

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
МУНИЦИПАЛЬНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВОЛЖСКИЙ ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ, ПЕДАГОГИКИ И ПРАВА

ФАКУЛЬТЕТ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
КАФЕДРА ФИНАНСОВ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА



«УТВЕРЖДАЮ»

Декан экономического факультета

И.Ю. Мильковская

_____ 2009 г.

УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС ДИСЦИПЛИНЫ

По дисциплине Налогообложение некоммерческих предприятий
(наименование дисциплины)

Специальность 080107.65 «Налоги и налогообложение»
(наименование специальности)

Учебно-методический комплекс дисциплины (УМК) составлен на основании: Государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования по специальности: 080107.65 Налоги и налогообложение, утвержденного Министерством образования РФ 08.73.2003


Составители УМК:

ст. преподаватель
(должность, ученая степень, звание)



(подпись) /Н. А. Лыскова/

УМК утвержден на заседании кафедры финансов и бухгалтерского учета
(наименование кафедры)

Протокол N 9 от 7 мая 2009 г.

Заведующий кафедрой _____
 /Н.А. Малий /

Согласовано:

Декан факультета заочного обучения _____
 /Н.А. Киселева/

1. Аннотация рабочей программы дисциплины

ОДС.1 Налогообложение некоммерческих организаций

Место дисциплины в учебном плане: ОДС.1, очная форма обучения: курс 4 семестр 7,8, заочная форма обучения: курс 5

Общая трудоемкость: 198 часов.

Форма контроля: очная форма обучения: курс 4, семестр 7 – зачет, семестр 8 – экзамен, заочная форма обучения: курс 5 – экзамен.

Цель дисциплины – формирование у будущих специалистов твердых теоретических и практических знаний о сущности и организационно-правовых формах некоммерческих организаций, особенностях налогообложения общественных и религиозных организаций, благотворительных фондов, образовательных учреждений, государственных корпораций.

Требования к уровню освоения содержания дисциплины. В ходе изучения дисциплины студент должен

знать:

- определения и отличия всех организационно-правовых форм некоммерческих организаций;
- процедуру регистрации некоммерческого предприятия, его ликвидации;
- льготы, предоставленные некоммерческим организациям при уплате налогов

уметь:

- анализировать и делать выводы о состоянии налоговой системы России;
- рассчитывать налоговую базу некоммерческим организациям;
- исчислять сумму налога, которую необходимо уплачивать некоммерческим организациям.

владеть навыками нормативно-методической, организационно-управленческой, учетно-аналитической работы в области налогообложения некоммерческих организаций.

Содержание дисциплины.

Тема 1. Организационно-правовые формы некоммерческих организаций. Тема 2. Создание некоммерческих организаций, их государственная регистрация. Тема 3. Налогообложение некоммерческих организаций. Тема 4. Контроль финансово - хозяйственной деятельности НКО.

2. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ИЗУЧЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ

Преподавание дисциплины осуществляется в соответствии с Государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования.

Целью методических рекомендаций является повышение эффективности теоретических и практических занятий вследствие более четкой их организации преподавателем, создания целевых установок по каждой теме, систематизации материала по курсу, взаимосвязи тем курса, полного материального и методического обеспечения образовательного процесса.

Средства обеспечения освоения дисциплины

При изучении дисциплины рекомендуется использовать следующие средства:

- рекомендуемую основную и дополнительную литературу;
- методические указания и пособия;
- контрольные задания для закрепления теоретического материала;
- электронные версии федеральных законов, учебников и методических указаний для выполнения практических работ и СРС

Методические рекомендации по организации изучения дисциплины

Избрав, какое – либо учебное пособие, указанное в списке основной литературы, студент должен изучать курс систематически в течение всего семестра, только так можно получить глубокие и прочные знания по дисциплине.

Изучение учебного пособия надо сопровождать составлением конспекта, в котором записываются формулы, определения экономических величин и основные понятия.

Изучать тексты документов студент должен, внимательно вчитываясь, выделять основную мысль и конспектировать основные моменты законов.

При выполнении домашних заданий необходимо:

- а) Прочитать задание, выписать данные.
- б) Определить основные формулы, которые будут применяться при решении задачи, разъясняя буквенные обозначения, употребляемые при написании формул.
- в) Проанализировать полученные данные и сделать соответствующие выводы

Экономические задачи очень разнообразны и дать единый рецепт их решения невозможно.

Чтобы научиться решать задачи и подготовиться к выполнению контрольных работ и домашних заданий, необходимо после изучения по учебнику очередной темы разобрать лекционный пример решения задач и решить ряд задач, предлагаемых в литературе.

3. УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ

Лекционный материал

1. Общественные организации (объединения) - добровольные объединения граждан, в установленном законом порядке объединившихся на основе общности их интересов для удовлетворения духовных или иных нематериальных потребностей.

2. Политическая партия - это общественное объединение, созданное в целях участия граждан Российской Федерации в политической жизни общества посредством формирования и выражения их политической воли, участия в общественных и политических акциях, в выборах и референдумах, а также в целях представления интересов граждан в органах государственной власти и органах местного самоуправления.

3. Религиозная организация - добровольное объединение граждан Российской Федерации, иных лиц, постоянно и на законных основаниях проживающих на территории Российской Федерации, образованное в целях совместного исповедания и распространения веры и в установленном законом порядке зарегистрированное в качестве юридического лица.

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

5. 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.

6. Некоммерческое партнерство - основанная на членстве некоммерческая организация, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами для содействия ее членам в осуществлении деятельности, направленной на достижение целей, предусмотренных для некоммерческих организаций.

7. Учреждение - некоммерческая организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера и финансируемая полностью или частично этим собственником.

