные налоги и сборы, налоговая система РФ.

Компетенции, приобретаемые при изучении дисциплины «Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности» важны при выполнении заданий научно — исследовательского характера.

3. ТРЕБОВАНИЯ К ОСВОЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ

В результате освоения дисциплины обучающийся должен демонстрировать следующие результаты образования:

1) Знать:

- особенности налогообложения некоммерческих организаций;
- особенности уплаты налогов и сборов
- права и обязанности некоммерческих организаций в сфере налогообложения

2) Уметь:

- анализировать конкретные ситуации в области администрирования налогообложения некоммерческих организаций и правильно применять на практике полученные знания

3) Владеть:

- практическими навыками в области заполнения налоговой и иной отчетности связанной с налогообложением некоммерческих организаций
- практическими навыками по составлению налоговых декларации и расчетов

4. СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

Налогообложение некоммерческих организаций

Темы дисциплины	Виды учебной работы, включая самостоятельную работу студентов и трудоемкость (в часах)			
	всего	В том числе		
		Лекции	Практические	Самостоятельные
Содержание и особенности осуществления некоммерческой		4	2	5

деятельности				
Формы некоммерческих организаций. Виды хозяйствования		6	3	6
Особенности исчисления и уплаты НДС некоммерческими организациями		5	2	5
Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями налога на прибыль		5	3	5
Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями налога на имущество		8	3	6
Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями ЕСН и пенсионных взносов (до 01.01.2010)		6	3	8
Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями других налогов		4	3	8
Итого по дисциплине	100	38	19	43

5. СОДЕРЖАНИЕ РАЗДЕЛОВ И ТЕМ ДИСЦИПЛИНЫ

Тема 1. Содержание и особенности осуществления некоммерческой деятельности.
Значение некоммерческого сектора экономики. Понятие социальной политики государства. Правовой статус некоммерческих организаций и классификация субъектов некоммерческой деятельности. Понятие благотворительности, помощи и спонсорства. Вклад екоммерческих организаций в решение общенациональных и региональных задач. Взаимодействие некоммерческих организаций с представительными и исполнительными органами государства, а

также органами местного самоуправления. Понятие «добровольцев» в благотворительной деятельности. Отношение собственности и правила формирования имущества некоммерческих организаций. Целевое финансирование и целевые взносы. Пожертвование и передача имущества и средств некоммерческим организациям.

Тема 2. Формы некоммерческих организаций. Виды деятельности. Общественные и религиозные организации (объединения): сущность, особенности механизма хозяйствования, источники финансирования. Потребительские кооперативы: сущность, особенности механизма хозяйствования, источники финансирования. Фонды: сущность, особенности механизма хозяйствования, источники финансирования. Государственные корпорации: сущность, особенности механизма хозяйствования, источники финансирования. Учреждения: сущность, особенности механизма хозяйствования, источники финансирования. Объединения юридических лиц (ассоциации и союзы): сущность, особенности механизма хозяйствования, источники финансирования. Некоммерческие партнерства: сущность, особенности механизма хозяйствования, источники финансирования. Автономные некоммерческие организации: сущность, особенности механизма хозяйствования, источники финансирования. Виды деятельности.

Тема 3. Особенности исчисления и уплаты НДС некоммерческими организациями. Налогоплательщики НДС. Порядок освобождения некоммерческих организаций от обязанности уплаты НДС. Определение объекта обложения НДС для некоммерческих организаций. Операции некоммерческих организаций, не облагаемые НДС. Особенности определения налоговой базы по НДС для некоммерческих организаций. Налоговые ставки НДС, применяемые некоммерческими организациями.

Порядок исчисления суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет. Особенности обложения НДС религиозной деятельности. Особенности обложения НДС благотворительной деятельности. Особенности обложения НДС бюджетных учреждений.

Тема 4. Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями налога на прибыль.

Некоммерческие организации, подпадающие под определение налогоплательщиков налога на прибыль. Порядок ведения предпринимательской деятельности некоммерческими организациями.

Порядок определения доходов в целях налогообложения прибыли. Доходы некоммерческих организаций, не облагаемые налогом на прибыль. Порядок определения расходов некоммерческих организаций в целях налогообложения прибыли. Амортизация имущества некоммерческих организаций. Особенности определения отдельных видов расходов для некоммерческих организаций. Порядок определения налоговой базы по налогу на прибыль. Порядок исчисления налога на прибыль и авансовых платежей. Особенности определения доходов и расходов негосударственных пенсионных фондов. Порядок ведения налогового учета некоммерческими организациями. Порядок сдачи отчетности по налогу на прибыль.

Тема 5. Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями налога на имущество.

Некоммерческие организации как налогоплательщики налога на имущество организаций. Определение объекта налогообложения для некоммерческих организаций. Порядок определения налоговой базы по налогу на имущество для некоммерческих организаций. Расчет среднегодовой стоимости имущества некоммерческой организации. Льготы по налогу на имущество для некоммерческих организаций. Порядок исчисления суммы налога на имущество и авансовых платежей по налогу.

Тема 6. Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями ЕСН и пенсионных взносов(до 01.01.2010)

. Определение налогоплательщиков ЕСН и пенсионных взносов. Объект налогообложения ЕСН и пенсионных взносов для некоммерческих организаций. Особенности определения налоговой базы по ЕСН и пенсионным взносам для некоммерческих организаций. Налоговые льготы по ЕСН для некоторых некоммерческих организаций. Выплаты некоммерческих организаций физическим лицам, не облагаемые ЕСН и пенсионными взносами. Порядок исчисления ЕСН и пенсионных взносов и их уплаты в бюджет и внебюджетные фонды. Порядок применения регрессивных ставок налога. Порядок исчисления ЕСН некоммерческой организацией, занятой уставной деятельностью и не имеющей льгот по налогу.

Тема 7. Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями других налогов.

Порядок уплаты некоммерческими организациями акцизов. Порядок исполнения некоммерческими организациями обязанностей налогового агента по НДС. Особенности применения налоговых вычетов по НДС. Особенности применения некоммерческими организациями специальных налоговых режимов. Возможность и условия применения некоммерческими организациями упрощенной системы налогообложения. Порядок исчисления единого налога при упрощенной системе налогообложения некоммерческими организациями. Особенности применения некоммерческими организациями ЕНВД. Порядок исчисления некоммерческими организациями транспортного налога. Порядок исчисления некоммерческими организациями.

6. САМОСТОЯТЕЛЬНАЯ РАБОТА

Темы дисциплины	Форма (вид) самостоятельной работы
Содержание и особенности осуществления некоммерческой деятельности	Подготовка к семинару, реферат
Формы некоммерческих организаций. Виды хозяйствования	Подготовка к семинару, обсуждение темы СРС

Особенности исчисления и уплаты НДС некоммерческими организациями	Подготовка к промежуточному контролю, семинарское занятие
Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями налога на прибыль	Подготовка к семинару, решение задач
Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями налога на имущество	Подготовка к семинару, решение задач
Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями ЕСН и пенсионных взносов(до 01.01.2010)	Подготовка к промежуточному контролю, семинарское занятие
Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями других налогов	Подготовка к промежуточному контролю, семинарское занятие

7. ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫЕ ТЕХНОЛОГИИ

Используется следующие инновационные педагогические технологии:

Дистанционные технологии в ходе консультирования, выдаче учебных заданий.

Исследовательские технологии. Мотивация исследовательской деятельности реализуется через формирование познавательной активности, развитие логического мышления, творческих способностей, кругозора, устной и письменной речи, умений обобщать и систематизировать информацию, коммуникативных умений, формирование наблюдательности и внимания, умений работать с научным текстом, реализуется через выполнение индивидуальных заданий, проведение заключительной учебно-научной конференции по изучаемой дисциплине.

Проектные технологии Проблема проекта или исследования, обеспечивающая мотивацию включения в самостоятельную работу,

Особое внимание уделяется защите проекта- презентации,

Здесь формируются необходимые качества:

- деловые отношения, умение взаимодействовать в группах, планировать совместную работу, договариваться о способах разделения обязанностей,
- умение презентовать себя, объективно оценивать свою работу, выслушивать мнение участников проекта, конструктивно реагировать на критику со стороны своих товарищей.

Групповые технологии включают в себя работу в группах сменного состава. В микрогруппе учатся высказывать свою точку зрения, уважительно относиться к мнению другого, подчинять свою точку зрения мнениям товарищей, если они были ближе к истине при обсуждении учебной ситуации, реализуется в ходе семинарских и практических занятий.

Коммуникативные технологии, позволяют развивать такие навыки:

- умение работать в группе;
- высказывать свое личное мнение;
- выслушивать мнение товарищей.
- создавать благоприятный психологический климат;
- атмосферу взаимопомощи, толерантности.

- внедрение новых информационных технологий при построении системы обучения по курсу, обеспечиваются интегральный подход к созданию, накоплению знаний и управлению ими.

Инновационные технологии обеспечиваются следующими ресурсами имеющимися в АмГУ:

- методическими материалами нового поколения;
- сетевыми информационными ресурсами;
- мультимедийными и специализированными аудиториями;
- банком мультимедийных учебно-методических материалов;

8. ОЦЕНОЧНЫЕ СРЕДСТВА ДЛЯ ТЕКУЩЕГО КОНТРОЛЯ УСПЕВАЕМОСТИ, ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ОТТЕСТАЦИИ ПО ИТОГАМ ОСВОЕНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ И УЧЕБНО — МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ СТУДЕНТА

8.1 Самостоятельная работа по дисциплине «Налогообложение некоммерческих организаций»

Вариант 1

За 2006 г. учреждение получило бюджетные ассигнований в сумме 5 000 000 руб. Доходы от коммерческой деятельности (без учета внереализационных доходов и сумм НДС) за этот же период составили 600 000 руб.

Фактические расходы по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов на содержание административно-управленческого персонала и на ремонт объектов основных средств за 2006 г. составили 150 000 руб.

Допустим два варианта оплаты указанных расходов:

1) за счет бюджетных средств – 120 000 руб., за счет средств от коммерческой деятельности – 30 000 руб.;

2) за счет бюджетных средств – 140 000 руб., за счет средств от коммерческой деятельности – 10 000 руб.

Определить налога на прибыль учреждения по каждому варианту.

Вариант 2

За 2006 г. учреждение получило бюджетные ассигнований в сумме 5 000 000 руб. Доходы от коммерческой деятельности (без учета внереализационных доходов и сумм НДС) за этот же период составили 600 000 руб.

Сметой доходов и расходов учреждения не предусмотрено финансирование расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи и на ремонт объектов основных средств за счет бюджетных ассигнований.

Фактические расходы по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов на содержание административно-управленческого персонала и на ремонт объектов основных средств за 2006 г. за счет средств от коммерческой деятельности составили 150 000 руб., в том числе:

- в части объектов основных средств, эксплуатируемых в рамках основной деятельности учреждения, – 130 000 руб.;

- в части объектов основных средств, эксплуатируемых в рамках коммерческой деятельности учреждения, – 20 000 руб.

Определить налог на прибыль учреждения за 2006 г.

Вариант 3

Союз продает за 40 000 руб. (в том числе НДС 18%) объект основных средств. Первоначальная стоимость объекта составляет 90 000 руб. Сумма начисленного износа – 60 000 руб. Расходы по демонтажу оборудования – 2 000 руб., включая НДС 18%. Демонтаж был произведен силами сторонней

организации. Рассчитать сумму налога на прибыль и НДС, подлежащих уплате в бюджет.

Вариант 4

Учреждение осуществляет деятельность как облагаемую, так и не облагаемую НДС. Коммерческая организация оказала бюджетному учреждению услугу на сумму 59 000 руб. (в том числе НДС). Данная услуга связана как с деятельностью, которая облагается НДС, так и с деятельностью, которая налогом не облагается.

За налоговый период доходы от деятельности, которая облагается налогом, составили 300 000 руб. (без НДС), от деятельности, которая не облагается налогом, – 100 000 руб. Определить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет за налоговый период.

Вариант 5

Бюджетная поликлиника, осуществляющая деятельность в одном субъекте РФ, имеет на балансе основные средства, первоначальная стоимость которых составляет 500 тыс. руб., причем основные средства стоимостью 300 тыс. руб. используются только в собственной медицинской деятельности, а объекты основных средств стоимостью 200 тыс. руб. полностью сданы в аренду. В соответствии с законом данного субъекта РФ ставка налога на имущество составляет 2,2%. Сумма накопленной амортизации основных средств, отраженная по состоянию на 1 января 2006 г., составляет 95 000 руб.

В течение 2006 г. основные средства не приобретались и не выбывали, и с января по декабрь 2006 г. бухгалтер начислял амортизацию данных основных средств в сумме 3 000 руб. в месяц. Рассчитать величину налога на имущество организаций за год и величину авансовых платежей по налогу за отчетные периоды.

Вариант 6

По некоммерческой организации имеются следующие данные за 2006 г.

По состоянию на 1 января 2006 г. стоимость основных средств, отраженных по дебету счета 01, составляет 2 560 000 руб. По объектам основных средств стоимостью 900 000 руб. амортизация не начисляется.

Ежемесячно для целей бухгалтерского учета начисляется амортизация в сумме 15 000 руб. для объектов основных средств, амортизация по которым не начисляется, срок полезного использования составляет 20 лет. Определить сумму налога на имущество за год.

Вариант 7

Коллегия адвокатов производит выплату вознаграждений, получаемых ее членами в связи с осуществлением адвокатской деятельности. В феврале по договорам об оказании юридической помощи на расчетный счет коллегии адвокатов поступило вознаграждение в сумме 220 000 руб.

Согласно п. 7 ст. 25 ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в РФ» коллегия произвела перечисления в размере 50 000 руб. из сумм вознаграждений, в том числе на нужды адвокатской палаты – 30 000 руб., на содержание коллегии – 20 000 руб. Сумма документально подтвержденных

затрат адвокатов, связанных с исполнением указанных договоров, – 25 000 руб. Определить сумму ЕСН, подлежащего перечислению в бюджет.

Вариант 8

Детский фонд имеет в собственности автомобиль «Газель», переданный ему учредителями фонда в январе с целью осуществления фондом уставной деятельности. Мощность двигателя автомобиля – 94 л.с. Определить сумму транспортного налога за налоговый период.

Вариант 9

Образовательное учреждение находится на упрощенной системе налогообложения и уплачивает единый налог от доходов. В первом квартале 2006 г. его доход составил 80 тыс. руб., в полугодии – 120 тыс. руб. За первый квартал начислены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в размере 3 тыс. руб., за первое полугодие – в размере 5 тыс. руб. Определить сумму единого налога за квартал и полугодие, а также сумму авансовых платежей.

Вариант 10

Бюджетная поликлиника, осуществляющая деятельность в одном субъекте РФ, имеет на балансе основные средства, первоначальная стоимость которых составляет 500 тыс. руб.. Сумма накопленной амортизации всех основных средств, отраженная по состоянию на 1 января 2006 г., составляет 306 000 руб. В январе 2006 г. сумма амортизации основных средств составила 8 000 руб. Допустим, что в январе 2006 г. были приобретены новые основные средства стоимостью 100 000 руб., в результате чего с февраля 2006 г. ежемесячная сумма амортизации основных средств составила 10 000 руб.

В октябре 2006 г. были списаны основные средства стоимостью 30 000 руб., в результате чего с ноября 2006 г. сумма начисляемой амортизации составила 9 500 руб. в месяц. Определить сумму налога на имущество за год и величину авансовых платежей по налогу за отчетные периоды.

8.2 Перечень вопросов для зачета

1. Некоммерческие организации: сущность, характеристика деятельности.
2. Формы некоммерческих организаций: краткая характеристика.

3. Основные принципы налогообложения некоммерческих организаций.
4. Правовые основы деятельности некоммерческих организаций.
5. Виды предпринимательской деятельности некоммерческих организаций.
6. Виды налогов, исчисляемых и уплачиваемых некоммерческими организациями.
7. Порядок исчисления НДС некоммерческими организациями.
8. Характеристика отдельных видов операций, осуществляемых некоммерческими организациями не облагаемых НДС.
9. Особенности обложения НДС религиозной деятельности.
10. Особенности обложения НДС благотворительной деятельности.
11. Особенности обложения НДС бюджетных учреждений.
12. Порядок ведения предпринимательской деятельности некоммерческими организациями.
13. Порядок определения доходов и расходов некоммерческих организаций в целях налогообложения прибыли.
14. Порядок обложения налогом на прибыль пожертвований и целевых поступлений.
15. Особенности расчета амортизации имущества некоммерческих организаций в целях налогообложения прибыли.
16. Особенности обложения налогом на прибыль негосударственных пенсионных фондов.
17. Порядок определения налоговой базы по налогу на имущество для некоммерческих организаций.
18. Льготы по налогу на имущество для некоммерческих организаций.
19. Особенности исчисления ЕСН и пенсионных взносов некоммерческими организациями.
20. Порядок уплаты некоммерческими организациями акцизов.
21. Порядок исполнения некоммерческими организациями обязанностей налогового агента по НДФЛ.
22. Особенности применения некоммерческими организациями упрощенной системы налогообложения.
23. Особенности применения некоммерческими организациями системы налогообложения в виде ЕНВД.
24. Порядок исчисления некоммерческими организациями транспортного налога.
25. Порядок исчисления некоммерческими организациями земельного налога.

9.УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ И ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ
ДИСЦИПЛИНЫ

а) основная литература:

- 1)Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: учебник-М.: Инфра-м, 2008
- 2)Мамрукова О.И. Налоги и налогообложение: учебное пособие/О.И. Мамрукова - 7-е,8-е изд., перераб.-М.: Омега-Л, 2008, 2010
- 3)Налоги и налогообложение: учеб.: рек. Мин. Обр. РФ/под ред. И.А.Майбурова - 2-е, 3-е, 4-е изд., перераб. И доп.-М.: Юнити-Дона, 2008, 2009
- 4)Налоги и налогообложение: эл. учеб.: рек. Мин. Обр. РФ/ под ред. И.А.Майбурова - 4-е изд., перераб. и доп.-М.: Юнити-Дана, 2011

б) дополнительная литература:

- 1) Владыка М.В. Сборник задач по налогам и налолобообложению [Текст]: учеб пособие: рек. УМО/ М.В. Владыка, В.Ф. Тарасова, Т.В. Сапрыкина; под общ. Ред. В.Ф. Тарасовой - 2-е издание испр. и доп. - М.: КноРус, 2007. - 365 с.; -3-е изд., перераб. и доп. - М.: КноРус, 2007, 2008
 - 2) Налоги и налогообложение [Текст]: учеб.: рек. Мин обр. РФ/ под ред. М.В. Романовского, О.В. Врубелевской. - 6-е изд. - СПб.: Питер, 2007, 2009
 - 3)Налоги и налогообложение: учеб. пособие: рек. УМО/ О.В. Качур. – 3-е изд., перераб. и доп.- М.: КноРус, 2009
 - 4)Налоги и налогообложение: учеб.: рек. УМО/ И.М. Александров.- 9-е, 10-е изд., перераб. и доп.- М: Дашков и К, 2009, 2010
 - 5) Налоги и налогообложение: учеб. пособие: рек. УМО/ Н.В.Лазарева.- Ростов н/Д: Феникс, 2009
 - 6) Налоги и налогообложение: учеб. пособие/А.В. Перов, А.В. Толкушкин.- 9-е изд., перераб. и доп.- М.: Юрайт, 2008
 - 7) Налоги и налогообложение: учеб. пособие/В.А. Скрипниченко.- 2-е изд., перераб. и доп.- М.: Питер, 2009
 - 8) Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учеб. пособие/ Ф.Н. Филина.- М.: ГроссМедия: РОСБУХ, 2009
- ПЕРИОДИЧЕСКИЕ ИЗДАНИЯ:

- 1) Российский налоговый курьер

в) программное обеспечение и Интернет-ресурсы

№	Наименование ресурса	Краткая характеристика
1	www.consultant.ru - Справочная правовая система	Содержит

	“Консультант плюс”	законодательную базу, нормативно правовое обеспечение, статьи.
2	www.minfin.ru - Министерство финансов Российской Федерации	Инструктивная информация о финансовых взаимоотношениях в некоммерческих организациях
3	www.nalog.ru - Федеральная налоговая служба Российской Федерации	Информация о действующем законодательстве в некоммерческих организациях
6	www.akdi.ru – Интернет-сервер «АКДИ Экономика и жизнь»	Инструктивная и нормативная информация в области налогов и налогообложения
7	finblg@mail.ru – Официальный адрес кафедры «Финансы»	Задания для самостоятельного выполнения, дистанционные консультации, прием отчетов
8	Biblioclub.ru	Электронная библиотечная система «Университетская библиотека – online» специализируется на учебных материалах для вузов по научно-гуманитарной тематике, а также содержит материалы по точным и естественным наукам

10. МАТЕРИАЛЬНО-ТЕХНИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

- методическими материалами нового поколения;
- сетевыми информационными ресурсами;
- мультимедийными и специализированными аудиториями;
- банком мультимедийных учебно-методических материалов;

11. РЕЙТИНГОВАЯ ОЦЕНКА ЗНАНИЙ СТУДЕНТОВ ПО ДИСЦИПЛИНЕ

Текущий контроль осуществляется в ходе учебного процесса и консультирования студентов, по результатам выполнения самостоятельных работ.

Основными формами текущего контроля знаний являются:

обсуждение вынесенных в планах семинарских занятий вопросов; участие в

обсуждении дискуссионных вопросов по программе дисциплине; выполнение индивидуальных заданий: написание эссе, рефератов, аналитической работы, сбора, обработки информации;
 выполнение кейсов, заданий проектного характера.

Содержание	Максимальный балл
1. Входной контроль	5
2. Первый рубежный контроль	
- вопросы по теоретическому курсу на аудиторных занятиях	15
- вопросы по самостоятельной работе	10
- выполнение практического задания	15
- активность на занятиях, посещаемость занятий	5
ИТОГО	45
3. Второй рубежный контроль	
- вопросы по аудиторным занятиям	15
- вопросы по самостоятельной работе	15
- выполнение реферата, практического задания	20
- систематичность и своевременность выполнения заданий, активность участия в семинарских занятиях	5
ИТОГО	55
ВСЕГО	100
Творческие задания	
- подготовка доклада, выступление на научной конференции	5
- подготовка научной статьи	10
ИТОГО	15
Всего максимальное количество баллов	115

По результатам проведения рубежных рейтингов определяется итоговая оценка (по пятибалльной системе):

85-100 – оценка «отлично»

70 – 84 оценка «хорошо»

60 – 69 оценка «удовлетворительно»

Менее 60 баллов – оценка «неудовлетворительно»

ТЕКСТЫ ЛЕКЦИЙ

Тема 1. СОДЕРЖАНИЕ И ОСОБЕННОСТИ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ НЕКОММЕРЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1.1. Значение некоммерческого сектора экономики

Демократизация общественных отношений, происходящая в России в последнее десятилетие, обусловлена как совершенствованием характера деятельности ранее существовавших социальных институтов, так и зарождением новых. Вызванный кардинальными рыночными изменениями в сфере производственных отношений, процесс этот протекает масштабно и бурно, однако не всегда с ожидаемой результативностью. Данное утверждение справедливо в отношении реформирования такой структурно и функционально сложной системы, как институт права и правовых отношений. Сложность его реформирования заключается в том, что даже самые благоприятные изменения в сфере законодательства и характера функционирования правовых институтов могут оказаться безрезультатными при доминировании в обществе не правового идеологизированного массового сознания. Только сочетание высокоразвитой правовой культуры населения со структурно обновленными правовыми институтами может стать залогом построения гражданского общества, необратимости построения основанного на рыночной экономике правового государства.

С самого начала реформ на смену находящихся под директивной опекой государственных органов, большей частью политизированных и идеологизированных общественных организаций в России пришли добровольные объединения граждан, представляющие собой бескорыстную ассоциацию активных, руководствующихся принципами гуманизма и справедливости людей. В качестве таковых в России в конце 80-х - начале 90-х годов возникли некоммерческие организации, призванные осуществлять правовую защиту и правовое просвещение широких слоев населения.

Период массового становления российских некоммерческих организаций - более 10 лет - в историческом плане небольшой. Однако его значимость для развития правового сознания населения страны трудно переоценить. Возникнув за короткий период во всех регионах страны, некоммерческие организации сразу включились в работу со всеми слоями населения, нуждающимися в правовой защите, тем самым способствуя вытеснению идеологических принципов общественных отношений и их замене правовыми.

Сегодня некоммерческие организации в России - это не только реальность, но и активная сила, являющаяся символом самодеятельности масс, надежной опорой государства на пути демократизации общественной жизни.

Инициативные программы некоммерческих организаций направлены на правовую защиту, бесплатное юридическое консультирование, правовое просвещение населения. По сути, речь идет о правовой благотворительности социально активных людей, чьим жизненным кредо является бескорыстная деятельность во имя гуманности общественных отношений, приоритета интересов личности.

За прошедшие годы некоммерческие организации в России смогли упрочиться и функционально, и материально. Сложилось тесное сотрудничество некоммерческих организаций со средствами массовой информации. Одна из проблем, тормозящая эффективную работу некоммерческих организаций, - технологическое несовершенство и неполнота базы правовой информации, которой некоммерческие организации обладают сегодня, что в немалой степени обусловлено отсутствием у некоммерческих организаций серверной техники, необходимой для формирования систематизированной базы правовых данных.

Вторая, но первая по значимости, проблема - это недостаток финансовых средств, затрудняющих реализацию многих, особенно массовых правовых инициатив. Речь идет прежде всего о правовом просвещении масс, правовой защите социально незащищенных слоев населения, мониторингах правовой ситуации в масштабах региона, массовом издании правовой литературы. Планы некоммерческих организаций на будущее обнадеживают - формирование сознания граждан России будет ознаменовано новым подъемом. Однако предпосылкой этого является опять-таки должная финансовая поддержка некоммерческих организаций, призванных лечь в основу развития одной из важнейших составляющих демократического облика российского государства - правовых инициатив добровольных объединений граждан.

Историческую роль некоммерческих организаций в становлении правового государства трудно переоценить. Они стимулируют этот процесс «снизу», от масс, принося в общественные отношения новые элементы самоуправления, акцентируя приоритет правовых ценностей, формируя уверенность в гражданах в паритетности их статуса в отношении государства и социальных институтов.

1.2. Некоммерческие организации: понятие, признаки

Некоммерческой организацией является организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками. Некоммерческой организации присущи следующие свойства:

- наличие юридического лица;
- основной целью деятельности не является извлечение прибыли;
- возможная прибыль не может быть распределена между участниками некоммерческой организации.

Если некоммерческая организация намерена выступать в дальнейшем как участник гражданско-правовых отношений (приобретать имущественные права и обязанности), то она должна пройти процедуры государственной регистрации для приобретения прав юридического лица, так как только

права и интересы и вместе с этим обязывает их нести юридическую ответственность за ущемление прав и законных интересов других юридических и физических лиц.

Особо необходимо отметить, что только приобретение статуса юридического лица позволяет некоммерческим организациям пользоваться налоговыми и прочими льготами.

Следует обратить внимание на два момента:

1) возможность возникновения юридического лица без регистрации оставлена в законодательстве только для общественных и религиозных организаций (объединений) и для некоммерческих партнерств;

2) некоммерческие организации создаются, как правило, с правами юридического лица.

Некоммерческая организация как юридическое лицо: должна иметь самостоятельный баланс или

смету; вправе в установленном порядке открывать счета в банках на территории Российской Федерации и за ее пределами; иметь печать с полным наименованием этой некоммерческой организации на русском языке; вправе иметь штампы и бланки со своим наименованием, а также зарегистрированную в установленном порядке эмблему.

Учредительными документами некоммерческих организаций являются: устав либо учредительный договор и устав, либо только учредительный договор. В некоторых случаях некоммерческая организация может действовать на основании общего положения об организациях данного вида.

В учредительных документах некоммерческой организации должны содержаться наименование некоммерческой организации, указывающее на характер ее деятельности и организационно-правовую форму, место нахождения, порядок управления деятельностью, предмет и цели деятельности, сведения о филиалах и представительствах, права и обязанности членов, условия и порядок приема в члены некоммерческой организации и выхода из нее (в случае, если некоммерческая организация имеет членство), источники формирования имущества, порядок внесения изменений в учредительные документы, порядок использования имущества в случае ликвидации некоммерческой организации и иные положения, предусмотренные федеральными законами.

Учредительные документы некоммерческой организации могут содержать и иные не противоречащие законодательству положения. Требования учредительных документов некоммерческой организации обязательны для исполнения самой некоммерческой организацией и ее учредителями (участниками).

Некоммерческая организация создается без ограничения срока деятельности, если иное не установлено учредительными документами некоммерческой организации. Некоммерческая организация может создавать филиалы и открывать представительства на территории Российской Федерации в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Филиалом некоммерческой организации является ее обособленное подразделение, расположенное вне места нахождения некоммерческой организации и осуществляющее все ее функции или часть их, в том числе функции представительства. Представительством некоммерческой организации является обособленное подразделение, которое расположено вне места нахождения некоммерческой организации, представляет ее интересы и осуществляет их защиту. Филиал и представительство некоммерческой организации не являются юридическими лицами, наделяются имуществом создавшей

их некоммерческой организации и действуют на основании утвержденного ею положения. Имущество филиала или представительства учитывается на отдельном балансе и на балансе создавшей их некоммерческой организации.

Руководители филиала и представительства назначаются некоммерческой организацией и действуют на основании доверенности, выданной некоммерческой организацией.

Филиал и представительство осуществляют деятельность от имени создавшей их некоммерческой организации и должны быть указаны в учредительных документах некоммерческой организации, их создавшей. По решению учредителей (участников) либо органа, уполномоченного на то учредительными документами, некоммерческая организация может быть реорганизована. Реорганизация может быть осуществлена в форме слияния, присоединения, разделения, выделения и преобразования.

Некоммерческая организация может быть ликвидирована. Это может произойти:

- по решению ее учредителей (участников) либо органа, уполномоченного на то учредительными документами;
- по решению суда;
- в случае признания организации несостоятельной (банкротом). Данный случай относится только к фондам и потребительским кооперативам.

Основной целью деятельности некоммерческой организации не является получение прибыли - другой важный признак некоммерческой организации.

Некоммерческие организации могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных интересов граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ. Возможная прибыль не может быть распределена среди участников некоммерческой организации.

Действительно, некоммерческие организации не ставят главной своей целью извлечение прибыли. Однако законодательства многих стран, в том числе нашей, допускают возможность получения прибыли некоммерческой организацией. В рамках некоммерческого сектора последняя носит ограниченный характер.

Во-первых, некоммерческая организация может заниматься предпринимательством лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которой она создана; сама бизнес-деятельность должна соответствовать таким целям.

Во-вторых, возможная прибыль полностью направляется на обеспечение основного профиля некоммерческой организации и не может быть распределена среди ее участников. Например, прибыль организаций здравоохранения используется на предоставление населению дополнительных видов медицинских услуг и увеличение объема услуг, уже существующих. Прибыль научных организаций расходуется на осуществление новых проектов, приобретение оборудования и сырья. Прибыль общественных организаций и объединений идет на расширение спектра услуг, предоставляемых их участникам, на совершенствование материальной базы и т.д.

В общем, прибыль от предпринимательской деятельности некоммерческих организаций не распределяется среди их учредителей и участников, а полностью реинвестируется на развитие фундаментальных социальных сфер общества (просвещение, наука, культура, здравоохранение), на укрепление социальной защиты населения.

Содержание некоммерческого сектора осуществляется за счет средств целевого финансирования, поступлений в рамках благотворительной деятельности. В частности, эти средства могут быть в виде:

- спонсорства - осуществление юридическим или физическим лицом (спонсором) вклада (в виде предоставления имущества, результатов интеллектуальной деятельности, оказания услуг, проведения работ) в деятельность другого юридического или физического лица (спонсируемого) на условиях распространения спонсируемой рекламы о спонсоре, его товарах;
- пожертвований - дарение вещи или права в общепользованных целях.

Пожертвования могут делаться лечебным, воспитательным учреждениям, учреждениям социальной защиты и другим аналогичным учреждениям, благотворительным, научным и учебным учреждениям, фондам, музеям и другим учреждениям культуры, общественным и религиозным организациям, а также некоммерческим организациям.

Пожертвование имущества юридическим лицам может быть обусловлено жертвователем использованием этого имущества по определенному назначению. При отсутствии такого условия пожертвование имущества считается обычным дарением, а в остальных случаях пожертвованное имущество используется одаряемым в соответствии с назначением имущества;

- субсидий - денежных средств, пособий, финансовой помощи, выделенных из государственного бюджета местным органам власти, предприятиям, населению и предназначенных на строго определенные цели;
- субвенций - денежных средств, выделяемых на конкретные цели и на определенный срок муниципальным образованиям из федерального бюджета, бюджета субъекта Российской Федерации и подлежащих возврату в соответствующий бюджет в случае неиспользования их по целевому назначению в установленный срок.

1.3. Отношения собственности некоммерческих организаций

В собственности некоммерческих организаций может находиться любое имущество. Некоммерческая организация может иметь в собственности или в оперативном управлении: здания, сооружения, жилищный фонд, оборудование, инвентарь, денежные средства в рублях и иностранной валюте, ценные бумаги, земельные участки, другие объекты собственности.

В странах рыночной экономики некоммерческие организации в зависимости от формы собственности могут быть подразделены на государственные, муниципальные и частные.

К *государственным некоммерческим организациям* относятся организации, имущество которых принадлежит на праве собственности Российской Федерации (федеральная собственность), ее субъектам - республикам, краям, областям и т.д. (собственность субъекта Российской Федерации), а также органы государственного управления, крупнейшие образовательные, научные, медицинские, культурные, информационные центры, библиотеки, музеи.

Муниципальные некоммерческие организации включают общеобразовательные школы, детские сады, поликлиники, отделы социального обеспечения и др. К муниципальной собственности относится имущество, принадлежащее на праве собственности городским и сельским поселениям, а также муниципальным образованиям. Имущество, находящееся в муниципальной собственности, закрепляется за муниципальными предприятиями и учреждениями во владение, пользование и распоряжение.

Государственные и муниципальные некоммерческие организации имеют свои преимущества и недостатки. Преимущества - это центральное регулирование процесса производства и распределения с соответствующим выделением необходимых ресурсов, создающее предпосылки равных возможностей в сфере потребления общественных благ. Недостатки - неизбежная ограниченность средств, направляемых государством на создание общественных благ, особенно в переходной экономике, отсутствие экономических стимулов для эффективной работы, бюрократический стиль управления и т.д.

К *частным некоммерческим организациям* относятся организации, основанные на различных формах негосударственной собственности, по отношению к ним часто используется термин «негосударственные некоммерческие организации».

Основные признаки негосударственных некоммерческих организаций:

- добровольность образования;
- инновационный характер развития;
- экономия издержек производства при высоком качестве конечных результатов деятельности;
- эффективное использование возможной прибыли.

Негосударственные некоммерческие организации, будучи основаны на частной форме собственности, действуют в общественных интересах, обеспечивают доступ к общечеловеческим ценностям, отстаивают принцип плюрализма и равных возможностей для всех членов общества. В социальной рыночной экономике на негосударственные некоммерческие структуры возлагаются функции, которые ранее традиционно выполнялись государством. Это становится возможным вследствие особого функционального назначения такого рода организаций в рыночной экономике, специфики использования их прибыли. В результате некоммерческие организации, являясь негосударственными, удовлетворяют прежде всего потребности в общественных благах. Они выражают интересы не только личные, но и общества в целом. В то же время, являясь негосударственными, они в процессе функционирования в большей мере следуют законам рынка, чем государственные организации. Это выражается в быстрой реакции на спрос, намерении представлять качественную продукцию, экономить издержки производства, вести активную разработку новых направлений деятельности и пр.

Функционирование негосударственных некоммерческих организаций направлено не на замену создаваемых частным бизнесом и государством экономических благ. Их деятельность, напротив, расширяет структуру общественных потребностей, создает возможности для дополнительного альтернативного предоставления продуктов потребителям. С этой точки зрения негосударственные некоммерческие организации способствуют усилению конкуренции между различными секторами экономики, социализации экономики, что положительно сказывается на социально-экономическом развитии общества. Подтверждение этому - успехи деятельности некоммерческих организаций, например, в США.

Наибольшая активность работы некоммерческих организаций США наблюдается в деле охраны окружающей среды, обеспечении быта бездомных, улучшении условий жизни в труднодоступных местностях, медицинских исследованиях, организации образования за счет пожертвований в благотворительные фонды, создании и поддержании религиозных общин. В России негосударственные некоммерческие организации возникли уже на рубеже ХУШ-ХГХ вв. Наибольшее же их развитие приходится на конец XIX - начало XX вв. Второе свое рождение они отсчитывают с 1987-1990 гг. Особенно быстрый рост числа негосударственных некоммерческих организаций наблюдается в России с 1992 г.

Таким образом, нынешний этап развития негосударственных некоммерческих организаций в нашей стране представляет в значительной мере возрождение былых российских традиций. Практика показывает, что для стран, переходящих к рынку, функционирование негосударственных некоммерческих организаций является даже более важным, чем для развитых стран рыночной экономики. Это объясняется неразвитостью рыночных отношений, крайней ограниченностью ресурсов государства, сложностью социально-экономических вопросов переходного периода. В результате в этих странах негосударственным некоммерческим организациям приходится частично решать задачи, традиционно принадлежащие государству в рыночной экономике.

1.4. Механизм хозяйствования некоммерческих структур

Процесс функционирования организаций некоммерческого сектора несколько отличается от деятельности коммерческих организаций. По сравнению с последними деятельность некоммерческих организаций может быть основной и предпринимательской.

Основная деятельность некоммерческой организации - это деятельность, соответствующая целям, ради которых эта организация создана и которая предусмотрена ее учредительными документами. Некоммерческая организация может осуществлять один или несколько видов деятельности.

Ведение основной деятельности - главная функция некоммерческой организации, цель, ради которой она создается. Именно эта деятельность некоммерческой организации поддерживается и стимулируется государством посредством предоставления льгот при уплате налогов, получении заказов и др. Некоммерческие организации получают такого рода льготы от государства в обмен на обязательства первых осуществлять основную деятельность, которая сводится в большинстве случаев к реализации важнейших социальных программ.

Следует отметить, что нацеленность некоммерческих организаций на ведение основной деятельности вовсе не означает, что конечные результаты должны предоставляться потребителям бесплатно или по льготным ценам. В настоящее время многие некоммерческие организации, особенно в сфере здравоохранения, образования, культуры, предоставляют потребителям по рыночным ценам продукцию, которая является результатом их основной деятельности.

В странах с рыночной экономикой некоммерческим организациям разрешается помимо основной деятельности заниматься предпринимательской. Посредством последней некоммерческие организации получают возможность заработать дополнительные денежные средства, которые в данный момент не могут быть предоставлены учредителями, участниками организации. Вместе с тем предпринимательская деятельность имеет несколько ограниченный характер.

