

Справка о налогообложении НПО при получении ими финансирования

В данной справке рассматриваются вопросы оптимизации налогообложения некоммерческих (негосударственных, неправительственных) организаций (далее - НПО) в связи с получением финансирования из российских и зарубежных источников.

НПО как юридические лица в соответствии с Налоговым кодексом РФ (далее - НК РФ) являются плательщиками следующих налогов, указанных в таблице. Здесь и далее будут указаны только те пункты НК РФ, которые имеют отношения к НПО.

Существуют несколько режимов налогообложения НПО - это обычный режим и упрощенная система налогообложения. Для НПО переход на упрощенную систему налогообложения значительно сократит издержки на уплату налогов и сборов.

Таблица 1. Виды налогов, уплачиваемые НПО при общем режиме налогообложения

Налог	Основания возникновения налога и порядок (возможного) освобождения от его уплаты
налог на добавленную стоимость (далее - НДС) (Глава 21 НК РФ)	<p>НПО, как и другие юридические лица, имеют право получить освобождение (необходимо подать соответствующее уведомление по установленной форме и иные документы), в случае, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила в совокупности 2 000 000 рублей (п.1. ст.145 НК РФ).</p> <p><i>Объектом налогообложения НДС являются:</i></p> <ul style="list-style-type: none">• реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. <p>Н.В. Причем, если организация передала права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе, то это признается как реализация товаров (работ, услуг) - пример: заключение договор безвозмездного пользования помещением (есть Письмо Минфина РФ, которое, не является нормативно-правовым актом).</p> <ul style="list-style-type: none">• передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;• выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;• ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации. <p><i>Не признаются объектом налогообложения по НДС:</i></p> <ul style="list-style-type: none">• операции, связанные с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);• передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;• передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с

	<p>предпринимательской деятельностью;</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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); • 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; • 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; • передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации; • 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 РФ; • операции по реализации земельных участков (долей в них); • передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам); • передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций». <p><i>В ст.149 НК РФ содержится перечень операций, которые не облагаются НДС.</i></p> <p><i>В ст.171 предусмотрены налоговые вычеты по данному налогу.</i></p> <p><i>Ставка налога в соответствии со ст.164 НК РФ. - 18%, за исключением п.1 (0%), п.2 (10%), п.4 (налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки, предусмотренной п. 2 или п. 3 ст.164 НК РФ, к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки).</i></p>
<p>налог на прибыль (глава 25 НК РФ)</p>	<p>Объектом налогообложения - прибыль, т.е. полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.</p> <p><i>К доходам относятся (ст.248 НК РФ):</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав; • внереализационные доходы. <p>В соответствии со ст.250 НК РФ к внереализационным доходам относят доход:</p> <ul style="list-style-type: none"> - от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации; - в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Центральным банком РФ дату перехода права собственности на иностранную валюту; - в виде признанных должником или подлежащих уплате

должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;

- от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном статьей 249 НК РФ;

- от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (в частности, от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном статьей 249 НК РФ;

- в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;

- в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в статье 251 НК РФ;

- в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде;

- в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного Центральным банком РФ;

- в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 18 пункта 1 статьи 251 НК РФ);

- в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств. В отношении бюджетных средств, использованных не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства РФ. Налогоплательщики, получившие имущество (в том числе денежные средства), работы, 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, утверждаемой Министерством финансов Российской Федерации.

- в виде сумм возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов (вкладов) в случае, если такие взносы (вклады) ранее были учтены в составе расходов при формировании налоговой базы;

- в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 21 пункта 1 статьи 251 настоящего Кодекса;

- в виде доходов, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, с учетом положений статей 301 - 305 НК РФ;

- в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации;

- в виде стоимости продукции средств массовой информации и книжной продукции, подлежащей замене при возврате либо при списании такой продукции по основаниям, предусмотренным подпунктами 43 и 44 пункта