8. Бюджетное учреждение - организация, созданная органами государственной власти Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления для осуществления управленческих, социально-культурных, научно-технических или иных функций некоммерческого характера, деятельность которой финансируется из соответствующего бюджета или бюджета государственного внебюджетного фонда на основе сметы доходов и расходов.

9. 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.

10. Товарищество собственников жилья (ТСЖ) - некоммерческая организация, объединение собственников помещений в многоквартирном доме для совместного управления комплексом недвижимого имущества в многоквартирном доме, обеспечения эксплуатации этого комплекса,

владения, пользования и в установленных законодательством пределах распоряжения общим имуществом в многоквартирном доме.

11. Кредитный потребительский кооператив граждан - потребительский кооператив граждан, созданный гражданами, добровольно объединившимися для удовлетворения потребностей в финансовой взаимопомощи. Кредитные потребительские кооперативы граждан могут создаваться по признаку общности места жительства, трудовой деятельности, профессиональной принадлежности или любой иной общности граждан.

12. Профсоюз - добровольное общественное объединение граждан, связанных общими производственными, профессиональными интересами по роду их деятельности, создаваемое в целях представительства и защиты их социально-трудовых прав и интересов.

13. Благотворительная организация - неправительственная (негосударственная и немunicipальная) некоммерческая организация, созданная для реализации общественно значимых целей путем осуществления благотворительной деятельности в интересах общества в целом или отдельных категорий лиц.

14. Потребительский кооператив - 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.

Налогообложение некоммерческих организаций

1.1. Виды налогов и система налогообложения в России

В зависимости от того, осуществляет некоммерческая организация предпринимательскую деятельность или нет, она является участником налоговых правоотношений, являясь юридическим лицом. Некоммерческие организации в соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации в налоговых правоотношениях являются:

- 1) налогоплательщиками;
- 2) налоговыми агентами.

Уплата различных видов налогов некоммерческими организациями зависит от следующих факторов:

- 1) вид осуществляемой хозяйственной деятельности, сущность хозяйственных операций;
- 2) вид осуществляемой предпринимательской деятельности;
- 3) объем, стоимость, состав и характеристика имущества, являющегося собственностью некоммерческой организации;
- 4) наличие трудовых отношений;
- 5) международная деятельность некоммерческой организации.

Необходимо отметить, что в целях соблюдения налогового законодательства и правильного исчисления сумм налогов некоммерческим организациям нужно четко организовать отдельный бухгалтерский и налоговый учет хозяйственных операций и сделок, связанных с ведением предпринимательской деятельности и несвязанных с ней.

Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов

государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ, возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.

В Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные.

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации.

Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов Российской Федерации в соответствии с НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах.

При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации законами о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Местными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

Земельный налог и налог на имущество физических лиц устанавливаются НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих поселений (межселенных территориях), городских округов. Земельный налог и налог на имущество физических лиц вводятся в действие и прекращают действовать на территориях поселений (межселенных территориях), городских округов в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах.

При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ.

К федеральным налогам и сборам относятся:

- 1) налог на добавленную стоимость;
- 2) акцизы;

- 3) налог на доходы физических лиц;
- 4) единый социальный налог;
- 5) налог на прибыль организаций;
- 6) налог на добычу полезных ископаемых;
- 7) водный налог;

8) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;

9) государственная пошлина.

К региональным налогам относятся:

- 1) налог на имущество организаций;
- 2) налог на игорный бизнес;
- 3) транспортный налог.

К местным налогам относятся:

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц.

Специальные налоговые режимы устанавливаются НК РФ и применяются в случаях и порядке, которые предусмотрены налоговым законодательством.

Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов.

К специальным налоговым режимам относятся:

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- 2) упрощенная система налогообложения;
- 3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- 4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

- 1) объект налогообложения;
- 2) налоговая база;
- 3) налоговый период;
- 4) налоговая ставка;
- 5) порядок исчисления налога;

6) порядок и сроки уплаты налога. Налогоплательщики и налоговые агенты имеют право:

1) получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговой отчетности и разъяснения о порядке их заполнения;

2) получать от Министерства финансов Российской Федерации письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, от финансовых органов в субъектах Российской Федерации и органов местного самоуправления - по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах;

3) использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;

4) получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ;

5) на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;

6) представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя;

7) представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;

8) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

9) получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;

10) требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;

11) не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам;

12) обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

13) требовать соблюдения налоговой тайны;

14) требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Налогоплательщики обязаны:

1) уплачивать законно установленные налоги;

2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ;

3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

4) представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Законом N 129-ФЗ;

5) представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

6) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

7) предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренном НК РФ;

8) в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций - также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги;

9) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели - также обязаны письменно сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя:

1) об открытии или закрытии счетов - в десятидневный срок;

2) обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях - в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;

3) обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации, - в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации;

4) о реорганизации - в срок не позднее трех дней со дня принятия такого решения.

Налоговые агенты обязаны:

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги;

2) в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;

3) вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;

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

Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном НК РФ для уплаты налога налогоплательщиком.

Объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй НК РФ.

Под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ.

Товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом РФ.

Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Основными налогами для некоммерческих организаций являются:

- 1) налог на прибыль организаций;
- 2) единый социальный налог;
- 3) налог на добавленную стоимость;
- 4) налог на имущество организаций;
- 5) транспортный налог;
- 6) земельный налог.

В налогообложении некоммерческих организаций предусматриваются особенности и льготы, связанные со спецификой их деятельности.

Так, следует отметить, что согласно подп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождены операции по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Законом N 135-ФЗ, за исключением подакцизных товаров. В соответствии с законодательством 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.