Если смысл существования коммерческих организаций - приносить доход ее владельцам, то для некоммерческой прибыль не самоцель, а лишь средство для реализации определенной миссии: сохранения культурного наследия, повышения доступного образования, медицины и т.д. Некоммерческая организация может осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых она создана. Главная задача заключается в том, чтобы некоммерческая организация, занимаясь предпринимательской деятельностью, не отклонялась от выполнения основной деятельности, направляла возможную прибыль на выполнение уставных целей.

Соответствующими целям, ради которых создана некоммерческая организация, признаются следующие виды предпринимательской деятельности:

- приносящее прибыль производство товаров и услуг, которые отвечают целям создания некоммерческой организации;
- приобретение и реализация ценных бумаг;

- реализация имущественных и неимущественных прав;
- участие в хозяйственных обществах и товариществах на вере в качестве вкладчика.

Это далеко не исчерпывающий перечень видов предпринимательской деятельности некоммерческих организаций. Данный перечень может быть расширен как законом, так и учредительными документами организации. Вместе с тем законодательством ограничены права на осуществление рядом некоммерческих организаций предпринимательской деятельности непосредственно ими самими. Кроме того, законодательством Российской Федерации могут устанавливаться ограничения на виды деятельности, в том числе и предпринимательской, которыми вправе заниматься некоммерческие организации отдельных видов. Отдельные виды деятельности могут осуществляться некоммерческими организациями только на основании специального разрешения (лицензии). Перечень этих видов деятельности определяется федеральным законом.

Контрольные вопросы

1. Сформулируйте понятие социальной политики государства.
2. В чем состоит взаимодействие некоммерческих организаций с представительными и исполнительными органами государства, а также органами местного самоуправления?
3. Охарактеризуйте правовой статус некоммерческих организаций.
4. Перечислите признаки некоммерческой организации.
5. Какие характеристики присущи некоммерческой организации как юридическому лицу?
6. Может ли некоммерческая организация заниматься предпринимательской деятельностью?
7. Охарактеризуйте механизм хозяйствования некоммерческих структур.

Нормативные правовые документы

1. Конституция РФ (1993 г.).
2. Гражданский кодекс РФ (часть 1,2, 3, 4) по состоянию на 2007 г.
3. Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».
4. Федеральный закон от 26 сентября 1997 г. № 125-ФЗ «О свободе совести и религиозных объединениях».
5. Закон РФ от 19 июня 1992 г. № 3085-1 «О потребительской кооперации».
6. Федеральный закон от 19 мая 1995 г. № 82-ФЗ «Об общественных объединениях».

Тема 2. ФОРМЫ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ. ВИДЫ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

2.1. Формы некоммерческих организаций

В ГК РФ определены следующие формы существования некоммерческих организаций в России: потребительские кооперативы, некоммерческие партнерства, общественные и

религиозные организации, фонды, учреждения, объединения юридических лиц (ассоциации и союзы), некоммерческие партнерства, автономные некоммерческие организации. ГК РФ допускает создание некоммерческих организаций и в других формах, предусмотренных федеральными законами.

Потребительский кооператив. Объединение лиц на началах членства в целях удовлетворения собственных потребностей в товарах и услугах, первоначальное имущество которого складывается из паевых взносов, называется *потребительским кооперативом*.

Наименование потребительского кооператива должно содержать указание на основную цель (точнее, предмет) его деятельности и слово «кооператив».

Участниками потребительских кооперативов могут быть как граждане, так и юридические лица, причем наличие хотя бы одного гражданина обязательно, в противном случае кооператив превратится в объединение юридических лиц. Основным учредительным документом любого потребительского кооператива является его устав.

Правовое положение потребительского кооператива и в плане организационной структуры, и с точки зрения прав участников во многом сходно с производственным кооперативом. Высшим органом управления потребительским кооперативом является общее собрание его членов. В промежутках

между заседаниями общего собрания его функции выполняет совет. Коллегиальный исполнительный орган потребительского кооператива называется правлением. В отличие от производственных кооперативов члены потребительского кооператива не обязаны принимать личное трудовое участие в его деятельности и, по общему правилу, не отвечают по его долгам.

ГК РФ содержит некоторые наиболее общие правила об особенностях имущественно-правового положения потребительских кооперативов. К их числу относится правило о необходимости иметь полностью оплаченный паевой фонд (п. 4 ст. 116 ГК РФ), конкретный размер которого должен определяться специальными законами для каждого вида кооперативов отдельно.

Вместе с тем при отсутствии предпринимательской деятельности и соответствующих доходов потребительский кооператив может покрывать свои убытки лишь за счет дополнительных взносов участников. Поэтому обязанность по внесению таких взносов является специально предусмотренной уставной обязанностью члена такого кооператива.

Одновременно она является гарантией имущественных интересов кредиторов потребительского кооператива. Отсутствие таких гарантий дает кредиторам основание ставить вопрос о ликвидации кооператива. Пункт 1 ст. 65 ГК РФ предусматривает теперь и возможность банкротства этой некоммерческой организации.

Закон и устав потребительского кооператива могут предусматривать осуществление им некоторых видов предпринимательской деятельности. Тогда полученные от этой

деятельности доходы могут распределяться между членами кооператива либо идти на иные нужды, определенные его общим собранием. Такого рода деятельность не меняет в целом основные уставные задачи и объем целевой правоспособности потребительского кооператива, а потому и не ведет к превращению его в производственный кооператив.

Общественные и религиозные организации. *Общественной организацией* признается основанное на началах членства объединение граждан, созданное ими на базе общности нематериальных интересов для совместного удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей, в том числе для совместного осуществления и защиты некоторых своих прав и интересов.

Общественные объединения могут создаваться в таких организационно-правовых формах, как: общественная организация, общественное движение, общественный фонд, общественное учреждение, органы общественной самодеятельности, политическая партия.

Общественные организации создаются по инициативе их учредителей - не менее трех физических лиц. В состав учредителей наряду с физическими лицами могут входить юридические лица - общественные объединения, если иное не оговорено соответствующим специальным законом.

Члены общественной организации не имеют права собственности на долю имущества, принадлежащего общественной организации, и не несут ответственности по ее обязательствам, равно как и общественная организация не отвечает по обязательствам своих членов.

Общее число членов общественной организации законодательно не ограничено. Учредительным документом общественной организации является устав.

Общественная организация вправе осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению уставных целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям.

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.

Особенностью наименования общественного объединения является необходимость включать в него указание на территориальную сферу деятельности (общероссийское, межрегиональное, региональное, местное). При этом общероссийские объединения могут использовать в своих названиях слова «Россия», «Российская Федерация» и производные от них без специальных разрешений государственных органов (что невозможно для других негосударственных юридических лиц). Средством индивидуализации общественного объединения, в отличие от других юридических

лиц, является также его символика (флаги, эмблемы, вымпелы и т.п.), подлежащая обязательной государственной регистрации.

Объединение граждан, имеющее основной целью совместное исповедание и распространение веры и обладающее соответствующими этим целям признаками, называется *религиозной организацией*. В таком понимании религиозная организация является самостоятельной организационно-правовой формой юридического лица, имеющей свои разновидности: общины, монастыри, братства, миссии и т.п. Деятельность в области религии осуществляют и другие организации, например, духовные

образовательные учреждения или объединения религиозных организаций (централизованные религиозные организации).

Фонды. Некоммерческая организация, не имеющая членства, основанная для достижения общественно полезных целей путем использования имущества, переданного в ее собственность учредителями, называется *фондом*.

Образовав фонд и передав ему в собственность определенное имущество, учредители утрачивают все имущественные права в отношении него. После этого фонд начинает «жить» своей собственной жизнью, руководствуясь лишь теми целями, которые учредители определили ему в уставе, и положениями законодательства. Возможна даже такая ситуация, когда устав фонда не предусматривает возможности его изменения органами фонда. Это может послужить прочной гарантией того, что имущество учредителей будет использовано должным образом, даже когда они перестанут его контролировать. В этом случае внесение каких-либо изменений в устав фонда допустимо лишь по решению суда.

Высшим органом фонда является его попечительский совет, действующий на общественных началах.

Для достижения уставных целей фонд, как и другие некоммерческие организации, вправе заниматься предпринимательской деятельностью, в том числе путем создания или участия в хозяйственных обществах. Благотворительные фонды, однако, имеют право участвовать в хозяйственных обществах лишь в качестве их единственных членов. Отсутствие каких-либо имущественных прав участников в отношении созданных ими фондов приводит к тому, что учредители и фонд не отвечают по обязательствам друг друга.

Имея в виду особую важность имущества для достижения уставных целей фонда, закон предусматривает дополнительное основание его ликвидации, не свойственное другим юридическим лицам: недостаточность имущества фонда для осуществления его целей при условии, что вероятность его получения нереальна.

Учреждения. *Учреждением* признается некоммерческая организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных

функций некоммерческого характера и финансируемая полностью или частично этим собственником.

Имущество учреждения закрепляется за ним на праве оперативного управления.

Учреждение отвечает по своим обязательствам находящимися в его распоряжении денежными средствами. При их недостаточности субсидиарную ответственность по обязательствам учреждения несет его собственник.

Учреждение владеет, пользуется и распоряжается имуществом в соответствии с целями деятельности с согласия собственника. Собственник вправе изъять излишнее или не по назначению используемое имущество.

Учреждение не вправе отчуждать или иным способом распоряжаться закрепленным за ним имуществом, а также приобретенным за счет средств, выделенных ему по смете.

Объединения юридических лиц (ассоциации и союзы). Некоммерческая организация, образованная несколькими юридическими лицами для ведения деятельности в их интересах, называется *объединением юридических лиц (ассоциацией или союзом)*. Участниками такого объединения не могут выступать граждане или государство. Из содержания ст. 121ГК вытекает, что объединяться в ассоциацию или союз могут либо коммерческие, либо некоммерческие организации, но не те и другие вместе. Это положение представляется вполне оправданным, поскольку слишком различны их цели деятельности в сфере хозяйствования.

Если по решению участников на ассоциацию (союз) возлагается ведение предпринимательской деятельности, такая ассоциация (союз) преобразуется в хозяйственное общество или товарищество в порядке, предусмотренном Гражданским кодексом Российской Федерации.

Запрет на ведение предпринимательской деятельности (в качестве основной цели), установленный для объединений юридических лиц, предполагает, что необходимая имущественная база будет сформирована объединяющимися участниками. В ГК отсутствуют специальные нормы, посвященные образованию имущества объединений, поскольку в них главную роль играет элемент личного участия. Этот вывод основывается и на том, что вступление в ассоциацию нового участника обусловлено согласием других членов. Кроме того, в случаях, предусмотренных учредительными документами, участник может быть исключен из ассоциации.

Учредительными документами объединений юридических лиц являются устав и учредительный договор. Законодатель предоставляет учредителям ассоциаций большую свободу в выборе организационной структуры объединения, регулировании взаимных прав и обязанностей участников.

Наименование объединения юридических лиц должно включать в себя указание на предмет деятельности его членов и слова «ассоциация» или «союз».

Участники не обладают какими-либо имущественными правами в отношении своих объединений, поэтому передача вклада участника другим лицам, равно как и требование выдела доли при выходе из объединения, невозможны.

Ответственность участников ассоциации по ее обязательствам является субсидиарной и продолжается даже в случае выхода из нее участника в течение двух лет. По общему правилу, новое лицо, вступающее в ассоциацию, не отвечает по обязательствам ассоциации, возникшим до момента его вступления, однако учредительными документами может быть установлено иное правило.

Некоммерческие партнерства. Некоммерческая организация, члены которой сохраняют права на ее имущество, созданная для оказания содействия своим членам в ведении общепольной деятельности, называется *некоммерческим партнерством*.

Так же как и общественные организации, некоммерческие партнерства базируются на принципе членства. Но если первые создаются для достижения тех или иных общепольных целей, то последние играют лишь роль вспомогательного инструмента в достижении этих целей. Кроме того, члены общественных организаций, по общему правилу, не имеют никаких прав в отношении имущества этих организаций. Тогда как в некоммерческом партнерстве объем имущественных прав участников весьма велик. Так главной и отличительной особенностью некоммерческого партнерства является возможность его участников получить при выходе из него или при ликвидации часть имущества, т.е. иметь прямые имущественные выгоды от участия в некоммерческой организации.

Некоммерческое партнерство является собственником переданного ему имущества и не отвечает по обязательствам своих членов, а последние не отвечают по обязательствам партнерства. Высшим органом его управления является общее собрание членов.

Некоммерческое партнерство вправе преобразоваться в общественную или религиозную организацию, фонд или автономную некоммерческую организацию.

Типичными представителями этой организационно-правовой формы юридических лиц являются садоводческие, огороднические и дачные некоммерческие партнерства, а также фондовые биржи.

Автономные некоммерческие организации. Учрежденная на основе добровольных имущественных взносов некоммерческая организация, имеющая целью предоставление услуг всем заинтересованным лицам, называется *автономной некоммерческой организацией*.

Учредители автономной некоммерческой организации не обладают ни вещными, ни обязательственными правами в отношении имущества, в том числе переданного ими в качестве вклада в собственность данной организации. Из чего можно заметить, что правовая природа автономной некоммерческой организации имеет много общего с фондом.

Учредителями автономной некоммерческой организации могут быть как физические, так и юридические лица, производящие взносы в ее имущество. Закон не исключает здесь

единоличного учредительства. Учредители автономной некоммерческой организации не приобретают никаких прав на ее имущество и не несут никакой ответственности по ее обязательствам. Они, однако, обязаны осуществлять надзор за соответствием ее деятельности уставным задачам в порядке, определенном ее учредительными документами.

Учредительным документом такой организации является ее устав, хотя Закон не запрещает участникам заключить еще и учредительный договор. Важно то, что учредители автономной некоммерческой организации могут пользоваться ее услугами только на равных условиях с другими лицами.

Так же как и некоммерческое партнерство, автономная некоммерческая организация вправе преобразоваться в общественную или религиозную организацию (объединение) либо в фонд. Однако преобразоваться собственно в некоммерческое партнерство нельзя.

2.2. Виды предпринимательской деятельности некоммерческих организаций

Понятие предпринимательской деятельности определено в п. 1 ст. 2 ГК РФ: гражданское законодательство регулирует отношения между лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность, или с их участием, исходя из того, что предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

В соответствии с п. 2 ст. 24 Федерального закона от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (далее - Федеральный закон) предпринимательской деятельностью некоммерческих организаций 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 в товариществах на вере в качестве вкладчика. Построение указанной нормы Федерального закона дает основания предположить, что приведенный в ней перечень разрешенных некоммерческим организациям видов предпринимательской деятельности является исчерпывающим. Однако это не так.

Пунктом 3 ст. 50 Гражданского кодекса Российской Федерации некоммерческим организациям предоставлено право осуществлять предпринимательскую деятельность постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствует этим целям. Каким-либо перечнем она не ограничивается. Осуществление того или иного вида предпринимательской деятельности согласно Гражданскому кодексу правомерно при условии соблюдения названных требований.

Предпринимательская деятельность и цель создания НКО. На практике вопрос о соответствии предпринимательской деятельности целям создания некоммерческой организации поднимается нечасто. Вместе с тем последствия игнорирования этого требования могут быть достаточно серьезными. При совершении некоммерческой

организацией действий, противоречащих ее целям, ей может быть вынесено предупреждение в письменной форме органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, или прокурором внесено представление об устранении нарушений. В случае вынесения более двух предупреждений или представлений некоммерческая организация может быть ликвидирована по решению суда в установленном Федеральным законом и Гражданским кодексом Российской Федерации порядке (ст. 33 Федерального закона).

Помимо этого сделки, заключенные некоммерческой организацией при осуществлении не соответствующих целям ее создания видов предпринимательской деятельности, могут быть признаны недействительными. Недействительная сделка в соответствии со ст. 167 Гражданского кодекса не влечет юридических последствий, за исключением тех, которые связаны с ее недействительностью, и недействительна с момента ее совершения. Это существенным образом может ухудшить финансовое положение некоммерческой организации. В частности, некоммерческой организацией может быть безвозвратно утрачена значительная часть средств, направленных на приготовление к исполнению и исполнение сделок в области предпринимательской деятельности (закупка сырья, оборудования, строительство или аренда помещения и т.п.).

Вопрос о соответствии той или иной сделки целям создания некоммерческой организации является сложным и неоднозначным. Разнообразие целей создания этих организаций и осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности не позволяет выработать рекомендации, которые могли бы быть применимы во всех случаях. Каждый раз при применении требования о соответствии предпринимательской деятельности некоммерческой организации целям ее создания используется индивидуальный подход, индивидуальная оценка значимости для организации того или иного вида предпринимательской деятельности. Вместе с тем можно говорить о том, что такая деятельность не должна им противоречить. Именно из такого понимания соответствия исходит и российское законодательство (ст. 173 Гражданского кодекса, ст. 33 Федерального закона). Таким образом, например, соответствующей целям создания библиотечного учреждения будет деятельность по купле-продаже книг, журналов и другой издательской продукции, разработке, ведению и распространению баз данных в области библиографии, осуществлению тематических подборок печатных изданий. В качестве примера не соответствующей таким целям в правовой литературе приводят предпринимательскую деятельность общественных организаций по защите окружающей среды в сфере «грязного производства», торговлю фондом по содействию и развитию физкультуры и спорта спиртными и табачными изделиями.

Что касается второго требования к предпринимательской деятельности некоммерческих организаций о необходимости ее служения целям их создания, то, по всей видимости, законодатель имел в виду, что получаемая в результате ее осуществления прибыль должна направляться только на достижение этих целей. В соответствии с п. 1 ст. 50 Гражданского кодекса некоммерческим организациям

запрещено распределять полученную прибыль между ее учредителями (участниками, членами).

Общие ограничения на виды деятельности. Пункт 1 ст. 24 Федерального закона предусматривает, что законодательством Российской Федерации могут устанавливаться ограничения на виды деятельности, которыми вправе заниматься некоторые некоммерческие организации. Это не совсем точно. Такие ограничения законодательство содержит не только для отдельных видов организаций, но и всех некоммерческих организаций в целом.

Согласно п. 1 ст. 49 ГК РФ отдельными видами деятельности, перечень которых определяется законом, юридическое лицо может заниматься только на основании специального разрешения (лицензии). При этом согласно п. 3 ст. 49 ГК РФ право юридического лица осуществлять деятельность, на занятие которой необходимо получение лицензии, возникает с момента получения такой лицензии или в указанный в ней срок и прекращается по истечении срока ее действия, если иное не установлено законом или иными правовыми актами.

Перечень видов деятельности, на осуществление которых требуются лицензии, установлен в ст. 17 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (в ред. Федерального закона от 2 июля 2005 г. № 80-ФЗ) и включает в себя 103 позиции (по ряду видов деятельности лицензирование прекратилось с 1 января 2006 г., с 1 июля 2006 г., с 1 января 2007 г. или со дня вступления в силу соответствующих технических регламентов).

Запрет осуществления любыми некоммерческими организациями того или иного вида предпринимательской деятельности реализуется посредством указания в качестве участников такой деятельности только коммерческих организаций. Так, согласно ст. 825 Гражданского кодекса некоммерческие организации не вправе выступать в качестве финансового агента в договорах финансирования под уступку денежного требования. Поскольку в первую очередь финансовыми агентами являются банки и другие кредитные организации, такой запрет корреспондируется с запретом создания банков и иных кредитных организаций в форме некоммерческих организаций.

В соответствии со ст. 1015 Гражданского кодекса только индивидуальный предприниматель или коммерческая организация, за исключением унитарного предприятия, могут быть доверительным управляющим. Лишь в случаях, когда доверительное управление имуществом осуществляется по основаниям, предусмотренным законом, доверительным управляющим может быть некоммерческая организация, за исключением учреждения.

Некоммерческие организации не могут быть сторонами договора простого товарищества, заключаемого для осуществления предпринимательской деятельности (п. 2 ст. 1041 Гражданского кодекса). В соответствии со ст. 1046 Гражданского кодекса товарищи обязаны возмещать все убытки, возникающие в их совместной деятельности. Неограниченная ответственность товарищей способна поставить под угрозу достижение тех общественно полезных целей, во имя которых создавалась некоммерческая

организация. Поэтому некоммерческие организации могут быть стороной договора простого товарищества только в том случае, если цели создания простого товарищества совпадают с целями создания некоммерческих организаций и не связаны с ведением предпринимательской деятельности. Этому служит и установленный для некоммерческих организаций запрет быть участниками полных товариществ и полными товарищами в товариществах на вере (п. 4 ст. 66 Гражданского кодекса).

Вместе с тем не всегда установленные законодателем ограничения на предпринимательскую деятельность некоммерческих организаций объяснимы. Например, ст. 426 Гражданского кодекса Российской Федерации предусматривает, что в публичном договоре стороной, реализующей товары, выполняющей работы или оказывающей услуги, может быть только коммерческая организация.

Публичным договором признается договор, заключенный коммерческой организацией и устанавливающий ее обязанности по продаже товаров, выполнению работ или оказанию услуг, которые такая организация по характеру своей деятельности должна осуществлять в отношении каждого, кто к ней обратится (розничная торговля, перевозка транспортом общего пользования, услуги связи, энергоснабжение, медицинское, гостиничное обслуживание и т.п.).

Такое решение законодателя представляется необоснованным. Оно противоречит нормально сложившейся практике хозяйственной деятельности некоммерческих организаций. Многие некоммерческие организации широко используют в своей деятельности договоры розничной купли-продажи. Театры, цирки, государственные и муниципальные учреждения имеют буфеты, реализующие потребителям продукты питания, киоски, продающие газеты, журналы, письменные принадлежности, сувениры и другие товары. Религиозные организации осуществляют торговлю предметами культа и литературой религиозного содержания. Перечень случаев использования некоммерческими организациями конструкции договора розничной купли-продажи можно продолжать достаточно долго.

Той же статьей Гражданского кодекса публичным договором именуется договор медицинского обслуживания. Однако общеизвестно, что медицинские организации в большинстве случаев создаются в форме учреждений. Особенно это характерно для системы государственного и муниципального здравоохранения. Получается, что медицинские учреждения такие договоры заключать не могут. Также непонятно, в силу каких причин некоммерческие организации не могут быть стороной договора в области гостиничного обслуживания.

По В.В. Витрянскому*, публичность договора означает, что:

- организация не вправе по своему усмотрению ни выбирать партнера, ни решать вопрос о заключении договора. Отказ организации от заключения публичного договора при наличии возможности предоставить потребителю соответствующие товары, услуги, выполнить для него соответствующие работы не допускается;

- организация не вправе оказывать предпочтение кому-либо из обратившихся к ней потребителей в отношении заключения договора. Исключение из этого правила могут быть предусмотрены лишь законами и иными правовыми актами;
- условия публичного договора (в том числе о цене на товары, работы, услуги) должны устанавливаться одинаковыми для всех потребителей, кроме тех случаев, когда законами и иными правовыми актами допускается предоставление льгот для отдельных категорий потребителей;
- в отличие от обычных гражданско-правовых договоров, споры по условиям которых могут быть переданы сторонами на рассмотрение суда лишь при согласии обеих сторон, споры, связанные с заключением публичных договоров, а также разногласия сторон по отдельным условиям таких договоров должны разрешаться в судебном порядке независимо от того, имеется ли согласие на то обеих сторон. Приведенные особенности публичного договора однозначно свидетельствуют о том, что такие требования должны применяться и к соответствующим договорам некоммерческих организаций. Иное решение вопроса поставило бы потребителей товаров, работ и услуг некоммерческих организаций в неравное положение с потребителями, заключающими аналогичные договоры с коммерческими организациями, и лишило бы их соответствующей защиты. Публичные договоры выделяются не с целью ограничения предпринимательской правоспособности некоммерческих организаций, а исключительно с целью защиты потребителя. Поэтому участие в таких договорах только коммерческих организаций не является конституирующим признаком этих договоров.

Специальные ограничения на виды деятельности. Второй вид ограничений предпринимательской правоспособности некоммерческих организаций касается некоммерческих организаций отдельных организационно-правовых форм или сфер деятельности.

Законодательством Российской Федерации могут устанавливаться ограничения на предпринимательскую деятельность некоммерческих организаций отдельных видов.

В частности, в ст. 12 Федерального закона «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» в отношении деятельности благотворительной организации установлено следующее:

- благотворительная организация вправе осуществлять благотворительную деятельность, направленную на достижение целей, ради которых она создана, а также благотворительную деятельность, направленную на достижение предусмотренных названным Федеральным законом целей (п. 1);
- благотворительная организация вправе заниматься деятельностью по привлечению ресурсов и ведению внебюджетных операций (п. 2);

- благотворительная организация вправе осуществлять предпринимательскую деятельность только для достижения целей, ради которых она создана, и соответствующую этим целям (п.3);
- для создания материальных условий реализации благотворительных целей благотворительная организация вправе учреждать хозяйственные общества. Не допускается участие благотворительной организации в хозяйственных обществах совместно с другими лицами (п. 4);
- благотворительная организация не вправе расходовать свои средства и использовать свое имущество для поддержки политических партий, движений, групп и кампаний (п. 5).

В соответствии с п. 4 ст. 20 Федерального закона «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» все средства, полученные благотворительной организацией от осуществления предпринимательской деятельности в нарушение ст. 12 названного Федерального

' Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право: Общие положения. - М.: Статут, 1998. - С. 642-643.

закона, взыскиваются в доход местного бюджета по месту нахождения благотворительной организации в порядке, определяемом законодательством Российской Федерации, и подлежат использованию на благотворительные цели в порядке, определяемом муниципальными органами социальной защиты.

В отношении же законодательного регулирования предпринимательской деятельности НКО различных форм следует отметить следующее.

Общественная или религиозная организация (объединение). Согласно п. 1 ст. 117 части первой ГК РФ и п. 1 ст. 6 комментируемого Закона общественные и религиозные организации (объединения) вправе осуществлять предпринимательскую деятельность, соответствующую целям, для достижения которых они созданы.

В ст. 37 Федерального закона «Об общественных объединениях» установлено, что общественные объединения:

- могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению уставных целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям;
- могут создавать хозяйственные товарищества, общества и иные хозяйственные организации, а также приобретать имущество, предназначенное для ведения предпринимательской деятельности. Создаваемые общественными объединениями хозяйственные товарищества, общества и иные хозяйственные организации вносят в соответствующие бюджеты платежи в порядке и размерах, установленных законодательством Российской Федерации;
- не имеют права перераспределять доходы от предпринимательской деятельности между членами или участниками этих объединений и должны использовать их только для

достижения уставных целей. Допускается использование общественными объединениями своих средств на благотворительные цели, даже если это не указано в их уставах.

В соответствии со ст. 23 Федерального закона «О свободе совести и о религиозных объединениях» религиозные организации вправе осуществлять предпринимательскую деятельность и создавать собственные предприятия в порядке, устанавливаемом законодательством Российской Федерации. Аналогичным образом профессиональные союзы, являющиеся общественными объединениями, вправе осуществлять предпринимательскую деятельность только через учрежденные ими организации (п. 7 ст. 24 Федерального закона от 12 января 1996 г. № 10-ФЗ «О профессиональных союзах, их правах и гарантиях деятельности»).

Согласно п. 1 ст. 31 Федерального закона от 11 июля 2001 г. № 95-ФЗ «О политических партиях» *политическая партия* самостоятельна в решении хозяйственных вопросов обеспечения своей деятельности, в том числе вопросов оплаты труда, предпринимательской деятельности, получения и использования денежных средств и иного имущества.

В п. 3 ст. 31 данного Федерального закона указано, что в целях создания финансовых и материальных условий для реализации целей и решения задач, предусмотренных уставом и программой политической партии, политическая партия, ее региональные отделения и иные структурные подразделения вправе осуществлять такие виды предпринимательской деятельности, как:

- а) информационная, рекламная, издательская и полиграфическая деятельность для пропаганды своих взглядов, целей, задач и обнародования результатов своей деятельности;
- б) изготовление и продажа сувенирной продукции с символикой и (или) наименованием политической партии, а также изготовление и продажа издательской и полиграфической продукции;
- в) продажа и сдача в аренду имеющегося в собственности политической партии движимого и недвижимого имущества.

В соответствии с п. 4 ст. 31 Федерального закона «О политических партиях» политическая партия, ее региональные отделения и иные структурные подразделения не вправе осуществлять виды предпринимательской деятельности, не указанные в п. 3 этой статьи. Доходы от предпринимательской деятельности политической партии, ее региональных отделений и иных структурных подразделений не могут перераспределяться между членами политической партии и должны использоваться только в целях, предусмотренных ее уставом (п. 5 ст. 31).

В п. 6 ст. 24 Федерального закона «О профессиональных союзах, их правах и гарантиях деятельности» предусмотрено, что *профсоюзы* имеют право учреждать банки, фонды солидарности, страховые, культурно-просветительные фонды, фонды обучения и подготовки кадров, а также другие

фонды, соответствующие уставным целям профсоюзов. Согласно п. 7 этой же статьи профсоюзы вправе осуществлять на основе федерального законодательства через учрежденные ими организации предпринимательскую деятельность для достижения целей, предусмотренных уставом, и соответствующую этим целям.

Община малочисленных народов. В отношении общин малочисленных народов в п. 3 ст. 17 Федерального закона «Об общих принципах организации общин коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации» предусмотрено, что общины малочисленных народов с согласия членов общины вправе реализовывать продукты труда, произведенные ее членами.

Фонд. В соответствии с п. 2 ст. 118 части первой ГК РФ фонд использует имущество для целей, определенных уставом фонда. Фонд вправе заниматься предпринимательской деятельностью, соответствующей этим целям и необходимой для достижения общественно полезных целей, ради которых фонд создан. Для осуществления предпринимательской деятельности фонды вправе создавать хозяйственные общества или участвовать в них.

Негосударственный пенсионный фонд. Согласно п. 1 ст. 25 Федерального закона «О негосударственных пенсионных фондах» (здесь и далее в ред. Федерального закона от 10 января 2003 г. № 14-ФЗ) негосударственные пенсионные фонды осуществляют размещение средств пенсионных резервов самостоятельно, а также через управляющую компанию (управляющие компании); фонды имеют право самостоятельно размещать средства пенсионных резервов в государственные ценные бумаги Российской Федерации, банковские депозиты и иные объекты инвестирования, предусмотренные Правительством РФ.

Как установлено в п. 2 ст. 25 Федерального закона «О негосударственных пенсионных фондах», размещение средств пенсионных резервов, сформированных в соответствии с пенсионными правилами фонда, производится исключительно в целях сохранения и прироста средств пенсионных резервов в интересах участников.

При этом в п. 8 ст. 25 Федерального закона «О негосударственных пенсионных фондах» определено, что деятельность фондов по размещению средств пенсионных резервов и инвестированию средств пенсионных накоплений не относится к предпринимательской.

Государственная корпорация. В соответствии с п. 2 ст. 7.1 комментируемого Закона государственная корпорация использует имущество для целей, определенных законом, предусматривающим создание государственной корпорации. Государственная корпорация может осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых она создана, и соответствующую этим целям.

В ч. 1 ст. 15 Федерального закона «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации» установлено, что целью деятельности *Агентства по страхованию вкладов* (единственной действующей государственной корпорации) в соответствии с названным Федеральным законом является обеспечение функционирования системы страхования вкладов. Согласно ч. 3 этой же статьи осуществление Агентством функций по обязательному страхованию вкладов на

основании Федерального закона «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации» не требует получения лицензии на осуществление страховой деятельности.

Некоммерческое партнерство. Согласно п. 2 ст. 8 комментируемого Закона некоммерческое партнерство вправе осуществлять предпринимательскую деятельность, соответствующую целям, для достижения которых оно создано.

Учреждение. Согласно п. 2 ст. 298 части первой ГК РФ в случае, если в соответствии с учредительными документами учреждению предоставлено право осуществлять приносящую доходы деятельность, доходы, полученные от такой деятельности, и приобретенное за счет этих доходов имущество поступают в самостоятельное распоряжение учреждения и учитываются на отдельном балансе.

Учредитель устанавливает задания для автономного учреждения в соответствии с предусмотренной его уставом основной деятельностью. Кроме указанных заданий учредителя и обязательств автономное учреждение согласно ч. 6 этой же статьи по своему усмотрению вправе выполнять работы, оказывать услуги, относящиеся к его основной деятельности, для граждан и юридических лиц за плату и на одинаковых при оказании однородных услуг условиях в порядке, установленном федеральными законами (в соответствии с ч. 7 ст. 4 Федерального закона «Об автономных учреждениях»).

Автономная некоммерческая организация. В соответствии с п. 2 ст. 10 комментируемого Закона автономная НКО вправе осуществлять предпринимательскую деятельность, соответствующую целям, для достижения которых создана указанная организация.

Объединение юридических лиц (ассоциация или союз). В п. 1 ст. 121 части первой ГК РФ и п. 1 ст. 11 комментируемого Закона предусмотрено, что в случае, если по решению участников на ассоциацию (союз) возлагается ведение предпринимательской деятельности, такая ассоциация (союз) преобразуется в хозяйственное общество или товарищество в порядке, предусмотренном ГК РФ, либо может создать для осуществления предпринимательской деятельности хозяйственное общество или участвовать в таком обществе.

Привилегии. Следует иметь в виду, что некоммерческие организации также пользуются правом исключительного ведения отдельных видов деятельности. В этом случае ограничивается правоспособность коммерческих организаций. Например, уже упоминавшиеся фондовые биржи могут создаваться только в форме некоммерческих партнерств. Только в форме ассоциаций, союзов и иных некоммерческих организаций могут образовываться саморегулируемые организации оценщиков (ст. 22 Федерального закона от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации»). Общества взаимного страхования, осуществляющие страхование имущества и иных имущественных интересов своих членов, являются некоммерческими организациями (п. 2 ст. 968 Гражданского кодекса).

Только некоммерческие организации могут быть страховщиками в договорах обязательного социального страхования (ст. 6 Федерального закона от 16 июля 1999 г. № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования»), выступать в качестве

получателей постоянной ренты (ст. 589 Гражданского кодекса), передавать имущество в безвозмездное пользование лицу, являющемуся их учредителем, участником, руководителем, членом их органов управления или контроля (ст. 690 Гражданского кодекса).

Религиозные организации пользуются исключительным правом учреждения организаций, издающих богослужебную литературу и производящих предметы культового назначения (п. 2 ст. 17 Федерального закона от 26 сентября 1997 г. № 125-ФЗ «О свободе совести и о религиозных объединениях»).

Если в отношениях между коммерческими организациями дарение, за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает пяти установленных законом минимальных размеров оплаты труда, не допускается, то для некоммерческих организаций такое ограничение отсутствует (ст. 575 Гражданского кодекса).

Законодательство Российской Федерации оговаривает и другие виды деятельности, осуществление которых разрешено исключительно некоммерческим организациям.

Контрольные вопросы

1. Перечислите формы некоммерческих организаций и дайте определения каждой.
2. Является ли внесение дополнительных взносов обязательным для членов каждого кооператива?
3. Действительно ли в состав учредителей общественной организации могут входить только физические лица?
4. Несут ли участники общественной организации ответственность по ее обязательствам?
5. Возможно ли, передав в собственность фонда некое имущество, вернуть его обратно?
6. Имеют ли право учредители вносить изменения в устав?
7. В случае закрепления за учреждением имущества может ли оно распоряжаться им?
8. Отвечает ли новое лицо, вступающее в ассоциацию, по ее обязательствам, возникшим до момента его вступления?
9. В чем сущность некоммерческого партнерства?
10. В чем заключаются особенности механизма хозяйствования автономной некоммерческой организации?

Нормативные правовые документы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации часть первая от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (в ред. от 13 мая 2008 г.), часть вторая от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ (в ред. от 6 декабря 2007 г.).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. последующих федеральных законов, действующей с 1 января 2007 г.), часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 4 декабря 2007 г.).
3. Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (с изм., внесенными Федеральным законом от 1 декабря 2007 г. № 317-ФЗ).

4. Федеральный закон от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях».
5. Федеральный закон от 19 мая 1995 г. № 82-ФЗ «Об общественных объединениях».
6. Постановление Правительства РФ от 17 мая 2002 г. № 319 «Об уполномоченном федеральном органе исполнительной власти, осуществляющем государственную регистрацию юридических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей».
7. Указ Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти».

Литература

1. Белов В.А., Пестерева Е.В. Хозяйственные общества. - М., 2002.
2. Братановский С.Н., Злобина Е.А. Комментарий к Федеральному закону от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».
3. Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право: Общие положения. - М.: Статут, 1998.
4. Гаджиев Г.А. Конституционные принципы добросовестности и недопустимости злоупотребления субъективными правами // Государство и право. - 2002. - № 7.
5. Калинин А.Ю., Комаров С.А. Форма (источник) права как категория в теории государства и права // Правоведение. - 2000. - № 6.
6. Каишковский О.П. Виды предпринимательской деятельности некоммерческих организаций и ее ограничения // Юрист. - 2000. - № 20.

Тема 3. ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НДС НЕКОММЕРЧЕСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

3.1. Некоммерческие организации как налогоплательщики НДС

Как экономическая категория, налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и обращения и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат, относимых на издержки производства и обращения.

В соответствии с действующим законодательством объектами налогообложения являются:

- обороты по реализации на территории Российской Федерации товаров (выполненных работ, оказанных услуг);
- товары, ввозимые на территорию Российской Федерации в соответствии с таможенными режимами, установленными таможенным законодательством Российской Федерации.

Некоммерческие организации являются плательщиками налога на добавленную стоимость (НДС) на общих основаниях.

Согласно ст. 145 НК РФ организации имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по этому налогу, если за три предшествующих

последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей.

Чтобы реализовать это право, нужно представить в налоговый орган по месту своего учета письменное уведомление (его форма утверждается Минфином РФ) и следующие документы:

- выписку из бухгалтерского баланса;
- выписку из книги продаж;
- копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Уведомление и документы можно послать по почте заказным письмом. В этом случае днем их представления в налоговый орган считается шестой день со дня направления заказного письма.

По истечении 12 календарных месяцев не позднее 20-го числа последующего месяца организации, которые использовали право на освобождение, представляют в налоговые органы:

- документы, подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), исчисленная в соответствии с п. 1 настоящей статьи, без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала 2 млн руб.;
- уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев или об отказе от использования данного права.

Некоммерческие организации могут не иметь объекта налогообложения, с которого начисляется НДС. Они могут:

- 1) либо не иметь никакой реализации;
- 2) либо выполнять операции, которые не считаются реализацией с позиции Налогового кодекса;
- 3) либо совершать операции по реализации, не подлежащие обложению НДС.

1. Отсутствие процесса реализации характерно для всех некоммерческих организаций, ведущих только уставную непредпринимательскую деятельность, за исключением двух ситуаций: реализации ненужного имущества и выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления.

2. Не признается реализацией товаров, работ или услуг:

- осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики) (пп. 1 п. 3 ст. 39 НК РФ);
- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации (пп. 2 п. 3 ст. 39 НК РФ);

- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью (пп. 3 п. 3 ст. 39 НК РФ);
- передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов) (пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ);
- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками (пп. 5 п. 3 ст. 39 НК РФ);
- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества (пп. 6 п. 3 ст. 39 НК РФ);
- изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки клада в соответствии с нормами Гражданского кодекса Российской Федерации (пп. 8 п. 3 ст. 39 НК РФ);
- иные операции в случаях, предусмотренных Кодексом (пп. 9 п. 3 ст. 39 НК РФ).