	<p>1 статьи 264 НК РФ.</p> <p>При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).</p> <p>Доходы определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета.</p> <p>При определении налоговой базы для уплаты налога на прибыль не учитываются (ст.251 НК РФ) некоторые доходы (более подробно данный перечень рассматривается в <i>таблице 3</i> настоящей справки)</p> <p><i>Налоговая ставка по налогу на прибыль - 24% процентов, за исключением случаев, предусмотренных п. 2 - 5 ст.284 НК РФ.</i></p>
<p>налог на имущество (Глава 30 НК РФ)</p>	<p><i>Объектом налогообложения</i> признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьей 378 НК РФ, за исключением земельных участков и иных объектов природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы).</p> <p><i>Ставка налога</i> определяется законами субъектов РФ, но не может быть выше 2,2% (ст.380 НК РФ).</p> <p><i>Освобождаются от налогообложения:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - религиозные организации - в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности; - 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 процентов, - 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 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов, - 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 и 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; - 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; - организации - в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном - имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических

налоги, уплачиваемые с фонда оплаты труда	консультаций.																																				
	<p align="center"><u>Единый социальный налог (глава 24 НК РФ) (далее - ЕСН).</u></p> <p>Объектом налогообложения: выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам.</p> <p>Не относятся к объекту налогообложения выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав).</p> <p>Ст.238 НК РФ закрепляет перечень сумм, которые не облагаются ЕСН, ст.239 НК РФ определяет льготы по ЕСН.</p> <p align="center">Налоговая ставка по ЕСН:</p> <table border="1" data-bbox="555 672 1391 996"> <thead> <tr> <th rowspan="2">Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года</th> <th rowspan="2">Федеральный бюджет</th> <th rowspan="2">Фонд социального страхования Российской Федерации</th> <th colspan="2">Фонды обязательного медицинского страхования</th> <th rowspan="2">Итого</th> </tr> <tr> <th>Федеральный фонд обязательного медицинского страхования</th> <th>Территориальные фонды обязательного медицинского страхования</th> </tr> <tr> <th>1</th> <th>2</th> <th>3</th> <th>4</th> <th>5</th> <th>6</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>До 280 000 рублей</td> <td>20,0 процента</td> <td>2,9 процента</td> <td>1,1 процента</td> <td>2,0 процента</td> <td>26,0 процента</td> </tr> <tr> <td>От 280 001 рубля до 600 000 рублей</td> <td>56 000 рублей + 7,9 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей</td> <td>8 120 рублей + 1,0 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей</td> <td>3 080 рублей + 0,6 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей</td> <td>5 600 рублей + 0,5 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей</td> <td>72 800 рублей + 10,0 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей</td> </tr> <tr> <td>Свыше 600 000 рублей</td> <td>81 280 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей</td> <td>11 320 рублей</td> <td>5 000 рублей</td> <td>7 200 рублей</td> <td>104 800 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей.</td> </tr> </tbody> </table>						Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого	Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	1	2	3	4	5	6	До 280 000 рублей	20,0 процента	2,9 процента	1,1 процента	2,0 процента	26,0 процента	От 280 001 рубля до 600 000 рублей	56 000 рублей + 7,9 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей	8 120 рублей + 1,0 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей	3 080 рублей + 0,6 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей	5 600 рублей + 0,5 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей	72 800 рублей + 10,0 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей	Свыше 600 000 рублей	81 280 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей	11 320 рублей	5 000 рублей	7 200 рублей
Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого																																
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования																																	
1	2	3	4	5	6																																
До 280 000 рублей	20,0 процента	2,9 процента	1,1 процента	2,0 процента	26,0 процента																																
От 280 001 рубля до 600 000 рублей	56 000 рублей + 7,9 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей	8 120 рублей + 1,0 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей	3 080 рублей + 0,6 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей	5 600 рублей + 0,5 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей	72 800 рублей + 10,0 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей																																
Свыше 600 000 рублей	81 280 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей	11 320 рублей	5 000 рублей	7 200 рублей	104 800 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей.																																
<p align="center"><u>Налог на доходы физических лиц (глава 23 НК РФ) (далее - НДФЛ).</u></p> <p>Как правило, уплачивается за физическое лицо организацией - работодателем.</p> <p>При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в ст. 238 НК РФ), вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности, полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица - работника, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в его интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов, указанных в подпункте 7 пункта 1 ст. 238 НК РФ).</p> <p>Ставка налога 13%. Удерживается с дохода, полученного физическим лицом. Налогообложения может возникнуть, например, в случаях предоставления бесплатной путевки.</p>																																					