Но благотворительные организации должны выполнить все условия, установленные данным Законом, с тем, чтобы безвозмездная передача была признана благотворительностью (подп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ). При этом надо обязательно оформить счет-фактуру, так как по операциям, освобожденным от обложения НДС согласно ст. 149 НК РФ, все равно выставляется счет-фактура

(подп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ), только сумма НДС не выделяется, а делается надпись "Без налога (НДС)" (п. 5 ст. 168 НК РФ).

В соответствии с п. 26 Методических рекомендаций по применению гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ, утвержденных Приказом МНС России от 20.12.2000 N БГ-3-03/447, для подтверждения и обоснования права на освобождение от уплаты НДС по благотворительной деятельности благотворительной организации необходимо представить в налоговый орган следующие документы:

1) договоры (контракты) налогоплательщика с получателем благотворительной помощи на безвозмездную передачу товаров (выполнение работ, оказание услуг) в рамках осуществления благотворительной деятельности;

2) копии документов, подтверждающих принятие на учет благополучателем безвозмездно полученных товаров (выполненных работ, оказанных услуг);

3) акты или другие документы, свидетельствующие о целевом использовании полученных (выполненных, оказанных) в рамках благотворительной деятельности товаров (работ, услуг).

Не является целевым поступлением на содержание благотворительной организации выручка от реализации ею имущества, ранее полученного в качестве пожертвований или благотворительной помощи от организаций, в том числе осуществляющих благотворительную деятельность. Реализация такого имущества облагается НДС в общеустановленном порядке.

Необходимо восстановить НДС по имуществу, передаваемому в рамках благотворительной деятельности в том случае, если ранее он был принят к вычету из бюджета. Дело в том, что сумма НДС по товарам (работам, услугам), используемым для операций, не облагаемых НДС, учитывается в стоимости этих товаров, работ или услуг (подп. 1 п. 2 и п. 4 ст. 170 НК РФ). Это влечет за собой необходимость восстановить НДС, принятый ранее к вычету, и уплатить его в бюджет (п. 3 ст. 170 НК РФ).

При передаче основных средств восстанавливается сумма НДС, приходящаяся на остаточную стоимость основного средства.

Принять к вычету НДС при осуществлении благотворительной деятельности нельзя, так как в соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат только те суммы налога, которые предъявлены налогоплательщику и уплачены им при приобретении товаров (работ, услуг), используемых для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения согласно гл. 21 НК РФ. А благотворительная деятельность не является объектом обложения НДС. Следовательно, суммы уплаченного НДС в данном случае не возмещаются.

Благотворительная организация обязана вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книгу покупок и книгу продаж, так как эта обязанность пункты 3 и 4 ст. 169 НК РФ возложена на всех налогоплательщиков (кроме банков, страховщиков, негосударственных пенсионных фондов и др.). А к налогоплательщикам согласно ст. 143 НК РФ относятся все организации. Отсюда следует, что формально у благотворительной организации должны иметься все перечисленные документы, даже если в некоторых из них отсутствуют данные для заполнения. За неведение книги покупок и книги продаж предусмотрен штраф в размере 50 руб. за каждый налоговый период (ст. 126 НК РФ), а за отсутствие счетов-фактур помимо этого еще и штраф в размере от 5 тыс. до 15 тыс. руб. (ст. 120 НК РФ).

Жилищно-строительные и гаражно-строительные кооперативы являются потребительскими и признаются некоммерческими организациями (п. 1 ст. 116 ГК РФ). Их главная задача - обеспечить жильем или гаражами граждан, которые внесли свои паи, уплатили вступительные и своевременно вносят членские взносы. Одновременно с этим кооперативы могут заниматься предпринимательской деятельностью. Как и любые другие юридические лица, кооперативы уплачивают налоги - не только по коммерческой, но и по уставной (непредпринимательской) деятельности. При этом для уставной деятельности некоммерческих организаций законодательство предусматривает ряд льгот. Существуют следующие особенности налогообложения кооперативов. ЖСК и ГСК выполняют прежде всего функции застройщиков: получая средства от членов кооператива, они организуют строительство, а затем передают квартиры или гаражи их собственникам. Паевые вклады, а также вступительные и членские

взносы, полученные от членов кооператива, носят целевой характер (в бухучете они отражаются на счете 86 "Целевое финансирование"), поэтому не облагаются НДС. Это следует из подп. 1 п. 2 ст. 146 и подп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ.

Члены кооператива, полностью внесшие свои паевые вклады, приобретают право собственности на полученную квартиру или гараж (п. 4 ст. 218 ГК РФ), а также долю в общем имуществе многоквартирного дома, если речь идет о ЖСК (ст. 289 и п. 1 ст. 290 ГК РФ). У самого же кооператива не возникает права собственности на квартиры или гаражи. Поэтому их передача собственникам не считается реализацией и не облагается НДС (п. 1 ст. 146 НК РФ). При этом "входной" НДС, уплаченный подрядчиком при строительстве дома или гаражного бокса, нужно включить в стоимость объекта, поскольку возместить налог из бюджета нельзя.

Кроме паевых вкладов, членских и вступительных взносов кооперативы могут получать от своих членов средства для оплаты коммунальных услуг, услуг по ремонту и пр. Их налогообложение зависит от того, оказывает данные услуги сам кооператив или же средства проходят у него "транзитом".

Если речь идет о коммунальных услугах, то чаще всего их оказывают специализированные организации, а ЖСК и ГСК лишь перечисляют им деньги, которые получают от своих членов. Иначе говоря, данные средства у кооператива проходят транзитом (в бухучете они отражаются на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" по субсчету "Расчеты по коммунальным платежам"). При этом НДС такие средства не облагаются.