3. Операции, не подлежащие налогообложению НДС (освобожденные от налогообложения), даны в ст. 149 НК РФ.

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации.

Положения абзаца первого п. 1 ст. 149 НК РФ применяются в случаях, если законодательством

Российской Федерации и российских организаций, аккредитованных в этом иностранном государстве, либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) Российской Федерации. Перечень иностранных государств, в отношении граждан и (или) организаций которых применяются нормы настоящего пункта, определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Министерством финансов Российской Федерации. Налоговый кодекс РФ предусматривает и ряд других случаев освобождения от налогообложения (ст. 149 НК РФ). Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации следующие операции:

- реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством

Российской Федерации по представлению религиозных организаций (объединений), производимых и реализуемых религиозными организациями (объединениями), организациями, находящимися в собственности религиозных организаций (объединений), и хозяйственными обществами, уставный (складочный) капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций (объединений), в рамках религиозной деятельности, за исключением подакцизных товаров и минерального сырья, а также организация и проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий (пп. 1 п. 3 ст. 149 НК РФ);

- реализация (в том числе передача, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых:

- общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%;

- организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных в абзаце втором настоящего подпункта общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%;

- учреждениями, единственными собственниками имущества которых являются указанные в абзаце втором настоящего подпункта общественные организации инвалидов, созданными для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

- лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения (пп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ);

- реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством Российской Федерации (пп. 6 п. 3 ст. 149 НК РФ);

- оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами. В целях ст. 149 НК РФ операциями по страхованию, сострахованию и перестрахованию признаются операции, в результате которых страховая организация получает:

- страховые платежи (вознаграждения) по договорам страхования, сострахования и перестрахования, включая страховые взносы, выплачиваемую перестраховочную комиссию (в том числе тантьему);
- проценты, начисленные на депо премии по договорам перестрахования и перечисленные перестрахователем перестраховщику;
- страховые взносы, полученные уполномоченной страховой организацией, заключившей в установленном порядке договор сострахования от имени и по поручению страховщиков;
- средства, полученные страховщиком в порядке суброгации, от лица, ответственного за причиненный страхователю ущерб, в размере страхового возмещения, выплаченного страхователю (пп. 7 п. 3 ст. 149 НКРФ);
- проведение лотерей, организация тотализаторов и других, основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов) организациями игорного бизнеса (пп. 8 п. 3 ст. 149 НКРФ);
- передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Федеральным законом «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях», за исключением подакцизных товаров (пп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ);
- реализация входных билетов, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности, организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия;
- оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения указанных мероприятий (пп. 13 п. 3 ст. 149 НКРФ);
- оказание услуг адвокатами, а также оказание услуг коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами субъектов Российской Федерации или Федеральной палатой адвокатов своим членам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности (пп. 14 п. 3 ст. 149 НК РФ);
- операции по предоставлению займов в денежной форме, а также оказание финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме (пп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ);
- выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством Российской Федерации внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и научным организациям на основе хозяйственных договоров (пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ);
- услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей, в том числе детских оздоровительных лагерей,

расположенных на территории Российской Федерации, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности (пп. 18 п. 3 ст. 149 НК РФ);

- реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70%, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы (пп. 20 п. 3 ст. 149 НК РФ);
- реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них (пп. 22 п. 3 ст. 149 НК РФ);
- передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир (пп. 23 п. 3 ст. 149 НК РФ);
- передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб. (пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ).

В случае если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), налогоплательщик обязан вести отдельный учет таких операций.

Налогоплательщик вправе отказаться от освобождения операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование. Не допускается, чтобы подобные операции освобождались или не освобождались от налогообложения в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг).

Не допускается отказ или приостановление от освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года.

Перечисленные операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Освобождение от налогообложения не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров, если иное не предусмотрено НК РФ.

Налоговым периодом по НДС с 1 января 2008 г. для всех налогоплательщиков (налоговых агентов), независимо от размера их выручки, является квартал (ст. 163 НК РФ).

Налоговые ставки по НДС, применяемые некоммерческими организациями, могут составлять 10 или 18%.

Налогообложение производится по налоговой ставке 10% при реализации:

- периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера (пп. 3 п. 2 ст. 164 НК РФ).

В целях пп. 3 п. 2 ст. 164 НК РФ под *периодическим печатным изданием* понимается газета, журнал, альманах, бюллетень, иное издание, имеющее постоянное название, текущий номер и выходящее в свет не реже одного раза в год. К периодическим печатным изданиям рекламного характера относятся периодические печатные издания, в которых реклама превышает 40% объема одного номера периодического печатного издания;

- книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера;
- продовольственных товаров и товаров для детей, указанных в пп. 1 и 2 п. 2 ст. 164 НК РФ). Налогообложение по налоговой ставке 10% производится также при реализации следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства:
- лекарственных средств, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления;
- изделий медицинского назначения.

Коды видов продукции, перечисленных в п. 2 ст. 164 НК РФ, в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности определяются Правительством Российской Федерации (пп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ).

В остальных случаях налогообложение производится по налоговой ставке 18%.

В целях гл. 21 НК РФ *моментом определения налоговой базы* является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления моментом определения налоговой базы является последний день месяца каждого налогового периода.

При передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, признаваемой объектом налогообложения НДС, момент определения налоговой базы определяется как день совершения указанной передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг).

В случае, если моментом определения налоговой базы является день оплаты, частичной оплаты предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) или день передачи имущественных прав, то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) или на день передачи имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы.

В ст. 168 НК РФ указано, как сумма НДС предъявляется продавцом покупателю.

При реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму налога.

При реализации товаров (работ, услуг) выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти дней считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг).

В расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и в счетах-фактурах, соответствующая сумма налога выделяется отдельной строкой.

При реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), а также при освобождении налогоплательщика в соответствии со ст. 145 настоящего Кодекса от исполнения обязанностей налогоплательщика расчетные документы, первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм налога. При этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)».

При реализации товаров за наличный расчет организациями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению.

Налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, если иное не предусмотрено п. 4 ст. 169 НК РФ.

Счета-фактуры составляются и при совершении операций, не подлежащих налогообложению.

Не составляются счета-фактуры налогоплательщиками только по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), а также банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению (освобождаемым от налогообложения) в соответствии со ст. 149 НК РФ.

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации. При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем счет-фактура подписывается индивидуальным предпринимателем с указанием реквизитов свидетельства о государственной регистрации этого индивидуального предпринимателя.

Порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж устанавливается Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914.

Налоговые вычеты. Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС на установленные налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки внетаможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации без таможенного контроля и таможенного оформления, в отношении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС, а также товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи. Кроме того, вычетам подлежат:

- суммы налога при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, стоимость которых включается в расходы, принимаемые к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- суммы налога, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Также вычетам подлежат суммы НДС:

- уплаченные покупателями - налоговыми агентами при соблюдении условий п. 3 ст. 171 НК РФ;
- предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них. Вычетам подлежат также суммы налога, уплаченные при выполнении работ (оказании услуг), в случае отказа от этих работ (услуг);
- исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей;
- исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг).

Статьей 171 НК РФ предусматриваются и иные случаи вычетов по НДС.

В случае, если в соответствии с гл. 25 настоящего Кодекса расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, суммы налога по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам.

Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных п. 3, 6-8 ст. 171 НК РФ.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как общая сумма налога, уменьшенная на сумму налоговых вычетов и увеличенная на суммы налога, восстановленного в соответствии с гл. 21 НКРФ.

Уплата налога производится обычно по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом по месту учета налогоплательщика в налоговых органах.

В налоговые органы должна быть представлена налоговая декларация в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

3.2. Исчисление и уплата НДС при осуществлении некоммерческой деятельности

Основные источники поступлений по некоммерческой деятельности определены ст. 26 Федерального закона от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»:

- регулярные и единовременные поступления от учредителей (участников, членов);
- добровольные имущественные взносы и пожертвования.

Указанные виды доходов не подлежат обложению НДС, так как их получение не является объектом обложения НДС (поступление этих сумм не связано с реализацией товаров, работ, услуг).

Методические рекомендации по применению гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса РФ, утвержденные приказом МНС России от 20 декабря 2000 г. № БГ-3-03/447, прямо указывают (п. 32.1), что не учитываются при определении налоговой базы денежные средства в виде целевых поступлений на содержание НКО и ведение ими уставной деятельности, поступившие в качестве финансовой помощи от других организаций и (или) физических лиц, не связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг) и использованные указанными получателями по назначению.

К целевым поступлениям на содержание НКО и ведение ими уставной деятельности, в частности, относятся:

- а) осуществленные в соответствии с законодательством об НКО вступительные взносы, членские взносы, целевые взносы и отчисления в публично-правовые профессиональные объединения, построенные на принципе обязательного членства (коллегии адвокатов, нотариальные палаты и иные аналогичные объединения), отчисления в фонд коллегии адвокатов, паевые вклады, а также денежные средства, поступившие профсоюзным

организациям в соответствии с коллективными договорами (соглашениями) на проведение профсоюзными организациями социально-культурных и других мероприятий, предусмотренных их уставной деятельностью;

б) суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности НКО;

в) денежные средства, полученные от организаций, осуществляющих благотворительную деятельность в рамках Федерального закона от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях».

Документ указывает, что льгота применяется при условии, что учет получения и расходования целевых поступлений в денежной форме осуществляется отдельно от иной деятельности организации. *Обратите внимание!*

1. Если НКО впоследствии реализует имущество, которое было получено в виде указанных выше поступлений, то стоимость этого имущества облагается НДС в общеустановленном порядке (п. 32.1 Методических рекомендаций).

2. В случае реализации НКО основных средств, нематериальных активов и иного имущества (полученного на осуществление основной уставной деятельности) сторонним организациям, индивидуальным предпринимателям или физическим лицам НДС по таким операциям исчисляется и уплачивается в общеустановленном порядке.

3. Что касается безвозмездной передачи НКО товаров (работ, услуг) коммерческим организациям и физическим лицам, то в общем случае у НКО возникает объект налогообложения по НДС, поскольку согласно п. 1 ст. 146 НК РФ передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе в целях исчисления НДС являются реализацией товаров (работ, услуг).

Освобождаются от обложения НДС лишь безвозмездная передача товаров (за исключением подакцизных), выполнение работ, оказание услуг в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Федеральным законом «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» (пп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ).

4. Входящие суммы НДС по некоммерческой деятельности не принимаются к вычету. Так, ст. 170 НК РФ предусматривает, что не принимаются к вычету и учитываются в стоимости товаров (работ, услуг) суммы НДС в случае приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией.

Пример 1. Ассоциация производителей осуществляет только некоммерческую деятельность. Ежемесячно ассоциация получает взносы от своих членов на сумму 1 000 000 руб. Эта сумма направляется на оплату аренды помещения (600 000 руб., включая НДС), на выплату заработной платы - 300 000 руб. и ЕСН - 100 000 руб.

В этой ситуации полученные средства не облагаются НДС, но и сумма входящего НДС не принимается к вычету:

Д 51 К 86 - 1000 000 - получены целевые средства;

Д 20 К 60 - 600 000 - начислена арендная плата;

Д 20 К 70 - 300 000 - начислена заработная плата;

Д 20 К 68 - 100 000 - начислен ЕСН;

Д 86 К 20 - 1 000 000 - списана стоимость расходов на целевые средства.

3.3. Особенности исчисления и уплаты НДС при осуществлении коммерческой деятельности НКО

При осуществлении коммерческой деятельности НДС исчисляется в обычном порядке. Следует отметить, что многие НКО осуществляют такие виды деятельности, которые освобождены от НДС. Рассмотрим такие льготы.

Льготы по НДС установлены ст. 149 НК РФ. В п. 1-3 указанной статьи перечислены конкретные виды деятельности или операции, которые не облагаются НДС. В п. 4-8 этой статьи названы условия применения льгот. Так, установлены следующие требования по применению льгот по НДС:

- требование о раздельном учете;
- требование о наличии лицензии;
- неприменение льгот по посредническим договорам;
- применение льгот при изменении законодательства.

Требование о раздельном учете. Пункт 4 ст. 149 НК РФ предусматривает, что в случае если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций.

В некоторых ситуациях четко распределить затраты не удастся. В этом случае организация может утвердить порядок ведения раздельного учета в учетной политике.

Требование о наличии лицензии. Пункт б ст. 149 НК РФ указывает, что перечисленные в ст. 149 НК РФ операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством РФ.

Таким образом, если в соответствии с законодательством для осуществления деятельности необходима лицензия, то ее наличие является необходимым условием для получения льготы. Отсутствие лицензии лишает налогоплательщика права на льготу.

В настоящее время перечень видов деятельности, для осуществления которых требуется лицензия, определен Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности». Кроме видов деятельности, указанных в этом Законе, специальными нормативными актами предусматривается лицензирование таких видов деятельности, как:

- деятельность кредитных организаций;
- деятельность, связанная с защитой государственной тайны;
- деятельность в области производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;
- деятельность в области связи;
- биржевая деятельность;
- деятельность в области таможенного дела;
- нотариальная деятельность;
- страховая деятельность, за исключением пенсионного страхования, осуществляемого негосударственными пенсионными фондами;
- деятельность профессиональных участников рынка ценных бумаг;
- осуществление внешнеэкономических операций;
- осуществление международных автомобильных перевозок грузов и пассажиров;
- приобретение оружия и патронов к нему;
- использование результатов интеллектуальной деятельности;
- использование орбитально-частотных ресурсов и радиочастот для осуществления телевизионного вещания и радиовещания (в том числе вещания дополнительной информации);
- использование природных ресурсов, в том числе недр, лесов, объектов растительного и животного мира;
- деятельность, работы и услуги в области использования атомной энергии;
- образовательная деятельность.

Неприменение льгот по посредническим договорам. Пункт 7 ст. 149 НК РФ указывает, что освобождение от налогообложения не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров (если иное не предусмотрено НК РФ).

Таким образом, по общему правилу посредник не имеет права на льготу, даже если оказывает услугу в реализации льготированных товаров (работ, услуг) Однако есть и исключения. Так, в соответствии с п. 2 ст. 156 НК РФ не облагаются НДС посреднические услуги по реализации:

- услуг по сдаче в аренду служебных и (или) жилых помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации (п. 1 ст. 149 НК РФ);
- медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ (пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ);
- ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством РФ) (пп. 8 п. 2 ст. 149 НК РФ);
- изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством РФ (пп. 6 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Применение льгот при изменении законодательства. Пунктом 8 ст. 149 НК РФ установлено следующее правило. При изменении редакции п. 1-3 ст. 149 НК РФ (отмене освобождения от налогообложения или отнесении налогооблагаемых операций к операциям, не подлежащим налогообложению) налогоплательщиками применяется тот порядок определения налоговой базы (или освобождения от налогообложения), который действовал на дату отгрузки товаров (работ, услуг), вне зависимости от даты их оплаты.

Пример 2. В 2004 г. налогоплательщик отгрузил товар, операция по реализации которого не облагалась НДС. Оплата за товар поступила в 2005 г. В 2005 г. соответствующая льгота была отменена.

В этой ситуации по операции по реализации товара применяется льгота.

Порядок ведения раздельного учета по коммерческой и некоммерческой деятельности. Требование вести раздельный учет содержится во многих нормативных документах, в том числе и в Законе «О некоммерческих организациях».

В соответствии с п. 3 ст. 24 данного Закона некоммерческие организации должны вести учет доходов и расходов по предпринимательской деятельности. При этом целевые средства и доходы от предпринимательской деятельности должны учитываться организациями раздельно.

Для средств, полученных для ведения уставной деятельности, и прибыли от предпринимательской деятельности установлен разный режим налогообложения. Этим и обусловлен их раздельный учет.

Основные случаи, когда ведение раздельного учета для некоммерческих организаций является обязательным, с указанием объектов такого учета приведены в табл. 3.1.

3.1

Ситуации ведения раздельного учета некоммерческими организациями

Когда необходимо вести раздельный учет	Цель раздельного учета	Пояснения	Основание
Для всех видов некоммерческих организаций			
1. При осуществлении нескольких видов деятельности	Правильное исчисление НДС, заполнение декларации по НДС	Раздельно ведется учет товаров (работ, услуг), освобождаемых от НДС и облагаемых НДС	ст. 149 НК РФ
2. При выпуске и реализации товаров, облагаемых НДС по различным ставкам	Правильное исчисление НДС и заполнение формы декларации по НДС	Организации, выпускающие и реализующие товары, облагаемые НДС по различным ставкам (10 и 18%), должны вести раздельный учет реализации товаров и сумм налога по ним	п. 1 ст. 166 НК РФ
3. При ввозе на таможенную территорию РФ как подакцизных, так и не подакцизных товаров (минерального сырья)	Исчисление акцизов и определение налоговой базы при исчислении НДС, заполнение формы декларации по НДС	Налоговая база при исчислении акцизов определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки, ввозимой на таможенную территорию РФ. Если в составе одной партии ввозимых на таможенную территорию РФ товаров присутствуют как подакцизные (минеральное сырье), так и не подакцизные (минеральное сырье) товары, налоговая база по НДС определяется отдельно в отношении каждой группы указанных товаров	п. 3 ст. 160 НК РФ

Согласно п. 4 ст. 149 НК РФ, если в организации имеются операции, облагаемые и не облагаемые НДС (освобожденные от налогообложения), эти операции учитываются отдельно. В этом случае задача раздельного учета - разделить НДС, уплаченный поставщикам, на две части:

- НДС по облагаемым операциям (этот налог можно предъявить к вычету);
- НДС по операциям, не облагаемым налогом, - для некоммерческих организаций это налог, уплаченный поставщикам по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, использованным для осуществления уставной деятельности (этот налог следует включить в стоимость имущества (работ, услуг) и затем списать за счет целевых средств). Такое разделение подробно описано в п. 4 ст. 170 НК РФ:

- если имущество (работы, услуги), имущественные права полностью используются в производстве облагаемой налогом продукции, то НДС по ним можно полностью включить в вычеты;
- если товары (работы, услуги), имущественные права используются для осуществления операций, не облагаемых НДС, то суммы налога, предъявленные продавцом, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 170 НК РФ;
- если товары (работы, услуги), имущественные права используются и в облагаемых, и в необлагаемых операциях, то тогда часть НДС принимается к вычету, а часть включается в стоимость товара (работ, услуг), имущественных прав (эти части определяются расчетным путем в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ). Пропорция, по которой производится такое разделение, определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период. При этом в НК РФ ничего не говорится о том, что эти суммы должны быть оплачены. Из этого можно сделать вывод, что распределение сумм «входного» НДС производится в момент оприходования материальных ценностей вне зависимости от даты их оплаты или списания на производство.

Пример 3. Учет НДС в некоммерческой организации по операциям, как облагаемым, так и не облагаемым НДС.

Некоммерческая организация кроме уставной деятельности осуществляет предпринимательскую деятельность по производству спальных мешков.

В январе организацией были осуществлены следующие операции:

- 1) на расчетный счет поступили целевые средства на выполнение целевой программы в размере 200 000 руб.;
- 2) приобретены материалы, использованные частично (в соотношении 50 и 50%) при производстве спальных мешков и реализации целевой программы, на общую сумму 4 720 руб., в том числе НДС - 720 руб.;
- 3) реализована готовая продукция на сумму 165 200 руб. (в том числе НДС (18%) - 25 200 руб.);
- 4) оплачена аренда помещения, используемого и в уставных, и в коммерческих целях, в сумме 17 700 руб. (в том числе НДС (18%) - 2 700 руб.).

Кроме того, в целях уставной и предпринимательской деятельности были осуществлены расходы на сумму 94 920 руб.

И в бухгалтерском, и в налоговом учете некоммерческая организация распределяет общехозяйственные расходы пропорционально доле дохода от предпринимательской деятельности в суммарном объеме всех ее доходов, в том числе и целевых поступлений.

На общехозяйственные расходы, которые нельзя отнести к конкретному виду деятельности, приходится 109 920 руб. (17 700 руб. - 2 700 руб. + 94 920 руб.), НДС по этим расходам составил 2 700 руб.

Доля (удельный вес) целевого финансирования в общем объеме поступлений составила 59% $(200\ 000 / (200\ 000 + 165\ 200 - 25\ 200)) \times 100\%$.

Доля (удельный вес) дохода от реализации спальных мешков в общем объеме поступлений - 41% $((165\ 200 - 25\ 200) / (200\ 000 + 165\ 200 - 25\ 200)) \times 100\%$.

Сумма общехозяйственных расходов, подлежащая списанию за счет средств целевого финансирования, составила 64 853 руб. $(109\ 920 \times 59\%)$.

Сумма общехозяйственных расходов, подлежащая списанию за счет выручки, - 45 067 руб. $(109920 \times 41\%)$.

Сумма НДС, подлежащая списанию за счет средств целевого финансирования, - 1 593 руб. $(2\ 700 \text{ руб.} \times 59\%)$.

Сумма НДС по общехозяйственным расходам, подлежащая вычету, -1107 руб. $(2\ 700 \text{ руб.} \times 41\%)$.

Сумма НДС по материалам, использованным при осуществлении предпринимательской деятельности, подлежащая вычету, - 360 руб. $(720 \text{ руб.} \times 50\%)$.

Сумма НДС, подлежащая списанию за счет средств целевого финансирования по материалам, использованным на реализацию целевой программы, составила 360 руб. $(720 \text{ руб.} \times 50\%)$.

При частичном использовании некоммерческой организацией приобретенных товаров (работ, услуг) для осуществления операций, частично не подлежащих налогообложению (в рамках осуществления предпринимательской деятельности), базой для расчета указанной пропорции является стоимость отгруженных товаров (работ, услуг).

Пример 4. Зачет НДС при приобретении основных средств.

Некоммерческая организация в рамках предпринимательской деятельности осуществляет производство и реализацию облагаемой и не облагаемой НДС продукции. В январе было приобретено (введено в эксплуатацию и оплачено) оборудование стоимостью 177 000 руб. (в том числе НДС -27 000 руб.), которое будет использоваться для осуществления разных видов деятельности (как облагаемых, так и не облагаемых НДС). Допустим, что другие расходы, связанные с приобретением оборудования, отсутствуют. В январе было отгружено:

- облагаемой НДС продукции на сумму 118 000 руб., в том числе НДС - 18 000 руб.;
- не облагаемой НДС продукции на сумму 200 000 руб.

В рассматриваемом примере к вычету по приобретенному оборудованию подлежит 9000 руб. $((118\ 000 - 18\ 000) / (118\ 000 - 18\ 000 + 200\ 000)) \times 27\ 000$.

При этом в соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ зачет НДС мы сможем произвести лишь в следующем месяце (когда по этому имуществу начнется начисление амортизации).

Оставшаяся сумма НДС в размере 18 000 руб. будет включена в балансовую стоимость приобретенного оборудования $(200\ 000 / (118\ 000 - 18\ 000 + 200\ 000)) \times 27\ 000$.

В аналогичном порядке ведется отдельный учет сумм налога налогоплательщиками при приобретении материалов, хозяйственного инвентаря, услуг.

Пример 5. Зачет НДС в ситуации, когда расходы на изготовление не облагаемой НДС продукции не превышают 5% от общего объема затрат.

Некоммерческая организация оказывает услуги, часть из которых не облагается НДС.

В январе предприятие перечислило за аренду офисных помещений 236 000 руб. (в том числе НДС -36 000 руб.). В январе организацией были реализованы услуги:

- облагаемые НДС - на сумму 590 000 руб., в том числе НДС - 90 000 руб.;
- не облагаемые НДС - на сумму 55 000 руб.

Общая сумма расходов организации за январь (обороты по дебету счета 20) составила 620 000 руб., в том числе расходы на необлагаемые услуги - 23 500 руб.

В рассматриваемом примере к вычету подлежит НДС, перечисленный в составе арендной платы, в полной сумме - 36 000 руб.

Это связано с тем, что расходы на производство не облагаемой НДС продукции не превышают 5% в общей сумме затрат текущего периода: $23\,500 \text{ руб.} / 620\,000 \text{ руб.} \times 100\% = 3,79\%$.

При этом соотношение облагаемой и необлагаемой выручки или выручки и затрат не имеет значения.

Обратите внимание! Если бы, наоборот, доля расходов на облагаемую НДС продукцию в общей сумме затрат была менее 5%, то сумму НДС, уплаченного арендодателю, подлежащую отнесению на расчеты с бюджетом, следовало бы определять в том порядке, который рассматривался в примерах 1,2.

3.4. Виды операций, осуществляемых некоммерческими организациями и не облагаемых НДС

В соответствии со ст. 143 Налогового кодекса РФ (далее - НК РФ) НКО относятся к плательщикам НДС. Это означает, что даже при отсутствии объекта обложения они обязаны представлять в налоговые органы декларацию по НДС в соответствии со ст. 174 НКРФ не реже одного раза в квартал. Однако в ст. 146 НК РФ сказано, что полученные организацией средства, не связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), не включаются в расчет налогооблагаемой базы по НДС. Следовательно, целевые средства, полученные НКО, не являются объектом налогообложения по НДС.

НДС, уплаченный поставщикам при приобретении за счет целевых средств товаров (имущества, работ, услуг), к вычету не принимается. Ведь эти товары (имущество, работы, услуги) будут использоваться для осуществления некоммерческой (уставной) деятельности, которая не связана с получением выручки от реализации товаров (работ, услуг). То есть в операциях, не облагаемых НДС. Поэтому суммы «входного» НДС должны быть включены в стоимость таких товаров (работ, услуг) на основании пп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ. Фактически суммы налога покрываются за счет целевых средств. Однако по предпринимательской деятельности НКО должны формировать налоговую базу по НДС в общеустановленном порядке.

Объектом налогообложения будет выручка от реализации товаров (работ, услуг). «Входной» НДС, уплаченный при приобретении товаров, имущества, работ и услуг, которые будут использоваться в предпринимательской деятельности, можно принять к вычету при выполнении требований, установленных ст. 171 и 172 НК РФ, при условии, что эти активы приобретаются за счет выручки, полученной НКО от предпринимательской деятельности.

Часто неделимое имущество и приобретаемые работы и услуги НКО используют как в облагаемых, так и в необлагаемых операциях. В этом случае НКО обязаны вести отдельный учет данных расходов и НДС по ним.

При ведении отдельного учета облагаемых и необлагаемых операций НКО должна руководствоваться ст. 170 НК РФ. Согласно положениям этой статьи суммы «входного» НДС, уплаченные поставщикам товаров (работ, услуг), учитываются в стоимости последних, если они используются в операциях, не облагаемых НДС. «Входной» НДС может быть принят к вычету, если имущество (работы, услуги) приобретено для использования в операциях, облагаемых НДС.

В п. 4 ст. 170 НК РФ сказано, что сумма налога на добавленную стоимость, принимаемая к вычету, определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период. При отсутствии отдельного учета НКО теряет право на налоговый вычет «входного» НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным в рамках коммерческой деятельности и использованным в операциях, облагаемых НДС.

НКО, как осуществляющие, так и не осуществляющие предпринимательскую деятельность, имеют все права и обязанности плательщиков НДС в соответствии с порядком, предусмотренным гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ.

На основании пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ целевые средства, полученные общественными объединениями, не являются объектом обложения НДС. При этом полученные средства не должны быть связаны с реализацией каких-либо товаров, выполнением каких-либо работ или оказанием услуг.

Согласно ст. 146 НК РФ объектом налогообложения по НДС является реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. На основании ст. 39 НК РФ под реализацией понимается передача на возмездной основе права собственности на товары, результаты выполненных работ, возмездное оказание услуг. В ст. 146 НК РФ также определено, что реализацией товаров (работ, услуг) в целях исчисления НДС являются и передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе. Поэтому в случае безвозмездной передачи НКО каких-либо товаров (работ, услуг) коммерческим организациям и физическим лицам у нее в общем случае возникает объект налогообложения по НДС.

Следует особо отметить случаи безвозмездной передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг) в рамках благотворительной деятельности (за исключением подакцизных товаров). Под *благотворительной деятельностью* понимается добровольная деятельность граждан и юридических лиц по бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передаче гражданам или юридическим лицам имущества, в том числе денежных средств, бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки.

В соответствии с Федеральным законом от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» и на основании пп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ такие операции освобождаются от обложения НДС. Следует отметить, что передача товаров (работ, услуг), указанных в данном подпункте, не подлежит обложению НДС только при представлении в налоговые органы определенного перечня документов.

Для освобождения данных операций от налогообложения налогоплательщик должен представить в налоговый орган:

- договор (контракт) налогоплательщика с получателем благотворительной помощи на безвозмездную передачу товаров (выполнение работ, оказание услуг) в рамках оказания благотворительной деятельности;
- копии документов, подтверждающих принятие на учет получателем благотворительной помощи безвозмездно полученных товаров (выполненных работ, оказанных услуг);
- акты или другие документы, свидетельствующие о целевом использовании полученных (выполненных, оказанных) в рамках благотворительной деятельности товаров (работ, услуг);
- документ, подтверждающий фактическое получение товаров (работ, услуг) получателем - физическим лицом.

К благотворительной деятельности не могут быть отнесены:

- направление денежных и других материальных средств, а также оказание помощи в иных формах коммерческим организациям;
- поддержка политических партий, движений, групп и кампаний.

Таким образом, в случае безвозмездной передачи общественным объединением каких-либо товаров (работ, услуг) коммерческим организациям и физическим лицам, за исключением благотворительной деятельности, у организации возникает объект налогообложения по НДС.

Согласно пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ объект налогообложения по НДС возникает у общественных объединений и при осуществлении строительства собственными силами (хозяйственный способ).

Каков же порядок отражения общественными объединениями операций по строительству объектов основных средств хозяйственным способом при условии, если строительство осуществляется за счет средств целевого финансирования и предназначено для ведения уставной деятельности организации? В этом случае НДС, уплаченный поставщикам материалов (работ, услуг), можно принять к вычету на основании п. 6 ст. 171 НК РФ. В соответствии с этим пунктом с 1 января 2006 г. вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства.

Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиками в соответствии с п. 1 ст. 166 НК РФ при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, связанных с имуществом, предназначенным для осуществления операций, облагаемых налогом в соответствии с настоящей главой, стоимость которого подлежит включению в расходы (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций.

Суммы налога, предъявленные налогоплательщику при проведении подрядчиками капитального строительства объектов недвижимости (основных средств), при приобретении недвижимого имущества (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), исчисленные налогоплательщиком при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, принятые к вычету в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ, подлежат восстановлению в случае, если указанные объекты недвижимости (основные средства) в дальнейшем используются для осуществления операций, указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ, за исключением основных средств, которые полностью амортизированы или с момента ввода которых в эксплуатацию у данного налогоплательщика прошло не менее 15 лет.

В указанном случае налогоплательщик обязан по окончании каждого календарного года в течение 10 лет, начиная с года, в котором наступил момент, указанный в абз. 2 п. 2 ст. 259 НК РФ, в налоговой декларации, представляемой в налоговые органы по месту своего учета за последний налоговый период каждого календарного года из десяти, отражать восстановленную сумму налога. Расчет суммы налога, подлежащей восстановлению и уплате в бюджет, производится исходя из одной десятой суммы налога, принятой к вычету, в соответствующей доле. Указанная доля определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, не облагаемых налогом и указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ, в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных (переданных) за календарный год. Сумма налога, подлежащая восстановлению, в стоимость данного имущества не включается, а учитывается в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ.

Принятие суммы НДС к вычету производится в соответствии с п. 5 ст. 172 НК РФ.

Вычеты сумм налога, указанных в абз. 1 и 2 п. 6 ст. 171 НК РФ, производятся в порядке, установленном абз. 1 и 2 п. 1 ст. 172 НК РФ. Вычеты сумм налога, указанных в абз. 3 п. 6 ст. 171 НК РФ, производятся по мере уплаты в бюджет налога, исчисленного налогоплательщиком при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, в соответствии со ст. 173 НК РФ. Это значит, что с 1 января 2006 г. налоговые вычеты при приобретении налогоплательщиком имущественных прав производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами.

Документы, подтверждающие фактическую уплату сумм налога с 1 января 2006 г., требуются только при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, в других случаях документы о фактической уплате сумм налога не требуются. Вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации оборудования

к установке, производятся в полном объеме после принятия на учет данного оборудования к установке только в качестве основных средств.

Данные изменения прерывают постоянную череду судебных споров, в которых налогоплательщики легко доказывали, что для вычета по оборудованию к установке достаточно принятия на учет данного оборудования в качестве оборудования к установке, не дожидаясь принятия его на учет как основных средств.

Если объект строительства предназначен для осуществления деятельности, не облагаемой НДС, в том числе для ведения уставной деятельности некоммерческой организации, то НДС с разницы не возмещается, а включается в стоимость объекта строительства.

Суммы НДС, уплаченные общественными объединениями при приобретении имущества за счет средств целевого финансирования, предназначенного для осуществления уставной деятельности некоммерческой организации, учитываются в стоимости этого имущества на основании п. 8 ПБУ 6/01.

При реализации объектов основных средств у некоммерческих организаций возникает объект обложения НДС.

Рассмотрим порядок отражения в учете НДС при реализации основных средств, приобретенных за счет средств целевого финансирования.

В соответствии с п. 3 ст. 154 НК РФ при реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного при приобретении НДС, налоговая база определяется как разница между ценой реализации (с учетом НДС) и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок). Следует помнить, что такой порядок расчета НДС применяется только в случае, если реализуются основные средства, принятые на учет организации с учетом уплаченного налога.

Согласно ст. 168 НК РФ для этого необходимо выполнение следующих условий:

- выделение суммы НДС отдельной строкой в расчетных документах на приобретение основных средств, первичных учетных документах и счетах-фактурах;
- наличие счета-фактуры, выставленного поставщиком.

Если хотя бы одно из перечисленных условий не выполняется, то у налогоплательщика могут возникнуть спорные ситуации с налоговыми органами, связанные с отсутствием документального подтверждения факта присутствия НДС в балансовой стоимости имущества.

НКО исчисляют и уплачивают НДС в общеустановленном порядке.

В случае реализации НКО основных средств, нематериальных активов и иного имущества (полученного на осуществление основной уставной деятельности) сторонним организациям, индивидуальным предпринимателям или физическим лицам (в соответствии со ст. 146 НК РФ) НДС исчисляется и уплачивается этой некоммерческой организацией в общеустановленном порядке. У стороны, передавшей данной НКО имущество без налога, в указанном случае объект налогообложения не возникает.

Итак, при реализации приобретенного ранее основного средства организация обязана начислить НДС на стоимость указанного основного средства в общеустановленном порядке по ставке 18%.

В соответствии с ПБУ 6/01 и ст. 257 НК РФ стоимость основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому и налоговому учету, не подлежит изменению, кроме случаев ее изменения в результате достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Таким образом, после постановки основного средства на учет с включением в его первоначальную стоимость сумм НДС изменения данной первоначальной стоимости (уменьшения на сумму НДС, ранее учтенную в стоимости основного средства) не происходит, в том числе и в момент реализации этого основного средства по балансовой стоимости с начислением на нее налога по ставке 18%. В данном случае у НКО отсутствует право на вычет сумм НДС, ранее включенных в первоначальную стоимость реализуемого основного средства.

В соответствии со ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации:

1) медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ:

- важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники;
- протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним;
- технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов;
- очков (за исключением солнцезащитных), линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных);

2) медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг. Это ограничение не распространяется на ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги, финансируемые из бюджета. В целях гл. 21 НК РФ к медицинским услугам относятся:

- услуги, определенные перечнем услуг, предоставляемых по обязательному медицинскому страхованию;
- услуги, оказываемые населению, по диагностике, профилактике и лечению независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утверждаемому Правительством РФ;

- услуги по сбору у населения крови, оказываемые по договорам со стационарными лечебными учреждениями и поликлиническими отделениями;
- услуги скорой медицинской помощи, оказываемые населению;
- услуги по дежурству медицинского персонала у постели больного;
- услуги патологоанатомические;
- услуги, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным;

3) услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями органов здравоохранения и органов социальной защиты населения;

4) услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;

5) продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям. Эти положения применяются в отношении студенческих и школьных столовых, столовых других учебных заведений, столовых медицинских организаций только в случае полного или частичного финансирования данных учреждений из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования;

6) услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями;

7) услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;

8) долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и инструментов срочных сделок (включая форвардные, фьючерсные контракты, опционы);

9) услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений. Реализация некоммерческими образовательными организациями товаров (работ, услуг) как собственного производства (произведенных учебными предприятиями, в том числе учебно-производственными мастерскими, в рамках основного и дополнительного учебного процесса), так и приобретенных на стороне подлежит налогообложению вне зависимости от того, направляется ли доход от этой реализации в данную образовательную организацию или на непосредственные нужды обеспечения развития, совершенствования образовательного процесса;

10) ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных работ, выполняемых при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций (за исключением археологических и земляных работ в зоне расположения памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; строительных работ по воссозданию полностью утраченных памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; работ по производству реставрационных, консервационных конструкций и материалов; деятельности по контролю за качеством проводимых работ);

11) работ, выполняемых в период реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства для военнослужащих в рамках реализации указанных программ (проектов), в том числе:

- работ по строительству объектов социально-культурного или бытового назначения и сопутствующей инфраструктуры;
- работ по созданию, строительству и содержанию центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей.

Указанные операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при условии финансирования этих работ исключительно и непосредственно за счет займов или кредитов, предоставляемых международными организациями и (или) правительствами иностранных государств, иностранными организациями или физическими лицами в соответствии с межправительственными или межгосударственными соглашениями, одной из сторон которых является Российская Федерация, а также соглашениями, подписанными по поручению Правительства РФ уполномоченными им органами государственного управления;

12) товаров (работ, услуг), за исключением подакцизных товаров, реализуемых (выполненных, оказанных) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации». Реализация указанных товаров (работ, услуг) не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) при представлении в налоговые органы следующих документов:

- контракта (копии контракта) налогоплательщика с донором (уполномоченной донором организацией) безвозмездной помощи (содействия) или с получателем безвозмездной помощи (содействия) на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации. В случае если получателем безвозмездной помощи (содействия) является федеральный орган исполнительной власти Российской Федерации, в налоговый орган представляется контракт (копия контракта) с уполномоченной этим федеральным органом исполнительной власти Российской Федерации организацией;

- удостоверения (нотариально заверенной копии удостоверения), выданного в установленном порядке и подтверждающего принадлежность поставляемых товаров (выполняемых работ, оказываемых услуг) к гуманитарной или технической помощи (содействию);
- выписки банка, подтверждающей фактическое поступление выручки на счет налогоплательщика в российском банке за реализованные донору безвозмездной помощи (содействия) (уполномоченной донором организации) или получателю безвозмездной помощи (содействия) (уполномоченной федеральным органом исполнительной власти организации) товары (работы, услуги). В случае если контрактом предусмотрен расчет наличными денежными средствами, в налоговый орган представляются выписка банка, подтверждающая внесение полученных налогоплательщиком сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от покупателя указанных товаров (работ, услуг);

13) оказываемых учреждениями культуры и искусства услуг в сфере культуры и искусства, к которым относятся:

- услуги по предоставлению напрокат аудио-, видеоносителей из фондов указанных учреждений, звукотехнического оборудования, музыкальных инструментов, сценических постановочных средств, костюмов, обуви, театрального реквизита, бутафории, постижерских принадлежностей, культинвентаря, животных, экспонатов и книг;
- услуги по изготовлению копий в учебных целях и учебных пособий, фотокопированию, репродуцированию, ксерокопированию, микрокопированию с печатной продукции, музейных экспонатов и документов из фондов указанных учреждений; услуги по звукозаписи театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, по изготовлению копий звукозаписей из фонотек указанных учреждений;
- услуги по доставке читателям и приему у читателей печатной продукции из фондов библиотек;
- услуги по составлению списков, справок и каталогов экспонатов, материалов и других предметов и коллекций, составляющих фонд указанных учреждений;
- услуги по предоставлению в аренду сценических и концертных площадок другим бюджетным учреждениям культуры и искусства, а также услуги по распространению билетов;
- реализация входных билетов и абонементов на посещение театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, аттракционов в зоопарках и парках культуры и отдыха, экскурсионных билетов и экскурсионных путевок, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности;
- реализация программ на спектакли и концерты, каталогов и буклетов.