	По данному налогу предусмотрены стандартные вычеты (ст.218 НК РФ).
иные налоги (водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина, транспортный налог и земельный налог).	<p>Рассчитываются в соответствии с НК РФ и иными нормативно-правовыми актами. Данные налоги не являются предметом рассмотрения настоящей справки, поскольку представляют собой отдельные случаи уплаты налогов. Например, транспортный налог уплачивается в случае, если у НПО есть в собственности автомобиль.</p> <p>Данные налоги не являются предметом рассмотрения настоящей справки, поскольку представляют собой отдельные случаи уплаты налогов. Например, транспортный налог уплачивается в случае, если у НПО есть в собственности автомобиль.</p> <p>В статье 388 НК РФ сказано, что плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.</p>

Упрощенная система налогообложения

Вопросы применения упрощенной системы налогообложения регулируются главой 26.2 НК РФ.

Перейти на упрощенную систему налогообложения для НПО является предпочтительным, поскольку по сравнению с обычным режимом налогообложения произойдет экономия на налогах, уплачиваемых в бюджет РФ (см. Таблица 2).

НПО при нахождении на упрощенной системе налогообложения не являются плательщиками НДС. Вводится понятие единого налога, который заменяет налог на прибыль, налог на имущество организаций, единый социальный налог. НПО, перешедшие на этот налоговый режим платят страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.

Однако не все НПО могут перейти на упрощенную систему налогообложения, поскольку в законодательстве предусмотрены определенные ограничения. Переход на упрощенную систему осуществляется в уведомительном порядке путем подачи соответствующего заявления в налоговые органы по месту их учета¹. Если организация перешла на упрощенную систему налогообложения, то в этом случае бухгалтерский (не налоговый!) учет может не вестись, за исключением ведения кассы, учета основных средств.

Упрощенная система *не может* применяться НПО в случае:

¹ Заявление подается по (по форме 26.2 -1 утвержденной Приказом МНС России от 19.09.2002 № ВГ-3-22/495(от 02.09.2005 № САЭ-3-22/421@) в срок с 01 октября по 30 ноября текущего года, в этом случае организация будет переведена на данный налоговый режим с 01 января 2009 г. Такое заявление можно подать при первичной регистрации НПО или в течение 5 рабочих дней после постановки вновь зарегистрированной НПО на налоговый учет. Этот срок может быть более, чем 5 рабочих дней, при пропуске срока суды становятся на сторону организации.

- если доходы по итогам девяти месяцев того года, в котором подается заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения превысили 15 миллионов рублей;
- если средняя численность работников за налоговый (отчетный) период превысила 100 человек;
- если остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 100 млн. рублей (например у НПО есть в собственности здание, стоимостью более 100 млн.рублей);
- если имеются филиалы и (или) представительства.

Последний пункт является спорным в ст.55 Гражданского кодекса РФ филиалы и представительства являются обособленными подразделениями юридического лица, которые наделяются имуществом создавшего их юридического лица, действуют на основании утвержденных им положений и должны быть указаны в учредительных документах организации.

Налоговый кодекс в п.2 ст.11 содержит более подробное определение обособленного подразделения - «любая территориально отделенная от организации структурная единица, по месту нахождения которой оборудованы стационарные рабочие места. При этом признание подразделения фирмы таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах компании, и от полномочий, которыми оно наделяется».

В Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 24 марта 2008 г. № 03-11-04/2/57 отмечается, что «если организация создала обособленное подразделение, которое не является филиалом или представительством и которое не указано в качестве таковых в учредительных документах организации, то организация вправе продолжать применять упрощенную систему налогообложения». Согласны с ними и работники налоговых органов в письмах УФНС по г. Москве от 11.09.2007 № 18-11/3/086094, от 14.02.2007 № 18-11/3/13705.

Однако следует отметить, что данное письмо не является нормативным актом и суды могут придерживаться иной точки зрения, поскольку исходя из норм гражданского и налогового законодательства под обособленным подразделением следует подразумевать филиал, представительство и иную структурно обособленную единицу.