Другое дело, если кооператив сам оказывает какие-либо услуги. Что касается ЖСК, то чаще всего он занимается техническим обслуживанием или, например, текущим и капитальным ремонтом жилья. Тогда оплата за эти услуги, полученная от членов кооператива, будет облагаться НДС как у ГСК, так и у ЖСК.

Если гражданин полностью выплатил свой пай в жилищно-строительном или гаражно-строительном кооперативе, то он становится собственником квартиры или гаража. Кроме того, владельцу квартиры в доме принадлежит на праве общей долевой собственности общее имущество. Естественно, что налог на свое имущество уплачивает собственник, а не кооператив.

Кооперативу придется платить налог на имущество организаций только со стоимости объектов, которые учитываются у него на счете 01 "Основные средства". Так как в соответствии с п. 1 ст. 374 НК РФ, налогом облагается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств. Основные средства, приобретенные для сдачи в аренду, прокат или лизинг, которые отражаются на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности", также подлежат налогообложению налогом на имущество организаций начиная с 01.01.2006 г.

Имущество кооператива включается в облагаемую базу по налогу на имущество по остаточной стоимости. Причем в целях налогообложения используются данные бухучета (п. 1 ст. 375 НК РФ). Однако имущество некоммерческих организаций не подлежит амортизации: на него в конце года начисляется износ.

Так установлено в п. 17 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 г. N 26н. Мало того, амортизация не начисляется даже на то имущество некоммерческой организации, которое приобретено за счет средств от предпринимательской деятельности. Такие разъяснения приведены в Письме Минфина России от 3.07.2003 г. N 16-00-14/243.

Поэтому в целях налогообложения учитывается первоначальная стоимость основных средств за вычетом износа, который отражается за балансом на счете 010 "Износ основных средств" (п. 1 ст. 375 НК РФ). Исключение - земельные участки и иные объекты природопользования (подп. 1 п. 4 ст. 374 НК РФ). Они не облагаются налогом на имущество.

Региональные органы власти могут устанавливать льготы и в отношении иных объектов. Это им позволяет делать п. 2 ст. 372 НК РФ. К примеру, московские ЖСК не платят налог на имущество с объектов жилищного фонда, числящихся на их балансе (п. 10 ст. 4 Закона г. Москвы от 5.11.2003 г. N 64 "О налоге на имущество организаций").

Кооперативы могут осуществлять предпринимательскую деятельность, переведенную на уплату ЕНВД.

В этом случае в части стоимости имущества, используемого для ведения такой деятельности, кооперативы не уплачивают налог на имущество (п. 4 ст. 346.26 НК РФ). Но ведь часть имущества ЖСК или ГСК может использоваться как в уставной (некоммерческой), так и в предпринимательской деятельности. Такое имущество должно облагаться налогом только в части, пропорциональной сумме целевых средств в общей сумме доходов кооператива.

Пока членам кооператива не выдано свидетельство на право собственности на землю или пользования земельным участком, земельный налог уплачивают кооперативы. Налог начисляется со всей площади земельного участка кооператива, кроме площадей, закрепленных за физическими лицами, которые пользуются льготами (например, инвалиды I и II группы).

В письме Минфина РФ от 18.04.2006 N 03-11-04/2/80 разъясняется, что расходы некоммерческой организации, оплаченные средствами, полученными в виде членских взносов, нельзя учесть при определении налоговой базы по единому налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения. В соответствии с п. 1 ст. 346.15 НК РФ "упрощенцами" учитываются доходы, указанные в статьях 249 и 250 НК РФ, и не учитываются доходы, перечисленные в ст. 251 НК РФ. Членские взносы указаны в п. 2 ст. 251 НК РФ. Поскольку такие поступления должны расходоваться некоммерческими организациями строго по целевому назначению, не связанному с их коммерческой деятельностью, то и проведенные за их счет расходы также не учитываются при определении налоговой базы.

1.2. Особенности исчисления и уплаты налога на прибыль организаций в некоммерческих организациях

Некоммерческие организации приобретают статус налогоплательщиков по налогу на прибыль организаций с момента государственной регистрации в качестве юридического лица. Обязанность исчислять и уплачивать налог на прибыль в бюджет возникает одновременно с обязанностью вести бухгалтерский и налоговый учет, на основе которого определяется факт получения доходов, осуществления расходов и получения прибыли. Налогообложение по налогу на прибыль организаций регулируется гл. 25 НК РФ.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью в налогообложения признается:

1) для российских организаций - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с НК РФ;

2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, - полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с НК РФ;

3) для иных иностранных организаций - доходы, полученные от источников в Российской Федерации.

К доходам в целях налогообложения относятся:

1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (доходы от реализации);

2) внереализационные доходы.

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Доходы определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета.

Налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (в том числе убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы. Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя:

1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);

2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;

3) расходы на освоение природных ресурсов;

4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

5) расходы на обязательное и добровольное страхование;

6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на:

1) материальные расходы;

2) расходы на оплату труда;

3) суммы начисленной амортизации;

4) прочие расходы.

Рассмотрим доходы и расходы некоммерческих организаций, учитываемые при расчете налога на прибыль и не связанные с осуществлением предпринимательской деятельности. Данные доходы и расходы могут возникать у некоммерческой организации по сути ее хозяйственной деятельности, связанной с достижением целей, предусмотренных учредительными документами.

