

§ 3 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Грищенко А.В.

НЕКОММЕРЧЕСКИЕ ОРГАНИЗАЦИИ В УСЛОВИЯХ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Аннотация: В статье исследована история развития некоммерческих организаций в Российской Федерации. Дан анализ организационно-правовым особенностям функционирования некоммерческих организаций. Анализ показал, что некоммерческие организации играют важную социальную, экономическую и политическую роль в обществе как производители услуг, работодатели и правозащитники. Кроме того, они играют менее заметную, но все более отчетливо проявляющуюся роль в развитии гражданского общества, способствуя повышению качества жизни, провозглашая и продвигая гражданские и религиозные ценности. В статье исследовано современное состояние налогового законодательства, которое практически уравнивает налоговый статус коммерческих и некоммерческих организаций. Автором сделан вывод о необходимости выработки четкого концептуального подхода к формированию системы правовой и налоговой идентификации некоммерческих организаций, который необходимо проводить одновременно с совершенствованием законодательства о коммерческих организациях. При наличии единой системы организационно-правовых форм станет возможным предоставление со стороны государства налоговых преференций надлежащим субъектам. Выделяя среди НКО получателей льгот, необходимо, прежде всего, обращать внимание на виды деятельности таких организаций и источники их финансирования.

Ключевые слова: Некоммерческие организации, налоговая система, Реформа, Налоговая политика, Налоговые льготы, Освобождения, третий сектор экономики, общественные организации, социально-ориентированные, иностранный налоговый агент.

Некоммерческие организации (НКО) представляют один из фундаментальных самостоятельных секторов экономики. Три основные категории организаций имеются в каждом обществе: коммерческие, государственные и некоммерческие¹.

Некоммерческие организации как вид организационно-правовой формы ведения деятельности, как правило, описываются

множеством терминов: организации социальной политики, некоммерческие организации, неправительственные организации, организации гражданского сотрудничества, благотворительные организации, благотворительные фонды, добровольные общества, массовые движения, организации третьего сектора, независимые организации, организации социального сектора².

¹ Weisbrod, Burton Allen. The nonprofit economy. Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, London, England. 1988. С. 16.

² Грищенко А.В. Методические аспекты формирования и налогообложения целевого капитала некоммерческих организаций. // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2013. № 1. С. 167–174.

В средствах массовой информации и в литературе общественные объединения, которые не преследуют политические цели в своей деятельности и которые не финансируются правительствами своих стран, часто носят название «неправительственные организации», или сокращенно НПО (nongovernmental organization). Этот термин был введен в оборот в 1945 г. Уставом ООН, впоследствии закреплен в целом ряде международных документов и воспринят внутренним законодательством многих государств. По существу речь идет о синониме термина «некоммерческие организации»³.

Согласно классификации, используемой при построении системы национальных счетов, в соответствии с типами экономического поведения все субъекты национальной экономики сгруппированы в пять секторов⁴:

1. сектор государственных учреждений;
2. сектор финансовых учреждений;
3. сектор нефинансовых предприятий;
4. сектор некоммерческих организаций;
5. сектор домашних хозяйств.

НКО играют важную социальную, экономическую и политическую роль в обществе как производители услуг, работодатели и правозащитники. Кроме того, они играют менее заметную, но все более отчетливо проявляющуюся роль в развитии гражданского общества, способствуя повышению качества жизни, провозглашая и продвигая гражданские и религиозные ценности⁵.

³ Повышение эффективности государственных инвестиций в сектор социально-ориентированных (СО) НКО. The Boston Consulting Group. М., 2011.

⁴ Рыбакова О.М. Система национальных счетов для сектора некоммерческих организаций, обслуживающих домашние хозяйства Российской Федерации. / О.М. Рыбакова, Е.М. Гирбасова // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 18. – С.12–23.

⁵ James R. Hines. Jr. Nonprofit Business Activity and Unrelated Business Income Tax. Cambridge, 1998.

Российский некоммерческий сектор – это почти 410 тысяч организаций, которые работают на местном, региональном и федеральном уровнях.