В соответствии со статьей 14 Федерального закона «Об общественных объединениях» №82-ФЗ «под общероссийским общественным объединением понимается объединение, которое осуществляет свою деятельность в соответствии с уставными целями на территориях более половины субъектов Российской Федерации и имеет там свои структурные подразделения - организации, отделения или филиалы и представительства; под межрегиональным общественным объединением понимается объединение, которое осуществляет свою деятельность в соответствии с уставными целями на территориях менее половины субъектов Российской Федерации и имеет там свои структурные подразделения - организации, отделения или филиалы и представительства». В п.3 ст.346.12 НК РФ накладывается запрет применения упрощенной системы налогообложения в части обособленных подразделений только на филиалы и представительства, поэтому, на наш взгляд, данный запрет не может распространяться на такие иные обособленные подразделения, включая

организации, отделения общественных объединений. Поскольку, законодательство РФ не возлагает на организации обязанность создавать его исключительно в форме филиала или представительства. Однако, несмотря на позицию указанную в письмах Минфина и УФНС по г. Москва, которые не являются нормативными актами, судебные органы могут придерживаться иной трактовки указанной статьи.

Хотелось бы отметить, что некоторыми авторами высказывается точка зрения, согласно которой организации, которые не хотят иметь в будущем каких-либо споров с контролирующими органами могут перейти на упрощенную систему налогообложения и заплатить с поступивших доходов (даже если эти доходы освобождены от налогообложения!) единый налог по ставке, в зависимости от выбранного типа упрощенной системы. Например, НПО получила пожертвование, заплатила с общей суммы 6% и тем самым, по мнению некоторых авторов, может уйти от споров. Однако, наша точка зрения, совсем иная. В налоговом праве существует принцип уплаты налогов только по тем основаниям, которые перечислены в НК РФ. Поэтому уплата излишних налогов может повлечь за собой: переквалификацию сделки (т.е. договор пожертвования может быть признан договором дарения или, вообще, ничтожным договором); штраф на организацию за неправильное ведение бухгалтерского учета; в случае, если в дальнейшем организация не будет облагать суммы пожертвования единым налогом, то уже налоговики (или иные контролеры) будут пытаться это требовать. Поэтому автор настоящей справки категорически против уплаты «лишних» налогов с тех, доходов, которые этими налогами не облагаются.

Объекты налогообложения и ставки налогов

НПО в зависимости от своей деятельности может выбрать 2 вида (объекта налогообложения упрощенной системы). Как правило, в подавляющем большинстве случаев выбирается первый вариант, поскольку в этом случае налоговые органы не вправе проверять расходы, произведенные НПО (это не распространяется на средства, полученные в рамках целевого финансирования). Выбранный объект налогообложения можно заменить на другой только по прошествии трех лет.

Вариант 1:

- объект налогообложения - **доходы**.

В этом случае ставка единого налога с доходов составляет 6%. В эту сумму не входят поступления, указанные в ст.251 НК РФ и Таблице 3 настоящей справки. Причем в случае, если на работников уплачиваются страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, то ставка может быть уменьшена на величину этих взносов, но не более чем на половину. Причем на практике уменьшать сумму данного налога на страховые взносы организация обязана.

Пример 1: Организация заключила договор возмездного оказания услуг на проведение информационной встречи на сумму 1000 рублей в марте 2008 г. Согласно штатному расписанию в организации числится сотрудник, на которого, начиная с 01 января 2008 г. было уплачено 3500 рублей страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. В этом случае единый налог будет рассчитываться следующим образом: $1000 \text{ рублей} \times 6\% = 60 \text{ рублей} / 2 = 30 \text{ рублей}$. В этом примере ставка налога была фактически уменьшена вдвое и составила 3%.

Пример 2: Организация заключила договор возмездного оказания услуг на проведение информационной встречи на сумму 1000 рублей в марте 2008 г. За текущий период, а именно с 01 января 2008 года на работников было уплачено

10 рублей страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Единый налог в этом случае рассчитывается следующим образом $1000 \text{ рублей} \times 6\% = 60 \text{ рублей} - 10 \text{ рублей} = 50 \text{ рублей}$.