К учреждениям культуры и искусства в целях гл. 21 НК РФ относятся театры, кинотеатры, концертные организации и коллективы, театральные и концертные кассы, цирки, библиотеки,

музеи, выставки, дома и дворцы культуры, клубы, дома (в частности, кино, литератора, композитора), планетарии, парки культуры и отдыха, лектории и народные университеты, экскурсионные бюро (за исключением туристических экскурсионных бюро), заповедники, ботанические сады и зоопарки, национальные парки, природные парки и ландшафтные парки;

14) услуг аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств, а также по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной), по ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий, перечисленных в пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ, услуг по оказанию протезно-ортопедической помощи.

Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации следующие операции:

1) реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством РФ по представлению религиозных организаций (объединений), производимых и реализуемых религиозными организациями (объединениями), организациями, находящимися в собственности религиозных организаций (объединений), и хозяйственными обществами, уставный (складочный) капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций (объединений), в рамках религиозной деятельности, за исключением подакцизных товаров и минерального сырья, а также организация и проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий;

2) реализация (в том числе передача, выполнение, использование для собственных нужд) товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых:

- общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%;
- организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%;
- учреждениями, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, созданными для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;
- лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения;

- 3) внутрисистемная реализация (передача, выполнение, использование для собственных нужд) организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров (выполненных работ, оказанных услуг);
- 4) передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Федеральным законом «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях», за исключением подакцизных товаров;
- 5) реализация входных билетов, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности, организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия; оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения указанных мероприятий;
- 6) оказание услуг адвокатами, а также оказание услуг коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами субъектов РФ или Федеральной палатой адвокатов своим членам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности;
- 7) операции по предоставлению займов в денежной форме, а также оказание финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме;
- 8) совершение нотариусами, занимающимися частной практикой, нотариальных действий и оказание услуг правового и технического характера в соответствии с законодательством Российской Федерации о нотариате;
- 9) выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством Российской Федерации внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров;
- 10) услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей, в том числе детских оздоровительных лагерей, расположенных на территории Российской Федерации, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности;
- 11) реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них;
- 12) передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир.

Налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные п. 3 ст. 149 НКРФ, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование. Такой отказ (или приостановление) возможен только в отношении всех осуществляемых налогоплательщиком операций, предусмотренных

одним или несколькими подпунктами п. 3 ст. 149 НК РФ. Не допускается, чтобы подобные операции освобождались или не освобождались от налогообложения в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг). Не допускается отказ или приостановление от освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года.

Перечисленные в ст. 149 НК РФ операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Освобождение от налогообложения не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров, если иное не предусмотрено НК РФ.

При изменении редакции п. 1-3 настоящей статьи (отмене освобождения от налогообложения или отнесении налогооблагаемых операций к операциям, не подлежащим налогообложению) налогоплательщиками применяется тот порядок определения налоговой базы (или освобождения от налогообложения), который действовал на дату отгрузки товаров (работ, услуг) вне зависимости от даты их оплаты.

3.5. Налогообложение налогом на добавленную стоимость религиозных организаций

В целях поддержания духовного здоровья общества и социальных мероприятий, проводимых церковными конфессиями, проводится государственная поддержка этой сферы деятельности, что находит отражение и в законодательных актах, касающихся взимания налога на добавленную стоимость. Так, пп. «н» п. 1 ст. 5 Закона Российской Федерации от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» (ред. от 10 февраля 1999 г.) предусмотрено освобождение от налога на добавленную стоимость услуг религиозных объединений. Под услугами религиозных объединений следует понимать проведение обрядов и церемоний. От налога на добавленную стоимость освобождаются также изготовление и реализация указанными объединениями предметов культа и религиозного назначения. В то же время реализация, например, природной родниковой воды «Белокурихинская - церковная» в розничную торговую сеть должна облагаться налогом на добавленную стоимость, поскольку вода, разлитая в бутылки и реализуемая через розничную сеть, не является предметом культа и религиозного назначения.

В соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 149 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации операции по реализации (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством Российской Федерации по представлению религиозных организаций (объединений), производимых и реализуемых религиозными организациями (объединениями), организациями, находящимися в собственности религиозных организаций (объединений), и

хозяйственными обществами, уставный (складочный) капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций (объединений), в рамках религиозной деятельности, за исключением подакцизных товаров и минерального сырья, а также организация и проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий.

Перечень предметов религиозного назначения и религиозной литературы, реализация (передача для собственных нужд) которых освобождается от обложения налогом на добавленную стоимость (утв. постановлением Правительства РФ от 31 марта 2001 г. № 251, с изм. от 6 сентября, 3 декабря 2002г.):

- 1) предметы храмового пространства;
- 2) предметы, необходимые для отправления богослужений, обрядов и церемоний;
- 3) специализированные вспомогательные предметы, необходимые для хранения, установки, функционирования и перемещения предметов, указанных в п. 1 и 2 настоящего перечня, в том числе подставки, кронштейны, вешалки, держатели, древки, колпаки, накидки, накладки, пакеты, мешочки, полки, футляры, цепи, ящики, шкафы, носилки;
- 4) издательская продукция религиозного назначения;
- 5) аудио- и видеоматериалы религиозного назначения, имеющие маркировку с полным официальным наименованием религиозной организации (далее именуется - аудио- и видеоматериалы).

Необходимо обратить внимание на то, что в соответствии со ст. 149 ПК РФ освобождается от уплаты НДС реализация предметов религиозного назначения не только самой религиозной организацией, но и коммерческой организацией, уставной капитал которой полностью состоит из вклада религиозной организации. А в соответствии с п. 15 ст. 149 НК РФ освобождаются от НДС ремонтно-реставрационные работы, проводимые в храмах, являющихся памятниками истории и культуры, но при условии, что организация, выполняющая эти работы, имеет лицензию на реставрацию памятников истории и культуры.

Порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость установлен гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ, которая была введена в действие с 1 января 2001 г.

Статьей 143 НК РФ определено, что плательщиками НДС являются все организации. Это значит, что религиозные организации также являются плательщиками данного налога. Вместе с тем в гл. 21 НК РФ для религиозных организаций предусмотрена специальная льгота.

Следует отметить, что с момента введения в действие гл. 21 НК РФ данная норма не распространялась на организации, учрежденные религиозными организациями (организации, находящиеся в собственности религиозных организаций, и хозяйственные общества, уставной капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций). Данное обстоятельство не позволяет епархиальным предприятиям,

учрежденным Русской православной церковью, изготавливающим почти весь перечень предметов религиозного назначения, применять указанную выше льготу.

Поправка, внесенная Законом от 29 мая 2002 г. № 57-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации», исправила это упущение, позволив распространить предусмотренную ст. 149 НК РФ льготу и на организации, учрежденные религиозными организациями.

Таким образом, реализация в церковной лавке религиозной литературы, свечей, крестиков, лампадного масла, крестильных наборов будет освобождена от налогообложения, поскольку перечисленные предметы включены в перечень. Между тем реализация в той же церковной лавке, например, изделий народного творчества (сувениров) будет облагаться НДС на общих основаниях. Налогоплательщикам следует обратить внимание, что операции, не освобождающиеся от налогообложения, и операции, освобождающиеся от налогообложения, обязательно подлежат отдельному учету (п. 4 ст. 149 НК РФ и п. 4 ст. 170 НК РФ).

Кроме того, в гл. 21 НК РФ содержится еще одна норма, которая имеет отношение к религиозным организациям. В соответствии с пп. 15 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению реализация ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных работ, выполняемых при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций (за исключением археологических и земляных работ в зоне расположения памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; строительных работ по воссозданию полностью утраченных памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; работ по производству реставрационных, консервационных конструкций и материалов; деятельности по контролю за качеством проводимых работ).

При применении данной нормы следует учитывать, что у организации, выполняющей ремонтно-реставрационные работы на перечисленных выше объектах, должна быть соответствующая лицензия (ст. 17 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»). Наличие лицензии напрямую влияет на порядок предоставления налогового освобождения, поскольку перечисленные в п. 6 ст. 149 НК РФ операции не подлежат налогообложению (освобождаются от него) при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой согласно законодательству РФ.

3.6. Особенности обложения НДС бюджетных учреждений

Плательщиками налога на добавленную стоимость признаются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;

- лица, осуществляющие перемещение товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом Российской Федерации (далее-ТК РФ).

Согласно параграфу 5 гл. 4 ГК РФ бюджетные учреждения входят в состав некоммерческих организаций. Следовательно, бюджетные учреждения являются плательщиками НДС и обязаны выполнять функции по исчислению и уплате налога, формированию и сдаче отчетности.

Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика. Бюджетные организации, согласно ст. 145 НК РФ, имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если:

- 1) за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога не превысила в совокупности одного миллиона руб.;
- 2) организации не реализовывали подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев;
- 3) освобождение в соответствии с п. 1 не применяется в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Российской Федерации, подлежащих налогообложению в соответствии со ст. 146 НК РФ.

Бюджетные организации, использующие право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, которые подтверждают право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета.

Документами, подтверждающими право на освобождение (продление срока освобождения), являются:

- а) уведомление об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС по утвержденной Приказом МНС России от 4 июля 2002 г. № БГ-3-03/342 «О статье 145 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» форме;
- б) выписка из бухгалтерского баланса. Для целей налогообложения НДС в выписке из баланса должны содержаться сведения о выручке бюджетной организации и сумме дебиторской задолженности. Информацию о выручке бюджетной организации необходимо брать из формы № 4 «Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по внебюджетным источникам» (строка 020 графы 8);
- в) выписка из книги продаж;
- г) копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Указанные уведомление и документы представляются не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти учреждения используют право на освобождение.

Получив право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, бюджетные организации при реализации товаров (работ, услуг) не предъявляют суммы НДС покупателю и, соответственно, не выделяют их в счете-фактуре.

Что касается сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных поставщиками, то организация, получившая освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, не выделяет эти суммы на субсчете 171 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям, работам и услугам», а включает в стоимость этих ценностей, работ и услуг.

Операции, признаваемые объектом налогообложения НДС. В ст. 146 НК РФ определен объект обложения НДС, которым признается реализация товаров, работ или услуг. Другими словами, это передача прав собственности на товары, выполнение работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а также обмен товарами, работами или услугами.

При этом объектом налогообложения признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) как на возмездной, так и на безвозмездной основе.

Однако в указанной статье НК РФ установлены не только объекты налогообложения, но и перечислены операции, которые не признаются объектом налогообложения. Остановимся на них более подробно.

Не возникает объекта налогообложения при осуществлении операций, указанных в п. 3 ст. 39 НК РФ. Перечень их достаточно широк, но в данном случае приведем свойственные именно бюджетным учреждениям:

- передача основных средств, нематериальных активов и иного имущества организации ее правопреемникам при реорганизации;
- передача основных средств, нематериальных активов и иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;
- передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного и муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;
- изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозных и брошенных вещей, бесхозных животных, находки клада в соответствии с нормами ГК РФ.

Не облагается НДС передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению).

К другим объектам социально-культурного и жилищно-коммунального назначения следует относить объекты социально-культурной сферы и жилищно-коммунального хозяйства, перечисленные в ст. 275.1 НК РФ.

Не является объектом налогообложения передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации.

В связи с этим, если реализация недвижимого имущества, находящегося у унитарного предприятия на праве хозяйственного ведения, осуществляется вне рамок процедуры приватизации, налогообложение операции по реализации этого имущества производится в порядке, установленном для коммерческих организаций, то есть эти операции облагаются НДС.

Не облагается НДС стоимость выполненных работ и оказанных услуг органами, входящими в систему государственной власти и местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ и оказания услуг установлена законодательством Российской Федерации, субъектов Российской Федерации либо актами органов местного самоуправления.

При применении порядка, изложенного в пп. 4 п. 2 ст. 146 НК РФ, следует иметь в виду, что указанный порядок применяется только тогда, когда в федеральных законах или законах субъектов Российской Федерации, а также в актах, принимаемых органами местного самоуправления, предусмотрена обязанность органов государственной власти и местного самоуправления по оказанию услуг или выполнению работ с возложением на эти государственные органы (органы местного самоуправления) исключительных полномочий в определенной сфере деятельности.

В частности, не облагается НДС плата, взимаемая:

- органами юстиции за государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, которая в соответствии с Федеральным законом от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» возложена на органы юстиции;
- уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, включая налоговые органы, на проведение ежегодных обследований организаций на соответствие условиям, необходимым для осуществления соответствующего вида деятельности. Ее взимание в соответствии с Федеральным законом от 8 января 1998 г. № 5-ФЗ «О сборах за выдачу лицензий и право на производство и оборот этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции» возложено на уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, включая налоговые органы, в порядке, установленном Правительством РФ;
- с лиц, заинтересованных в принятии предварительного решения. В данном случае речь идет о плате, которая взимается таможенными органами в соответствии со ст. 393 Таможенного кодекса РФ, за принятие предварительного решения относительно классификации товаров, их таможенной стоимости и страны происхождения, размеров таможенных платежей и по другим вопросам применения актов законодательства Российской Федерации по таможенному делу в отношении конкретного товара или конкретной хозяйственной операции.

Не возникает объекта обложения НДС при передаче на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям.

Не облагаются НДС операции по реализации земельных участков и долей в них.

Как видно из вышеприведенного, основную долю операций, не признаваемых объектами налогообложения, составляют операции как раз бюджетных организаций.

Порядок отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), определенный ст. 170 НК РФ. Суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные бюджетному учреждению при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, не включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, за исключением следующих случаев, когда сумма НДС учитывается в стоимости этих товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов:

- 1) приобретение (ввоз) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);
- 2) приобретение (ввоз) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации;
- 3) приобретение (ввоз) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, лицами, не являющимися налогоплательщиками либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога;
- 4) приобретение (ввоз) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

Особенности применения налоговых вычетов. Общий порядок применения налоговых вычетов предусмотрен ст. 172 НК РФ, которая устанавливает условия и документальное основание для их производства.

Основными условиями принятия сумм НДС к вычету являются:

- предъявление НДС продавцом;
- приобретенные товары (работы, услуги), имущественные права приняты на учет;
- право на вычет налога предусмотрено ст. 171 НК РФ. В соответствии со ст. 171 НК РФ к вычету можно принять:

- суммы НДС, которые учреждение заплатило поставщикам за купленные у них товары (работы, услуги). При этом под термином «товары» понимается любое имущество (например, собственно товары, а также материалы, основные средства, нематериальные активы, объекты незавершенного строительства и т.п.);
- суммы НДС, уплаченные таможенным органам при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- суммы НДС, которые учреждение заплатило в бюджет по реализованным товарам (работам, услугам), если покупатель впоследствии возвратил эти товары или отказался от выполненных работ (оказанных услуг);
- суммы НДС, заплаченные в бюджет с ранее полученных авансов после того, как были реализованы товары (работы, услуги), под которые был получен аванс, либо после того, как соответствующий договор был расторгнут, а аванс возвращен покупателю;
- суммы НДС, уплаченные подрядным организациям при проведении ими капитального строительства, сборки и монтажа основных средств;
- суммы НДС, уплаченные по товарам (работам, услугам), приобретенным учреждением для выполнения строительно-монтажных работ;
- суммы НДС, заплаченные в бюджет при выполнении строительно-монтажных работ для собственных нужд учреждения;
- суммы НДС, уплаченные по расходам на командировки и представительским расходам;
- суммы НДС, заплаченные в бюджет налоговыми агентами.

В каждом из перечисленных случаев НДС принимается к вычету с учетом своих особенностей. Документальным основанием для производства налоговых вычетов являются:

- счет-фактура, выставленный продавцом при приобретении учреждением товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- документы, подтверждающие фактическую уплату сумм НДС при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- документы, подтверждающие уплату сумм НДС, удержанного налоговыми агентами;
- иные документы в случаях, предусмотренных п. 3, 6-8 ст. 171 НК РФ. Одновременно налог на добавленную стоимость должен быть выделен отдельной строкой в

расчетных и первичных документах (в накладных, актах выполненных работ и оказанных услуг, платежных поручениях и т.п.).

Материальные запасы. Бюджетное учреждение может приобретать материальные запасы как за счет средств бюджета, так и за счет средств от деятельности, приносящей доход. Для каждого из этих случаев будет различный порядок учета сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных поставщиками.

Рассмотрим на примерах.

Пример 6. Больница приобрела продукты питания (180 кг мяса) на сумму 23 600 руб. (в том числе НДС - 3 600 руб.), оплатив за доставку транспортной организации 590 руб. (в том числе НДС - 90 руб.).

В данном случае суммы «входного» НДС не подлежат вычету и включаются в состав затрат на приобретение товаров (работ, услуг).

Вопрос, как учесть суммы НДС, уплаченные поставщикам, возникает при покупке материальных запасов за счет средств от деятельности, приносящей доход.

Однако если учреждение в рамках предпринимательской деятельности осуществляет операции, не подлежащие налогообложению в соответствии со ст. 149 НК РФ, или освобождено от обязанностей налогоплательщика налога на добавленную стоимость (ст. 145 НК РФ), то суммы налога, уплаченные поставщику, также учитываются в стоимости приобретенных материальных запасов. Это означает, что при оприходовании ценностей бухгалтер бюджетного учреждения должен сделать те же проводки, что и в предыдущем примере.

Если же учреждение осуществляет операции, облагаемые налогом на добавленную стоимость, то суммы налога, уплаченные поставщикам в составе стоимости материальных ценностей, используемых в предпринимательской деятельности, можно принять к вычету. Напомним, что при этом должны быть выполнены условия ст. 171 и ст. 172 НК РФ.

Пример 7. Бюджетное учреждение приобрело за счет средств от предпринимательской деятельности прочие материальные запасы на сумму 11 800 руб. (в том числе НДС - 1 800 руб.).

Может встретиться ситуация, когда бюджетное учреждение осуществляет деятельность как облагаемую, так и не облагаемую НДС. Соответственно, учреждение будет приобретать товары (работы, услуги), одновременно используемые в деятельности, как облагаемой НДС, так и освобожденной от налога.

В этом случае необходимо обратиться к п. 4 ст. 170 НК РФ. Согласно этой статье налог должен приниматься к вычету или учитываться в стоимости товаров в той пропорции, в которой они используются для производства или реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению и освобождаются от налогообложения.

Для определения данной пропорции учреждение должно вести отдельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам, используемым для осуществления как облагаемых, так и не облагаемых налогом операций. Если отдельный учет не ведется, то суммы «входного» НДС вычету не подлежат и в расходы в целях исчисления налога на прибыль не включаются (абз. 8 п. 4 ст. 170 НК РФ).

Пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от

налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период.

Рассмотрим на конкретном примере.

Пример 8. Учреждение осуществляет деятельность как облагаемую, так и не облагаемую НДС. Коммерческая организация оказала бюджетному учреждению услугу на сумму 5 900 руб. (в том числе НДС - 900 руб.), которая связана как с деятельностью, которая облагается НДС, так и с деятельностью, не подлежащей обложению данным налогом.

За налоговый период доходы учреждения от деятельности, которая облагается налогом, составили 300 000 руб., от деятельности, которая не облагается, - 100 000 руб.

Сумма НДС, которая будет отнесена на затраты, определяется следующим образом.

Доля выручки, полученной от необлагаемой деятельности, в общей сумме выручки составит $0,25 = 100\ 000\ \text{руб.} / (300\ 000\ \text{руб.} + 100\ 000\ \text{руб.})$.

Соответственно сумма «входного» НДС, которая будет отнесена на затраты производства, рассчитывается: $900\ \text{руб.} \times 0,25 = 225\ \text{руб.}$

При этом не рассчитывать пропорцию и не вести отдельный учет можно только в том случае, когда доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство. В этом случае суммы «входного» НДС подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным ст. 171, 172 НК РФ.

Основные средства. Основными средствами бюджетного учреждения являются материальные объекты, которые независимо от их стоимости удовлетворяют следующим критериям:

- используются в процессе деятельности учреждения при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд;
- находятся в эксплуатации, запасе, на консервации, сданы в аренду (к основным средствам относится также имущество казны Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, муниципальных образований);
- срок полезного использования составляет более 12 мес.

Кроме того, в составе собственных основных средств бюджетные учреждения учитывают законченные капитальные вложения арендатора в арендованные им здания, сооружения, оборудование и другие объекты основных средств, если иное не предусмотрено договором аренды, а также капитальные вложения в многолетние насаждения, относящиеся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

К бухгалтерскому учету основные средства принимаются по первоначальной стоимости, которой признается сумма фактических вложений учреждения в приобретение, сооружение и изготовление объектов основных средств (стоимость основных средств в

соответствии с договором поставки (купли-продажи), услуги по доставке, вознаграждение посреднической организации, регистрационные сборы, таможенные пошлины и др.).

Аналогично материальным запасам, учреждение может приобретать основные средства как за счет средств бюджета, так и за счет средств, полученных от деятельности, приносящей доход. Для каждого из этих случаев будет различен порядок учета сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных поставщиками и подрядчиками.

Важной особенностью является то, что в соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении основных средств, оборудования к установке, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств, оборудования к установке.

При этом редакция п. 1 ст. 172 НК РФ до 1 января 2006 г. позволяла принимать вычеты по приобретенному оборудованию к установке только после принятия его на учет в составе основных средств. Но Федеральным законом от 28 февраля 2006 г. № 28-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3 Федерального закона "О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах"», который применяется к правоотношениям начиная с 1 января 2006 г., определено, что НДС по основным средствам, которые требуют монтажа, принимается к вычету в тот момент, когда они отражаются на счете 10504 000 «Строительные материалы».

Пример 9. Бюджетное учреждение за счет бюджетных средств приобрело оборудование стоимостью 59 000 руб. (в том числе НДС - 9 000 руб.).

Доставку основного средства осуществила транспортная организация, стоимость доставки составила 2 950 руб. (в том числе НДС - 450 руб.).

Кроме того, специализированная организация осуществила монтаж и наладку оборудования, стоимость услуг составила 3 540 руб. (в том числе НДС - 540 руб.).

Основное средство введено в эксплуатацию.

Теперь предположим, что оборудование приобретено за счет средств от деятельности, приносящей доход.

Остановимся на правильности определения налогооблагаемой базы для исчисления данного налога и применении налоговых ставок.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов общая сумма налога, исчисленная по налогооблагаемым объектам, увеличенная на суммы восстановленного налога.

Иначе говоря, исчисление НДС производится по формуле:

где НДС_х - сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет;

НДС₂ - сумма НДС, исчисленная по облагаемым НДС объектам;

НДС₃ - сумма НДС, уплаченная при приобретении материальных ресурсов.

В зависимости от особенностей реализации товаров (работ, услуг) налоговая база определяется в соответствии со ст. 155-162 НК РФ.

Особенности исчисления НДС при движении материальных запасов. При продаже материальных запасов, приобретенных за счет бюджетных и целевых средств, необходимо иметь в виду следующее. Согласно п. 3 ст. 154 НК при реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества с учетом налога и стоимостью реализуемого имущества.

Следовательно, сумма НДС в общем случае будет рассчитана так:

Сумма НДС = (Цена реализации - Стоимость материальных запасов) x 18 / 118.

При продаже материалов и продуктов питания, облагаемых НДС по ставке 10%, сумма налога определяется по следующей формуле:

Сумма НДС = (Цена реализации - Стоимость материальных запасов) x 10 / 110.

Если же проданные запасы были приобретены за счет средств от деятельности, приносящей доход, и «входной» НДС по ним в установленном порядке был принят к вычету, то при их реализации налог исчисляется со всей суммы реализации.

Порядок отражения операций, связанных с реализацией материальных запасов, зависит от того, производится ли реализация данных запасов в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 23 апреля 2003 г. № 231 «О высвобождении и реализации движимого имущества, находящегося в оперативном управлении некоторых органов, учреждений и предприятий». Указанным документом утверждены Правила высвобождения и реализации движимого имущества, находящегося в оперативном управлении:

- органов внутренних дел, учреждений и казенных предприятий, входящих в систему МВД России;
- учреждений и органов уголовно-исполнительной системы;
- органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ;
- таможенных органов;
- Государственной фельдъегерской службы РФ;
- Государственной противопожарной службы Министерства РФ по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий.

В том случае, если реализация производится в соответствии с указанным Постановлением Правительства РФ, необходимо руководствоваться Письмом Федерального казначейства от 30 декабря 2005 г. № 42-7.1-01/2.2-404 «Об отражении в бюджетном учете операций по использованию в соответствии с нормативными правовыми актами средств от реализации государственного имущества».

Выбытие основных средств. Согласно ст. 298 ГК РФ бюджетное учреждение не вправе отчуждать или иным способом распоряжаться закрепленным за ним имуществом и имуществом, приобретенным за счет средств, выделенных ему по смете.

Таким образом, бюджетному учреждению при реализации имущества необходимо получить разрешение собственника.

При этом средства, поступившие от реализации имущества, зачисляются на счета федеральных органов исполнительной власти по учету средств, полученных от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, открываемые в установленном порядке в органах Федерального казначейства.

Налоговая база средств, числящихся на балансе учреждения по стоимости с учетом «входного» НДС, определяется как разница между ценой реализации с учетом налога и остаточной стоимостью (с учетом переоценок) (п. 3 ст. 154 НК РФ).

То есть сумма НДС рассчитывается по формуле:

Сумма НДС = (Цена реализации - Остаточная стоимость имущества) x 18 / 118.

При этом порядок отражения на счетах бюджетного учета операций, связанных с реализацией государственного имущества, будет зависеть от того, реализуется ли данное имущество в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 23 апреля 2003 г. № 231 или нет.

При безвозмездной передаче основных средств следует помнить, что не облагается НДС «передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям» (пп. 5 п. 2 ст. 146 НК РФ). В иных случаях, когда основные средства передаются безвозмездно, НДС придется заплатить.

Инструкцией по бюджетному учету, утвержденной Приказом Минфина России от 10 февраля 2006 г. № 25н, предусмотрены следующие варианты безвозмездной передачи основных средств:

- передача основных средств учреждениям, подведомственным одному главному распорядителю (распорядителю) средств бюджетов (операции по безвозмездной передаче отражаются на счете 30404 310 «Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению основных средств»);
- передача основных средств учреждениям, подведомственным разным главным распорядителям (распорядителям) средств бюджетов одного уровня, а также при их передаче

государственным и муниципальным организациям (результат от безвозмездной передачи формируется на счете 40101241 «Расходы на безвозмездные и безвозвратные перечисления государственным и муниципальным организациям»);

- передача организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций (результат от безвозмездной передачи формируется на счете 40101 242 «Расходы на безвозмездные и безвозвратные перечисления организациям за исключением государственных и муниципальных организаций»);
- передача учреждениям, финансируемым из другого бюджета (результат от безвозмездной передачи формируется на счете 40101 251 «Расходы на перечисления другим бюджетам бюджетной системы Российской Федерации»).

Порядок и сроки уплаты НДС в бюджет. Уплата налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения, производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законодательством.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по операциям реализации (передачи, выполнения, оказания для собственных нужд) товаров (работ, услуг) уплачивается по месту учета налогоплательщика в налоговых органах.

Налоговые агенты производят уплату суммы налога по месту своего нахождения.

Уплата налога лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС (или освобожденными от исполнения обязательств налогоплательщика, или при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению), в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы НДС производится по итогам каждого налогового периода исходя из соответствующей реализации товаров (работ, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Контрольные вопросы

1. Что представляет собой налог на добавленную стоимость?
2. В каком случае организации имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС?
3. Что является налоговым периодом по НДС? И какие налоговые ставки применяются некоммерческими организациями по этому налогу?
4. Какие операции, осуществляемые некоммерческими организациями, не облагаются НДС?
5. В чем заключаются особенности обложения НДС религиозной деятельности, бюджетных учреждений?

6. Каков порядок исчисления суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет?
7. Что представляет собой счет-фактура?
8. Как производится уплата налога?
9. Дайте определение объекта обложения НДС для некоммерческих организаций.

Нормативные правовые документы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 № 146-ФЗ (в ред. последующих федеральных законов, действующей с 1 января 2007 г.).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред., действующей с 1 января 2007 г.).
3. Постановление Правительства РФ от 23 апреля 2003 г. № 231 «О высвобождении и реализации движимого имущества, находящегося в оперативном управлении некоторых органов, учреждений и предприятий».

Литература

1. *Максимова Л.А.* Бюджетные учреждения: обзор арбитражной практики // Учреждения физической культуры и спорта: бухгалтерский учет и налогообложение. - 2006. - № 2.
2. *Мальцева Е.А.* Раздельный учет в некоммерческих организациях // Российский налоговый курьер. - 2004. - №18.
3. *Мякинина Л.Н.* Налог на добавленную стоимость бюджетных учреждений // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях». - 2006. - № 22,23.
4. *Насонов А.В.* Уплата НДС: особенности у бюджетных учреждений // Российский налоговый курьер. - 2003. - №20.
5. *Проконенко Е.И.* Основные вопросы исчисления налога на добавленную стоимость бюджетными учреждениями // Ваш бюджетный учет. - 2007. - № 2, 3.
6. *Сергеева А.* Обзор писем ФНС и Минфина России о НДС // Бюджетные учреждения образования: бухгалтерский учет и налогообложение. - 2006. - № 5.

Тема 4. ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НЕКОММЕРЧЕСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

4.1. Порядок ведения предпринимательской деятельности некоммерческими организациями

Фиксирование в уставных документах некоммерческих организаций целей деятельности, не связанной с извлечением прибыли, вовсе не означает, что некоммерческие организации не имеют права вести предпринимательскую деятельность. Предпринимательская деятельность НКО позволяет им получить дополнительные источники финансирования для их основной деятельности.

Поэтому в уставе обязательно надо указать на такой источник формирования имущества организации, как доходы от предпринимательской деятельности, по возможности обосновав их связь с целями и задачами организации.

Предпринимательскую деятельность НКО можно разграничить на активную и пассивную.

Активной является деятельность, связанная с получением прибыли от реализации непосредственно самой НКО товаров, работ, услуг, от созданных НКО хозяйственных обществ, от посреднической деятельности НКО и т.п.

Пассивной является деятельность, связанная с получением дохода от размещения средств на депозитных счетах, от акций, облигаций и иных ценных бумаг.

Доход НКО может быть также *результатом хозяйственной деятельности*: продажи ненужного имущества, получения процента от банка за хранение средств на банковских счетах. Этот доход не имеет отношения к предпринимательской деятельности, даже к пассивной.

Пассивная предпринимательская деятельность разрешена всем НКО, активная - большинству из них. Исключение составляют объединения коммерческих организаций (союзы и ассоциации). Если по решению участников на них возлагается ведение предпринимательской деятельности, они должны быть преобразованы в хозяйственные общества или товарищества.

В связи с этим стоит затронуть вопрос и о некоммерческих услугах. Особенно это актуально для учреждений (организаций) образования и культуры. Некоммерческие услуги хотя и являются платными, однако выполнение этих услуг предпринимательской деятельностью не является.

Во-первых, это основная деятельность учреждений (организаций) образования и культуры, а основной деятельностью НКО являются непредпринимательская деятельность, иначе они имели бы иной гражданско-правовой статус - были бы коммерческими организациями.

Во-вторых, доход от этой деятельности не распределяется между учредителями, участниками НКО.

Таким образом, следует различать коммерческие услуги, которые НКО могут выполнять в рамках активной предпринимательской деятельности, и некоммерческие услуги, которые выполняют отдельные НКО в рамках основной деятельности. Право на выполнение этих некоммерческих услуг отражено в уставных документах в качестве цели и задач деятельности данной НКО и при необходимости подтверждено лицензиями.

Направления предпринимательской деятельности НКО ограничены законодательством: они должны служить достижению целей, ради которых созданы, и соответствовать этим целям.

Некоммерческие организации могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных интересов граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания

юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ.

Доходы от активной и пассивной предпринимательской деятельности НКО облагаются налогом на прибыль, если эта деятельность не имеет налоговых льгот. Доходы (поступления средств) от некоммерческих услуг облагаться налогом на прибыль не должны.

Из всего списка организационно-правовых форм некоммерческих организаций наибольшую популярность получили автономная некоммерческая организация (АНО) и некоммерческое партнерство (НП). Дело в том, что именно эти формы НКО как будто специально созданы для ведения коммерческой деятельности. Согласно определению, данному в законе о НКО, некоммерческое партнерство - основанная на членстве некоммерческая организация, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами для содействия ее членам в осуществлении деятельности, направленной на достижение целей, перечисленных в ст. 2 закона о НКО. А среди этих целей присутствуют образовательные, научные, управленческие, юридические услуги и др.

АНО же и вовсе создается гражданами и (или) юридическими лицами в целях предоставления услуг в области образования, здравоохранения, культуры, науки, права, физической культуры и спорта и иных услуг.

Поэтому для ведения коммерческой деятельности эти формы НКО наиболее удобны. Если же сравнивать их между собой, то выяснится, что некоммерческое партнерство выигрывает по нескольким параметрам. Так, благодаря наличию членства некоммерческое партнерство имеет возможность периодически получать членские взносы, формируя за их счет свое имущество. У АНО же такой возможности нет, так как нет членства.

4.2. Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями налога на прибыль

Доход некоммерческой организации и его структура. Некоммерческая организация для ведения своей деятельности должна иметь определенный доход.

Некоммерческие организации, в отличие от коммерческих, при формировании дохода имеют право на широкое использование таких источников финансирования, как: вступительные и членские взносы, добровольные взносы и пожертвования, целевые поступления от физических и юридических лиц и др. Право привлекать дополнительные источники формирования дохода предоставляется некоммерческим организациям в обмен на обязательства создавать преимущественно общественные блага, оказывать социальную поддержку, реализовывать профессиональные, любительские, общественные интересы отдельных групп населения, возможную прибыль не распределять между учредителями (участниками) некоммерческой организации (исключение составляют потребительские кооперативы).

Порядок поступления вступительных и регулярных взносов участников некоммерческой организации определяется учредительными документами либо решением ее органов управления.

Механизм регулярных поступлений от учредителей определяется учредительными документами некоммерческой организации. Если учредителем является государство, то средства поступают в некоммерческую организацию на основе нормативного финансирования. Нормативы формируются на таком уровне, чтобы некоммерческие организации имели возможность обеспечить возмещение эксплуатационных доходов, расширить материально-техническую базу, осуществить капитальный ремонт, произвести денежный расчет с работниками и др. Нормативное финансирование осуществляется на основе специальных расчетных показателей, которые наиболее полно отражают результаты функционирования той или иной некоммерческой организации. Например, в образовании одним из таких показателей является стоимость обучения одного учащегося в год. В то же время применение нормативного метода на практике не всегда позволяет вывить реальные потребности некоммерческих организаций и определить тенденции их развития. Иногда расчет нормативов ведется методом экстраполяции с поправкой на текущие возможности бюджета. Некоторые расходы некоммерческих организаций вовсе не удастся пронормировать. Поэтому использование нормативного метода не всегда способствует достижению высоких качественных показателей, а иногда порождает затратные методы достижения конечных результатов.

В настоящее время в России значительная часть нормативов, на основе которых осуществляется финансирование некоммерческих организаций, находится на достаточно низком уровне. В итоге они не имеют возможности в полной мере обеспечить инновационный характер развития.

Средства учредителей, которые не представляют государство, поступают в некоммерческие организации на основе учредительных документов, решения органов управления.

Добровольные взносы и пожертвования - особая часть доходов некоммерческих организаций. Эти средства поступают от граждан, предприятий, организаций. Они предназначены для выполнения уставной деятельности некоммерческой организации. К добровольным взносам и пожертвованиям относятся и спонсорские средства, которые представляют особую форму оплаты рекламной деятельности.

Добровольные имущественные взносы и пожертвования физических и юридических лиц не следует рассматривать только как воплощение бескорыстия. В обмен на ссужаемый капитал жертвователи получают прямые и косвенные выгоды. Прямые - льготное налогообложение, доступ к современной научно-технической, экономической и иным видам информации; использование труда высококвалифицированных специалистов; возможность проведения рекламы; признание общественности и пр. Косвенные выгоды заключаются в повышении образовательного, научного, духовного потенциала общества, здоровья населения и пр., что в целом способствует улучшению условий функционирования бизнеса.

В свою очередь некоммерческие организации получают необходимые для выполнения основной деятельности материальные и финансовые ресурсы, возможность использовать современные виды оборудования, сырья, связи, повышать квалификацию работников и пр. Использование средств жертвователей дает возможность некоммерческим организациям успешно решать проблему реализации экономических благ с достаточно высокими издержками производства, что способствует укреплению их позиций по сравнению с коммерческими организациями. Однако, несмотря на взаимовыгодность данной сделки, некоммерческие организации в определенной мере лишаются самостоятельности. Это отражается в выборе стратегии развития организации, формировании и расходовании бюджета, подборе кадров и пр.

Целевые поступления от физических и юридических лиц - важный источник формирования доходов некоммерческой организации. Эти средства предназначены для выполнения конкретных программ. Такого рода средства часто поступают в некоммерческие организации через благотворительные и иные целевые фонды. Такое выделение ресурсов широко используется во многих странах мира и известно как «система грантов».

Средства из государственного бюджета поступают некоммерческим организациям на осуществление отдельных проектов, программ, мероприятий. Взаимоотношения государственной, в том числе местной, администрации с некоммерческими организациями в развитых странах носят целевой, системный характер. Эти структуры активно привлекаются к разработке и реализации федеральных, региональных и местных социально-экономических программ. В ряде случаев между некоммерческими организациями и государством устанавливаются долгосрочные контрактные соглашения. Заключение таких контрактов происходит на конкурсной основе. В частности, в США за последнее время некоммерческие организации были включены в выполнение почти 600 федеральных программ.