По своим показателям российский некоммерческий сектор заметно отстает от «третьего сектора» развитых стран (государств Западной Европы и Северной Америки). В РФ доля доходов НКО в ВВП составляет 0,6%. В развитых государствах этот показатель – 6,5%. В России в организациях «третьего сектора» занято около 1% от общей численности занятых, в развитых странах число занятых – 7,1%. Доля социально-ориентированных НКО (СО НКО) в РФ – 13,5%. В государствах Западной Европы и Северной Америки – 60–70% (таблица 1).

Таблица 1

**Уровень развития сектора НКО
в России и развитых странах**

	В Рос- сии	В развитых странах (средней показатель)
Доля НКО в ВВП	0,6%	6,5%
Доля занятых в «третьем секторе»	1,1%	7,1%
Доля социально ориентированных НКО от общего числа НКО	13,5%	60-70%

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

В Законе №7-ФЗ закреплены основные принципы функционирования НКО и имеют более широкое толкование организационно-правовые формы, предусмотренные ГК РФ.

Согласно п. 3 ст. 50 ГК РФ НКО могут осуществлять предпринимательскую деятель-

ность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям.

Признаки, позволяющие наиболее точно систематизировать некоммерческие организации приведены в методологических положениях ООН по статистике (табл. 2)

Таблица 2

Признаки НКО на основании методологических положений ООН

Основные признаки НКО	Комментарии
Официальный юридический статус	Большинство НКО – юридические лица
Независимость	НКО независимы от корпораций, частных лиц и органов государственного управления
Целенаправленность деятельности	Цели указываются в уставе НКО, при ее создании
Отсутствие акционерного капитала	В НКО не может быть акционеров
Исключение учредителей из управления текущей деятельностью НКО	Руководство НКО возлагается на группу служащих или исполнительный комитет
Запрет на извлечение выгоды лицами, контролирующими НКО	–

Признаки по методологии ООН, нашли отражение и в российском законодательстве: имеют официальный статус юридического лица (ст. 3 Закона №7-ФЗ), не ставят извлечение прибыли в качестве основной цели (ст. 2 Закона №7-ФЗ), выступают независимыми хозяйственными субъектами (п. 1 ст. 48 ГК РФ), обладают организационной структурой органов управления (гл. V Закона №7-ФЗ), не имеют уставного капитала (за исключением некоммерческих партнерств).

Появление первых кодифицированных норм о НКО относится к середине 90-х гг. и связано с принятием 30 ноября 1994 г. части первой Гражданского кодекса РФ.

Для решения назревших проблем в 1995-1996 гг. был выпущен ряд законов, регулирующих деятельность НКО. Основы деятельности некоммерческого сектора на территории России, заложили Федеральные законы «О некоммерческих организациях», «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях», «Об общественных объединениях». Принятие данных законов привело к быстрому развитию некоммерческого сектора в стране.

Следует отметить, что к концу 1990-х годов определилась тенденция к сокращению форм и методов государственной поддержки некоммерческого сектора, а также к сужению областей их применения, что было обусловлено рядом причин (ухудшением финансового положения государства, наличием фактов злоупотреблений и неправомерного присвоения льгот НКО и т. п.) как объективного, так и субъективно-политического характера. В результате это выразилось в государственной политике ограничения налоговых льгот (в основном по налогу на прибыль), что заметно ухудшило положение НКО.

С введением в действие с 1 января 2002 года 25 главы НК РФ, в соответствии с которой были отменены практически все существовавшие льготы по налогу на прибыль в отношении как самих НКО, так и их инвесторов. С этого момента российское налоговое законодательство последовательно двигалось по пути дальнейшего сокращения налоговых льгот (при одновременном постепенном снижении ставок налогов).

Федеральным законом от 5 апреля 2010 № 40-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросу поддержки

социально ориентированных НКО» внесены изменения в Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», в соответствии с которыми законодательное закрепление получила новая разновидность НКО – социально ориентированные НКО.