Пример 3: Организация заключила договор возмездного оказания услуг на проведение информационной встречи на сумму 1000 рублей в марте 2008 г. Сотрудников в Организации - нет и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование не уплачивались. Единый налог в этом случае рассчитывается следующим образом $1000 \text{ рублей} \times 6\% = 60 \text{ рублей}$.

Вариант 2:

- объект налогообложения - **доходы, уменьшенные на величину расходов.**

В этом случае ставка налога рассчитывается по следующей формуле: $(\text{доходы} - \text{расходы}) \times 15\%$, причем, если расходы равны доходам или превышают их, то формула выглядит следующим образом: $\text{единый налог} = \text{доходы} \times 1\%$. Необходимо отметить, что в случае, если расходы во много раз превышают доходы за отчетный период, то в любом случае необходимо уплачивать 1% с доходов. Единый налог не платится с поступлений, указанных в ст.251 НК РФ и Таблице 3 настоящей справки. Каждая НПО должна выбрать наиболее удобный для нее вариант упрощенной системы налогообложения. Однако, на наш взгляд, для небольших Организаций этот вариант упрощенной системы налогообложения менее приемлем, чем первый, поскольку до сих пор встречаются споры о том, что можно отнести к расходам (ст.346.16 НК РФ), уменьшающим налогооблагаемую базу.

Пример 1: Организация заключила договор возмездного оказания услуг на проведение информационной встречи на сумму 1000 рублей в марте 2008 г. В марте 2008 года Организация заключила договор аренды помещения с другим юридическим лицом для проведения информационной встречи на сумму 200 рублей. Единый налог в этом случае рассчитывается следующим образом $(1000 \text{ рублей} - 200 \text{ рублей}) \times 15\% = 120 \text{ рублей}$.

Пример 2: Организация заключила договор возмездного оказания услуг на проведение информационной встречи на сумму 1000 рублей в марте 2008 г. В марте 2008 года Организация заключила договор аренды помещения с другим юридическим лицом для проведения информационной встречи на сумму 800 рублей, а также приобрела канцелярский товары на сумму 200 рублей, т.е. расходы составили 1000 рублей. Единый налог в этом случае рассчитывается следующим образом $1000 \text{ рублей} (\text{доход}) \times 1\% = 10 \text{ рублей}$.

Пример 3: Организация заключила договор возмездного оказания услуг на проведение информационной встречи на сумму 1000 рублей в марте 2008 г. В марте 2008 года Организация заключила договор аренды помещения с другим юридическим лицом для проведения информационной встречи на сумму 1800 рублей, а также приобрела канцелярский товары на сумму 1200 рублей, т.е. расходы составили 3000 рублей. Единый налог в этом случае рассчитывается следующим образом $1000 \text{ рублей} (\text{доход}) \times 1\% = 10 \text{ рублей}$.

Таблица 2. Виды налогов, уплачиваемые НПО при упрощенной системе налогообложения

Налог	Комментарии
Единый налог	<p><i>Единый налог заменяет следующие налоги:</i> налог на прибыль организаций (24%), налог на имущество организаций (не более 2,2%) и единый социальный налог (26%).</p> <p>Единый налог, если объект налогообложения выбран доходы рассчитывается как 6%, уплачиваемых с доходов, за исключением доходов, которые указаны в ст.251 НК РФ. Эту сумму можно уменьшить не более чем на половину, на сумму уплаченных взносов на обязательное пенсионное страхование.</p> <p>Если в качестве объекта налогообложения выбран доходы минус расходы, то налоговая ставка будет равняться (доходы минус расходы) x 15%. Если расходы равны или превышают доходы, то с доходов будет заплачен 1%.</p>
Налоги с фонда оплаты труда	<p><u>Взносы в Пенсионный фонд:</u></p> <p>Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 6 Федерального закона от 15.12.2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" организации, производящие выплаты физическим лицам, являются страхователями по обязательному пенсионному страхованию. Взносы в Пенсионный фонд платятся на общем основании.</p> <p>Организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения уплачивают пенсионные взносы в размере 14% на своих работников, а также лиц, которые работают по гражданско-правовым договорам. Если лицо, моложе 1967 года, то пропорция уплаты взносов в Пенсионный фонд будет следующая: 8% уплачивается на страховую часть трудовой пенсии, 6 % - на накопительную</p> <p><u>Налог на доходы физических лиц:</u></p> <p>При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в ст. 238 НК РФ), вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности, полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица - работника, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в его интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов, указанных в подпункте 7 пункта 1 ст. 238 НК РФ).</p> <p>Ставка налога 13%. Удерживается с дохода, полученного физическим лицом. Налогообложения может возникать, например, в случаях предоставления бесплатной путевки.</p> <p>По данному налогу предусмотрены стандартные вычеты (ст.218 НК РФ).</p> <p><u>Фонд социального страхования:</u></p> <p>Взносы уплачиваются в размере, зависящим от выбранного вида экономической деятельности (ОКВЭД) и может варьироваться от 0,2% и более. Уплачивается только с оклада работников. На лиц, работающих по гражданско-правовым договорам, не распространяется.</p> <p><u>Территориальный фонд обязательного медицинского страхования.</u></p> <p>Взносы не оплачиваются.</p> <p><u>Единый социальный налог :</u></p> <p>не уплачивается, заменен единым налогом.</p>
Налог на имущество	Не уплачивается, заменен единым налогом.