В России пока средства из государственного бюджета поступают некоммерческим организациям стихийно и бессистемно. Их получение часто зависит от личной договоренности руководителей той или иной некоммерческой организации с представителями органов государственной власти. Такая основа не всегда может быть прочной.

Выручка от реализации товаров и услуг занимает значительное место в составе доходов некоммерческой организации. Этот вид дохода может складываться из выручки от реализации продукции, создание которой представляет основную либо предпринимательскую деятельность некоммерческой организации.

Ограниченность ресурсов государственного бюджета, сложность получения целевых ассигнований, добровольных пожертвований вынуждают некоммерческие организации увеличивать в общей сумме доходов долю средств от платной реализации экономических благ.

Экономическое поведение некоммерческих организаций на рынке в процессе реализации продукции на платной основе существенно не отличается от экономического поведения

коммерческих структур. Огромное количество примеров функционирования организаций некоммерческого сектора (университетов, колледжей, научных и информационных центров, клиник и пр.) подтверждает их эффективность, высокую конкурентоспособность. Это объясняется не только усиливающимся спросом на продукцию некоммерческих организаций, но и тем, что в данном секторе экономики удается достаточно полно сочетать принципы современного предпринимательства с инициативой, творчеством, высоким уровнем профессионализма занятых здесь работников.

Дивиденды (доходы, проценты) некоммерческие организации получают по акциям, облигациям, другим ценным бумагам и вкладам. В России развитие этого источника формирования бюджета некоммерческой организации сдерживается достаточно большим риском ведения фондовых операций на отечественном рынке, ограниченными финансовыми ресурсами некоммерческих организаций.

Доходы, получаемые от собственности некоммерческой организации, включают поступления от сдачи в аренду помещений, оборудования, земельных участков и др.

Средства поступают в некоммерческие организации в денежной форме, в виде поставок оборудования, сырья, материалов, выполнения работ, оказания услуг (техническая помощь, консалтинг, менеджмент, маркетинг, подготовка и переподготовка персонала, юридические услуги и др.).

Источники формирования дохода некоммерческой организации зависят от формы собственности, вида создаваемых благ, характера их предоставления потребителям.

Статистическая информация показывает, что многие негосударственные некоммерческие организации за рубежом являются «бюджетными» организациями, так как получают значительные средства от государства. Это характерно особенно для некоммерческих организаций, занятых в сфере образования, здравоохранения, науки, социального обеспечения и др. Например, в сфере здравоохранения на долю средств государственного бюджета приходится около 60% совокупного дохода негосударственных некоммерческих организаций. В сфере социальных услуг этот источник составляет более 50%.

Добровольные пожертвования, целевые поступления имеют существенное значение для развития некоммерческих организаций, созданных и функционирующих в благотворительных целях, целях оказания содействия и развития. В такого рода некоммерческих организациях добровольные пожертвования, целевые поступления составляют более 30% годового дохода.

Взносы участников, доход от платной реализации товаров и услуг, собственности и прав образуют около 70% доходов некоммерческих организаций сферы культуры и досуга, более половины дохода образовательных, благотворительных организаций.

Состав расходов некоммерческой организации. Функционирование некоммерческой организации связано с осуществлением определенных расходов. Их можно подразделить на следующие виды:

- расходы по выполнению основной уставной деятельности (административно-хозяйственные расходы и расходы по выполнению программ и мероприятий, на которые получены средства целевых поступлений);
- расходы, связанные с предпринимательской деятельностью;
- средства, переданные в результате внутривозрастных расчетов;
- потери и списания.

Распределение расходов некоммерческой организации зависит от формы собственности, ведения предпринимательской деятельности, целевых программ и мероприятий.

Некоммерческие организации в зависимости от целей функционирования, особенностей финансирования и затрат в мировой практике подразделяются на *рыночных* и *нерыночных производителей*.

К рыночным некоммерческим организациям относятся:

- некоммерческие организации, занятые рыночным производством;
- некоммерческие организации, обслуживающие коммерческие предприятия.

К некоммерческим организациям, занятым рыночным производством, относятся организации, реализующие свою продукцию по рыночным ценам. Рыночными некоммерческими организациями являются многие школы, колледжи, университеты, клиники, больницы и т.д. Все они представляют продукцию потребителям, как правило, по достаточно высоким ценам. В их основе находятся производственные затраты.

Некоммерческие организации рыночного типа не являются благотворительными, так как их основной целью является предоставление экономических благ высокого качества в области образования, здравоохранения, социального обеспечения и др. Дополнительные источники финансирования, связанные со статусом некоммерческой организации, используются в основном для того, чтобы несколько снизить высокую плату, которую они вынуждены устанавливать на основе соответствующего уровня затрат.

Некоммерческие организации, обслуживающие коммерческие предприятия, создаются ассоциациями предпринимателей, интересам которых они призваны содействовать. К ним относятся торговые палаты, сельскохозяйственные, производственные или торговые ассоциации, организации предпринимателей, исследовательские или испытательные лаборатории и т.д.

Некоммерческие организации, занятые нерыночным производством, - организации, предоставляющие продукцию другим институциональным единицам бесплатно или по ценам, которые не являются экономически важными. Такого рода некоммерческие организации не в состоянии получать финансовую выручку. Поэтому основным источником их финансирования являются регулярные взносы учредителей, добровольные пожертвования физических и юридических лиц, трансферты и

ДР-

Некоммерческие организации, занятые нерыночным производством, могут быть разделены на две основные группы:

- некоммерческие организации, контролируемые и в основном финансируемые правительством;
- некоммерческие организации, предоставляющие нерыночные блага домашним хозяйствам, финансируемые в основном за счет домашних хозяйств, корпораций и нерезидентов.

Некоммерческие организации, контролируемые и в основном финансируемые правительством, относятся к сектору общего государственного управления независимо от того, какого рода институционные единицы извлекают пользу из их деятельности.

К некоммерческим организациям, обслуживающим домашние хозяйства, относятся организации, предоставляющие блага домашним хозяйствам бесплатно или по ценам, которые не являются экономически важными.

Ресурсы таких некоммерческих организаций создаются в основном за счет денежных средств и материальных ценностей, поступающих от населения, предприятий, правительства, а также аналогичных зарубежных организаций.

4.3. Порядок налогообложения целевых поступлений и пожертвований некоммерческих организаций

Налоговый кодекс устанавливает разные правила налогообложения для средств, полученных НКО на ведение уставной деятельности, и доходов от предпринимательской деятельности.

Ассоциации и союзы лишены права ведения предпринимательской деятельности и существуют они за счет использования целевых средств.

Целевые средства, поступившие на покрытие расходов по уставной деятельности НКО, не включаются в состав доходов. Однако при нецелевом использовании некоммерческой организацией таких средств они обязаны включать эти суммы в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций.

Целевые средства некоммерческие организации должны расходовать строго только на те цели, которые указаны организацией (физическим лицом) - источником целевых средств.

В соответствии с п. 4 ст. 582 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее ГК РФ) нецелевое использование пожертвования возможно только с согласия жертвователя.

Использование пожертвованного имущества не в соответствии с указанным жертвователем назначением или изменение этого назначения с нарушением правил, дает право жертвователю, его наследникам или иному правопреемнику требовать отмены пожертвования.

Средства целевого финансирования и целевые поступления, использованные не по целевому назначению, признаются в соответствии с п. 14 ст. 250 НК РФ,

внереализационным доходом и включаются в налоговую базу при исчислении налогооблагаемой прибыли. Это происходит в момент фактического использования целевых средств не по целевому назначению либо в момент нарушения условий, на которых они предоставлялись. На это указывается в пп. 9 п. 4 ст. 271 НК РФ.

Таким образом, ассоциации и союзы должны организовать отдельный учет расходования целевых средств, поступивших на содержание и ведение уставной деятельности. Это можно осуществить с помощью сметы.

Требования к составлению сметы законодательно не определены. НКО могут самостоятельно определять статьи доходов и расходов сметы, планировать их размер в соответствии с имеющимися источниками средств и направлениями своей деятельности. Финансовый план (смету) утверждает высший орган управления ассоциации или союза.

Если ассоциация или союз выполняют одновременно несколько целевых программ, то при распределении административно-хозяйственных расходов они вправе самостоятельно выбрать метод их учета и распределения. Выбранный метод нужно обязательно отразить в учетной политике.

Согласно ст. 313 НК РФ система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно. Поэтому каждая ассоциация или союз должны разработать собственную методику ведения отдельного налогового учета. Ее нужно утвердить приказом об учетной политике для целей налогообложения.

Нормами гл. 25 НК РФ для НКО установлена обязанность по ведению отдельного учета полученных средств целевого финансирования и целевых поступлений, а также расходов, произведенных в рамках каждого вида деятельности.

Налог на прибыль в ассоциациях и союзах. Согласно ст. 246 НК РФ все некоммерческие организации, как ведущие, так и не ведущие предпринимательскую деятельность, являются плательщиками налога на прибыль. В ст. 251 и 270 НК РФ соответственно приведены перечни доходов и расходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли.

К доходам, не облагаемым налогом на прибыль, относятся целевые средства. Согласно гл. 25 НК РФ целевые средства в целях налогообложения прибыли подразделяются на средства целевого финансирования и целевые поступления.

В пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ приведен закрытый перечень средств целевого финансирования. В частности, к ним относится имущество, полученное общественными объединениями в виде грантов. Гранты от иностранных физических лиц подлежат налогообложению в общеустановленном порядке.

От налога на прибыль освобождаются гранты на осуществление конкретных программ в области охраны здоровья населения (направления - СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез) - никакие другие направления охраны здоровья населения не освобождаются от налогообложения.

Освобождаются от налога на прибыль гранты на осуществление конкретных программ в области защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации - направление гранта должно иметь ссылку хотя бы на конкретную статью Конституции Российской Федерации.

Также освобождаются от уплаты налога на прибыль гранты на осуществление конкретных программ в области социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан - конкретная программа должна быть в наличии.

Главой 25 НКРФ определено понятие целевых поступлений. На основании п. 2 ст. 251 НКРФ ими являются целевые поступления на содержание НКО (в том числе ассоциаций или союзов) и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц, использованные указанными получателями по назначению. Куказанным целевым поступлениям на содержание ассоциаций или союзов и ведение ими уставной деятельности относятся:

- осуществленные в соответствии с законодательством о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы, целевые взносы и отчисления в публично-правовые профессиональные объединения, построенные на принципе обязательного членства, паевые вклады, а также пожертвования, признаваемые таковыми ГК РФ;
- имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования;
- средства, полученные в рамках благотворительной деятельности;
- использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям.

Целевые поступления являются доходами, не учитываемыми при определении налоговой базы по налогу на прибыль, но только при условии, что они используются по назначению (на содержание организации или на ведение уставной деятельности) и союзы ведут раздельный учет доходов и расходов целевых поступлений и иных доходов и расходов.

Целевые поступления на содержание ассоциаций и союзов и ведение ими уставной деятельности, использованные не по своему целевому назначению, включаются в состав внереализационных доходов (п. 14 ст. 250 НКРФ). Поэтому в подтверждение целевого использования средств, предназначенных для содержания ассоциаций и союзов и ведения уставной деятельности, по окончании налогового периода в налоговые органы должен представляться отчет о целевом использовании полученных средств.

Рассмотрим подробнее вопрос о налогообложении грантов.

Согласно п. 14 ст. 251 «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы» гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ к средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования: в виде полученных грантов.

Под грантами признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям: гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах физическими лицами, некоммерческими организациями, в том числе иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством Российской Федерации.

Гранты предоставляются на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны окружающей среды, а также на проведение конкретных научных исследований на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным предоставлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта. Гранты, полученные некоммерческими организациями для осуществления целевых программ, относящихся к их уставной деятельности при условии их фактического использования на указанные цели, не являются объектом обложения налогом на прибыль.

Все иные доходы, получаемые НКО, включаются в состав доходов для целей налогообложения в общеустановленном порядке независимо оттого, осуществляется предпринимательская деятельность или нет.

Ассоциации и союзы не должны начислять амортизацию в налоговом учете, поскольку они не ведут предпринимательскую деятельность.

В п. 2 ст. 256 НК РФ перечислены случаи, когда основные средства не подлежат амортизации. Один из таких случаев - имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности.

Если некоммерческая организация приобрела основное средство за счет членских взносов, пожертвований, или же получила его в качестве целевых поступлений, но использует в коммерческих целях, то стоимость таких основных средств включается в доход некоммерческой организации (п. 14 ст. 250 НК РФ).

Необходимость начислять и уплачивать налог на прибыль организации возникает в ассоциациях и союзах в случаях:

- выявления излишков при инвентаризации;
- списания не востребовавшейся кредиторской задолженности;
- реализации неиспользуемых основных средств.

Организационные формы некоммерческих организаций разнообразны, что обуславливает некоторые особенности в организации налогового учета.

Статья 251 НК РФ определяет перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. В соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ вступительные и членские взносы, осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях, являясь

целевыми поступлениями, не учитываются некоммерческой организацией при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Согласно ст. 246 НК РФ налогоплательщиками по налогу на прибыль организаций признаются все российские организации. Пунктом 1 ст. 289 НК РФ установлено, что налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации в порядке, определенном настоящей статьей.

Таким образом, обязанность представлять декларации по налогу на прибыль установлена НК РФ. Это означает, что некоммерческие организации, в том числе союзы, в соответствии с указанной нормой также обязаны представлять налоговые декларации в налоговые органы, независимо от того, возникает ли у них объект налогообложения или нет.

Пунктом 2 ст. 289 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщики по итогам отчетного периода представляют налоговые декларации упрощенной формы. Некоммерческие организации (ассоциации и союзы), у которых не возникает обязательств по уплате налога, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме по истечении налогового периода. Согласно ст. 285 НК РФ налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год.

Налоговую декларацию по упрощенной форме по истечении налогового периода представляют некоммерческие организации, в том числе и союзы, не имевшие в течение налогового периода доходов от реализации товаров (работ, услуг) и внереализационных доходов, а получившие только целевые поступления, указанные в ст. 251 НК РФ, которые не учитываются при определении налоговой базы.

Таким образом, религиозные организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога на прибыль организаций, представляют в налоговые органы декларации по налогу на прибыль организаций только по истечении налогового периода.

Абзацем 2 п. 14 ст. 250 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщики, получившие имущество (в том числе денежные средства), работы и услуги в рамках благотворительной деятельности, целевые поступления или целевое финансирование, по окончании налогового периода представляют в налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств по форме, утвержденной МНС России.

Представляемая в таком объеме налоговая декларация необходима для осуществления контроля за использованием по целевому назначению целевых поступлений и других доходов, не учитываемых согласно НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

4.4. Налог на прибыль негосударственных пенсионных фондов

Пенсионные схемы. Порядок работы негосударственных пенсионных фондов установлен Федеральным законом от 7 мая 1998 г. № 75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах» (далее - Закон о НПФ).

Негосударственный пенсионный фонд - это «особая организационно-правовая форма некоммерческой организации социального обеспечения» (п. 2 Закона о НПФ).

Исключительными видами деятельности такой организации являются:

- негосударственное пенсионное обеспечение, то есть выплаты гражданам пенсий помимо государственной пенсионной системы;
- участие в выплате накопительной части трудовой пенсии в рамках государственной пенсионной системы;
- участие в выплате профессиональных пенсий, которые выплачиваются отдельным категориям граждан в соответствии с федеральными законами и специальными договорами.

Высшим органом НПФ является совет фонда, представляющий интересы учредителей. Текущей деятельностью НПФ руководит исполнительный орган. Он может быть единоличным (исполнительный директор, президент) либо коллегиальным (дирекция).

Физические лица, которым НПФ выплачивает негосударственные пенсии, называются участниками фонда. Лица, которые делают пенсионные взносы в фонд, - вкладчиками фонда. Вкладчиками могут быть участники фонда либо третьи лица (например, организации-работодатели могут делать взносы в пользу своих работников).

Средства, предназначенные на выплату пенсий, учитываются на аналитических пенсионных счетах и называются пенсионными резервами. Доход от размещения резервов (инвестиционный доход) идет либо на пополнение пенсионных счетов, либо на покрытие расходов фонда.

Согласно ст. 18 Закона о НПФ пенсионные резервы включают в себя резервы покрытия пенсионных обязательств и страховой резерв и формируются за счет:

- пенсионных взносов;
- дохода фонда от размещения пенсионных резервов;
- целевых поступлений.

Помимо пенсионных резервов НПФ имеет в своем распоряжении собственные средства. К таковым относится прежде всего совокупный вклад учредителей НПФ, который в настоящее время должен составлять не менее 30 млн руб.

В связи с проведением пенсионной реформы НПФ получили право участвовать в обязательном пенсионном страховании граждан, а также в системах профессионального пенсионного страхования. В частности, НПФ вправе заключать с гражданами договоры об обязательном пенсионном страховании и получать от них средства на выплату накопительной части трудовой пенсии.

Средства, собранные фондом на выплату накопительной части трудовой пенсии, а также на выплату специальных профессиональных пенсий, называются пенсионными накоплениями.

Учет средств, собранных фондом, ведется обособленно от средств, собранных по обычным договорам негосударственного пенсионного обеспечения.

Размещением пенсионных резервов и накоплений занимается специальная компания по управлению активами фонда (управляющая). Фонд может работать с несколькими такими компаниями сразу. Самостоятельно размещать свои резервы фонд имеет право только в банковские депозиты, государственные ценные бумаги РФ и иные объекты, разрешенные Правительством.

Размер отчислений на формирование имущества, предназначенного для обеспечения уставной деятельности фонда, и покрытие расходов, связанных с обеспечением уставной деятельности фонда, не должен превышать в сумме 15% дохода, полученного от размещения средств пенсионных резервов, и 15% дохода, полученного от инвестирования средств пенсионных накоплений, после вычета вознаграждения управляющей компании и специализированному депозитарию фонда и уплаченных налогов (ст. 27 Закона о НПФ).

Все ценные бумаги фонда хранятся в специальном депозитарии, который должен иметь ту же лицензию, что и депозитарии паевых инвестиционных фондов. Бухгалтерская отчетность НПФ подлежит обязательному ежегодному аудиту, а обязательства перед участниками - актуарной оценке.

Пенсионные резервы формируются на основе так называемых пенсионных схем. На той же основе выплачиваются и пенсии.

Пенсионные схемы - это «совокупность условий, определяющих порядок уплаты пенсионных взносов и выплат негосударственных пенсий» (ст. 3 Закона о НПФ).

В настоящее время используются две основные пенсионные схемы: с фиксированными взносами (накопительная схема) и с фиксированными выплатами (солидарная схема). Разница между ними - в порядке расчета пенсий и взносов. В первом случае сумма пенсии заранее неизвестна участнику, она будет зависеть от сделанных им взносов. Во втором же, наоборот, сначала определяется минимальная сумма пенсии, которую хотел бы получать участник. Исходя из этого и рассчитывается сумма его взносов.

При накопительной схеме для каждого участника открывается личный аналитический пенсионный счет. На него зачисляются все взносы и причитающаяся доля дохода от размещения пенсионных резервов. Каждый участник такой схемы будет получать свою индивидуальную пенсию в зависимости от того, сколько средств будет накоплено на его личном счете.

Солидарная схема строится на принципах, аналогичных страхованию на дожитие. Для всех участников схемы ведется единый солидарный пенсионный счет. На нем учитываются и взносы, и доход от размещения пенсионных резервов. Какого-либо разделения средств между участниками НПФ на счете нет. При наступлении оснований для выплаты пенсии (например, по достижении пенсионного возраста) НПФ гарантирует всем участникам солидарной схемы определенную пенсию.

Кроме того, применяются и комбинированные схемы. Но в российских условиях, когда основными вкладчиками НПФ являются работодатели, преобладают солидарные схемы.

Доходы и расходы фонда. Особенности определения доходов НПФ установлены в ст. 295 НК РФ. К доходам, полученным от размещения пенсионных резервов, кроме доходов, предусмотренных ст. 249 и 250 НК РФ, относятся, в частности, доходы от размещения пенсионных резервов в ценные бумаги, от осуществления инвестиций и других вложений, определяемые в порядке, установленном гл. 25 Кодекса для соответствующих видов доходов.

Для целей налогообложения прибыли у НПФ не учитываются доходы, указанные в пп. 1 (в части вступительных взносов), 5, 6 п. 2 ст. 251 НК РФ.

Доход от размещения пенсионных резервов определяется как положительная разница между доходом от размещения пенсионных резервов и доходом, рассчитанным исходя из ставки рефинансирования Банка России и суммы размещенного резерва, с учетом времени фактического размещения при условии размещения средств по пенсионным счетам.

Таким образом, доходы НПФ делятся на две группы:

- 1) от размещения пенсионных резервов;
- 2) от «уставной деятельности» (т.е. все прочие доходы).

Доходы первой группы облагаются налогом на прибыль только в части, превышающей ставку рефинансирования, начисленную на сумму размещенных пенсионных резервов. Прочие доходы облагаются налогом в полном объеме.

В пп. 1 и 2 ст. 296 НК РФ расходы НПФ разделены также на две группы:

- 1) связанные с размещением пенсионных резервов «с учетом ограничений, предусмотренных законодательством Российской Федерации о негосударственном пенсионном обеспечении». Это означает, что доход от размещения пенсионных резервов можно уменьшить на сумму таких расходов не более чем на 15%;
- 2) прочие.

Положения Налогового кодекса в части налогообложения НПФ содержат целый ряд неточных и спорных норм.

Начнем с определения дохода от размещения пенсионных резервов. Согласно ст. 295 НК РФ к доходам от размещения пенсионных резервов относятся доходы, перечисленные в ст. 249 и 250 Кодекса (в них дано общее определение доходов от реализации и внереализационных доходов), и другие доходы. К «другим» законодатель отнес, в частности, доходы от вложения пенсионных резервов в ценные бумаги и объекты, «установленные законодательством о негосударственных пенсионных фондах».

Получается, что в состав доходов от размещения пенсионных резервов собственно доходы от размещения этих резервов относятся лишь «в частности» - не считая всех остальных

доходов, перечисленных в ст. 249 и 250 НК РФ. Такая формулировка выглядит по меньшей мере нелогично. Это во-первых.

Далее, согласно п. 8 ст. 280 и п. 2 ст. 274 Кодекса налоговая база по операциям с ценными бумагами, а также по доходам, облагаемым по ставкам, отличным от 24%, определяется отдельно. Никаких исключений из данного правила для НПФ не сделано. Это во-вторых.

И, наконец, третий спорный момент. Как мы уже сказали, Кодекс требует от НПФ определить «положительную разницу между полученным доходом от размещения пенсионных резервов и доходом, рассчитанным исходя из ставки рефинансирования».

Причем расчетный доход нужно определять «с учетом времени фактического размещения» и «при условии размещения указанных средств по пенсионным счетам».

Таким образом, фонд должен рассчитать, сколько резервов у него размещено в каждый конкретный момент. Ведь только обладая этой информацией, можно начислить на сумму этих резервов ставку рефинансирования «с учетом времени фактического размещения».

Однако в ст. 295 НК РФ не приведена методика такого расчета. Значит, НПФ должен разработать ее самостоятельно. Действующее законодательство содержит несколько определений понятия «пенсионные резервы» (об этом ниже).

По мнению ФНС России, размещенные пенсионные средства - это средства, размещенные в банках или через доверительных управляющих.

Расчет суммы размещенных пенсионных резервов. Один из самых сложных вопросов - это расчет доходов от размещения пенсионных резервов с учетом ставки рефинансирования. Налоговое законодательство не содержит определения понятия «пенсионные резервы». Поэтому в соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ мы, казалось бы, вправе «обратиться за разъяснениями» к другим отраслям права.

Но и там нас ждет разочарование: вместо одного найдем целых три различных определения пенсионных резервов.

Например, в ст. 3 Закона о НПФ пенсионные резервы определены как «совокупность средств, находящихся в собственности фонда и предназначенных для обеспечения выплат негосударственных пенсий». В бухучете размещенные резервы фонда отражаются по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (если они размещены через управляющую компанию) либо по дебету счетов 55 «Специальные счета в банках», 58 «Финансовые вложения», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.д. (если часть резервов НПФ размещает самостоятельно).

В то же время в нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету пенсионные резервы определяются как сумма средств, учтенная в пассиве баланса фонда по статье «Резервы предстоящих расходов и платежей». Например, в «Отчете о финансовом положении фонда» (форма НПФ-Ф, утвержденная приказом Инспекции негосударственных пенсионных фондов при Минтруде России от 21 июня 2000 г. № 47) сумма пенсионных резервов приравнивается к строке 65 пассива баланса фонда («Резервы предстоящих расходов и платежей»).

По кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» отражается сумма резервов, сформированная в соответствии с уставом и решениями руководящих органов фонда. Реальная сумма размещенных резервов может отличаться от суммы, учтенной на счете 96. Ведь на практике по целому ряду причин не все суммы, которые фактически являются размещенными пенсионными резервами, сразу учитываются на счете 96. Например, доход, полученный от размещения пенсионных резервов, который не менее чем на 85% должен быть использован на увеличение этих резервов, до решения руководства фонда о распределении этих сумм нужно отражать по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Наконец, в нормативно-правовых актах Инспекции негосударственных пенсионных фондов при Минтруда России иногда пенсионные резервы определяются с точки зрения актуарной математики. Например, в приказе этой инспекции от 7 февраля 2000 г. № 7 говорится, что «фактический размер пенсионных резервов равен современной стоимости поступлений денежных средств от активов, в которые размещены пенсионные резервы». Далее: «Современная стоимость поступлений денежных средств от активов определяется на отчетную дату в соответствии с методикой, устанавливаемой Инспекцией с учетом предложений Коллегии пенсионных актуариев для проведения ежегодного актуарного оценивания фондов».

По мнению ФНС России, в 2002 г. суммы размещенных пенсионных резервов за отчетный период, включая остатки страховых резервов, сформированных на 1 января 2002 г., можно взять из данных бухгалтерского учета. Выбранный способ следует отразить в учетной политике для целей налогообложения.

Для определения средней суммы размещенных резервов фонда НПФ обязаны вести отдельный учет операций по размещению резервов. Поэтому сумма размещенных резервов может быть взята из бухучета (остатки по счетам 58, 01 и др. за минусом дебиторской задолженности и остатков по счетам 51, 52 и т.д.).

Чтобы рассчитать доход по ставке рефинансирования «с учетом времени фактического размещения», бухгалтер фонда должен вычислить только средневзвешенную сумму размещенных резервов за отчетный период. ФНС России рекомендует рассчитывать эту сумму по аналогии с расчетом среднегодовой стоимости имущества. Об этом сказано в Методических рекомендациях по применению гл. 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса Российской Федерации. Они утверждены приказом МНС России от 20 декабря 2002 г. № БГ-3-02/729.

Согласно п. 7.1.3 данного документа сумма размещенных в отчетном периоде пенсионных резервов определяется делением на число месяцев в отчетном периоде суммы, полученной от сложения половины суммы размещенных пенсионных резервов на 1-е число отчетного периода и на 1-е число следующего за отчетным периодом месяца, а также суммы размещенных резервов на каждое 1-е число всех остальных месяцев отчетного периода.

Например, чтобы определить сумму размещенных пенсионных резервов за первый квартал, надо сложить сумму резервов на 1 января и 1 апреля, разделить на 2, к

полученному числу прибавить резервы на 1 февраля и 1 марта и затем всю полученную сумму разделить на 3. Если ставка рефинансирования в отчетном периоде менялась, тогда доход на среднюю сумму пенсионных резервов должен начисляться пропорционально количеству дней, в течение которых действовала определенная ставка.

Контрольные вопросы

1. Каков порядок ведения предпринимательской деятельности некоммерческими организациями?
2. В чем состоит порядок расходования средств?
3. Какие сведения должна содержать Годовая отчетность некоммерческой организации?
4. Будет ли деятельность некоммерческой организации являться законной, если в ее уставных документах будут указаны цели деятельности, связанные лишь с извлечением прибыли?
5. Какие формы некоммерческих организаций наиболее удобны для ведения предпринимательской деятельности?
6. Каков механизм регулярных поступлений от учредителей?
7. Для чего предназначены добровольные взносы и пожертвования?
8. Перечислите основные направления расходов некоммерческой деятельности.
9. В каком случае жертвователь может требовать отмены пожертвования?
10. В каком порядке ведется налоговый учет некоммерческими организациями?
11. Дайте характеристику амортизации имущества некоммерческих организаций.
12. Каков порядок уплаты некоммерческими организациями налога на прибыль с дивидендов?

Нормативные правовые документы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. последующих федеральных законов, действующей с 1 января 2007 г.), часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред., действующей с 1 января 2007 г.).
2. Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ (ред. от 8 июля 1999 г.) «О некоммерческих организациях».

Литература

1. *Кудрявцева Г.А.* Предпринимательская деятельность некоммерческих организаций: проблемы правоприменения: правоприменительная практика // *Юридический мир*. - 2005. - № 3.
2. *Маккальская М.Л., Пирожкова Н.А.* // *Некоммерческие организации в России: Создание, права, налоги, учет, отчетность*. - М.: Дело и сервис, 2005.
3. *Суворов А. В.* О налогообложении некоммерческих организаций // *Бухгалтерский учет*. - 2006. - № 20.
4. *Токарев И.* Уплата налогов некоммерческими организациями // *Бухгалтерское приложение*. - 2005. - № 30.

5. Уткин Р.В. Организационно-правовые формы и виды некоммерческих организаций // Бюллетень Министерства юстиции РФ. - 2005. - № 5.
6. Федорова Е.В. Особенности реализации собственных основных средств некоммерческой организацией // Бухгалтерский учет. - 2004. - № 12.
7. Шишкина И. С. Предпринимательская деятельность некоммерческих организаций // Гражданин и право. - 2005. - № 4.

Тема 5. ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НЕКОММЕРЧЕСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ НАЛОГА НА ИМУЩЕСТВО

5.1. Некоммерческие организации как налогоплательщики налога на имущество организаций

Налог на имущество организаций утвержден гл. 30 НК РФ и введен в действие Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. № 139-ФЗ «О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменения и дополнения в статью 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", а также о признании утратившими силу актов законодательства Российской Федерации в части налогов и сборов».

Статья 372 НК РФ предусматривает, что налог на имущество организаций устанавливается НК РФ и законами субъектов РФ и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ. Устанавливая налог, законодательные (представительные) органы субъектов РФ определяют налоговую ставку в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности по налогу.

При установлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

Налогоплательщиками признаются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации.

Объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств, в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

В соответствии с взаимосвязанными ст. 1 и 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете» имущество, являющееся собственностью организации (в том числе некоммерческой), есть объект бухгалтерского учета этой организации.

Исходя из Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н, и принимая во внимание специфику деятельности некоммерческой организации (в частности то, что она не имеет извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности; как правило, создается с целью удовлетворения материальных и иных потребностей участников; др.), при принятии к бухгалтерскому учету такой организации имущества в качестве основных средств достаточно одновременное выполнение следующих условий:

- а) использование имущества в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации, определенных ее уставом, для управленческих нужд некоммерческой организации либо в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- б) использование имущества в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев;
- в) организацией не предполагается последующая перепродажа, дарение данного имущества, а также передача его в собственность третьих лиц по иным основаниям.

Исходя из вышеизложенного имущество некоммерческой организации подлежит налогообложению налогом на имущество организаций. *Не признаются объектами налогообложения:*

- 1) земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);
- 2) имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

5.2. Порядок определения налоговой базы по налогу на имущество

В соответствии со ст. 375 ПК РФ налоговая база по налогу на имущество определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, признается в соответствии с п. 2 ст. 375 ПК РФ инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации. В соответствии с п. 5 ст. 376 ПК РФ налоговая база в

отношении каждого объекта недвижимого имущества иностранных организаций, указанного в п. 2 ст. 375 НК РФ, принимается равной инвентаризационной стоимости данного объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Уполномоченные органы и специализированные организации, осуществляющие учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, обязаны сообщать в налоговый орган по местонахождению указанных объектов сведения об инвентаризационной стоимости каждого такого объекта, находящегося на территории соответствующего субъекта РФ, в течение 10 дней со дня оценки (переоценки) указанных объектов.

В соответствии с п. 1 ст. 376 НК РФ налоговая база определяется отдельно:

- в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации;
- в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
- в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;
- в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам. Налоговая база определяется налогоплательщиками самостоятельно.

Среднегодовая (средняя) стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый (отчетный) период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу (п. 4 ст. 376 НК РФ).

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки в соответствии со ст. 380 НК РФ устанавливаются законами субъектов РФ и не могут превышать 2,2%. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

5.3. Льготы по налогу на имущество для некоммерческих предприятий

В соответствии со ст. 381 «Налоговые льготы» гл. 30 НК РФ освобождаются от налогообложения:

- 1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы - в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;
 - 2) религиозные организации - в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности. Обратите внимание, что при наличии оснований религиозные организации могут воспользоваться прочими льготами по налогу на имущество организаций, предусмотренными ст. 381 НК РФ, а также льготами, установленными законами субъектов РФ о налоге на имущество организаций;
 - 3) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, - в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности:
 - организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%, - в отношении имущества, используемого ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);
 - учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, - в отношении имущества, используемого ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;
 - 4) организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, - в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;
 - 5) организации - в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке;
- 62
- 6) организации - в отношении ядерных установок, используемых для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов;
 - 7) организации - в отношении ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания;

- 8) организации - в отношении железнодорожных путей общего пользования, федеральных автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов. Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством РФ;
- 9) организации - в отношении космических объектов;
- 10) имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий;
- 11) имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;
- 12) имущество государственных научных центров.

Пример. Религиозная некоммерческая организация имеет на балансе два автомобиля, один - «Мерседес С240» - в личном пользовании отца Никодима, а второй - «Жигули 2101» - используется всеми отцами для выезда на необходимые религиозные обряды и т.д.

В этом случае по ст. 381 «Жигули» освобождаются от налогообложения, а «Мерседес» отца Никодима должен облагаться в обычном режиме, потому что имущество, не участвующее в религиозных обрядах и не служащее так или иначе для религиозной деятельности, должно облагаться налогом в обычном порядке.

Согласно Закону Российской Федерации от 13 декабря 1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий» (п. «з» ст. 4) *от уплаты налога на имущество предприятий освобождены* только некоммерческие организации, созданные в форме общественных объединений и ассоциаций, осуществляющие свою деятельность за счет целевых взносов граждан и отчислений предприятий и организаций из оставшейся в их распоряжении после уплаты налогов и других обязательных платежей прибыли на содержание указанных общественных объединений, ассоциаций, если они не осуществляют предпринимательскую деятельность.

Таким образом, если некоммерческая организация создана в форме ассоциации, осуществляет свою деятельность за счет целевых взносов и не осуществляет предпринимательскую деятельность, то имущество данной некоммерческой организации не облагается налогом на имущество предприятий.

5.4. Порядок исчисления суммы налога на имущество и авансовых платежей по налогу

Рассчитывать среднегодовую стоимость нужно в соответствии со ст. 376 ПК РФ следующим образом: сложить остаточную стоимость основных средств на начало каждого месяца отчетного (или налогового) периода и стоимость имущества на 1-е число месяца, следующего за этим периодом. Результат надо разделить на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на 1.

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период (п. 1 ст. 382 ПК РФ).

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

Сумма авансового платежа по налогу в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, указанных в п. 2 ст. 375 ПК РФ, исчисляется по истечении отчетного периода как одна четвертая инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку.

Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, признаваемого объектом налогообложения, находящегося на отдельном балансе каждого из них, в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти обособленные подразделения, и налоговой базы (средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период, в отношении каждого обособленного подразделения. Организация, учитывающая на балансе объекты недвижимого имущества, находящиеся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из указанных объектов недвижимого имущества в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти объекты недвижимого имущества, и налоговой базы (средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период, в отношении каждого объекта недвижимого имущества.

5.5. Порядок сдачи отчетности по налогу на имущество

Налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по своему местонахождению, по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества (в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога) налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу.

Налогоплательщики представляют налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Форма налоговой декларации по налогу на имущество организаций (налогового расчета по авансовым платежам) и Инструкция по ее заполнению утверждены Приказом Минфина от 20 февраля 2008 г. № 27н. Код формы - 1152026.

Если налоговые ставки и сроки уплаты налога и авансовых платежей в субъектах могут различаться, то срок сдачи отчетности для всех одни.

Представляется декларация в налоговые органы по месту нахождения головного предприятия, каждого обособленного подразделения, выделенного на отдельный баланс, объекта недвижимости.

Сумму налога исчисляют ежеквартально нарастающим итогом с начала года исходя из определяемой за отчетный период фактической среднегодовой стоимости имущества, рассчитанной с учетом уменьшения стоимости имущества. Сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, определяют с учетом ранее начисленных платежей за отчетный период.

Контрольные вопросы

1. Как определяется налоговая база?
2. Сформулируйте определение объекта налогообложения для некоммерческих организаций.
3. Перечислите условия принятия к бухгалтерскому учету некоммерческой организации имущества в качестве основных средств.
4. В чем заключается порядок начисления амортизации линейным способом?
5. Каким образом определяется средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый период?
6. Назовите порядок определения налоговой базы по налогу на имущество для некоммерческих организаций.
7. Как исчисляется сумма налога?
8. Каков порядок обложения налогом на имущество стоимости участков, принадлежащим некоммерческим организациям?

Нормативные правовые документы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ.
2. Федеральный закон от 11 ноября 2003 г. № 139-ФЗ «О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации».
3. Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (с изм. и доп.).

4. Закон Российской Федерации от 13 декабря 1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий».
5. ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденный Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н.
6. Письмо Минфина РФ от 28 мая 2005 г. № 07-05-06/89.
7. Приказ МНС России от 29 июня 2004 г. № САЭ-3-21/224 «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на имущество организаций (налогового расчета по авансовым платежам) и Инструкции по ее заполнению».

Тема 6. ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НЕКОММЕРЧЕСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ ЕСН И ПЕНСИОННЫХ ВЗНОСОВ

6.1. Налогоплательщики ЕСН

Единый социальный налог (взнос), зачисляемый в государственные внебюджетные фонды - Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования Российской Федерации - и предназначенный для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

Единый социальный налог, в соответствии с гл. 24 НК РФ, зачисляется в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды, объединяя в себе взносы в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования и Фонд обязательного медицинского страхования. ЕСН в части взносов, зачисляемых в Пенсионный фонд, снова направляется непосредственно в Пенсионный фонд, а вторая половина ЕСН - в федеральный бюджет.

На основании ст. 40 Бюджетного кодекса РФ налоговые доходы бюджета, бюджета государственного внебюджетного фонда считаются уплаченными с момента, определяемого налоговым законодательством.

Согласно ст. 346.33 НК РФ суммы единого налога зачисляются на счет органов федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством.

Платежи по единому социальному налогу неразрывны с отношениями, складывающимися между работодателями и работниками. Взносы за граждан, работающих по найму и подлежащих в соответствии с законодательством социальному обеспечению, уплачивают работодатели.