С 1 января 2011 г. начался очередной этап реформы государственных (муниципальных) учреждений, предусматривающий жесткое ориентирование порядка использования ими бюджетных средств на достижение конечного результата их финансово-хозяйственной деятельности, определяемого утверждаемыми для них вышестоящими органами государственными (муниципальными) заданиями, а также распределение этих учреждений на три основные организационно-правовые формы в зависимости от порядка получения и использования ими бюджетных средств (создан новый тип учреждений – казенные, бюджетные и автономные учреждения).

Президент России Владимир Путин подписал Федеральный закон от 20 июля 2012 года № 121-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в части регулирования деятельности НКО, выполняющих функции иностранного агента».

НКО участвующие в политической деятельности, получающие материальную помощь из иностранных источников, будут находиться под особым контролем государства. Закон направлен на организацию общественного контроля за работой объединений, работающих в политической сфере РФ и получающих средства из-за рубежа, под действие нового закона попало около тысячи НКО.

В налоговой политике до 2013 года было включено совершенствование системы налогообложения НКО, так на среднесрочную перспективу были **предложены**

и реализованы следующие направления деятельности:

- расширение налоговых стимулов для участия в благотворительной деятельности;
- исключение из налоговой базы по НДФЛ выплат добровольцам за наем жилого помещения и проезд, связанных с осуществлением добровольческой деятельности;
- предоставлено право НКО учитывать расходы по формированию резервов предстоящих расходов для уставной деятельности;
- уточнен перечень необлагаемых налогом на прибыль доходов НКО – собственников целевого капитала;
- расширен перечень видов деятельности, поддержка (гранты) которых не учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций;
- освобождены от налогообложения доходы в виде целевых поступлений на содержание НКО и ведение ими уставной деятельности;
- освобождены от налогообложения доходы в виде целевых поступлений, полученные на формирование фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности;
- содействие развитию благотворительной деятельности через институт социальной рекламы, внесение в законодательство изменений, позволяющих установить разграничение между понятиями «реклама» и «социальная реклама»;
- освобождены от НДС услуги по уходу за нуждающимся в социальной поддержке и защите и т.д.

На современном этапе развития НКО занимают существенную нишу во всестороннем развитии государства как центра экономических и социальных отношений. Развитие некоммерческого сектора в России

происходит под воздействием национальных особенностей. Также для некоммерческого сектора России характерны тенденции быстрого роста и усиливающегося влияния на развитие национальной экономики.

Необходимо отметить, что многие правовые акты о НКО далеки от совершенства, они нередко изобилуют пробелами, повторами и противоречиями. Кроме того, имеется ряд сфер деятельности НКО, законодательно регулируемых явно недостаточно.

По мнению автора, выделение НКО в отдельные виды, которым соответствуют, как основные, так и особые организационно-правовые формы юридических лиц, нередко проведено искусственно, при отсутствии практически значимых признаков, характеризующих особенности их гражданско-правового положения, либо при отсутствии для этого реальной потребности. Отдельные формы юридических лиц ошибочно отнесены к НКО:

- потребительские общества и потребительские кооперативы в действительности являются коммерческими организациями – производственными кооперативами,
- товарные, фондовые биржи и негосударственные пенсионные фонды (деятельность направлена на извлечение прибыли) – хозяйственными обществами,
- объединения работодателей и торгово-промышленные палаты по существу являются объединениями юридических лиц,
- общественные фонды – обычными фондами, от которых практически не отличается автономная некоммерческая организация,
- огороднические и садоводческие товарищества, общества взаимного кредитования и взаимного страхования, общины коренных малочисленных на-

родов не имеют принципиальных формообразующих отличий от потребительских кооперативов,

- некоммерческое партнерство по целям своей деятельности и организационной структуре близко к ассоциации (союзу),
- особой организационно-правовой формой юридического лица по закону считается орган общественной самодетельности, которому статус юридического лица не нужен.

Принятие специальных законов привело к неоправданному увеличению количества форм, видов, типов НКО, и сложившееся многообразие не представляет собой единой системы. Принципы организации и деятельности НКО оказываются настолько разнообразными, что невозможно выделить для них единые квалифицирующие признаки.