Налог на добавленную стоимость (НДС)	Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за некоторым незначительным исключением (ст. 174.1 НК РФ, например, когда уплачивает НДС за иностранную организацию и пр.).
иные налоги (водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина, транспортный налог и земельный налог).	Налоговые ставки по указанным налогам не отличаются от общего режима налогообложения.

Таблица 3. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы²

Вид дохода	Комментарии
пп.5 п.1 «в виде имущества, имущественных прав и (или) неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в пределах вклада участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества»	НПО может заключить договор простого товарищества (договор о совместной деятельности) только с другой НПО (с коммерческими организациями не может) без цели извлечения прибыли, а например, для реализации проекта или (программы). При этом одна сторона (товарищ) обязуется передать другой стороне, например денежные средства в определенном в договоре размере, а вторая сторона для реализации проекта предоставляет помещение.

² В Таблице 3 рассмотрены только те доходы, от налогообложения которых может быть освобождена НПО, при получении финансовой помощи от иностранных и (или) российских организаций. Перечень, указанный в ст.251 НК РФ является закрытым и расширительному толкованию не подлежит.

пп.6 п.1
«в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом "О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации»

Понятия безвозмездная помощь или гуманитарная, техническая используются для целей налогообложения как слова синонимы в строгом соответствии с 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» №95 - ФЗ. Если рассматривать природу такой помощи с точки зрения гражданского права, то безвозмездная помощь близка к пожертвованию, но существуют свои особенности, которые связаны с особым порядком оформления и пр.

Сразу отметим, что в связи с тем, что процедура оформления такой помощи является крайне сложной, то этой возможностью могут воспользоваться лишь единичные НКО. Порядок регистрации проектов и программ технической помощи, а также выдачи удостоверения и осуществления контроля за ее использованием определено в Постановлении Правительства РФ №1046 от 17.09.1999, с изменениями от 19.08.2004 N 420)

В соответствии со ст.1 ФЗ №95-ФЗ под безвозмездной помощью (содействием) понимаются средства, товары, предоставляемые РФ, субъектам РФ, органам государственной власти и органам местного самоуправления, юридическим и физическим лицам в качестве гуманитарной или технической помощи (содействия) на безвозмездной основе иностранными государствами, их федеративными или муниципальными образованиями, международными и иностранными учреждениями или некоммерческими организациями, а также физическими лицами.

Безвозмездная помощь подразделяется на два вида:

- *техническая помощь (содействие)* - вид безвозмездной помощи (содействия), предоставляемой в целях оказания поддержки в осуществлении экономической, социальной реформ и осуществлении разоружения путем проведения конверсии, утилизации вооружения и военной техники, проведения радиационно-экологических мероприятий по обращению с радиоактивными отходами, отработанным ядерным топливом и другими ядерными материалами, ранее накопленными и (или) образующимися при эксплуатации и выводе из нее объектов мирного и военного использования атомной энергии, а также путем проведения исследований, обучения, обмена специалистами, аспирантами и студентами, передачи опыта и технологий, поставок оборудования и других материально-технических средств по проектам и программам, которые зарегистрированы в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;
- *гуманитарная помощь (содействие)* - вид безвозмездной помощи (содействия), предоставляемой для оказания медицинской и социальной помощи малообеспеченным, социально незащищенным, пострадавшим от стихийных бедствий и других чрезвычайных происшествий группам населения, для ликвидации последствий стихийных бедствий и других чрезвычайных происшествий, расходы на транспортировку, сопровождение и хранение указанной помощи (содействия).