В соответствии со ст. 250 НК РФ у некоммерческих организаций могут иметь место следующие внереализационные доходы, подлежащие налогообложению по налогу на прибыль организаций:

1) от долевого участия в других организациях (в том числе дивиденды по акциям, находящимся в собственности некоммерческой организации);

2) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Центральным банком Российской Федерации на дату перехода права собственности на иностранную валюту (данный вид дохода может возникнуть при получении грантов, благотворительной помощи, целевого финансирования в виде иностранной валюты, в том числе от международных общественных организаций и фондов);

3) 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 Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации;

4) 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;

5) от сдачи имущества в аренду (субаренду);

6) 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);

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

8) 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;

9) 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;

10) в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ;

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

Специфика деятельности некоммерческих организаций подразумевает получение отдельных видов доходов в рамках социально-значимой деятельности. Такие доходы не облагаются налогом на прибыль организаций и включаются в доходы, предусмотренные ст. 251 НК РФ.

Статья 251 НК РФ устанавливает виды доходов, которые не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, вне зависимости от того, получены они в результате предпринимательской деятельности или нет. К ним относятся такие виды доходов, не связанные с ведением предпринимательской деятельности:

1) в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером));

2) 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;

3) 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";

4) в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также в соответствии с законодательством Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей;

5) в виде имущества, полученного бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;

6) в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления

заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований;

7) 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. К средствам бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемым бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, но не использованным по целевому назначению в течение налогового периода либо использованным не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства Российской Федерации.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами:

1) в виде средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения;

2) в виде полученных грантов. В целях настоящей главы грантами признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям:

- гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством Российской Федерации, на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения (направления - СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез), охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований;

- гранты предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным предоставлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта;

3) в виде средств, полученных обществом взаимного страхования от организаций - членов общества взаимного страхования;

4) в виде средств, полученных из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций;

5) в виде средств, поступивших на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Законом N 127-ФЗ;

6) в виде средств, получаемых медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, за оказание медицинских услуг застрахованным лицам от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование этих лиц;

7) в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней;

8) в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии

с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства Российской Федерации;

9) в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности;

10) 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;

11) в виде имущества (работ, услуг), полученного медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование, за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий, используемого в установленном порядке;

12) в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором.

В ст. 251 НК РФ отдельно рассматриваются специальные целевые поступления, в том числе связанные с деятельностью некоммерческих организаций. При определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций также 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.

К указанным целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся:

1) осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы, паевые вклады, а также пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с ГК РФ;

2) целевые поступления на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Законом N 127-ФЗ;

3) имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования;

4) суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций;

5) средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности;

6) совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных ФОНДОВ;

7) использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям;

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

9) имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности.

Некоммерческие организации при исчислении налога на прибыль должны учитывать следующие расходы, не связанные с осуществлением предпринимательской деятельности.

В соответствии со ст. 265 НК РФ налоговую базу уменьшают внереализационные расходы:

1) расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу);

2) расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида;

3) расходы в виде отрицательной 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 Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации;

4) расходы в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;

5) расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса Центрального банка Российской Федерации, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту (особенности определения расходов банков от этих операций устанавливаются ст. 291 НК РФ);

6) судебные расходы и арбитражные сборы;

7) расходы 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 или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;

8) расходы на услуги банков, в том числе связанные с установкой и эксплуатацией электронных систем документооборота между банком и клиентами, в том числе систем "клиент-банк";

9) расходы на проведение собраний акционеров (участников, пайщиков), в частности расходы, связанные с арендой помещений, подготовкой и рассылкой необходимой для проведения собраний информации, и иные расходы, непосредственно связанные с проведением собрания;

10) потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций.

НК РФ предусматривает группу расходов, не учитываемых при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций и финансируемых за счет чистой прибыли. В соответствии со ст. 270 к ним относятся такие расходы некоммерческих организаций:

1) в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством Российской Федерации предоставлено право наложения указанных санкций;

2) в виде суммы налога, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;

3) в виде взносов на добровольное страхование, кроме взносов, указанных в статьях 255, 263 и 291 НК РФ;

4) в виде взносов на негосударственное пенсионное обеспечение, кроме взносов, указанных в ст. 255 НК РФ;

5) в виде средств или иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая долговые ценные бумаги), а также в виде средств или иного имущества, которые направлены в погашение таких заимствований;

6) в виде сумм добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации, сумм добровольных взносов участников союзов, ассоциаций, организаций (объединений) на содержание указанных союзов, ассоциаций, организаций (объединений);

7) в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей;

8) в виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования в соответствии с подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ;

9) в виде средств, перечисляемых профсоюзным организациям;

10) в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов);

11) в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений;

12) в виде сумм материальной помощи работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности);

13) на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей;

14) на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, не давшие положительного результата, - сверх размера расходов, предусмотренных ст. 262 НК РФ;

15) в виде платы государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление сверх тарифов, утвержденных в установленном порядке;

16) в виде взносов, вкладов и иных обязательных платежей, уплачиваемых некоммерческим организациям и международным организациям, кроме указанных в подп. 29 и 30 п. 1 ст. 264 НК РФ;

17) в виде расходов, осуществляемых религиозными организациями в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний, а также в связи с реализацией религиозной литературы и предметов религиозного назначения;

Налоговым периодом по налогу признается календарный год.

Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода, если иное не предусмотрено НК РФ, налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа в порядке, установленном НК РФ.

Авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период.

Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода.

В соответствии со ст. 284 НК РФ налоговая ставка устанавливается в размере 24%, за исключением случаев, предусмотренных пунктами 2-5 данной статьи. При этом:

1) сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 6,5%, зачисляется в федеральный бюджет;

2) сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 17,5%, зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5%.

Налоговые ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, устанавливаются в следующих размерах:

1) 20% - со всех доходов, за исключением указанных в подп. 2 (то есть тех, что облагаются по ставке 10%) пункта 2 ст. 284 НК РФ и пунктов 3 и 4 статьи 284 НК РФ с учетом положений ст. 310 НК РФ;

2) 10% - от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок.