По общему правилу, которое содержится в ст. 19 НК РФ, *налогоплательщиками* признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложена обязанность уплачивать соответствующие налоги.

6.2. Определение налоговой базы по ЕСН

Налогоплательщики-работодатели определяют налоговую базу отдельно по каждому работнику с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Налоговая база налогоплательщиков, указанных в абз. 2-5 пп. 1 п. 1 ст. 235 НК РФ, определяется как сумма любых выплат и вознаграждений (за исключением сумм, указанных в ст. 238 настоящего Кодекса), предусмотренных п. 1 ст. 236 НКРФ, начисленные работодателями работникам в денежной или натуральной форме или полученные работником от работодателя в виде иной материальной выгоды.

При расчете налоговой базы работодатели должны учитывать все категории работников (внешних совместителей, а также работающих по гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским и лицензионным договорам).

Пунктом 2 ст. 10 Закона № 167-ФЗ определено, что объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по ЕСН, установленные гл. 24 «Единый социальный налог» НК РФ. Согласно ст. 24 Закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», сумма страховых взносов исчисляется

как соответствующая процентная доля базы для начисления страховых взносов, устанавливаемых п. 2 ст. 10 этого закона.

Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование начисляются на выплаты, производимые в пользу только тех постоянно и временно проживающих на территории Российской Федерации иностранных граждан и лиц без гражданства, которые в соответствии с законодательством являются застрахованными лицами и в отношении которых ПФР ведется персонифицированный учет в соответствии с Законом № 27-ФЗ (с изм. и доп.). В отношении данных лиц исчисление ЕСН в части федерального бюджета производится с применением налогового вычета (начисленного страхового взноса на обязательное пенсионное страхование).

В соответствии с нормами ст. 238 НК РФ не являются объектом обложения единым социальным налогом:

- пособия по временной нетрудоспособности;
- компенсации за неиспользованный отпуск и т.д.

6.3. Налоговые льготы по ЕСН для некоторых некоммерческих организаций

В соответствии со ст. 239 НКРФ установлены налоговые льготы, согласно которым уменьшается налогооблагаемая база и суммы материальной выгоды, на которые начисляются взносы. От уплаты ЕСН освобождаются:

- 1) организации любых организационно-правовых форм - с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 000 руб. на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом I, II или III группы;

2) следующие категории налогоплательщиков - с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 000 руб. в течение налогового периода на каждое физическое лицо:

- общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, их региональные и местные отделения;
- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25%;
- учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Указанные льготы не распространяются на налогоплательщиков, занимающихся производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов;

3) налогоплательщики - индивидуальные предприниматели и адвокаты, являющиеся инвалидами I, II или III группы, в части доходов от их предпринимательской деятельности и иной профессиональной деятельности в размере, не превышающем 100 000 руб. в течение налогового периода.

Сумма налога исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и в каждый фонд и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Сумма налога, подлежащая уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации,

на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

6.4. Ставки единого социального налога

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Согласно ст. 241, для налогоплательщиков, указанных в пп. 1 п. 1 ст. 235 настоящего Кодекса, за исключением выступающих в качестве работодателей организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, и крестьянских (фермерских) хозяйств, применяются следующие ставки:

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			федеральный	территориальный	
До 280 000 руб.	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%	26,0%
От 280 001 до 600 000 руб.	56 000 руб. + 7,9 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	8 120 руб. + 1,0 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	3 080 руб. + 0,6 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	5 600 руб. + 0,5 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	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.	5 000 руб.	7 200 руб.	104 800 руб. + 2,0 % с суммы, превышающей 600 000 руб.

6.5. Порядок исчисления и уплаты налога (авансовых платежей по налогу)

Согласно абз. 2 п. 2 ст. 243 НКРФ, сумма ЕСН (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Законом «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». Это и есть так называемый налоговый вычет.

Датой осуществления выплат и иных вознаграждений или получения доходов является день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника (физического лица, в пользу которого осуществляются выплаты).

Сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом, указанным выше. При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

В течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу, исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных (осуществленных для налогоплательщиков - физических лиц) с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога. Сумма ежемесячного авансового платежа по

налогу, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей.

Уплата ежемесячных авансовых платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца.

По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют разницу между суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей, которая подлежит уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу.

В случае если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате, с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по налогу.

Данные о суммах исчисленных, а также уплаченных авансовых платежей, данные о сумме налогового вычета, которым воспользовался налогоплательщик, а также о суммах фактически уплаченных страховых взносов за тот же период налогоплательщик отражает в расчете, представляемом не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, в налоговый орган по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации.

Разница между суммой налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, и суммами налога, уплаченными в течение налогового периода, подлежит уплате не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи налоговой декларации за налоговый период, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 78 ПК РФ. В случае если по итогам налогового периода сумма фактически уплаченных за этот период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование) превышает сумму примененного налогового вычета по налогу, сумма такого превышения признается излишне уплаченным налогом и подлежит возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 78 ПК РФ.

Налогоплательщики обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм налога, относящегося к ним, а также сумм налоговых вычетов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты.

Ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, налогоплательщики обязаны представлять в региональные отделения Фонда социального страхования Российской Федерации сведения (отчеты) по форме, утвержденной Фондом социального страхования Российской Федерации, о суммах:

- 1) начисленного налога в Фонд социального страхования Российской Федерации;
- 2) использованных на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, при рождении ребенка, на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и

социального пособия на погребение, на другие виды пособий по государственному социальному страхованию;

3) направленных ими в установленном порядке на санаторно-курортное обслуживание работников и их детей;

4) расходов, подлежащих зачету;

5) уплачиваемых в Фонд социального страхования Российской Федерации.

Уплата налога (авансовых платежей по налогу) осуществляется отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, Фонд социального страхования Российской Федерации, федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Налогоплательщики представляют налоговую декларацию по налогу по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации, не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Копию налоговой декларации по налогу с отметкой налогового органа или иным документом, подтверждающим представление декларации в налоговый орган, налогоплательщик не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляет в территориальный орган Пенсионного фонда Российской Федерации.

6.6. Страховые взносы по обязательному пенсионному страхованию

Некоммерческие организации, использующие труд наемных работников, являются плательщиками взносов по обязательному пенсионному страхованию.

Организационные, правовые и финансовые основы обязательного пенсионного страхования определены Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». Страховщиком может быть либо Пенсионный фонд Российской Федерации, либо негосударственные пенсионные фонды. Пенсионный фонд Российской Федерации - это государственное учреждение, его территориальные органы составляют единую централизованную систему органов управления средствами обязательного пенсионного страхования в Российской Федерации.

Государство несет субсидиарную ответственность по обязательствам Пенсионного фонда Российской Федерации перед застрахованными лицами.

Обязательное пенсионное страхование распространяется на граждан Российской Федерации, а также постоянно или временно проживающих на территории Российской Федерации иностранных граждан и лиц без гражданства, работающих по трудовому договору или по договору гражданско-правового характера, предметом которого являются выполнение работ и оказание услуг, а также по авторскому и лицензионному договору.

В отдельных, установленных законом случаях обязательному пенсионному страхованию подлежат работающие за пределами территории Российской Федерации.

Регистрация некоммерческой организации, использующей труд наемных работников, в территориальных органах страховщика является обязательной.

Обязательным страховым обеспечением по обязательному пенсионному страхованию являются:

- страховая и накопительная части трудовой пенсии по старости;
- страховая и накопительная части трудовой пенсии по инвалидности;
- страховая часть трудовой пенсии по случаю потери кормильца;
- социальное пособие на погребение умерших пенсионеров, не работавших на день смерти. Установление и выплата обязательного страхового обеспечения по обязательному пенсионному

страхованию осуществляются в порядке и на условиях, которые установлены Федеральным законом «О трудовых пенсиях в Российской Федерации».

Финансирование выплаты базовой части трудовой пенсии осуществляется за счет сумм единого социального налога (взноса), зачисляемых в федеральный бюджет, а финансирование выплаты страховой и накопительной частей трудовой пенсии - за счет средств бюджета Пенсионного фонда Российской Федерации. При этом финансирование выплаты накопительной части трудовой пенсии осуществляется за счет сумм пенсионных накоплений, учтенных в специальной части индивидуального лицевого счета застрахованного лица.

Суммы страховых взносов, поступившие за застрахованное лицо в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации, учитываются на его индивидуальном личном счете.

Объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу, установленные гл. 24 «Единый социальный налог» Налогового кодекса Российской Федерации.

Для некоммерческих организаций - страхователей применяются следующие тарифы страховых взносов:

База для начисления страховых взносов на каждое физическое лицо 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 пенсии
До 280 000 руб.	14,0%	8,0%	6,0%
От 280 001 до 600 000 руб.	39 200 руб. + 5,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	22 400 руб. + 3,1% с суммы, превышающей 280 000 руб.	16 800 руб. + 2,4% с суммы, превышающей 280 000 руб.

Свыше 600 000 руб.	56 800 руб.	32 320 руб.	24 480 руб.
--------------------	-------------	-------------	-------------

Расчетный период - календарный год.

Расчетный период состоит из отчетных периодов. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Ежемесячно страхователь уплачивает авансовые платежи, а по итогам отчетного периода рассчитывает разницу между суммой страховых взносов, исчисленных, исходя из базы для начисления страховых взносов, определяемой с начала расчетного периода, включая текущий отчетный период, и суммой авансовых платежей, уплаченных за отчетный период.

Ежемесячно страхователи производят исчисление суммы авансовых платежей по страховым взносам, исходя из базы для начисления страховых взносов, исчисленной с начала расчетного периода, и тарифа страхового взноса.

Сумма авансового платежа по страховым взносам, подлежащая уплате за текущий месяц, определяется с учетом ранее уплаченных сумм авансовых платежей.

Уплата сумм авансовых платежей производится ежемесячно в срок, установленный для получения в банке средств на оплату труда за истекший месяц, или в день перечисления денежных средств на оплату труда со счетов страхователя на счета работников, но не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который начисляется авансовый платеж по страховым взносам.

Данные об исчисленных и уплаченных суммах авансовых платежей страхователь отражает в расчете, представляемом не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным, в налоговый орган по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации по согласованию с Пенсионным фондом Российской Федерации.

Разница между суммами авансовых платежей, уплаченными за отчетный (расчетный) период, и суммой страховых взносов, подлежащей уплате в соответствии с расчетом (декларацией), подлежит уплате не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи расчета (декларации) за отчетный (расчетный) период, либо зачету в счет предстоящих платежей по страховым взносам или возврату страхователю.

По окончании расчетного периода страхователь представляет страховщику расчет с отметкой налогового органа или с иными документами, подтверждающими факт представления расчета в налоговый орган.

Сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование считается поступившей с момента зачисления ее на счет соответствующего органа Пенсионного фонда Российской Федерации.

Страхователи обязаны вести учет сумм начисленных выплат и вознаграждений, составляющих базу для начисления страховых взносов, и сумм страховых взносов, относящихся к указанной базе, по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты.

Страхователи представляют в Пенсионный фонд Российской Федерации сведения в соответствии с законодательством Российской Федерации об индивидуальном персонифицированном учете в системе обязательного пенсионного страхования.

Уплата страховых взносов (авансовых платежей по страховым взносам) осуществляется отдельными платежными поручениями по каждой из частей страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации.

Страхователи представляют декларацию по страховым взносам в налоговый орган не позднее 30 марта года, следующего за истекшим расчетным периодом, по форме, утверждаемой Министерством финансов Российской Федерации по согласованию с Пенсионным фондом Российской Федерации.

Правовая основа и принципы организации индивидуального (персонифицированного) учета сведений о гражданах, на которых распространяется действие законодательства Российской Федерации об обязательном пенсионном страховании, установлены Федеральным законом от 1 апреля 1996 г. № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования».

Пенсионный фонд Российской Федерации и его территориальные органы выдают каждому застрахованному лицу страховое свидетельство обязательного пенсионного страхования.

Если лицо впервые поступило на работу в НКО по трудовому договору или заключило договор гражданско-правового характера, то оно получает указанное страховое свидетельство через страхователя, которым является эта некоммерческая организация.

Страховые свидетельства обязательного пенсионного страхования хранятся у застрахованных лиц.

Некоммерческая организация - страхователь представляет в соответствующий орган Пенсионного фонда Российской Федерации сведения о всех лицах, работающих у него по трудовому договору, а также заключивших договоры гражданско-правового характера, о вознаграждениях, по которым в соответствии с законодательством Российской Федерации начисляются страховые взносы.

Они могут представляться как в виде документов в письменной форме, так и в электронной форме (на магнитных носителях или по каналам связи) при наличии гарантий их достоверности и защиты от несанкционированного доступа и искажений. В этом случае юридическая сила представленных документов должна подтверждаться электронной цифровой подписью в соответствии с законодательством Российской Федерации. Вопрос о возможности представления информации в электронной форме решается Пенсионным фондом Российской Федерации совместно с конкретными страхователями.

Копии указанных сведений, представляемых в Пенсионный фонд Российской Федерации для индивидуального (персонифицированного) учета, хранятся у страхователей.

Постановлением Правительства РФ от 15 марта 1997 г. № 318 утверждена Инструкция о порядке ведения индивидуального (персонифицированного) учета сведений о застрахованных лицах для целей обязательного пенсионного страхования.

Контрольные вопросы

1. Что является объектом налогообложения ЕСН и пенсионных взносов для некоммерческих организаций?
2. Что является налоговым периодом по ЕСН для некоммерческих организаций?
3. Какой вид некоммерческих организаций имеет льготы по ЕСН?
4. Какова максимальная ставка ЕСН для некоммерческих организаций?
5. Какие некоммерческие организации освобождаются от уплаты ЕСН?
6. Какова ставка ЕСН для некоммерческих организаций?
7. С каких выплат некоммерческие организации не уплачивают взносы на обязательное пенсионное страхование?
8. Какие выплаты подлежат обложению ЕСН?

Нормативные правовые документы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая). По состоянию на 1 октября 2006 г. (включая изм., вступающие в силу с 1 января 2007 г.).

Литература

1. Немалое А.В. Некоммерческие организации: учет и налоги. - 3-изд., перераб. и доп. - М.: Налог Инфо; Статус-Кво 97, 2007.
2. Некоммерческие организации в России: создание, права, налоги, учет, отчетность / М.Л. Макальская, Н.А. Пирожкова. - 6-е изд., перераб. и доп. - М.: Дело и сервис, 2006.
3. Некоммерческие организации: правовое регулирование, бухгалтерский и налоговый учет в свете последних изменений законодательства / Под ред. Г.Ю. Касьяновой. - 3-изд., перераб. и доп. - М.: Аргумент, 2006.

Тема 7. ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НЕКОММЕРЧЕСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ ДРУГИХ НАЛОГОВ

7.1. Налогообложение акцизами некоммерческих организаций

Наряду со многими налогами акцизы занимают одно из основных мест для организаций, индивидуальных предпринимателей и других субъектов, осуществляющих операции с подакцизными товарами, т.е. товарами, подлежащими налогообложению акцизами.

Налогоплательщиками акциза признаются:

- 1) организации. При этом идет речь:

а) о российских юридических лицах (как о коммерческих, так и о некоммерческих организациях). Российские организации, не обладающие статусом юридического лица, не могут быть налогоплательщиками акциза - это противоречило бы правилам ст. 11 НК;

б) об иностранных организациях. К ним, в соответствии со ст. 11 НК, относятся:

- иностранные юридические лица (созданные в соответствии с законодательством того или иного иностранного государства);
- иностранные компании, объединения, другие корпоративные образования, не являющиеся юридическими лицами, но обладающие правоспособностью и созданные в соответствии с законодательством иностранных государств;
- международные организации и объединения (например, МВФ, МБРР и др.);
- филиалы и представительства иностранных организаций и международных объединений, созданные на территории Российской Федерации;

2) индивидуальные предприниматели;

3) лица, признаваемые налогоплательщиками акциза в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации (пп. 3 п. 1 ст. 179 НК).

Таким образом, некоммерческие организации также являются плательщиками акцизов.

Исчисление и уплата акцизов некоммерческими организациями осуществляется на общих основаниях.

Подакцизные товары. К подакцизным товарам, т.е. товарам, облагаемым акцизами в соответствии с законодательством (ст. 181 Налогового кодекса РФ), относятся:

1) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9%. При этом не относится к подакцизным товарам следующая спиртосодержащая продукция:

а) лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр лекарственных средств и изделий медицинского назначения, лекарственные, лечебно-профилактические средства (включая гомеопатические препараты), изготавливаемые аптечными организациями по индивидуальным рецептам и требованиям лечебных организаций, разлитые в емкости в соответствии с требованиями государственных стандартов лекарственных средств (фармакопейных статей), утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти;

б) препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, разработанных для применения в животноводстве на территории Российской Федерации, разлитые в емкости не более 100 мл;

- в) парфюмерно-косметическая продукция, прошедшая государственную регистрацию в уполномоченных федеральных органах исполнительной власти, разлитая в емкости не более 100 мл с объемной долей этилового спирта до 80% включительно;
- г) подлежащие дальнейшей переработке и (или) использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий, соответствующие нормативной документации, утвержденной (согласованной) федеральным органом исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной и алкогольсодержащей продукции в РФ;
- д) товары бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке;
- е) парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке;
- 2) алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов);
- 3) пиво;
- 4) табачная продукция;
- 5) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л/с);
- 6) автомобильный бензин;
- 7) дизельное топливо;
- 8) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- 9) прямогонный бензин. При этом под прямогонным бензином понимаются бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, за исключением бензина автомобильного и продукции нефтехимии. В свою очередь, под бензиновой фракцией понимается смесь углеводородов, кипящих в интервале температур от 30 до 215° С при атмосферном давлении 760 мм ртутного столба.

Объект налогообложения. Объектом налогообложения признаются следующие операции:

- 1) реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации.

Передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной и (или) безвозмездной основе, а также использование их при натуральной оплате признаются реализацией подакцизных товаров;

- 2) продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность;
 - 3) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов);
 - 4) передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров, за исключением передачи произведенного прямогонного бензина для дальнейшего производства продукции нефтехимии в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) передачи произведенного денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом;
 - 5) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;
 - 6) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве вноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);
 - 7) передача на территории Российской Федерации организацией (хозяйственным обществом или товариществом) произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации (хозяйственного общества или товарищества), а также передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику (его правопреемнику или наследнику) указанного договора при выделе его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества;
 - 8) передача произведенных подакцизных товаров на переработку на дачальческой основе;
 - 9) ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
 - 10) получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции.
- Получением денатурированного этилового спирта признается приобретение денатурированного этилового спирта в собственность;

11) получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина.

Получением прямогонного бензина признается приобретение прямогонного бензина в собственность.

Операции, не подлежащие налогообложению. Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие операции:

- 1) передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;
- 2) реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории Российской Федерации с учетом потерь в пределах норм естественной убыли;
- 3) первичная реализация (передача) конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и (или) налоговых органов либо уничтожение.

Перечисленные операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) только при ведении и наличии отдельного учета операций по производству и реализации (передаче) таких подакцизных товаров.

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на таможенную территорию Российской Федерации подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность.

Исчисление акцизов. В соответствии с законодательством исчисление акцизов производится следующим образом.

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе при ввозе на территорию РФ), в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, исчисленной в соответствии со ст. 187-191 НКРФ.

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию РФ), в отношении которых установлены адвалорные (процентные) налоговые ставки, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, определенной в соответствии со ст. 187-191 НКРФ.

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию РФ), в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки (твердые (специфические) и адвалорные (процентные) налоговые ставки), исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение твердой

налоговой ставки и объема реализованных (переданных, ввозимых) подакцизных товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной налоговой ставке процентная доля стоимости (суммы, полученной в результате сложения таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины) таких товаров.

При этом совокупная сумма акциза при совершении операций с подакцизными товарами, признаваемыми объектом налогообложения, представляет собой сумму акцизов, исчисленных по твердым и адвалорным ставкам для каждого вида подакцизного товара, облагаемых разными налоговыми ставками. Кроме того, общая сумма акциза при совершении операций с подакцизными нефтепродуктами, признаваемыми объектом налогообложения, определяется отдельно от суммы акциза по другим подакцизным товарам.

Сумма акциза по подакцизным товарам исчисляется по итогам каждого налогового периода (месяца) применительно ко всем операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Сумма акциза при ввозе на территорию РФ нескольких видов подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), облагаемых акцизом по разным налоговым ставкам, представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм акциза, исчисленных для каждого вида этих товаров согласно нормам Налогового кодекса РФ.

При этом в случае, если налогоплательщик не ведет отдельного учета исчисления акцизов, то сумма акциза по подакцизным товарам определяется исходя из максимальной из применяемых налогоплательщиком налоговых ставок от единой налоговой базы, определенной по всем облагаемым акцизом операциям.

Уплата акцизов. Уплата акциза при реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров производится исходя из фактической реализации (передачи) указанных товаров за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Уплата акциза по прямогонному бензину и денатурированному этиловому спирту налогоплательщиками, имеющими свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, производится не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Ставки по акцизам в п. 1 ст. 193 НК РФ установлены сразу на три года вперед (на 2008, 2009 и 2010 гг.). На ряд товаров в течение этого срока ставки будут постепенно повышаться, для некоторых товаров они останутся на прежнем уровне. Так, повышена ставка акциза на этиловый спирт. Сейчас она равна 25 руб. 15 коп., в 2009 г. составит 26 руб. 80 коп., в 2010 г. - 28 руб. 40 коп.

Ранее на алкогольную (за исключением вин и натуральных напитков) и спиртосодержащую продукцию была установлена единая ставка акциза, теперь же она дифференцирована в

зависимости от объемной доли этилового спирта в продукции (свыше 9% и до 9% включительно). При этом ставка акциза на алкогольную продукцию в 2009-2010 гг. будет повышаться. На алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 9%, а также спиртосодержащую продукцию ставка акциза в 2008 г. составляет 173 руб. 50 коп., в 2009 г. будет равна 185 руб., в 2010 г. - 196 руб. Если объемная доля этилового спирта до 9% включительно, то ставка будет равна 117 руб. 15 коп. в 2009 г. и 124 руб. 18 коп. - в 2010 г.

Ставка акциза на вина шампанские, игристые, газированные, шипучие в 2008 г. составляет 10 руб. 50 коп., однако в дальнейшем будет повышаться (в 2009 г. - 11 руб. 20 коп., в 2010 г. - 11 руб. 87 коп.). Будут повышаться в 2009-2010 гг. ставки акциза на вина натуральные и пиво.

Повышение ставок коснется и легковых автомобилей. При мощности двигателя свыше 90 и до 150 л.с. ставка акциза в 2008 г. составляет 19 руб. 26 коп., в 2009 г. - 21 руб., в 2010 г. - 22 руб. Если мощность двигателя превышает 150 л.с., ставка будет равной 207 руб. в 2009 г., 220 руб. - в 2010 г.

Увеличиваются ставки акциза на сигареты, при этом повышаться будет как фиксированная, так и адвалорная часть ставки. Ставка будет повышаться следующим образом:

- 2008 г. - 120 руб. за 1000 штук + 5,5% расчетной стоимости, но не менее 142 руб.;
- 2009 г. - 145 руб. за 1000 штук + 6% расчетной стоимости, но не менее 172 руб.;
- 2010 г. - 175 руб. за 1000 штук + 6,5% расчетной стоимости, но не менее 210 руб.

Также с постепенным увеличением как фиксированной, так и адвалорной части ставки будут увеличиваться ставки акциза на сигареты без фильтра и папиросы.

Не повысились по сравнению с ныне действующими и не будут повышаться в течение трех лет ставки акциза в отношении нефтепродуктов (бензина, дизельного топлива, моторных масел).

С 1 января 2007 г. повышены ставки акцизов на этиловый спирт, алкогольную продукцию (кроме натуральных, шампанских, игристых, шипучих, газированных вин), пиво (кроме пива с содержанием этилового спирта до 0,5%), табачные изделия и легковые автомобили (кроме автомобилей с мощностью до 90 л.с.) в соответствии с п. 1 ст. 193 НК РФ. Причем в ставку на сигареты и папиросы введена адвалорная (процентная) составляющая, исчисляемая в процентах от максимальной розничной цены. На каждой упаковке (пачке) сигарет и папирос с 1 июля 2007 г. должна указываться максимальная розничная цена, по которой сигареты и папиросы могут быть реализованы потребителям, а также месяц и год изготовления табачных изделий.

Обязанность по уплате акцизов перенесена с лиц, осуществляющих оптовую и розничную реализацию нефтепродуктов, на производителей и переработчиков (отменены ст. 179.1, пп. 2-4 п. 1 ст. 182 НК РФ). При этом отменяются свидетельства на совершение операций с нефтепродуктами, за исключением операций с прямогонным бензином. Налогообложению подлежат операции по получению прямогонного бензина (новая ст. 179.3 НК РФ).

В связи с этим отменена ст. 197.1 НК РФ, а вместе с ней с 1 января 2007 г. прекратили работу налоговые посты, созданные ранее у плательщиков акцизов на нефтепродукты.

Спиртосодержащие парфюмерно-косметическая продукция и продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке теперь являются подакцизным товаром (пп. 2 п. 1 ст. 181 НК РФ), но по ставке 0% (п. 1 ст. 193 НК РФ). Производители такой продукции обязаны получать соответствующее свидетельство, при этом они могут принять к вычету акциз, уплаченный за приобретенный денатурированный этиловый спирт (п. 16 ст. 201 НК РФ).

Не является подакцизным товаром парфюмерно-косметическая продукция, разлитая в емкости не более 100 мл, прошедшая государственную регистрацию, с объемной долей этилового спирта до 80% или с объемной долей спирта до 90%, но при наличии на флаконе пульверизатора (абз. 5 пп. 2 п. 1 ст. 181 НК РФ).

7.2. Порядок исполнения некоммерческими организациями обязанностей налогового агента по налогу на доходы физических лиц

Плательщиками налога на доходы физических лиц (далее НДФЛ) являются работники некоммерческих организаций (далее НКО) как штатные, так и работающие по договорам гражданско-правового характера. НКО выступает как налоговый агент, удерживая этот налог из заработной платы и перечисляя его в бюджет.

Объектом налогообложения признаются полученные налогоплательщиком доходы, источником которых является налоговый агент.

При определении налоговой базы НКО учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах.

При получении налогоплательщиком дохода от организаций в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), иного имущества, исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ, с учетом соответствующих сумм налога на добавленную стоимость и акцизов.

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, относятся:

- оплата (полностью или частично) организациями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения, в интересах налогоплательщика;
- полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в интересах налогоплательщика услуги на безвозмездной основе;
- оплата труда в материальной форме.

В деятельности НКО такие доходы появляются крайне редко, поскольку сметы финансирования не предусматривают оплаты за работников НКО каких-либо услуг, для некоммерческой деятельности это не свойственно. Доход от ведения предпринимательской деятельности тоже в большинстве НКО не распределяется между его членами, а направляется на ведение уставной предпринимательской деятельности в качестве дополнительного источника ее финансирования.

Выдача физическим лицам денежных средств, материальных ценностей и т.п. оформляется первичными документами.

Налоговые агенты должны вести учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде (как в денежной, так и в натуральной формах), в налоговой карточке по учету доходов и налога на доходы физических лиц по форме, утвержденной Министерством финансов РФ.

При получении НКО от физического лица во временное пользование какого-либо имущества, как правило, заключается договор безвозмездного пользования, а в доходы физических лиц включается стоимость улучшений полученного НКО объекта. Поэтому необходимо различать расходы на содержание объекта, полученного во временное пользование, и расходы, связанные с его улучшением.

Не подлежат налогообложению следующие виды доходов физических лиц, выбранные из ст. 217 НК РФ, получение которых возможно в НКО:

- 1) 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;
- 2) государственные пенсии;
- 3) все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат, связанных с:
 - возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
 - бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или денежного возмещения;
 - 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);
- 4) вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную помощь;
- 5) алименты, получаемые налогоплательщиками;
- 6) суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в РФ международными или иностранными организациями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ;

7) суммы, получаемые налогоплательщиками в виде международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства по перечню премий, утверждаемому Правительством РФ;

8) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой:

- налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или другими чрезвычайными обстоятельствами в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью на основании решений органов законодательной и исполнительной власти, представительных органов местного самоуправления либо иностранными государствами или специальными фондами, созданными органами государственной власти или иностранными государствами, а также созданными в соответствии с международными договорами, одной из сторон которых является РФ, правительственными и неправительственными межгосударственными организациями;
- работодателями членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена его семьи;
- налогоплательщикам в виде гуманитарной помощи, а также в виде благотворительной помощи, оказываемой зарегистрированными в установленном порядке российскими и иностранными организациями, включенными в перечни, утверждаемые Правительством РФ;
- налогоплательщикам из числа малоимущих и социально незащищенных категорий граждан в виде сумм адресной социальной помощи, оказываемой за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и внебюджетных фондов в соответствии с программами, утверждаемыми ежегодно соответствующими органами государственной власти;
- налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ, независимо от источника выплаты;

9) суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, за исключением туристических, выплачиваемой работодателями своим работникам и членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, в находящиеся на территории РФ санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, а также суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок для детей, не достигших возраста 16 лет, в находящиеся на территории РФ санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, выплачиваемые:

- за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций;
- за счет средств Фонда социального страхования РФ;

10) суммы, уплаченные работодателями, оставшиеся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, на лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, родителей и детей, суммы, уплаченные общественными

организациями инвалидов за лечение и медицинское обслуживание инвалидов при условии наличия у медицинских учреждений соответствующих лицензий, а также наличия документов, подтверждающих фактические расходы на лечение.

Указанные доходы освобождаются от налогообложения в случае безналичной оплаты работодателями и общественными организациями инвалидов медицинским учреждениям расходов на лечение и медицинское обслуживание налогоплательщиков, а также в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счета налогоплательщиков в учреждениях банков;

11) 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 или исполнительной власти РФ, органами субъектов РФ, благотворительными фондами; стипендии, выплачиваемые за счет средств бюджетов налогоплательщикам, обучающимся по направлению органов службы занятости;

12) суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, получаемые налогоплательщиками от финансируемых из федерального бюджета государственных учреждений или организаций, направивших их на работу за границу, - в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством об оплате труда работников;

13) доходы налогоплательщиков, получаемые от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах, находящихся на территории РФ, скота, кроликов, нутрий, птицы, диких животных и птиц, продукции животноводства, растениеводства, цветоводства и пчеловодства как в натуральном, так и в переработанном виде.

Указанные доходы освобождаются от налогообложения при условии представления налогоплательщиком документа, выданного соответствующим органом местного самоуправления, правлениями садового, садово-огородного товариществ, подтверждающего, что продаваемая продукция произведена налогоплательщиком на принадлежащем ему или членам его семьи земельном участке, используемом для ведения личного подсобного хозяйства, дачного строительства, садоводства и огородничества;

14) доходы, получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

15) призы в денежной и натуральной формах, полученные спортсменами, в том числе спортсменами-инвалидами, за призовые места на следующих спортивных соревнованиях:

- Олимпийских, Паралимпийских и Сурдоолимпийских играх, 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;
- чемпионатах, первенствах и кубках РФ от официальных организаторов;

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

17) 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;

18) доходы, получаемые детьми-сиротами и детьми, являющимися членами семей, доходы которых на одного члена не превышают прожиточного минимума, от благотворительных фондов, зарегистрированных в установленном порядке, и религиозных организаций;

19) доходы, не превышающие 4000 руб., полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период:

- стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей;
- стоимость призов в денежной и натуральной формах, полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства РФ, законодательных органов государственной власти или представительных органов местного самоуправления;
- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;
- возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом. Освобождение от налогообложения предоставляется при представлении документов, подтверждающих фактические расходы на приобретение этих медикаментов;
- стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров (работ, услуг);

- суммы материальной помощи, оказываемой инвалидам общественными организациями инвалидов;

20) суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдума, а также из средств избирательных фондов кандидатов на должность Президента РФ, кандидатов в депутаты законодательного органа государственной власти субъекта РФ, кандидатов на должность в ином государственном органе субъекта РФ, предусмотренном Конституцией, уставом субъекта РФ и избираемом непосредственно гражданами, кандидатов в депутаты представительного органа муниципального образования, кандидатов на должность главы муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений, избирательных фондов региональных отделений политических партий, не являющихся избирательными объединениями, из средств фондов референдума инициативной группы по проведению референдума РФ, референдума субъекта РФ, местного референдума, инициативной агитационной группой референдума РФ, иных групп участников референдума субъекта РФ, местного референдума за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний, кампаний референдума;

21) выплаты, производимые профсоюзными комитетами членам профсоюзов за счет членских взносов, за исключением вознаграждений и иных выплат за выполнение трудовых обязанностей, а также выплаты, производимые молодежными и детскими организациями своим членам за счет членских взносов на покрытие расходов, связанных с проведением культурно-массовых, физкультурных и спортивных мероприятий;

22) помощь, а также подарки, которые получены ветеранами Великой Отечественной войны, инвалидами Великой Отечественной войны, вдовами военнослужащих, погибших в период войны с Финляндией, Великой Отечественной войны, войны с Японией, вдовами умерших инвалидов Великой Отечественной войны и бывшими узниками нацистских концлагерей, тюрем и гетто, а также бывшими несовершеннолетними узниками концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистами и их союзниками в период Второй мировой войны, в части, не превышающей 10 000 руб. за налоговый период;

23) доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам авторов произведений науки, литературы, искусства, а также открытий, изобретений и промышленных образцов;

24) доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке дарения, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, паев, если иное не предусмотрено настоящим пунктом.

Доходы, полученные в порядке дарения, освобождаются от налогообложения в случае, если даритель и одаряемый являются членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ.

При определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение из начисленной суммы налога вычетов:

- стандартных;
- социальных;
- имущественных;
- профессиональных.

Стандартные и профессиональные налоговые вычеты предоставляют налоговые агенты, а социальные и имущественные - налоговые органы.

Стандартные налоговые вычеты распространяются на все категории налогоплательщиков; при этом НКО должны быть получены письменное заявление налогоплательщика и документы, подтверждающие право на такие налоговые вычеты.

Право на профессиональные налоговые вычеты налогоплательщики реализуют путем подачи письменного заявления налоговому агенту.

Порядок исчисления и уплаты НДФЛ в НКО такой же, что и в коммерческих организациях.

Исчисление сумм налога производится налоговым агентом нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно к доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка 13%, начисленным налогоплательщику за данный период с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

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

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты.

Уплата НДФЛ за счет налоговых агентов не допускается. При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога, налоговый агент обязан в течение 1 месяца с момента возникновения соответствующих

обстоятельств письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности налогоплательщика.

Невозможностью удержать налог, в частности, признаются случаи, когда заведомо известно, что период, в течение которого может быть удержана сумма начисленного налога, превысит 12 месяцев.

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

В иных случаях налоговые агенты перечисляют суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода, - для доходов, выплачиваемых в денежной форме, а также дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы налога, - для доходов, полученных налогоплательщиком в натуральной форме либо в виде материальной выгоды.

Совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается по месту учета налогового агента в налоговом органе.

Удержанная налоговым агентом из доходов физических лиц, в отношении которых он признается источником дохода, совокупная сумма налога, превышающая 100 руб., перечисляется в бюджет в установленном порядке. Если совокупная сумма удержанного налога, подлежащая уплате в бюджет, составляет менее 100 руб., она добавляется к сумме налога, подлежащей перечислению в бюджет в следующем месяце, но не позднее декабря текущего года.

Налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц этого налогового периода и суммах начисленных и удержанных в этом налоговом периоде налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, утвержденной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Указанные сведения представляются на магнитных носителях или с использованием средств телекоммуникаций в порядке, определяемом Министерством финансов РФ.

Налоговые органы направляют эти сведения налоговым органам по месту жительства физических лиц.

По заявлениям физических лиц налоговые агенты выдают справки о полученных физическими лицами доходах и удержанных суммах налога по форме, утвержденной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Излишне удержанные налоговым агентом из дохода налогоплательщика суммы налога подлежат возврату налоговым агентом по представлению налогоплательщиком соответствующего заявления.

Суммы налога, не удержанные с физических лиц или удержанные налоговыми агентами не полностью, взыскиваются ими с физических лиц до полного погашения этими лицами задолженности по налогу.

Суммы налога, не взысканные в результате уклонения налогоплательщика от налогообложения, взыскиваются за все время уклонения от уплаты налога.

7.3. Особенности применения некоммерческими организациями упрощенной системы налогообложения

С 1 января 2003 г. НКО имеют право применять УСН. Заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения (форма 26.2.1) подается в налоговый орган по месту регистрации в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на УСН (п. 1 ст. 346.13 НК РФ). Переход на УСН возможен, если по итогам девяти месяцев того года, в котором подается заявление о переходе на УСН, доходы, определяемые в соответствии со ст. 248 НК РФ, не превысили 20 млн руб. (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

При определении предельного размера доходов, ограничивающего право налогоплательщиков УСН на дальнейшее применение этой системы налогообложения по итогам отчетного (налогового) периода (п. 4 ст. 346.13 НК РФ) (Приказ Минэкономразвития РФ от 22 октября 2007 г. № 357; зарегистрирован в Минюсте РФ 14 ноября 2007 г. № 10481) на 2008 г. установлен коэффициент-дефлятор, равный 1,34.

Применяя УСН, организации уплачивают единый налог, при этом освобождаются от уплаты ЕСН (исключая взносы на обязательное пенсионное страхование), налога на прибыль, налога на имущество, НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию России). Остальные налоги (НДФЛ, транспортный, земельный налоги, страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) такие организации уплачивают в общеустановленном порядке.

Существуют две ставки единого налога, которые организации выбирают самостоятельно, за исключением, предусмотренным в п. 3 ст. 346.14 НК РФ. Если налог уплачивается с доходов - применяется ставка 6%, а при уплате налога с доходов за вычетом расходов ставка равна 15% (ст. 346.20 НК РФ).

Организации, применяющие УСН, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов, т.е. они обязаны исчислять и перечислять в бюджет налог на доходы физических лиц, а в случае, например, аренды муниципального или государственного имущества - налог на добавленную стоимость.

Под доходом от реализации понимается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. Таким образом, стоимость безвозмездно полученных НКО денежных средств, иного имущества не учитывается при определении критической суммы.

НКО не должна иметь филиалов и (или) представительств.

НКО не должна заниматься производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых.

НКО не должна быть переведена на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с гл. 26.3 Налогового кодекса РФ. Этот критерий может иметь отношение только к тем НКО, которые осуществляют предпринимательскую деятельность в таких сферах, как: оказание бытовых услуг; ветеринарных услуг; услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств; розничная торговля, осуществляемая через магазины с площадью торгового зала не более 150 кв. м, палатки, лотки и другие объекты организации торговли, в том числе не имеющие стационарной торговой площади; оказание услуг общественного питания, осуществляемых при использовании зала площадью не более 150 кв. м; оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов с использованием не более 20 автомобилей. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов предпринимательской деятельности вводится по решению субъекта Российской Федерации.