	<p>Следует помнить, что если средства (все или часть), полученные в виде безвозмездной помощи (содействия) будут потрачены нецелевым образом, то они подлежат налогообложению как внереализационные средства.</p>
<p>пп.14 п.1 «в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения»</p>	<p><u>Общие требования, предъявляемые к целевому финансированию:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>раздельный учет доходов (расходов);</i> <p>Н.В. Здесь важно отметить, что, если организация перешла на упрощенную систему налогообложения, то, как правило, несмотря на то, что от бухгалтерского учета такие организации освобождены, учет все равно придется вести так или иначе, чтобы разделить доходы (расходы), либо использовать специальные акты списания средств, по форме, утвержденной внутри организации. Внутри организации для приема целевых средств должно быть собрано заседание постоянно действующего органа управления для коллегиального решения вопроса о приеме данных средств, такое решение оформляется в виде протокола, к которому прикладывается смета проекта (программы). Если перечисленная процедура не была соблюдена, то целевое финансирование (все или его часть) попадут под налогообложение как внереализационные доходы.</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>донор должен определить назначение использования целевого финансирования:</i> <p><u>Виды целевого финансирования:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • гранты; <p>Н.В. Причем для освобождения этого дохода от налога (на прибыль или единого налога) под грант должен удовлетворять следующим условиям:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>денежные средства или иное имущество;</i> - <i>получены на безвозмездной, безвозвратной основе;</i> - <i>доноры:</i> российские физические лица, НКО, а также иностранные и международные организации и объединения по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством Российской Федерации; <p>Н.В. На сегодняшний момент существует только перечень международных организаций, гранты (безвозмездная помощь) которых не подлежат налогообложению и не учитываются в целях налогообложения в доходах российских организаций - получателей грантов (Постановление Правительства РФ от 28 июня 2008 г. N 485). Причем данный перечень насчитывал 101 международную организацию, а в настоящий момент сокращен до 12. Новый перечень вступит в силу с 01 января 2009 года, в связи с чем, те получатели грантов, с которыми ранее были заключены договоры с организациями, которые не вошли в перечень, должны будут с нового года платить с оставшейся суммы налог на прибыль, поскольку указанные доход для организации будет считаться внереализационным. Позиция - спорная, и будем надеяться, что появятся соответствующие нормативные акты и письма.</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>на осуществление конкретных программ:</i> в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения (направления - СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез), охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и

	<p>гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований;</p> <p><i>- условия предоставления грантов определяются грантодателем, с обязательным предоставлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта.</i></p>
<p>пп.22 п.1 в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также <u>негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности</u>, на ведение уставной деятельности</p>	<p>Налогов на прибыль (или единого налога) не возникнет, если на осуществление уставной деятельности негосударственным образовательным учреждениям (только учреждениям) при наличии образовательной лицензии будет передано имущество.</p>
<p>пп.27 п.1 в виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения</p>	<p>Действует только для религиозных организаций.</p>
<p>п.2 При определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров): К ним относятся поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению.</p>	<p>Не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль (единому налогу):. При этом налогоплательщики - получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений.</p> <p><i>- целевые поступления из бюджета и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности.</i></p> <p>К <i>целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности</i> относят (выдержка из НК РФ):</p> <ul style="list-style-type: none"> - вступительные взносы, членские взносы, паевые взносы, пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации (ст. 582 Гражданского кодекса РФ), - отчисления на формирование в установленном статьей 324 НК РФ порядке резерва на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества, которые производятся товариществом собственников жилья, жилищному кооперативу, садоводческому, садово-огородному, гаражно-строительному, жилищно-строительному кооперативу или иному специализированному потребительскому кооперативу их членами; - имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования; - средства и иное имущество, которые получены на

осуществление благотворительной деятельности (эти средства могут получать не только благотворительные организации, а все иные некоммерческие организации, занимающиеся благотворительной деятельностью в понимании ст.2 Федерального закона «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях»;

- использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям;
- имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;
- денежные средства, полученные некоммерческими организациями на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций";
- денежные средства, полученные некоммерческими организациями - собственниками целевого капитала от управляющих компаний, осуществляющих доверительное управление имуществом, составляющим целевой капитал, в соответствии с Федеральным законом "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций";
- денежные средства, полученные некоммерческими организациями от специализированных организаций управления целевым капиталом в соответствии с Федеральным законом "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций".