К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, применяются следующие ставки:

1) 9% - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами - налоговыми резидентами Российской Федерации;

2) 15% - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций.

К налоговой базе, определяемой по операциям с отдельными видами долговых обязательств, применяются следующие налоговые ставки:

1) 15% - по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (за исключением ценных бумаг, указанных в подп. 2 и 3 п. 4 ст. 284, и процентного дохода, полученного российскими организациями по государственным и муниципальным ценным бумагам, размещаемым за пределами Российской Федерации, за исключением процентного дохода, полученного первичными владельцами государственных ценных бумаг Российской Федерации, которые были получены ими в обмен на государственные краткосрочные бескупонные облигации в порядке, установленном Правительством Российской Федерации), условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов, а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным после 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием после 1 января 2007 г.;

2) 9% - по доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.;

3) 0% - по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР и внутреннего и внешнего валютного долга Российской Федерации.

Некоммерческие организации обязаны вести налоговый учет в соответствии с правилами, установленными НК РФ.

Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

В случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой стоимости имущества и обязательств, налогоплательщик вправе

самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т.е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Подтверждением данных налогового учета являются:

- 1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- 2) аналитические регистры налогового учета;
- 3) расчет налоговой базы.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

- 1) наименование регистра;
- 2) период (дату) составления;
- 3) измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
- 4) наименование хозяйственных операций;
- 5) подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную действующим законодательством.

Особенности исчисления и уплаты налога на прибыль организации зависят от вида некоммерческих организаций и сути осуществляемой ими деятельности.

Если поступившие средства в рамках благотворительной деятельности используются некоммерческой организацией не по целевому назначению, они включаются в состав внереализационных доходов (п. 14 ст. 250 НК РФ) и облагаются налогом на прибыль в общеустановленном порядке по налоговой ставке 24%.

У некоммерческих организаций, ведущих предпринимательскую деятельность, имеются как прямые расходы, непосредственно связанные с ее осуществлением, так и общие расходы, связанные и с предпринимательской деятельностью, и с основной уставной деятельностью (расходы по оплате труда административно-управленческого персонала, по содержанию зданий, автомобилей, услуг телефонной связи и т.п.).

Некоммерческие организации обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений и предпринимательской деятельности. При отсутствии такого учета у организации, получившей средства целевого

финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Порядок ведения раздельного учета должен быть определен в соответствующем документе организации, регламентирующем ее учетную политику.

Некоммерческая организация может подтвердить наличие расходов, напрямую связанных с предпринимательской деятельностью, если имеются, например, организационно-распорядительные документы, приказы руководителя, свидетельствующие о том, что в структуре организации сформированы два подразделения: по осуществлению предпринимательской деятельности и по осуществлению уставной непредпринимательской деятельности либо утверждены соответствующие должностные инструкции, четко регламентирующие круг обязанностей сотрудников; каждый объект имущества в момент приобретения распределен по указанным видам деятельности и используется только по назначению и т.п.

Наличие раздельного учета позволит также принять к вычету суммы НДС, уплаченные при приобретении материальных ресурсов для предпринимательской деятельности.

Особенности налогообложения жилищно-строительных кооперативов и гаражно-строительных кооперативов следующие. Паевые вклады, членские и вступительные взносы признаются целевыми поступлениями на содержание кооперативов и для целей налогообложения прибыли. Налогом на прибыль такие средства не облагаются (пункты 1, 2 ст. 251 НК РФ). Аналогичные разъяснения по данному вопросу приведены в Письме УМНС России по г. Москве от 18.09.2002 г. N 26-12/43763. Правда, при этом кооператив должен отдельно учитывать полученные целевые средства и произведенные за счет них расходы.

Доходы, которые кооператив получает от предпринимательской деятельности, включаются в состав налогооблагаемой прибыли. Также учитываются иные доходы, к примеру, суммы штрафов с тех членов кооператива, которые несвоевременно внесли свои взносы и проценты за хранение денег в банке (пункты 3 и 6 ст. 250 НК РФ).

Письмо Минфина РФ от 27.09.2005 г. N 07-05-06/261 уточняет, что амортизируемое имущество, приобретенное некоммерческой организацией за счет доходов от предпринимательской деятельности и используемое для ее осуществления, подлежит амортизации в порядке, установленном гл. 25 НК РФ. При этом налогоплательщики обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках предпринимательской деятельности и в рамках целевых поступлений.

Согласно подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ расходы налогоплательщика на приобретение имущества, не являющегося амортизируемым, учитываются при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций одновременно, в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию, в составе материальных расходов.

В соответствии с подп. 14 п. 1 и п. 2 ст. 251 НК РФ средства целевого финансирования, а также целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья), поступившие на содержание и ведение уставной деятельности некоммерческих организаций безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению, при определении налоговой базы некоммерческих организаций не учитываются. При этом налогоплательщики - получатели средств целевого финансирования и целевых поступлений обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках средств целевого финансирования и в рамках целевых поступлений.

К расходам на содержание некоммерческих организаций, в том числе общественных организаций, в частности, относятся: расходы по содержанию зданий и помещений, расходы по содержанию и эксплуатации автотранспорта, расходы по аренде помещений, расходы по оплате труда административно-управленческого и другого персонала, осуществляющего ведение уставной деятельности, командировочные расходы, канцелярские расходы, расходы на публикацию отчета о деятельности и отчета об использовании имущества.

Ведение уставной деятельности - это направление целевых средств на осуществление целей, предусмотренных в уставе некоммерческой организации. В связи с этим положения п. 2 ст. 253

НК РФ и статей 254-264 НК РФ при учете расходов по содержанию и ведению уставной деятельности некоммерческих организаций не используются. Данные статьи применяются некоммерческими организациями, получающими доходы от реализации товаров, работ, услуг, для учета расходов, связанных с получением данных доходов.