Средняя численность работников в НКО за налоговый (отчетный) период не должна превышать 100 чел. Средняя численность определяется в порядке, устанавливаемом Государственным комитетом Российской Федерации по статистике.

Стоимость амортизируемого имущества, находящегося в собственности НКО, не должна превышать 100 млн руб.

Остальные критерии вообще не применимы к НКО либо применимы лишь теоретически (трудно найти НКО, которая являлась бы участником соглашения о разделе продукции).

Не могут применять УСН организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25%. В контексте гл. 26.2 Налогового кодекса РФ под словами «доля участия» следует понимать участие в уставном капитале. Поскольку у НКО не существует уставного капитала, не может существовать и доля участия в НКО других организаций, даже в том случае, если учредителем (одним из учредителей) НКО является юридическое лицо. В отношении же коммерческих организаций данное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%.

В числе организаций, которые не вправе применять УСН, названы инвестиционные фонды. Можно ли этот критерий применить к некоммерческим фондам, которые осуществляют так называемые социальные инвестиции, например к фондом местного сообщества? Нет, нельзя, поскольку согласно ст. 2 Федерального закона от 29 ноября 2001 г. № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» слова «инвестиционный фонд» - это часть фирменного наименования акционерного инвестиционного фонда - открытого акционерного общества, исключительным предметом деятельности которого является инвестирование имущества в ценные бумаги и иные объекты, предусмотренные настоящим Федеральным законом. Иные юридические лица не вправе использовать в

своих наименованиях слова «инвестиционный фонд» в любых сочетаниях, за исключением случаев, предусмотренных указанным Федеральным законом. К таким исключениям не относятся некоммерческие фонды.

Налогоплательщик самостоятельно может выбрать объект налогообложения: доходы либо доходы, уменьшенные на величину расходов. В первом случае налог составляет 6%, во втором - 15%. Объект налогообложения не может меняться налогоплательщиком в течение всего срока применения упрощенной системы налогообложения.

Некоммерческие организации, доходы которых состоят преимущественно (или полностью) из выручки, например образовательные организации, которые оказывают платные образовательные услуги, должны сделать выбор на основании экономических расчетов. Если же НКО значительную часть своих доходов получает в виде безвозмездных поступлений, то имеет смысл выбрать в качестве объекта доходы (и, соответственно, ставку 6%), поскольку для такой НКО весьма проблематично зачесть свои так называемые целевые затраты в качестве расходов, на сумму которых могут быть уменьшены доходы.

Преимущества перехода на УСН:

1. *УСН как способ выживания.* Ныне действующий порядок налогообложения прибыли таков, что значительная часть некоммерческих организаций фактически лишена возможности получать безналоговые поступления. Например, автономные некоммерческие организации, не занимающиеся благотворительной деятельностью, образованием, наукой, культурой или охраной окружающей среды, обязаны практически все безвозмездные поступления включать в налоговую базу по налогу на прибыль (см. ст. 251 Налогового кодекса РФ). Эти поступления признаются внереализационным доходом и из-за отсутствия внереализационных расходов (целевые расходы на уставную деятельность таковыми не признаются) облагаются налогом на прибыль в размере 24% всех безвозмездно полученных средств. В аналогичной ситуации находятся некоммерческие партнерства, союзы и ассоциации и ряд других организаций. Для таких организаций переход на УСН - единственный путь продолжить свое существование. Кроме того, это может быть экономически выгодно.

2. *Экономическая выгода.* Поскольку УСН заменяет собой единый социальный налог, применение этой системы может дать экономию на налогах даже тем организациям, которые не осуществляют никакой предпринимательской деятельности. Расчеты показывают, что, если в затратах НКО заработная плата составляет не менее 20%, то совокупное бремя налогов при переходе на УСН уменьшается.

Рассмотрим пример. Предположим, НКО, применяющая общий порядок налогообложения, получила и израсходовала 100 руб. безвозмездных поступлений. При этом 20 руб. было израсходовано на заработную плату сотрудников. Начисления на заработную плату составили: 2,8 руб. - взносы на обязательное пенсионное страхование; как правило, 0,04 руб. - взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний; 4,32 руб. - единый социальный налог (в том числе 2,8 руб. - в федеральный бюджет, 0,8 руб. - в Фонд социального страхования, 0,72 руб. - в

фонды обязательного медицинского страхования). Всего отчислений 7 руб. 16 коп., или 7,16% от поступивших и израсходованных средств.

Та же организация, перешедшая на УСН, должна заплатить 2,8 руб. в качестве взносов на обязательное пенсионное страхование, 0,04 руб. - взносов на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и 6 руб. в качестве единого налога. Необходимо к тому же учесть, что сумму единого налога можно уменьшить на сумму уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50%. Таким образом, НКО может уменьшить сумму единого налога (6 руб.) на 2,8 руб., что в итоге дает размер единого налога - 3,2 руб. Совокупное налоговое бремя составит 6,04% (2,8 + 0,04 + 3,2).

Чем выше процент заработной платы в структуре расходов организации, тем больше экономия. Если, например, заработная плата составляет 70%, то сумма всех платежей, связанных с выплатой заработной платы, составит 25,06%. При переходе на УСН в тех же условиях организация заплатит государству 12,94% от всех поступивших и израсходованных средств.

Если НКО не освобождена от налога на имущество предприятий, экономия будет еще больше.

3. *Снижение уровня неопределенности в налогообложении.* Отнесение некоторых безвозмездно полученных доходов НКО к категории целевых, наверное, вызовет претензии налоговых органов. Практика налоговых проверок в условиях действия гл. 25 Налогового кодекса РФ (Налог на прибыль организаций) пока отсутствует, но уже сейчас можно предсказать несовпадение взглядов НКО и налоговых органов по некоторым вопросам. Например, есть сигналы, что налоговые органы не склонны рассматривать как пожертвования поступления от иностранных физических или юридических лиц. Легко предсказать, что множество споров вызовет такое безвозмездное поступление, как средства, полученные на осуществление благотворительной деятельности. Является ли социальной поддержкой деятельность правозащитных организаций? Что такое улучшение морально-психологического состояния граждан? Издание и бесплатное распространение книги по проблемам расизма и ксенофобии - это благотворительная деятельность или нет? Подобных вопросов не счесть.

Некоммерческим организациям, которые планируют безвозмездные поступления такого «спорного» характера и хотят обойтись без судебных разбирательств, лучше перейти на упрощенную систему налогообложения и, заплатив не более 6% единого налога, не тревожиться за судьбу организации и ее руководителей.

Важно учитывать, что переход на УСН не препятствует организациям получать целевое финансирование и целевые поступления, которые, как и при общем режиме налогообложения, не будут включаться в налоговую базу. Согласно ст. 346.15 НК РФ организации, перешедшие на УСН, при определении объекта налогообложения учитывают следующие доходы:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ;

- внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ.

Пункт 8 ст. 250, в свою очередь, относит к внереализационным доходам доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в ст. 251 НК РФ. Таким образом, техническая и гуманитарная помощь, средства целевого финансирования в виде грантов, членские взносы, пожертвования и прочие целевые поступления не включаются в налоговую базу и у тех организаций, которые перешли на УСН.

4. *Упрощение учета и отчетности.* Если некоммерческая организация перешла на УСН и включает в налоговую базу все безвозмездные поступления, она тем самым решает многие сложные вопросы своей деятельности. Исчезает необходимость отчитываться перед налоговыми органами о целевом использовании безвозмездных поступлений, следовательно, вопрос целевого (нецелевого) использования будет обсуждаться только с донором. Можно без опасения разместить временно свободные средства на депозите, можно направить их на создание консультационного пункта, в котором, наряду с бесплатными консультациями, будут оказывать и платные услуги.

Исчезает необходимость вести отдельный учет и вместе с ней становятся неактуальными вопросы, за счет каких средств платить зарплату директору и бухгалтеру, как разделить в учете арендную плату за единственную комнату, в которой ведется вся деятельность.

Организации, у которых при общем режиме налогообложения возникают проблемы с исчислением и (или) уплатой налога на добавленную стоимость, при переходе на УСН перестают искать пути ее решения.

Организации, которые сознательно воздерживались от оказания платных услуг или продажи произведенной продукции, могут смело развивать это направление деятельности.

Положительные стороны перехода НКО на УСН заключаются в том, что этот переход позволяет:

- не ограничивать НКО в получении целевых средств, не предусмотренных ст. 251 НК РФ, и платить налог по ставке 6 или 15% вместо 24%;
- безвозмездно оказывать любые услуги и передавать товары без обложения НДС;
- экономить на уплате ЕСН и налога на имущество. *Отрицательные стороны:*
- если организация, перешедшая на УСН, выставляет своим покупателям счет-фактуру с выделенным НДС, то всю сумму налога, указанную в счете-фактуре, необходимо уплатить в бюджет, причем уменьшить сумму налога на какие-либо вычеты нельзя (Письмо УМНС России по г. Москве от 14 ноября 2003 г. № 21-09/64172);
- НКО, перешедшие на УСН и применяющие труд так называемых постоянных работников, трудовые книжки которых хранятся в данной организации, ограничены законодательством в возможности выплачивать некоторые социальные пособия за счет средств ФСС РФ, кроме случаев, когда организация уплачивает на регулярной основе добровольные взносы в ФСС РФ (Федеральный закон от 31 декабря 2002 г. № 190-ФЗ «Об обеспечении пособиями по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях и у

индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы, и некоторых других категорий граждан»).

Следует обратить внимание, что в пп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ сказано об ограничении при переходе на УСН, распространяющемся на НКО в том случае, если доля непосредственного участия в них других организаций превышает 25%. Под «долей непосредственного участия» необходимо понимать любые формы участия юридических лиц в создании тех или иных организаций.

Достаточно часто возникают ситуации, когда налоговые органы отказывают НКО в переходе на УСН, ссылаясь на пп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ. В арбитражной практике известны случаи, когда организация в судебном порядке оспорила решение об отказе.

Например, в ходе разбирательства иска суд определил, что положение, содержащееся в пп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ, не может служить основанием для отказа в переводе некоммерческой организации, созданной в форме общественной организации, на УСН (Определение КС РФ от 18 января 2005 г. №8-0).

Следует отметить, что НКО может в добровольном порядке перейти на УСН, исключая организации, имеющие филиалы либо представительства; занимающиеся производством подакцизных товаров, если средняя численность их работников превышает 100 чел.; государственные пенсионные фонды.

Нет смысла переходить на УСН тем организациям, которые финансируют свою деятельность исключительно за счет бесспорно целевых поступлений и доля заработной платы в которых не превышает 15%. Например, организациям, в которых нет сотрудников и вся деятельность которых сосредоточена на материальной помощи малоимущим.

УСН успешно применяется некоммерческими организациями в следующих случаях (табл. 7.1).

Таблица 7.1 Льготы при применении некоммерческими организациями упрощенной системы налогообложения

	Не уплачивается	Уплачивается
1. НКО ведут предпринимательскую деятельность, не имеющую льгот по налогообложению	Налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, единый социальный налог, налог на добавленную стоимость, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с настоящим Кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации	Единый налог в размере 6% дохода или 15% дохода, уменьшенного на величину расхода, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование
2. НКО ведут предпринимательскую деятельность, имеющую льготы только по отдельным налогам	Налоги, по которым не имеется льгот. ЕСН	Единый налог в размере 6% дохода или 15% дохода, уменьшенного на величину расхода; страховые взносы на обязательное пенсионное страхование
3. НКО не ведут предпринимательскую деятельность	Возможна уплата налога на имущество организаций, если не имеется льгот, ЕСН	Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование

7.4. Особенности применения некоммерческими организациями системы налогообложения в виде ЕНВД

Некоммерческие организации, ведущие предпринимательскую деятельность (признающие это и выделяющие ее в бухгалтерском учете), в отдельных случаях переходят на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД).

Эта система налогообложения представлена в гл. 26.3 НК РФ. Она применяется наряду с общей системой учета и налогообложения НКО по уставной непредпринимательской деятельности. Кроме того, эта система налогообложения может сочетаться и с УСН.

Система налогообложения в виде ЕНВД предусмотрена только для отдельных видов деятельности. Эта система налогообложения применяется, например, при оказании бытовых услуг, ветеринарных услуг, услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках и некоторых других. Конкретный перечень услуг устанавливается по решению субъекта Российской Федерации.

Уплата единого налога предусматривает замену других налогов аналогично УСН.

При осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению ЕНВД, учет показателей, необходимых для исчисления налога, ведется отдельно по каждому виду деятельности.

В отличие от УСН, переход на которую осуществляется добровольно, введение ЕНВД является принудительным. Это означает, что если НКО не смогла обосновать свою деятельность как непредпринимательскую, и виды этой деятельности входят в конкретный перечень услуг, установленный по решению субъекта Российской Федерации, то она обязана перейти по этой деятельности на уплату ЕНВД.

Бухгалтерский учет в организациях, перешедших на ЕНВД, ведется в общем порядке.

Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности используются физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность в месяц (табл. 7.2).

Виды предпринимательской деятельности и значения базовой доходности на единицу физического показателя

Таблица 7.2

Вид предпринимательской деятельности	Физический показатель	Базовая доходность в месяц (руб.)
Оказание бытовых услуг	Численность работников, включая	7500

	индивидуального предпринимателя	
Оказание ветеринарных услуг	Численность работников, включая индивидуального предпринимателя	7500

Примечание. Таблица приведена в сокращении.

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты K_x и K_2 .

K_x - устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем периоде. На 2008 г. коэффициент-дефлятор K_x равен 1,081.

K_2 - корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, фактический период времени осуществления деятельности, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности.

При этом в целях учета фактического периода времени осуществления предпринимательской деятельности значение корректирующего коэффициента K_2 определяется как отношение количества годового периода к количеству календарных дней в данном календарном месяце налогового периода.

Значения корректирующего коэффициента K_2 определяются для всех категорий налогоплательщиков представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно.

Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, осуществляемое в соответствии с законодательством Российской Федерации, уплаченных за этот же период времени при выплате налогоплательщиками вознаграждений своим работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50% по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Налоговым периодом по единому налогу признается квартал.

Ставка единого налога устанавливается в размере 15% величины вмененного дохода.

Уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Форма налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД)

Таблица 7.3

Элемент системы	Характеристика		Основание
1	2		3
Порядок установления ЕНВД	ЕНВД вводится в действие законами муниципальных районов, городских округов, городов, применяется наряду с общей системой налогообложения и распространяется только на определенные виды деятельности		ст. 346.26 НК РФ
Налогоплательщики	Организации	Индивидуальные предприниматели	ст. 346.28 НК РФ
Налоги, которые заменяет ЕНВД	1. Налог на прибыль организаций (в части прибыли, полученной от деятельности, облагаемой ЕНВД) 2. Налог на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для деятельности, облагаемой ЕНВД) 3. ЕСН (в отношении выплат, производимых физическим лицам в связи с деятельностью, облагаемой ЕНВД)	1. НДФЛ (в отношении доходов, полученных от деятельности, облагаемой ЕНВД) 2. Налог на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для деятельности, облагаемой ЕНВД) 3. ЕСН (в отношении доходов, полученных от деятельности, облагаемой ЕНВД, и выплат, производимых физическим лицам по деятельности, облагаемой ЕНВД)	ст. 346.26 НК РФ
	Организации и индивидуальные предприниматели не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ		
Обязательные виды учета и отчетности	1. Учет показателей по прочим налогам, сборам и взносам. 2. Учет показателей по налогам, исчисляемых в качестве налоговых агентов. 3. Соблюдение порядка ведения расчетных и кассовых операций и представления статистической отчетности		ст. 346.26 НК РФ
Уплата иных налогов и сборов	В общем порядке уплачиваются: • страховые взносы на обязательное пенсионное страхование; • страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний		ст. 346.26 НК РФ

Раздельный учет	Учет показателей для исчисления ЕНВД ведется раздельно по каждому виду деятельности, облагаемой ЕНВД. Также раздельный учет ведется в отношении деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД, и деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения	ст. 346.26 НК РФ
-----------------	--	------------------

Окончание таблицы 7.3

1	2	3
Объект налогообложения и налоговая база	Объект налогообложения - вмененный доход налогоплательщика. Налоговая база - величина вмененного дохода. Вмененный доход = базовая доходность по определенному виду деятельности за налоговый период \times физический показатель, характеризующий данный вид деятельности. Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты K_1 и K_2 . K_1 - устанавливается на календарный год - коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в предшествующем периоде. Определяется Правительством РФ. На 2008 г. $K_1 = 1,081$. K_2 - корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности (ассортимент, сезонность, режим работы, величину доходов и т.д.). Значения K_2 определяются правовыми актами муниципальных районов, городских округов, городов для всех категорий налогоплательщиков в пределах от 0,005 до 1 включительно	ст. 346.29 НК РФ
Налоговый период	Квартал	ст. 346.30 НК РФ
Налоговая ставка	15% величины вмененного дохода	ст. 346.31 НК РФ
Порядок и сроки уплаты налога	Уплата единого налога производится не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода. Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается на сумму: <ul style="list-style-type: none"> • страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных) за этот же период; • страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование; • выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50%. Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода 	ст. 346.32 НК РФ

7.5. Порядок исчисления некоммерческими организациями транспортного налога

Транспортный налог установлен гл. 28 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) и введен в действие Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации».

Приказом Министерства по налогам и сборам Российской Федерации от 9 апреля 2003 г. № БГ-3-21/177 «Об утверждении Методических рекомендаций по применению главы 28 НК РФ "Транспортный налог" части второй Налогового кодекса Российской Федерации» утверждены Методические рекомендации по применению гл. 28 НК РФ.

Транспортный налог является региональным налогом, обязательным к уплате на территории того субъекта РФ, на территории которого он введен законом соответствующего субъекта РФ.

Налогоплательщики, а также конкретные элементы налогообложения, такие как объект налогообложения, налоговая база, налоговый период и порядок исчисления налога, установлены непосредственно гл. 28 «Транспортный налог» части второй НК РФ.

Законодательные (представительные) органы власти субъекта РФ в своих законодательных актах должны определить только те элементы транспортного налога, право на определение которых им прямо предоставлено НК РФ, а также могут предусмотреть налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

Ставки транспортного налога в пределах, установленных гл. 28 части второй НК РФ, порядок и сроки уплаты налога устанавливаются законами субъектов РФ.

Таким образом, при осуществлении контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты транспортного налога необходимо руководствоваться НК РФ и законодательными актами субъектов РФ в части, предусмотренной НК РФ.

Объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства (далее - транспортные средства), зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Не являются объектом налогообложения:

- 1) весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л.с.;
- 2) автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 л.с. (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;
- 3) промысловые морские и речные суда;

- 4) пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;
- 5) тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;
- 6) транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;
- 7) транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;
- 8) самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы. Плательщиками налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством

Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

Налоговая база в соответствии с п. 1 ст. 359 НК РФ определяется:

- 1) в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, - как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;
- 2) в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, - как валовая вместимость в регистровых тоннах;
- 3) в отношении водных и воздушных транспортных средств, не указанных в пп. 1 и 2, - как единица транспортного средства.

В отношении транспортных средств, указанных в пп. 1 и 2, налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству.

В отношении транспортных средств, указанных в пп. 3, налоговая база определяется отдельно.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаются первый, второй, третий кварталы.

При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки, установленные ст. 361 НК РФ, являются лишь ориентировочными. Налоговые ставки, применяемые налогоплательщиками при расчете суммы налога, устанавливаются законами субъектов РФ соответственно в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства на базе налоговых ставок, приведенных в НК РФ (табл. 7.4).

Налоговые ставки, утвержденные законами субъектов РФ, могут быть увеличены или уменьшены по сравнению с «базовыми», но не более чем в 5 раз. Допускается также установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования транспортных средств.

Глава 28 НК РФ не устанавливает льгот по транспортному налогу, в том числе и в отношении некоммерческих организаций. Закон субъекта РФ может устанавливать и не устанавливать налоговые льготы.

Таблица 7.4 Налоговые ставки, применяемые налогоплательщиками при расчете суммы транспортного налога

Наименование объекта налогообложения	Налоговая ставка (в руб.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно свыше 100 до 150 л.с. (свыше 73,55 до 110,33 кВт) включительно свыше 150 до 200 л.с. (свыше 110,33 до 147,1 кВт) включительно свыше 200 до 250 л.с. (свыше 147,1 до 183,9 кВт) включительно свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	5 7 10 15 30
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) : до 20 л.с. (до 14,7 кВт) включительно свыше 20 до 35 л.с. (свыше 14,7 до 25,74 кВт) включительно свыше 35 л.с. (свыше 25,74 кВт)	2 4 10

Льготы по транспортному налогу могут предоставляться бюджетным организациям, органам социальной защиты населения, учреждениям здравоохранения, общественным организациям инвалидов, интернатам, организациям автотранспорта, осуществляющим перевозки пассажиров, организациям, производящим ремонт и содержание автомобильных дорог общего пользования, и так далее.

Организации-налогоплательщики исчисляют сумму налога и сумму авансового платежа по налогу самостоятельно.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки, если иное не предусмотрено ст. 362 НК РФ.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, подлежащих уплате в течение налогового периода.

Налогоплательщики исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т.д.) в течение налогового (отчетного) периода исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц.

В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, в течение 10 дней после их регистрации или снятия с регистрации.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о транспортных средствах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, по состоянию на 31 декабря истекшего календарного года до 1 февраля текущего календарного года, а также обо всех связанных с ними изменениях, произошедших за предыдущий календарный год.

Сведения, указанные в пп. 4 и 5 ст. 362 НК РФ, представляются органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств, по формам, утверждаемым федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ. При этом срок уплаты налога для налогоплательщиков, являющихся организациями, не может быть установлен ранее срока, предусмотренного п. 3 ст. 363 НК РФ.

В течение налогового периода налогоплательщики, являющиеся организациями, уплачивают авансовые платежи по налогу, если законами субъектов РФ не предусмотрено иное. По истечении налогового периода налогоплательщики, являющиеся организациями, уплачивают сумму налога, исчисленную в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 362 НК РФ.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию по налогу в соответствии со ст. 363.1 НКРФ.

Форма налоговой декларации по налогу утверждается Министерством финансов РФ.

Налогоплательщики, являющиеся организациями и уплачивающие в течение налогового периода авансовые платежи по налогу, по истечении каждого отчетного периода представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговый расчет по авансовым платежам по налогу.

Форма налогового расчета по авансовым платежам по налогу утверждается Министерством финансов РФ.

Налоговые декларации по налогу представляются налогоплательщиками не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу представляются налогоплательщиками в течение налогового периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

7.6. Земельный налог

Основными официальными документами, которыми регулируются правовые отношения, связанные с уплатой земельного налога НКО, являются Налоговый кодекс РФ, часть вторая, гл. 31, Земельный кодекс РФ, принятый 25 октября 2001 г. № 136-ФЗ, Федеральный закон от 24 июля 2002 г. № 101-ФЗ «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения», Федеральный закон от 15 апреля 1998 г. № 66-ФЗ «О садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях граждан».

Плательщиками земельного налога в соответствии с гл. 31 «Земельный налог» НК РФ являются юридические и физические лица, обладающие правами собственности, правами постоянного (бессрочного) пользования или правами пожизненного наследуемого владения в соответствии с правоудостоверяющими документами на земельные участки.

Согласно ст. 387 НК РФ земельный налог устанавливается и вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

Повсеместно Земельный налог введен с 1 января 2006 г. Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом (п. 1 ст. 391 НКРФ).

Представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в принимаемых нормативных правовых актах при введении налога самостоятельно определяют налоговые ставки в пределах, установленных НК РФ.

Льготы по налогу, во-первых, связаны с тем, что есть очень небольшой перечень объектов, которые не признаются налогооблагаемыми. В частности, это земельные

участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия.

Во-вторых, для отдельных категорий физических лиц налоговая база уменьшается на не облагаемую налогом сумму в размере 10 000 руб. на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении следующих категорий налогоплательщиков:

- 1) Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;
- 2) инвалидов, имеющих III степень ограничения способности к трудовой деятельности, а также лиц, которые имеют I и II группу инвалидности, установленную до 1 января 2004 г. без вынесения заключения о степени ограничения способности к трудовой деятельности;
- 3) инвалидов с детства;
- 4) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;
- 5) физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом Российской Федерации от 15 мая 1999 г. № 1244-1 «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС» (в ред. Закона Российской Федерации от 18 июня 1992 г. № 3061-1), в соответствии с Федеральным законом от 26 ноября 1998 г. № 175-ФЗ «О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча» и в соответствии с Федеральным законом от 10 января 2002 г. № 2-ФЗ «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне»;
- 6) физических лиц, принимавших в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;
- 7) физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

Налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

При установлении налога представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) вправе не устанавливать отчетный период.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать:

1) 0,3% в отношении земельных участков:

- отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства;
- занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, принадлежащей на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или предоставленных для жилищного строительства;
- предоставленных для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства;

2) 1,5% в отношении прочих земельных участков. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

В-третьих, освобождаются от налогообложения:

- религиозные организации - в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;
- общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, - в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;
- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%, - в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);
- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, - в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей

социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

- организации народных художественных промыслов - в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;
- физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, а также общины таких народов - в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов.

По истечении каждого отчетного периода налогоплательщики исчисляют суммы авансовых платежей по налогу. Затем определяется и доплачивается разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу.

Условия предоставления земельных участков из земель сельскохозяйственного назначения религиозным организациям для осуществления сельскохозяйственного производства устанавливаются Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 101-ФЗ «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения».

7.7. Государственная пошлина

Порядок взимания государственной пошлины установлен гл. 25.3 ПК РФ.

Государственная пошлина - сбор, взимаемый с организаций и физических лиц, при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены на это, за совершением юридически значимых действий.

К юридически значимым действиям относятся:

- подача запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы (в том числе апелляционной, кассационной или надзорной) при обращении в Конституционный суд Российской Федерации, в суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям;
- нотариальные действия;
- проставления апостиля;
- выдача документов (их копий, дубликатов) и т.д.

Сюда не включаются действия, совершаемые консульскими учреждениями Российской Федерации. Некоммерческая организация может стать, как и другие юридические лица, плательщиком государственной пошлины в следующих случаях:

- 1) если обращается за совершением юридически значимых действий к указанным выше органам и должностным лицам;

2) если выступает ответчиком в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины.

Порядок, сроки уплаты и размеры государственной пошлины даны в разд. 333.18-333.33 гл. 25.3 ПК РФ.

Статьей 333.35 ПК РФ установлены льготы по освобождению от уплаты государственной пошлины для отдельных организаций.

В частности, от уплаты государственной пошлины освобождаются общероссийские общественные объединения, религиозные объединения, политические партии - за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях указанных организаций или объединений.

В пп. 3 этой же статьи указаны отдельные случаи, при которых государственная пошлина не уплачивается, например за государственную регистрацию арестов недвижимого имущества.

В ст. 333.36 ПК РФ установлены льготы при обращении в суды общей юрисдикции, а также к мировым судьям.

Так, от уплаты государственной пошлины освобождаются, в частности:

- истцы - по искам о взыскании заработной платы (денежного содержания) и иным требованиям, вытекающим из трудовых правоотношений, а также по искам о взыскании пособий;
- организации и физические лица - при подаче в суд:
 - заявлений об отсрочке (рассрочке) исполнения решений, об изменении способа или порядка исполнения решений, о повороте исполнения решения, восстановлении пропущенных сроков, пересмотре решения, определения или постановления суда по вновь открывшимся обстоятельствам, о пересмотре заочного решения судом, вынесшим это решение;
 - жалоб на действия судебного пристава-исполнителя, а также жалоб на постановления по делам об административных правонарушениях, вынесенных уполномоченными на то органами;
 - частных жалоб на определения суда, в том числе об обеспечении иска или о замене одного вида обеспечения другим, о прекращении или приостановлении дела, об отказе в увеличении или уменьшении размера штрафа, наложенного судом;
- прокуроры - по заявлениям в защиту прав, свобод и законных интересов граждан, неопределенного круга лиц или интересов Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований;

- истцы - по искам о возмещении имущественного и (или) морального вреда, причиненного в результате уголовного преследования, в том числе по вопросам восстановления прав и свобод;
- уполномоченный федеральный орган исполнительной власти по контролю (надзору) в области защиты прав потребителей (его территориальные органы), а также иные федеральные органы исполнительной власти, осуществляющие функции по контролю и надзору в области защиты прав потребителей и безопасности товаров (работ, услуг) (их территориальные органы), органы местного самоуправления, общественные объединения потребителей (их ассоциации, союзы) - по искам, предъявляемым в интересах потребителя, группы потребителей, неопределенного круга потребителей;
- истцы - при рассмотрении дел о защите прав и законных интересов ребенка;
- уполномоченный по правам человека в Российской Федерации при Президенте Российской Федерации - при подаче ходатайства о проверке вступившего в законную силу решения, приговора, определения или постановления суда либо постановления судьи;
- истцы - по искам неимущественного характера, связанным с защитой прав и законных интересов инвалидов.

От уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, а также мировыми судьями, если цена иска меньше 1 млн руб., освобождаются также, в частности:

- общественные организации инвалидов, выступающие в качестве истцов и ответчиков;
- истцы - по искам, связанным с нарушением прав потребителей.

От уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах, освобождаются:

- прокуроры, государственные органы, органы местного самоуправления и иные органы, обращающиеся в арбитражные суды в случаях, предусмотренных законом, в защиту государственных и (или) общественных интересов;
- истцы - по искам, связанным с нарушением прав и законных интересов ребенка.

От уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах, если цена иска меньше 1 млн руб., освобождаются, в частности, общественные организации инвалидов, выступающие в качестве истцов и ответчиков.

В гл. 25.3 установлены льготы при обращении за совершением нотариальных действий. В частности, от уплаты государственной пошлины освобождаются:

- общественные организации инвалидов - по всем видам нотариальных действий;
- школы-интернаты - за совершение исполнительных надписей о взыскании с родителей задолженности по уплате сумм на содержание их детей в таких школах;

- специальные учебно-воспитательные учреждения для детей с девиантным (общественно опасным) поведением федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области образования, - за совершение исполнительных надписей о взыскании с родителей задолженности по уплате сумм на содержание их детей в таких учреждениях.

В гл. 25.3 установлены льготы при государственной регистрации актов гражданского состояния для органов управления образованием, опеки и попечительства и комиссии по делам несовершеннолетних и защите их прав - за выдачу повторных свидетельств о рождении для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, а также повторных свидетельств о смерти их родителей.

В ст. 333.40 и 333.41 НК РФ указаны основания и порядок возврата или зачета государственной пошлины, а также особенности предоставления отсрочки или рассрочки уплаты государственной пошлины.

Проверку правильности исчисления и уплаты государственной пошлины осуществляют налоговые органы.

Контрольные вопросы

1. Кто предоставляет стандартные и профессиональные налоговые вычеты? Кто предоставляет социальные и имущественные вычеты?
2. Допускается ли уплата НДФЛ за счет налоговых агентов?
3. В чем заключаются особенности применения некоммерческими организациями упрощенной системы налогообложения?
4. Перечислите условия применения Упрощенной системы налогообложения к НКО.
5. Перечислите преимущества перехода на УСН.
6. В чем заключаются особенности применения некоммерческими организациями ЕНВД?
7. Каков порядок исчисления некоммерческими организациями земельного налога?
8. Какие некоммерческие организации имеют льготу по уплате государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции?

Нормативные правовые документы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ.

Литература

1. *Началов А.В.* Некоммерческие организации: учет и налоги. - 3-изд., перераб. и доп. - М.: Налог Инфо; Статус-Кво 97, 2007.
2. Некоммерческие организации в России: создание, права, налоги, учет, отчетность / М.Л. Макальская, НА Пирожкова. - 6-е изд., перераб. и доп. - М.: Дело и сервис, 2006.

3. Некоммерческие организации: правовое регулирование, бухгалтерский и налоговый учет в свете последних изменений законодательства / Под ред. Г.Ю. Касьяновой. - 3-изд., перераб. и доп. - М.: Аргумент, 2006.

ПРАКТИКУМ ПО РЕШЕНИЮ ЗАДАЧ

Тема 3. Особенности исчисления и уплаты НДС некоммерческими организациями

Задача 1. Учреждение осуществляет деятельность как облагаемую, так и необлагаемую НДС. Коммерческая организация оказала услугу бюджетному учреждению на сумму 59 000 руб. (в том числе НДС). Данная услуга связана с деятельностью, которая как облагается НДС, так и не облагается.

За налоговый период доходы от деятельности, которая облагается налогом, составили 300 000 руб. (без НДС), от деятельности, которая не облагается налогом, - 100 000 руб.

Определить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет за налоговый период.

Решение:

1. НДС уплаченный = $(59\,000 \times (300\,000 \times 100\% / (300 + 100))) \times 18 / 118 = 6\,750$ руб.
2. НДС начисленный = $300\,000 \times 0,18 = 54\,000$ руб.
3. НДС в бюджет = $54\,000 - 6\,750 = 47\,250$ руб.

Задача 2. Некоммерческая организация в рамках предпринимательской деятельности осуществляет производство и реализацию облагаемой и не облагаемой НДС продукции. В январе было приобретено (введено в эксплуатацию и оплачено) оборудование стоимостью 177 000 руб. (в том числе НДС - 27 000 руб.), которое будет использоваться для осуществления разных видов деятельности (как облагаемых, так и не облагаемых НДС). Другие расходы, связанные с приобретением оборудования, отсутствуют. В январе было отгружено:

- облагаемой НДС продукции на сумму 118 000 руб., в том числе НДС - 18 000 руб.;
- не облагаемой НДС продукции на сумму 200 000 руб. Определить НДС к вычету по приобретенному оборудованию. *Решение:*

К вычету по приобретенному оборудованию подлежит:

$$((118\,000 - 18\,000) / (118\,000 - 18\,000 + 200\,000)) \times 27\,000 = 9\,000 \text{ руб.}$$

При этом в соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ зачет НДС мы сможем произвести лишь в следующем месяце (когда по этому имуществу начнется начисление амортизации).

Оставшаяся сумма НДС $27\,000 - 9\,000 = 18\,000$ руб. будет включена в балансовую стоимость приобретенного оборудования.

Тема 4. Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями налога на прибыль

Задача 1. За 2007 г. учреждение получило бюджетные ассигнования в сумме 5 000 000 руб. Доходы от коммерческой деятельности (без учета внереализационных доходов и сумм НДС) за этот же период составили 600 000 руб.

Фактические расходы по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов на содержание административно-управленческого персонала и на ремонт объектов основных средств за 2007 г. составили 150 000 руб.

Допустим два варианта оплаты указанных расходов:

1) за счет бюджетных средств -120 000 руб., за счет средств от коммерческой деятельности - 30 000 руб.;

2) за счет бюджетных средств -140 000 руб., за счет средств от коммерческой деятельности - 10 000 руб.

Определить налог на прибыль учреждения по каждому варианту.

Решение:

При определении налоговой базы не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров). К ним относятся целевые поступления из бюджета бюджетополучателям и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики -получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений.

Прибыль учреждения определяется как разница доходов и расходов от коммерческой деятельности.

1. Налог на прибыль учреждения по первому варианту: $600\ 000 - 30\ 000 = 570\ 000$ $570\ 000 \times$
Налог на прибыль 24% = 136 800.

2. Налог на прибыль учреждения по второму варианту: $600\ 000 - 10\ 000 = 590\ 000$ $590\ 000 \times$
Налог на прибыль 24% = 141 600.

Задача 2. Союз продает за 40 000 руб. (без НДС) объект основных средств. Первоначальная стоимость объекта составляет 90 000 руб. Сумма начисленного износа - 60 000 руб. Расходы по демонтажу оборудования - 2000 руб. (без НДС). Демонтаж был произведен силами сторонней организации.

Рассчитать сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет.

Решение:

Остаточная стоимость ОС = Первоначальная стоимость объекта - Сумма начисленного износа.

$90\ 000 - 60\ 000 = 30\ 000$ руб. - Остаточная стоимость ОС.

Налоговая база = Первоначальная стоимость - Остаточная стоимость - Расходы по демонтажу оборудования.

$40\ 000 - 30\ 000 - 2\ 000 = 8\ 000$ руб. - Налоговая база.

Налог на прибыль = $8\ 000 \times 24\% = 1\ 920$ руб.

Тема 5. Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями налога на имущество

Задача 1. По некоммерческой организации имеются следующие данные.

По состоянию на 1 января 2007 г. стоимость основных средств, отраженных по дебету счета 01, составляет 2 560 000 руб. По объектам основных средств стоимостью 900 000 руб. амортизация не начисляется.

Ежемесячно для целей бухгалтерского учета начисляется амортизация в сумме 15 000 руб. Для объектов основных средств, амортизация по которым не начисляется, срок полезного использования составляет 20 лет.

Кроме того, организацией в доверительное управление передан объект основных средств остаточной стоимостью 960 000 руб., по которому ежемесячно начисляется амортизация в сумме 10 000 руб.

Определить сумму налога на имущество за первый квартал, если ставка составляет 2,2%.

Решение:

По объектам ОС, амортизация по которым не начисляется, износ подлежит отражению на забалансовом счете Кг 010 «Износ ОС» исходя из установленных норм амортизационных отчислений.

При применении линейного метода норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

$K = (1/p) \times 100\%$, где К - норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта

амортизируемого имущества; p - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в

месяцах.

При сроке полезного использования 20 лет и линейном способе начисления амортизации ее годовая сумма составит $5\% = 1 / 20 \times 100\%$, ежемесячная сумма износа = 3750 руб. = $(900\ 000 / 12 \text{ мес.}) \times 5\%$.

Средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

Данные о стоимости имущества по состоянию

Номер счета	01.01	01.02	01.03	01.04
01 (ОС)	2 560 000	2 560 000	2 560 000	2 560 000
02 (Амортизация)		15000	30000	45000
010 (Износ ОС)		3750	7500	11250
079 (Внутрихозяйственные расчеты)	960 000	960 000	960 000	960 000
Амортизация имущества, переданного в доверительное управление	—	10000	20000	30000
Итого:	3 520 000	3 491 250	3 462 500	3 433 750

Среднегодовая стоимость = $(3\,520\,000 + 3\,491\,250 + 3\,462\,500 + 3\,433\,750) / 4 = 3\,476\,875$.
 Налог на имущество за первый квартал = $3\,476\,875 \times 2,2\% = 76\,491,25$ руб.

Тема 6. Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями

ЕСН и пенсионных взносов

Задача 1. Фонд оплаты труда за месяц составляет 80 000 руб., за 6 месяцев - 480 000 руб., за 9 месяцев - 720 000 руб.

Найти налогооблагаемую базу по ЕСН за третий квартал, если процент оптовой торговли в общей сумме выручки нарастающим итогом с начала года за 6 месяцев составил 25%, за 9 месяцев - 10%.