Последствия признания средств полученных в виде грантов, пожертвований, финансирования благотворительной деятельности нецелевыми

Право контролировать целевое расходование средств некоммерческими организациями есть как у Министерства Юстиции РФ³ а также у налоговых органов.

Если будет доказан нецелевой характер траты полученных целевых средств в понимании ст.251 НК РФ, то данные доходы будут признаны внереализованными (п. 14 ст. 250 НК РФ) и попадут под налог на прибыль (или единый налог, если организация находится на упрощенной системе налогообложения). Однако, легального определения того, что же такое «целевое использование средств» ни налоговое, ни гражданское законодательство не содержит. В этом случае необходимо руководствоваться Гражданским кодексом Российской Федерации, Федеральным законом от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», Уставом НПО, ее внутренними документами, обычаями делового оборота, в части, не противоречащей законодательству при соблюдении следующих условий:

- если есть легальная возможность, рекомендовать НПО переходить на упрощенную систему налогообложения (подать заявление необходимо с 01 октября по 30 ноября);
- контролировать НПО в процессе уплаты налогов, поскольку некоторые НПО для того чтобы избежать признания доходов, которые не подлежат налогообложению, внереализационными доходами, могут заплатить налоги

³ Введено Указом Президента Российской Федерации от 12.05.2008 № 724 «Вопросы системы и структуры федеральных органов исполнительной власти».

с поступивших средств (по «просьбе» или требованию контролирующих органов), однако в этом случае у НПО может наступить административная ответственность в соответствии со ст.19.7. КоАП РФ и могут возникнуть трудности у иностранных фондов, которые, например, могут финансировать только некоммерческие проекты;

- для организаций, передающих финансовые средства, рассмотреть возможность создания целевого капитала для НПО - постоянных получателей средств;
- целевые средства должны быть израсходованы либо на уставные цели, либо строго в соответствии с ними и не должны им противоречить;
- необходимо утвердить соответствующую программу (если целевые средства получены на программу) со сметой доходов/расходов решением постоянно действующего органа управления НПО;
- необходим отчет с отметкой о его принятии от передавшей целевые средства организации;
- необходимо письмо о том, что передавшая целевые средства организация не имеет претензий к расходованию целевых средств и реализации программы;
- необходимо вести отдельный учет целевых поступлений, а также иметь все, подтверждающие расходование средств, финансовые документы;
- необходимо исключить из договоров пожертвования наличие встречных требований, например, «при публикации книг ссылка на источник средств обязательна», так как согласно ст.421 ГК РФ существует презумпция возмездности договора;
- нельзя тратить полученные целевые средства на предпринимательскую деятельность.

Список приложений к справке:

1. **Приложение 1.** Выдержки из Налогового кодекса РФ.
2. **Приложение 2.** Выдержки из Гражданского кодекса РФ
3. **Приложение 3.** Выдержки из Бюджетного кодекса РФ.
4. **Приложение 4.** Федеральный закон «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» №135-ФЗ.
5. **Приложение 5.** Постановление Правительства РФ от 28 июня 2008 г. №485 «О перечне международных организаций, получаемые налогоплательщиками гранты (безвозмездная помощь) которых не подлежат налогообложению и не учитываются в целях налогообложения в доходах российских организаций - получателей грантов.
6. **Приложение 6.** Постановление Правительства РФ №1046 «Об утверждении порядка регистрации проектов и программ технической помощи (содействия)...».
7. **Приложение 7.** Письмо Министерства финансов РФ от 11.04.2008 № 03-03-06/4/26 «Учет целевых поступлений».
8. **Приложение 8.** Распоряжение комитета по образованию Правительства Санкт-Петербурга №1741-р.