Зачастую отнесение к кругу НКО новых субъектов гражданского права оказывается чисто номинальным, что, в свою очередь, сводит на нет деление юридических лиц на коммерческие и некоммерческие.

Анализируя всю совокупность принятых нормативных актов в рассматриваемой сфере, можно сделать вывод о необходимости выработки четкого концептуального подхода к формированию системы правовой и налоговой НКО, который необходимо проводить одновременно с совершенствованием законодательства о коммерческих организациях.

При наличии единой системы организационно-правовых форм станет возможным предоставление со стороны государства налоговых преференций надлежащим субъектам. Выделяя среди НКО получателей льгот, необходимо, прежде всего, обращать внимание на виды деятельности таких организаций и источники их финансирования.

Организационно-правовые формы НКО как юридических лиц (независимо от впол-

не возможного сохранения в законе их деления на многочисленные виды соответственно различиям в их основной деятельности) должны быть оптимизированы в зависимости от реальных гражданско-правовых особенностей их внутреннего устройства.

Библиография:

1. Грищенко А.В. Методические аспекты формирования и налогообложения целевого капитала некоммерческих организаций. // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2013. № 1. С. 167–174.
2. Повышение эффективности государственных инвестиций в сектор социально-ориентированных (СО) НКО. The Boston Consulting Group. М., 2011.
3. Рыбакова О.М. Система национальных счетов для сектора некоммерческих организаций, обслуживающих домашние хозяйства Российской Федерации. / О.М. Рыбакова, Е.М. Гирбасова // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 18. – С. 12–23.
4. James R. Hines. Jr. Nonprofit Business Activity and Unrelated Business Income Tax. Cambridge, 1998.
5. Weisbrod, Burton Allen. The nonprofit economy. Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, London, England. 1988. С. 16.
6. О. А. Кожевников Новые изменения в законодательство о некоммерческих организациях: шаг вперед и два назад // Политика и Общество. – 2012. – 8. – С. 13–16.
7. Молдованов М.М. О правовом положении федеральных казенных, бюджетных и автономных учреждений // Актуальные проблемы российского права. – 2013. – 1. – С. 51–54.
8. Агузарова Ф.С. Некоторые вопросы модернизации налоговой системы Российской Федерации // NB: Финансовое право и управление. – 2013. – 2. – С. 24–44. DOI: 10.7256/2306-4234.2013.2.629. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_629.html

References:

1. Grishchenko A.V. Metodicheskie aspekty formirovaniya i nalogooblozheniya tselevogo kapitala nekommercheskikh organizatsii. // Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie. 2013. № 1. S. 167–174.
2. Povyshenie effektivnosti gosudarstvennykh investitsii v sektor sotsial'no-orientirovannykh (SO) NKO. The Boston Consulting Group. M., 2011.
3. Rybakova O.M. Sistema natsional'nykh schetov dlya sektora nekommercheskikh organizatsii, obsluzhivayushchikh domashnie khozyaistva Rossiiskoi Federatsii. / O.M. Rybakova, E.M. Girbasova // Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uch. – 2010. – № 18. – S. 12–23.
4. James R. Hines. Jr. Nonprofit Business Activity and Unrelated Business Income Tax. Cambridge, 1998.
5. Weisbrod, Burton Allen. The nonprofit economy. Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, London, England. 1988. S. 16.
6. O. A. Kozhevnikov Novye izmeneniya v zakonodatel'stvo o nekommercheskikh organizatsiyakh: shag vpered i dva nazad // Politika i Obshchestvo. – 2012. – 8. – С. 13–16.
7. Moldovanov M.M. O pravovom polozhenii federal'nykh kazennykh, byudzhethnykh i avtonomnykh uchrezhdenii // Aktual'nye problemy rossiiskogo prava. – 2013. – 1. – С. 51–54.
8. Aguzarova F.S. Nekotorye voprosy modernizatsii nalogovoi sistemy Rossiiskoi Federatsii // NB: Finansovoe pravo i upravlenie. – 2013. – 2. – С. 24–44. DOI: 10.7256/2306-4234.2013.2.629. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_629.html