НК РФ не предусматривается включение некоммерческими организациями в состав расходов, связанных с производством и реализацией, и в состав внереализационных расходов расходов по содержанию и ведению ими уставной деятельности (оплата труда административно-управленческого персонала, плата за аренду помещений, оплата услуг банка и др.).

Некоммерческие организации расходы по содержанию организации и ведению уставной деятельности осуществляют за счет средств целевого финансирования и целевых поступлений, а при их недостаточности или отсутствии - за счет источников, полученных в результате осуществления коммерческой деятельности, оставшихся после выполнения обязательств по уплате в бюджет налога на прибыль организаций в порядке, установленном НК РФ.

Следовательно, расходы, покрываемые за счет средств целевого финансирования и целевых поступлений, некоммерческими организациями в расходах, связанных с производством и реализацией, и внереализационных расходах при определении налоговой базы не учитываются.

В соответствии с п. 1 ст. 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью в целях обложения налогом на прибыль признаются для российских организаций полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ. Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, - убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. При этом коммерческая деятельность некоммерческой организации подлежит обложению налогом на прибыль на общих основаниях.

Рассмотрим отдельные вопросы налогообложения грантов.

В соответствии с письмом Минфина РФ от 18.11.2002 г. N 04-02-06/4/42 необходимо учитывать, что в НК РФ определены условия передачи (получения) денежных средств или иного имущества, при которых денежные средства или иное имущество признаются грантами. Одним из условий является предоставление грантов 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.

В настоящее время такой перечень утвержден Постановлением Правительства РФ от 24.12.2002 г. N 923 "О перечне иностранных и международных организаций, гранты которых не учитываются в целях налогообложения в доходах российских организаций - получателей грантов". В него включены 92 иностранные и международные организации.

Необходимо отметить, что перечень разработан только для международных и иностранных организаций и объединений. Для российских организаций-грантодателей такой перечень не нужен. Налогоплательщики-организации, получившие гранты от российских некоммерческих организаций или физических лиц, при соблюдении условий передачи (получения) грантов могут учитывать их как средства целевого финансирования.

Гранты, полученные от иностранных организаций, не вошедших в перечень, подлежат включению в налоговую базу как доходы.

В письме Минфина РФ от 31.10.2005 г. N 03-03-04/4/73 дано разъяснение по следующим вопросам:

1) должны ли средства, полученные в качестве целевого финансирования, учитываться в общем объеме доходов при распределении общехозяйственных затрат некоммерческой организации? (При условии, что некоммерческая организация имеет следующие источники поступления денежных средств: целевое финансирование, поступления в виде членских взносов, пожертвований и благотворительной помощи, а также доходы от предпринимательской деятельности. Расходы организации подразделяются на расходы на ведение основной деятельности, расходы на ведение предпринимательской деятельности, а также на общехозяйственные расходы, которые нельзя отнести к расходам на ведение конкретного вида деятельности. Согласно ст. 272 НК РФ расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика);

2) как положительные (отрицательные) курсовые разницы, возникающие при переоценке валютных ценностей, полученных в виде грантов, учитываются при налогообложении прибыли? (При условии, что некоммерческая организация получает гранты и пожертвования от иностранных организаций и физических лиц на выполнение программ и ведение уставной деятельности. А в соответствии с п. 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006) средства целевого финансирования, выраженные в иностранной валюте, подлежат переоценке на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности).

Согласно пунктам 1, 14 ст. 251 НК РФ налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный 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.

Поступления, полученные некоммерческими организациями, в виде членских взносов, пожертвований, полученных на их содержание и ведение ими уставной деятельности, согласно пунктам 1, 2 ст. 251 НК РФ признаются целевыми поступлениями.

Пункт 2 ст. 251 НК РФ определяет, что налогоплательщики - получатели целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений.

Таким образом, налогоплательщик, получивший средства целевого финансирования или целевые поступления, не подлежащие включению в налоговую базу по налогу на прибыль организаций, не вправе относить в уменьшение доходов, облагаемых налогом на прибыль организаций, расходы, осуществляемые за счет этих средств.

В том случае, если налогоплательщик, применяющий в налоговом учете метод начисления, осуществляет какие-либо затраты, которые относятся к нескольким видам деятельности, по которым ведется обособленный учет, распределение таких расходов осуществляется с учетом положений ст. 272 НК РФ.

Так, в соответствии с п. 1 ст. 272 НК РФ расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

Таким образом, в том случае, если налогоплательщик производит какие-либо расходы, связанные как с деятельностью, осуществляемой в рамках целевого финансирования или целевых поступлений, так и с предпринимательской деятельностью, при этом данные расходы не подлежат оплате за счет средств целевого финансирования или целевых поступлений, распределение таких расходов между разными видами деятельности он осуществляет в соответствии с изложенным выше п. 1 ст. 272 НК РФ.

Согласно п. 11 ст. 250 НК РФ к внереализационным доходам относятся доходы 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 Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации.

В соответствии с пунктами 1, 5 ст. 265 НК РФ к внереализационным расходам относятся расходы в виде отрицательной 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 Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации.

Доходы (расходы) налогоплательщика в виде положительных (отрицательных) курсовых разниц, возникающих при переоценке валютных ценностей в виде полученных средств целевого финансирования и целевых поступлений в иностранной валюте, должны учитываться налогоплательщиком в составе доходов, подлежащих обложению налогом на прибыль организаций (расходов, уменьшающих полученные доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций).

При этом согласно пунктам 1, 6 ст. 265 НК РФ расходы в виде отрицательной (положительной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту, квалифицируются как внереализационные расходы и также учитываются при налогообложении.