Решение:

1. Налогооблагаемая база по ЕСН за 6 месяцев:

$480\,000 \text{ руб.} \times 25\% = 120\,000 \text{ руб.}$

2. Налогооблагаемая база по ЕСН за 9 месяцев:

$720\,000 \text{ руб.} \times 10\% = 72\,000 \text{ руб.}$

3. За третий квартал налогооблагаемая база составляет 48 000 руб. ($72\,000 - 120\,000$).

Процент выручки от оптовой торговли в общей сумме выручки нарастающим итогом с начала

года за 9 месяцев 2007 г. снизился по сравнению с периодом за 6 месяцев, в связи с чем налогооблагаемая база по ЕСН также уменьшилась.

Задача 2. Организация «Альфа» с января по ноябрь 2007 г. начислила руководителю отдела сбыта А.В. Митрофанову (1975 го да рождения):

- заработную плату по трудовому договору в сумме 275 000 руб.;
- премию по результатам работы в размере 30 000 руб.

Найти размер авансового платежа по взносам на ОПС за январь-ноябрь 2007 г.

Решение:

Выплаты на заработную плату и премию по результатам работы включаются в базу для начисления взносов на ОПС (п. 2 ст. 10 Закона № 167-ФЗ, п. 1 ст. 237 НК РФ).

Налоговая база за январь-ноябрь 2007 г. составила 305 000 руб. (275 000 руб. + 30 000 руб.).

Поскольку работник родился позднее 1966 г., взносы на ОПС надо распределить по страховой и накопительной частям трудовой пенсии. При этом обратим внимание на то, что величина налоговой базы достигла значения, которое позволяет применить пониженный тариф взноса (пп. 1 п. 2 ст. 22 Закона № 167-ФЗ).

Размер авансового платежа по взносам на ОПС за январь-ноябрь 2007 г. составит:

- на финансирование страховой части трудовой пенсии - 23 175 руб.;
- на финансирование накопительной части трудовой пенсии - 17 400 руб.

База для начисления взносов на ОПС	Размер авансового платежа за январь-ноябрь 2007 г.	
	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии
305 000 руб.	23 175 руб. (22 400 руб. + (305 000 руб. - 280 000 руб.) x 3,1%)	17 400 руб. (16 800 руб. + (305 000 руб. - 280 000 руб.) x 2,4%)

Тема 7. Особенности исчисления и уплаты некоммерческими организациями

других налогов

Задача 1. Детский фонд имеет в собственности автомобиль «Газель», переданный ему учредителями фонда в январе с целью осуществления фондом уставной деятельности. Мощность двигателя автомобиля - 94 л.с.

Определить сумму транспортного налога за налоговый период, если ставка составляет 25 руб. за лошадиную силу.

Решение:

Налоговый период - календарный год.

Начисленная сумма транспортного налога = Налоговая база (мощность двигателя авто в ПТС) x Ставку налога x Коэффициент, определяющий продолжительность времени фактического нахождения транспортного средства у налогоплательщика.

$H = M \times S \times K$, в нашем случае $K = 1$.

Фирма может владеть транспортным средством неполный год, тогда платеж нужно скорректировать. Для этого применяют поправочный коэффициент, его рассчитывают следующим образом:

Поправочный коэффициент = Число полных месяцев в налоговом (отчетном) периоде, в течение которых на фирму зарегистрировано транспортное средство / Число календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Отметим, что месяц регистрации, а также месяц снятия с учета транспортного средства принимают за полный. Если указанные события произошли в течение одного календарного месяца, его принимают за один полный (п. 3 ст. 362 НК РФ).

Транспортный налог за год составит $94 \text{ л.с.} \times 25 \text{ руб.} \times 12 / 12 = 2\,350 \text{ руб.}$

Задача 2. Образовательное учреждение находится на УСН и уплачивает ЕНВД. В первом квартале 2006 г. его доход составил 80 000 руб., в полугодии - 120 000 руб. За первый квартал оплачены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в размере 3 000 руб., за первое полугодие - 5 000 руб.

Определить сумму единого налога на доход за квартал и полугодие, а также сумму авансовых платежей, если объектом налогообложения являются «доходы».

Решение:

Согласно ст. 346.20 НК РФ ставка налога 6%, так как объектом налогообложения являются доходы.

Сумма налога (авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается указанными налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50%.

Сумма единого налога на доход за первый квартал = $80\,000 \times 0,06 - 2\,400 = 2\,400$ - авансовый платеж за первый квартал (п.3 ст. 346.21 НК РФ).

Сумма единого налога на доход за полугодие = $120\,000 \times 0,06 - 3\,600 = 3\,600$ руб.

Ранее исчисленные суммы авансовых платежей по налогу засчитываются при исчислении сумм авансовых платежей по налогу за отчетный период и суммы налога за налоговый период.

Авансовый платеж за полугодие = $3\,600 - 2\,400 = 1\,200$ (абз. 2 и 3 ст. 346.21 НК РФ).

Задача 3. Индивидуальный предприниматель осуществляет деятельность, облагаемую ЕНВД. Сумма исчисленного ЕНВД за налоговый период составила 12 000 руб. Сумма уплаченных за налоговый период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование на работников составила 4 000 руб., сумма фиксированного платежа предпринимателя - 600 руб.

Найти:

- сумму ЕНВД к уплате за налоговый период;

- общую сумму взносов в ПФР. *Решение:*

Общая сумма взносов в ПФР: $4000 + 600 = 4600$ руб., это меньше, чем 50% от суммы ЕНВД ($12\ 000 \times 50\% = 6\ 000$ руб.). Поэтому предприниматель может уменьшить сумму ЕНВД на всю сумму уплаченных взносов в ПФР.

Сумма ЕНВД к уплате: $12\ 000 - 4\ 600 - 2\ 000 = 5\ 400$ руб.

Поскольку предприниматель может уменьшить сумму ЕНВД только на сумму $12\ 000 \times 50\% = 6\ 000$ руб., сумма ЕНВД к уплате: $12\ 000 - 6\ 000 = 6\ 000$ руб.

СЛОВАРЬ ТЕРМИНОВ

Автономная некоммерческая организация - не имеющая членства некоммерческая организация, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов в целях предоставления услуг в области образования, здравоохранения, культуры, науки, права, физической культуры и спорта и иных услуг.

Адвалорные налоговые ставки устанавливаются в процентах. Они предусмотрены на ювелирные изделия и природный газ. Налоговой базой при этом служит стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров без акциза, НДС и налога с продаж.

Аккредитив - денежное обязательство банка, выдаваемое по поручению покупателя в пользу продавца, на основе которого при выполнении определенных условий и при наличии документов, указанных в этом обязательстве, банк проводит платеж.

Акциз - вид косвенного налога на товары, как правило, не связан ни со стоимостью товара, ни с затратами на его производство, а устанавливается в зависимости от целей налогообложения и потребностей бюджета. Акцизом зачастую облагаются предметы роскоши. В критических для бюджета ситуациях часто вводится акциз на товары первой необходимости.

Актuarные расчеты - расчет тарифов по любому виду страхования, методами математической статистики. С помощью актуарных расчетов определяется доля участия каждого страхователя в создании страхового фонда.

Бюджетные ассигнования - бюджетные средства, предусмотренные бюджетной росписью получателю или распорядителю бюджетных средств.

Вмененные издержки - 1) внутренние издержки, затраты самого предпринимателя, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности. Они составляют часть прибыли, которую мог бы получить предприниматель в счет возмещения собственных затрат; 2) потери, являющиеся результатом того, что не были использованы инвестиционные альтернативные возможности, ближайшие по своей эффективности к рассматриваемому проекту.

Государственная корпорация - не имеющая членства некоммерческая организация, учрежденная Российской Федерацией на основе имущественного взноса и созданная для осуществления социальных, управленческих или иных общественно полезных функций. Государственная корпорация создается на основании федерального закона.

Грант -1) государственный заказ на выполнение научных исследований и разработок;
2) денежные средства, выделяемые в порядке благотворительности для финансовой поддержки научных исследований, ученых, авторов произведений литературы и искусства.

Депозитарий (специализированный депозитарий, спецдепозитарий) - компания, задачей которой является хранение активов ПИФов - акций и облигаций. Другая не менее важная задача депозитария - контроль за тем, чтобы управляющие компании при своих инвестиционных операциях (при покупке и продаже ценных бумаг) соблюдали ограничения, установленные законодательством, и действовали в интересах своих клиентов (пайщиков).

Иностранная некоммерческая неправительственная организация - организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками, созданная за пределами территории Российской Федерации в соответствии с законодательством иностранного государства, учредителями (участниками) которой не являются государственные органы.

Общественная и религиозная организация (объединение) - добровольное объединения граждан, в установленном законом порядке объединившихся на основе общности их интересов для удовлетворения духовных или иных нематериальных потребностей.

Опцион - ценная бумага, дающая ее владельцу право на приобретение или продажу в будущем каких-либо активов по фиксированной цене (цене исполнения).

Налоги - обязательные, безэквивалентные, безвозвратные и безвозмездные платежи, взимаемые с юридических и физических лиц с целью финансового обеспечения деятельности государства.

Налогообложение - процесс установления и взимания налогов в стране, определение величин налогов и их ставок, а также порядка уплаты налогов и круга юридических и физических лиц, облагаемых налогами.

Суброгация - переход к страховщику прав страхователя на возмещение ущерба.

Танъема - дополнительное вознаграждение, выплачиваемое из чистой прибыли высшим служащим фирмы (членам правления акционерных обществ, директорам и т.д.).

Учредительные документы ассоциации (союза) - учредительный договор, подписанный ее членами, и утвержденный ими устав.

Учреждение - некоммерческая организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера.

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

Форвардные контракты - нестандартизированный фьючерсный контракт, заключаемый в индивидуальном порядке (обычно между банком и его клиентом) и не торгуемый на биржах. В отличие от фьючерсных контрактов Ф.к. не закрываются ежедневно, поэтому прибыли и убытки сторон определяются в момент его исполнения. Ф.к. - один из основных инструментов хеджирования (наряду с фьючерсными контрактами, соглашениями о свопах и покупкой опционов).

Фьючерс, или фьючерсный контракт - стандартный договор на поставку товара в будущем по цене, определенной сторонами при совершении сделки.

Целевое финансирование (поступления) - средства, полученные из бюджета, отраслевых и межотраслевых фондов специального назначения, от других организаций и физических лиц для осуществления мероприятий целевого назначения.

МАТЕРИАЛЫ ТЕСТОВОЙ СИСТЕМЫ

1. Некоммерческие организации, не начисляющие амортизацию, рассчитывают налоговую базу по налогу на имущество, исходя из:

- а) первоначальной стоимости;
- б) первоначальной стоимости за минусом условной амортизации;
- в) первоначальной стоимости за минусом износа, исчисляемого на балансе;
- г) первоначальной стоимости за минусом износа, исчисляемого за балансом (ст. 375).

2. Какой региональный налог не может уплачиваться некоммерческими организациями?

- а) налог на имущество организаций;
- б) транспортный налог;
- в) налог на игорный бизнес.

5. Имущество, полученное безвозмездно, не учитывается в целях налогообложения прибыли, если уставный капитал получающей стороны состоит из вклада передающей стороны более чем на:

- а) 25%;
- б) 50% (пп. 11 п. 1 ст. 251);
- в) 75%;
- г) 80%.

4. *Некоммерческие организации не уплачивают НДС, если:*

- а) сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) за три предшествующих последовательных месяца не превысила 2 млн руб.;
- б) если не совершают операций, признаваемых объектом налогообложения;
- в) совершают операции по реализации, не подлежащие обложению НДС;
- г) все ответы верны.

5. *Какова максимальная ставка ЕСН для некоммерческих организаций?*

- а) 26%;
- б) 10%;
- в) 20%;
- г) 14%.

6. *Добровольное объединение граждан и юридических лиц на основе членства с целью удовлетворения материальных и иных потребностей участников, осуществляемое путем объединения его членами имущественных паевых взносов, называется:*

- а) общественная организация;
- б) потребительский кооператив;
- в) фонд;
- г) учреждение.

7. *Какие из указанных поступлений относятся к неучитываемым в целях налогообложения прибыли доходам?*

- а) имущество, полученное в рамках целевого финансирования;
- б) имущество, полученное в рамках благотворительной деятельности;
- в) имущество, полученное от учредителей, доля которых в уставном капитале составляет более чем 50%;
- г) все ответы верны.

8. *Какая ставка налога на прибыль устанавливается для некоммерческих организаций?*

- а) 24%;
- б) 10%;
- в) 0%;
- г) 35%.

9. *Какие операции из указанных могут быть признаны реализацией в целях исчисления НДС?*

- а) связанные с обращением российской или иностранной валюты;
- б) вклады в уставный капитал;
- в) безвозмездная передача имущества;

г) передача имущества некоммерческим организациям на осуществление уставной деятельности.

10. Какие выплаты из перечисленных подлежат обложению ЕСН?

- а) государственные пособия;
- б) производственные премии;
- в) все виды установленных законодательством компенсаций;
- г) нет верного ответа.

11. Добровольное объединение граждан, созданное на основе совместной деятельности для защиты общих интересов и достижения уставных целей объединившихся граждан, называется:

- а) общественная организация;
- б) потребительский кооператив;
- в) фонд;
- г) учреждение.

12. Для какого вида некоммерческих организаций не предусмотрено исключение из налоговой базы по налогу на прибыль взносов в уставный капитал?

- а) потребительские кооперативы;
- б) ассоциации;
- в) некоммерческие партнерства;
- г) фонды.

13. Какие из перечисленных операций не освобождаются от обложения НДС?

- а) оказание медицинских услуг по перечню, установленному НК РФ;
- б) реализация солнцезащитных очков;
- в) оказание услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях;
- г) оказание услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности.

14. От уплаты ЕСН освобождаются:

- а) организации любых организационно-правовых форм - с выплат, не превышающих в течение налогового периода 150 000 руб. на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом I, II, III группы;
- б) организации любых организационно-правовых форм - с выплат, не превышающих в течение налогового периода 100 000 руб. на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом I, II, III группы (пп. 1 п. 1 ст. 239);
- в) организации любых организационно-правовых форм - с выплат, не превышающих в течение налогового периода 150 000 руб. на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом I, II группы;

г) организации любых организационно-правовых форм - с выплат, не превышающих в течение налогового периода 150 000 руб. на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом I, II группы.

15. Какие некоммерческие организации освобождаются от уплаты земельного налога?

- а) общероссийские общественные организации инвалидов - ст. 395;
- б) религиозные организации в отношении определенных участков;
- в) организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%, в отношении определенных участков;
- г) все ответы верны.

16. Некоммерческая организация, не основанная на членстве его участников, учрежденная гражданами (юридическими лицами) на основе добровольных имущественных взносов, преследующая социальные, благотворительные, культурные, образовательные или иные общественно-полезные цели, называется:

- а) общественная организация;
- б) потребительский кооператив;
- в) фонд;
- г) учреждение.

17. Какие некоммерческие организации не могут исключать из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль пожертвования?

- а) учреждения;
- б) фонды;
- в) религиозные организации;
- г) некоммерческие партнерства.

18. Какие из перечисленных операций некоммерческих организаций освобождаются от обложения НДС?

- а) реализация предметов религиозного назначения;
- б) реализация работ по производству кинопродукции;
- в) реализация услуг в сфере культуры, искусства, оказываемых учреждениями культуры и искусства;
- г) все ответы верны.

19. Какой вид некоммерческих организаций имеет льготы по ЕСН?

- а) потребительские кооперативы;
- б) благотворительные фонды;
- в) учреждения науки, образования, культуры;
- г) общественные организации инвалидов.

20. Каков порядок применения некоммерческими организациями упрощенной системы налогообложения?

- а) им запрещено применять УСНО;
- б) могут применять, за исключением бюджетных учреждений;
- в) могут применять УСНО, но со специальной ставкой;
- г) нет верного ответа.

21. Организация, созданная собственником для осуществления услуг некоммерческого характера конкретного вида: управленческих, социально-культурных и прочих услуг, называется:

- а) общественная организация; в) фонд;
- б) потребительский кооператив; г) учреждение.

22. К средствам целевого финансирования в целях налогообложения прибыли в соответствии с НК РФ не относятся средства в виде:

- а) грантов;
- б) средств бюджетов всех уровней;
- в) средств внебюджетных фондов;
- г) средств, полученных на основе дарения.

23. Какую долю в среднесписочной численности организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, должны составлять инвалиды, чтобы указанные организации не уплачивали НДС?

- а) 80%; в) 25%;
- б) 50%; г) 15%.

24. Налоговым периодом по ЕСН для некоммерческих организаций является:

- а) месяц;
- б) месяц или квартал при соблюдении соответствующих условий;
- в) квартал;
- г) год;

25. Каковы особенности уплаты налога на имущество организаций некоммерческими организациями?

- а) они освобождены от уплаты налога;

- б) они уплачивают налог в общем порядке;
- в) налоговой базой для них является первоначальная стоимость имущества;
- г) нет верного ответа.

26. Организация, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных, управленческих и иных целей, направленных на достижение общественных благ, называется:

- а) автономная некоммерческая организация;
- б) некоммерческое партнерство;
- в) объединение юридических лиц;
- г) государственная корпорация.

27. Какие из перечисленных условий устанавливает НК РФ для того, чтобы целевые поступления не учитывались в качестве доходов при налогообложении прибыли?

- а) они должны поступать безвозмездно (п. 2 ст. 251);
- б) должны быть использованы указанными получателями по назначению;
- в) налогоплательщики-получатели обязаны вести отдельный учет доходов, полученных в рамках целевого финансирования (пп. 14 п. 1 ст. 251);
- г) все ответы верны.

28. Какую долю в фонде оплаты труда организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, должна составлять заработная плата инвалидов, чтобы указанные организации не уплачивали НДС?

- а) 80%;
- б) 50%;
- в) 25% (пп. 2 п. 3 ст. 149);
- г) 15%.

29. Некоммерческие организации не уплачивают взносы на обязательное пенсионное страхование со следующих выплат:

- а) выплаты сотрудникам, работающим по гражданско-правовому договору;
- б) выплаты инвалидам I, II, III группы, не превышающие 100 000 руб. в год;
- в) вообще не уплачивают взносы;
- г) нет верного ответа.

30. На какие организации не распространяется ограничение при переходе на УСНО, при котором не могут применять УСНО организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%?

- а) некоммерческие организации;
- б) организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%;
- в) хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с законом «О потребительской кооперации (потребительских обществах, союзах) в РФ»;
- г) все ответы верны (пп. 14 п. 3 ст. 346.12).

31. Не имеющая членства некоммерческая организация, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами для осуществления услуг в области образования, здравоохранения, культуры, науки, права, физической культуры и спорта на основе добровольных имущественных взносов, называется:

- а) автономная некоммерческая организация;
- б) некоммерческое партнерство;
- в) объединение юридических лиц;
- г) государственная корпорация.

32. Какие из указанных поступлений некоммерческих организаций подлежат обложению налогом на прибыль?

- а) имущество, переходящее по завещанию;
- б) суммы финансирования из бюджетов всех уровней;
- в) средства, полученные на осуществление благотворительной деятельности;
- г) средства целевого финансирования, использованные не по назначению.

33. Какие ставки НДС в основном применяют некоммерческие организации?

- а) только 10%;
- б) только 18%;
- в) 10 и 18%;
- г) 0; 10; 18%.

34. Какие некоммерческие организации из перечисленных имеют право на льготу по государственной пошлине?

- а) благотворительные фонды;
- б) общественные организации инвалидов (ст. 338.38);
- в) музеи, архивы, библиотеки;

г) нет верного ответа.

35. Каков порядок применения некоммерческими организациями системы налогообложения в виде ЕНВД?

- а) им запрещено применять эту систему;
- б) могут применять, за исключением бюджетных учреждений;
- в) могут применять, но со специальной ставкой;
- г) могут применять в общем порядке.

36. Объединения некоммерческих организаций, независимо от их организационно-правовой формы, члены которых сохраняют свою самостоятельность и несут субсидиарную ответственность по его обязательствам, называются:

- а) автономная некоммерческая организация;
- б) некоммерческое партнерство;
- в) объединение юридических лиц;
- г) государственная корпорация.

37. Какой вид поступлений не относится к формам безвозмездной помощи?

- а) техническая помощь;
- б) гуманитарная помощь;
- в) гранты;
- г) пожертвования.

38. Для каких операций из перечисленных не может применяться ставка НДС 10%?

- а) реализация периодических печатных изданий, в том числе рекламного характера;
- б) реализация периодических печатных изданий, за исключением рекламного характера;
- в) реализация лекарственных средств;
- г) нет верного ответа.

39. Какие услуги некоммерческих образовательных учреждений не подпадают под освобождение от НДС?

- а) консультационные, а также услуги по сдаче в аренду помещений;
- б) образовательные.

40. Каков порядок уплаты некоммерческими организациями налога на прибыль с дивидендов?

- а) платят в общем порядке;
- б) платят по специальной ставке;
- в) освобождены от уплаты налога на прибыль с дивидендов;

г) нет верного ответа.

41. Некоммерческая организация, учреждаемая Российской Федерацией на основе имущественного взноса, не имеющая членства и создаваемая для осуществления социальных, управленческих или иных общественно-полезных функций, называется:

- а) автономная некоммерческая организация;
- б) некоммерческое партнерство;
- в) объединение юридических лиц;
- г) государственная корпорация.

42. Имущество, поступившее в рамках целевого финансирования, но использованное не по назначению, в целях налогообложения прибыли в соответствии с НК РФ подлежит включению в состав:

- а) внереализационных доходов (пп. 14 ст. 250);
- б) доходов от реализации;
- в) неучитываемых доходов;
- г) нет верного ответа.

43. Каков порядок исчисления НДС, подлежащего уплате в бюджет, для некоммерческих организаций?

- а) налоговая база x налоговая ставка;
- б) налоговая база x налоговая ставка - налоговые вычеты;
- в) налоговая база x налоговая ставка - НДС уплаченный;
- г) все ответы верны.

44. Какие некоммерческие организации не освобождаются от уплаты налога на имущество организаций?

- а) общероссийские общественные организации инвалидов;
- б) религиозные организации;
- в) некоммерческие организации в отношении объектов, признаваемых памятниками культуры и искусства;
- г) нет верного ответа (ст. 381).

45. Каков порядок обложения налогом на имущество стоимости участков, принадлежащих некоммерческим организациям?

- а) они освобождены от уплаты налога;
- б) земельные участки не облагаются налогом на имущество организаций;

- в) уплачивается в общем порядке;
- г) нет верного ответа.

46. Какие варианты уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль могут использоваться некоммерческими организациями?

- а) ежемесячно;
- б) ежеквартально с уплатой ежемесячных авансовых платежей;
- в) ежеквартально без уплаты ежемесячных авансовых платежей (ст. 286);
- г) все ответы верны.

47. Некоммерческая организация не имеет права на исчисление ежеквартальных авансовых платежей по налогу на прибыль, если:

- а) она имеет доход от реализации товаров, работ, услуг (п. 3 ст. 286);
- б) она не имеет дохода от реализации товаров, работ, услуг;
- в) это иностранная некоммерческая организация, осуществляющая на территории РФ деятельность через постоянное представительство;
- г) за предыдущие четыре квартала выручка от реализации не превышала в среднем 3 млн руб. за каждый квартал.

48. В какой срок некоммерческие организации должны уплачивать НДС?

- а) не позднее 21 числа месяца, следующего за налоговым периодом;
- б) не позднее 20 числа месяца, следующего за налоговым периодом;
- в) не позднее 25 числа месяца, следующего за налоговым периодом;
- г) не позднее 28 числа месяца, следующего за налоговым периодом.

49. Какой налоговый период по НДС может быть установлен для некоммерческих организаций?

- а) месяц;
- б) квартал;
- в) месяц или квартал по желанию налогоплательщика;
- г) месяц или квартал при соблюдении соответствующих условий.

50. Какие денежные средства, полученные потребительским кооперативом от предпринимательской деятельности, осуществляемой кооперативом в соответствии с законом и уставом, распределяются между его членами?

- а) доходы;
- б) расходы.

51. Какой документ, составляемый в виде баланса доходов и расходов по плановой форме, - это третья ипостась бюджета?

а) баланс; в) финансовый.

б) форма № 2;

52. Какие средства, полученные общественными объединениями, не являются объектом обложения НДС?

а) целевые; в) безвозмездно полученные.

б) займы и кредиты;

53. Какими документами ассоциации некоммерческих организаций являются договор, подписанный ее членами, и утвержденный ими устав?

а) финансовыми; в) первичными.

б) учредительными;

54. Подлежит ли налогообложению на территории РФ реализация предметов религиозного назначения и религиозной литературы?

а) не подлежит; б) подлежит.

55. Какая деятельность осуществляется общественными объединениями в соответствии с ГК РФ и другими законодательными актами РФ?

а) инвестиционная; в) предпринимательская.

б) финансовая;

56. Каким законом благотворительные фонды рассматриваются как разновидность благотворительных организаций?

а) «О некоммерческих организациях»;

б) «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях»;

в) «О фондовой деятельности».

57. Сколько должно состоять членов в политической партии?

а) не менее 100; в) не ограничено.

б) не менее 50;

58. Какой организацией является Ассоциация (союз) некоммерческих организаций?

а) коммерческой; б) некоммерческой.

59. Являются ли остатки целевых средств, не использованных НКО на конец отчетного периода, доходом организации, облагаемым налогом на прибыль?

а) нет, налоговая база по налогу на прибыль возникает при нарушении сроков использования средств, установленных соответственно Законом «О благотворительной деятельности...», либо жертвователями. Во всех остальных случаях остатки целевых поступлений налогообложению не подлежат;

б) да, являются.

60. Какие некоммерческие организации не могут получать пожертвования?

а) некоммерческие партнерства;

б) ассоциации и союзы, если их деятельность не является общепольной.

61. Объединения некоммерческих организаций, независимо от их организационно-правовой формы, члены которых сохраняют свою самостоятельность и несут субсидиарную ответственность по его обязательствам, называются:

а) автономная некоммерческая организация;

б) некоммерческое партнерство;

в) объединение юридических лиц;

г) государственная корпорация.

62. Для каких операций из перечисленных не может применяться ставка НДС 18%:

а) реализация периодических печатных изданий, в том числе рекламного характера;

б) реализация периодических печатных изданий, за исключением рекламного характера;

в) реализация лекарственных средств;

г) реализация товаров, работ, услуг.

63. Какие некоммерческие организации имеют льготу по уплате государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, а также мировыми судьями?

а) благотворительные фонды;

б) общественные организации инвалидов;

в) музеи, архивы, библиотеки;

г) нет верного ответа.

64. Налоговым периодом по НДС с 1 января 2008 г. для некоммерческих организаций является:

а) месяц;

б) месяц или квартал при соблюдении соответствующих условий;

в) квартал;

г) год.

65. Может ли негосударственное образовательное учреждение являться субъектом малого предпринимательства?

- а) нет, некоммерческая организация не может являться субъектом малого предпринимательства;
- б) да, может;
- в) да, если она создана для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций;
- г) да, если финансируется полностью или частично собственником учреждения.

66. В каком порядке общественная организация должна представлять в налоговую инспекцию бухгалтерскую отчетность?

- а) бухгалтерская отчетность представляется по итогам отчетного года в упрощенном составе и включает: бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о целевом использовании полученных средств;
- б) общественные организации, не осуществляющие предпринимательской деятельности не представляют бухгалтерскую отчетность;
- в) предоставляется отчет о целевом использовании полученных средств.

67. Предоставляются ли льготы по земельному налогу театру?

- а) полностью освобождаются от уплаты земельного налога;
- б) зависит от источника финансирования;
- в) льготы не предоставляются.

68. Должна ли религиозная организация представлять в налоговые органы декларацию по налогу на прибыль в случае, если она не ведет коммерческую деятельность (объект обложения налогом на прибыль отсутствует), а получает доходы от физических лиц (прихожан) только в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний?

- а) да, религиозные организации обязаны представлять налоговые декларации в налоговые органы независимо от того, возникает у них объект налогообложения или нет;
- б) нет, религиозная организация должна представлять в налоговые органы декларацию по налогу на прибыль в том случае, если она ведет коммерческую деятельность;
- в) религиозные организации освобождены от налога на прибыль.

69. Вправе ли применять упрощенную систему налогообложения следующая некоммерческая организация: учреждение культуры со средней численностью работников 40 человек, не ведущая коммерческую деятельность, не имеет уставного капитала и финансируется за счет средств учредителя и добровольных пожертвований организаций и граждан?

- а) да, вправе при соблюдении иных условий и ограничений по применению УСН, установленных гл. 26.2 НК РФ;

б) нет, данная некоммерческая организация не вправе перейти на упрощенную систему.

70. Будут ли являться доходом основные средства, полученные безвозмездно в рамках оказания благотворительной помощи некоммерческому учреждению?

а) основные средства будут являться доходом некоммерческого учреждения;

б) будут, так как получены безвозмездно;

в) в рамках оказания благотворительной помощи основные средства не будут являться доходом некоммерческого учреждения.

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ

Раздел 1. Общие положения

Основная цель выполнения контрольной работы по дисциплине «Налогообложение некоммерческих организаций» заключается в том, чтобы научиться применять налоговое законодательство, регулирующее процесс исчисления налогов, уплачиваемых некоммерческими организациями на примере условных хозяйственных операций. Для достижения поставленной цели сформулированы задачи по исчислению основных налогов, таких как: НДС, налог на прибыль, ЕСН, налог на имущество организаций и другие, подлежащие уплате некоммерческими организациями в бюджет за отчетный или налоговый период.

Раздел 2. Инструкция по выполнению контрольной работы

Этапы выполнения контрольной работы.

1. Правильно определить свой вариант в соответствии с установленными правилами в данных Методических указаниях. Выполненная работа по иному варианту не рецензируется и считается не представленной на кафедру.
2. Рекомендуется начинать выполнение контрольной работы только после ознакомления с нормативной базой, регламентирующей основы осуществления деятельности некоммерческих организаций и порядок исчисления соответствующих налогов (гл. 21,23,24,25,26.2,26.3,30,31 НК РФ соответственно). Перед решением задачи необходимо четко представлять себе цель, которую необходимо достигнуть при ее решении, знать порядок исчисления налоговой базы и соответствующего налога, порядок применения льгот, выбора ставки налога и т.д.

В случае, если в период выполнения контрольной работы были внесены в налоговое законодательство изменения, уточнения, то студент выполняет работу только в соответствии с налоговым законодательством, действующим на момент выполнения контрольной работы.

Допускается решение задач в любой форме (таблица, текстовая форма и т.д.). Однако студент должен обеспечить логическое решение задачи, предполагающее последовательное определение всех элементов налога. Рекомендуется давать краткие

объяснения и комментарии выполняемых действий и расчетов. При необходимости следует получить консультацию на кафедре финансов.

3. Определить приоритеты при выполнении работы с целью достижения максимальной суммы баллов и получения зачета по работе.

Объем текста контрольной работы не должен превышать:

- при рукописном варианте -16 страниц тетрадного формата или 10 страниц формата А4. При этом текст работы пишется четким разборчивым почерком на обеих сторонах тетрадного листа и формата А4;
- при наборе текста работы на компьютере - 8 страниц, при этом текст печатается на одной стороне листа бумаги формата А4.

В результате выполнения контрольной работы студент должен освоить основные приемы и логику расчетов в исчисления налогов, подлежащих уплате в бюджет некоммерческими организациями.

Правила выбора варианта контрольной работы.

Контрольная работа состоит из десяти вариантов, в каждом варианте содержится одно задание и десять тестов.

Выбор темы контрольной работы производится следующим образом: последняя цифра номера зачетной книжки студента соответствует порядковому номеру предложенных тем.

Номер варианта контрольной работы	Последняя цифра номера зачетной книжки студента (студенческого билета)	Номер тестового задания*
1	1	6-16
2	2	12-22
3	3	18-28
4	4	24-34
5	5	30-40
6	6	36-46
7	7	42-52
8	8	48-58
9	9	54-64
10	10	60-70

* Тестовое задание выбирается из раздела «Материалы тестовой системы».

Раздел 3. Структура контрольной работы

Структура контрольной работы следующая:

1. Титульный лист.
2. Задание 1.
3. Ответ на задание.
4. Содержание 10 тестовых заданий.
5. Ответ на каждое задание.
6. Список литературы, используемой при выполнении работы.

Раздел 4. Задания для выполнения контрольной работы

Вариант 1

За 2006 г. учреждение получило бюджетные ассигнований в сумме 5 000 000 руб. Доходы от коммерческой деятельности (без учета внереализационных доходов и сумм НДС) за этот же период составили 600 000 руб.

Фактические расходы по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов на содержание административно-управленческого персонала и на ремонт объектов основных средств за 2006 г. составили 150 000 руб.

Допустим два варианта оплаты указанных расходов:

- 1) за счет бюджетных средств - 120 000 руб., за счет средств от коммерческой деятельности -30 000 руб.;
- 2) за счет бюджетных средств - 140 000 руб., за счет средств от коммерческой деятельности -10 000 руб.

Определить налога на прибыль учреждения по каждому варианту.

Вариант 2

За 2006 г. учреждение получило бюджетные ассигнований в сумме 5 000 000 руб. Доходы от коммерческой деятельности (без учета внереализационных доходов и сумм НДС) за этот же период составили 600 000 руб.

Сметой доходов и расходов учреждения не предусмотрено финансирование расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи и на ремонт объектов основных средств за счет бюджетных ассигнований.

Фактические расходы по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов на содержание административно-управленческого персонала и на ремонт

объектов основных средств за 2006 г. за счет средств от коммерческой деятельности составили 150 000 руб., в том числе:

- в части объектов основных средств, эксплуатируемых в рамках основной деятельности учреждения, - 130 000 руб.;
- в части объектов основных средств, эксплуатируемых в рамках коммерческой деятельности учреждения, - 20 000 руб.

Определить налог на прибыль учреждения за 2006 г.

Вариант 3

Союз продает за 40 000 руб. (в том числе НДС 18%) объект основных средств. Первоначальная стоимость объекта составляет 90 000 руб. Сумма начисленного износа - 60 000 руб. Расходы по демонтажу оборудования - 2 000 руб., включая НДС 18%. Демонтаж был произведен силами сторонней организации.

Рассчитать сумму налога на прибыль и НДС, подлежащих уплате в бюджет.

Вариант 4

Учреждение осуществляет деятельность как облагаемую, так и не облагаемую НДС. Коммерческая организация оказала бюджетному учреждению услугу на сумму 59 000 руб. (в том числе НДС). Данная услуга связана как с деятельностью, которая облагается НДС, так и с деятельностью, которая налогом не облагается.

За налоговый период доходы от деятельности, которая облагается налогом, составили 300 000 руб. (без НДС), от деятельности, которая не облагается налогом, - 100 000 руб.

Определить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет за налоговый период.

Вариант 5

Бюджетная поликлиника, осуществляющая деятельность в одном субъекте РФ, имеет на балансе основные средства, первоначальная стоимость которых составляет 500 тыс. руб., причем основные средства стоимостью 300 тыс. руб. используются только в собственной медицинской деятельности, а объекты основных средств стоимостью 200 тыс. руб. полностью сданы в аренду. В соответствии с законом данного субъекта РФ ставка налога на имущество составляет 2,2%. Сумма накопленной амортизации основных средств, отраженная по состоянию на 1 января 2006 г., составляет 95 000 руб. В течение 2006 г. основные средства не приобретались и не выбывали, и с января по декабрь 2006 г. бухгалтер начислял амортизацию данных основных средств в сумме 3 000 руб. в месяц.

Рассчитать величину налога на имущество организаций за год и величину авансовых платежей по налогу за отчетные периоды.

Вариант 6

По некоммерческой организации имеются следующие данные за 2006 г.

По состоянию на 1 января 2006 г. стоимость основных средств, отраженных по дебету счета 01, составляет 2 560 000 руб. По объектам основных средств стоимостью 900 000 руб. амортизация не начисляется.

Ежемесячно для целей бухгалтерского учета начисляется амортизация в сумме 15 000 руб. для объектов основных средств, амортизация по которым не начисляется, срок полезного использования составляет 20 лет.

Определить сумму налога на имущество за год.

Вариант 7

Коллегия адвокатов производит выплату вознаграждений, получаемых ее членами в связи с осуществлением адвокатской деятельности. В феврале по договорам об оказании юридической помощи на расчетный счет коллегии адвокатов поступило вознаграждение в сумме 220 000 руб.

ПО

Согласно п. 7 ст. 25 ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в РФ» коллегия произвела перечисления в размере 50 000 руб. из сумм вознаграждений, в том числе на нужды адвокатской палаты - 30 000 руб., на содержание коллегии - 20 000 руб. Сумма документально подтвержденных затрат адвокатов, связанных с исполнением указанных договоров, - 25 000 руб.

Определить сумму ЕСН, подлежащего перечислению в бюджет.

Вариант 8

Детский фонд имеет в собственности автомобиль «Газель», переданный ему учредителями фонда в январе с целью осуществления фондом уставной деятельности. Мощность двигателя автомобиля -94 л.с.

Определить сумму транспортного налога за налоговый период.

Вариант 9

Образовательное учреждение находится на упрощенной системе налогообложения и уплачивает единый налог от доходов. В первом квартале 2006 г. его доход составил 80 тыс. руб., в полугодии -120 тыс. руб. За первый квартал начислены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в размере 3 тыс. руб., за первое полугодие - в размере 5 тыс. руб.

Определить сумму единого налога за квартал и полугодие, а также сумму авансовых платежей.

Вариант 10

Бюджетная поликлиника, осуществляющая деятельность в одном субъекте РФ, имеет на балансе основные средства, первоначальная стоимость которых составляет 500 тыс. руб.. Сумма накопленной амортизации всех основных средств, отраженная по состоянию на 1 января 2006 г., составляет 306 000 руб. В январе 2006 г. сумма амортизации основных средств составила 8 000 руб. Допустим, что в январе 2006 г. были приобретены новые основные средства стоимостью 100 000 руб., в результате чего с февраля 2006 г. ежемесячная сумма амортизации основных средств составила 10 000 руб. В октябре 2006 г. были списаны основные средства стоимостью 30 000 руб., в результате чего с ноября 2006 г. сумма начисляемой амортизации составила 9 500 руб. в месяц.

Определить сумму налога на имущество за год и величину авансовых платежей по налогу за отчетные периоды.

Раздел 5. Правила установления балльной оценки выполнения контрольной работы

За правильное решение заданий контрольной работы начисляются баллы:

Задание.....60 баллов.

Тесты.....40 баллов.

За каждый правильно решенный тест присваивается 8 баллов (всего 40 баллов за 5 тестов). Положительно работа оценивается при наборе не менее 70 баллов.

Раздел 6. Процедура оценки контрольной работы

Срок проверки контрольной работы ограничивается десятью календарными днями. Начало срока - дата поступления контрольной работы на кафедру.

Результатом проверки контрольной работы является суммарная оценка отдельных элементов работы по установленным баллам.

В случае неудовлетворительной оценки преподавателем составляется рецензия, которая должна содержать следующие элементы:

- общую характеристику работы;
- оценку невыполненных элементов;
- оценку самостоятельности при выполнении работы;
- указания на характер допущенных ошибок;
- пути устранения выявленных недостатков.