Некоммерческие организации обязаны подавать в налоговые органы Налоговую декларацию по налогу на прибыль в порядке и в сроки, установленные НК РФ.

1.3. Особенности исчисления и уплаты единого социального налога в некоммерческих организациях

Некоммерческие организации приобретают статус налогоплательщиков по Единому социальному налогу с момента государственной регистрации в качестве юридического лица, становясь при этом работодателями-организациями, осуществляющими денежные выплаты в пользу физических лиц (наемных работников и лиц, работающих по гражданско-правовым договорам). Обязанность исчислять и уплачивать Единый социальный налог в бюджет возникает одновременно с обязанностью вести бухгалтерский и налоговый учет, учет доходов физических лиц, на основе которого определяется факт осуществления таких выплат. Налогообложение по Единому социальному налогу регулируется гл. 24 НК РФ.

Объектом налогообложения по Единому социальному налогу признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

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).

При определении налоговой базы по Единому социальному налогу 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 подп. 7 п. 1 ст. 238 НК РФ).

Необходимо обратить внимание на то, что в соответствии с п. 3 ст. 236 НК выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Налогоплательщики определяют налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Статья 238 НК РФ устанавливает суммы, не подлежащие налогообложению, выплачиваемые физическим лицам. В деятельности некоммерческих организаций могут встречаться следующие из них:

1) все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных с:

- возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;

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

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

- увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск;

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

- трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации;

- выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов). При оплате налогоплательщиком расходов на командировки работников как внутри страны, так и за ее пределы не подлежат налогообложению суточные в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи, сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта, сборы за выдачу (получение) виз, а также расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком:

- физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;

- членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;

3) суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому налогоплательщиком в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Статьей 239 НК РФ устанавливает следующие налоговые льготы по единому социальному налогу для следующих организаций:

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.

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

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

Сумма ЕСН, подлежащая уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации, подлежит уменьшению налогоплательщиками на сумму произведенных ими самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

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 (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15.12.2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации". 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.

Некоммерческие организации, как налогоплательщики, обязаны подавать в налоговые органы налоговую декларацию по Единому социальному налогу, в порядке и в сроки, установленные НК РФ.

Если некоммерческая организация не ведет предпринимательской деятельности и получает денежные средства за счет целевого финансирования и благотворительности, то в этом случае возникают следующие особенности исчисления Единого социального налога.

Некоммерческие организации осуществляют выплаты в пользу физических лиц в рамках уставной деятельности, финансируемые за счет целевых поступлений и, по сути, не учитываемые при исчислении налога на прибыль.

Позиция налоговых органов состоит в том, что такие выплаты должны облагаться Единым социальным налогом. (Письмо Управления МНС РФ по г. Москва от 21.06.2002 г. N 28-11/28329, Письмо Управления МНС РФ по г. Москва от 01.08.2002 г. N 28-11/34977, Письмо Управления ФНС России по г. Москва от 7.09. 2005 г. N 21-11/64190) Налоговые органы обосновывают это тем, что если некоммерческие организации не ведут предпринимательскую деятельность, то "не формируют налоговую базу по налогу на прибыль" и не являются налогоплательщиками по налогу на прибыль, а значит не могут пользоваться льготой, установленной п. 3 ст. 236 НК РФ. Это касается любых выплат в пользу физических лиц.

Особо необходимо обратить внимание на позицию налоговых органов по поводу оплаты командировочных расходов сотрудникам, работающим не по трудовым договорам, а по гражданско-правовым договорам. В Письме Управления ФНС России по г. Москва от 7.09.2005 г. N 21-11/64190 указывается на то, что в соответствии со ст. 238 НК РФ не облагаются ЕСН суммы возмещения командировочных расходов физическим лицам, в связи с выполнением ими трудовых обязанностей. Положения ТК РФ, законы и иные нормативные правовые акты, содержащие нормы трудового права, не распространяются на лиц, работающих по договорам гражданско-правового характера (ст. 11 ТК РФ). Следовательно, компенсационные выплаты на выполнение ими трудовых обязанностей. Положения ТК РФ, законы и иные в другой местности, являются по существу дополнительным вознаграждением этим физическим лицам. Такие вознаграждения включаются в налогооблагаемую базу по ЕСН.

Так как указанные выплаты у некоммерческих организаций производятся за счет целевого финансирования, не участвующего в формировании налоговой базы по налогу на прибыль, то п. 3 ст. 236 НК РФ к ним не применяется.

Также возникает вопрос о налогообложении Единым социальным налогом в том случае, если некоммерческая организация осуществляет выплаты физическим лицам в виде грантов, социальных стипендий и благотворительности. В этом случае можно руководствоваться Письмом Минфина РФ от 12.11.2001 г. N 04-04-07/188.

Некоммерческая, благотворительная организация как работодатель, безусловно, является плательщиком единого социального налога в отношении всех выплат, производимых в пользу своих работников (штатных и привлекаемых на условиях договоров или без договоров) за выполнение каких-либо работ.

При этом организация не является плательщиком единого социального налога в отношении тех сумм, которые не предполагают со стороны их получателей выполнение каких-либо работ или услуг для этой организации, в связи с чем суммы благотворительной помощи лицам, не выполняющим работы для благотворительной организации, не включаются в объект налогообложения для исчисления единого социального налога (взноса) как на основании положений ст. 236, так и на основании ст. 235 НК РФ (в связи с отсутствием организации-работодателя).

Таким образом, стипендиальные выплаты физическим лицам, не являющимся наемными работниками некоммерческой организации, не облагаются Единым социальным налогом.

Если некоммерческая организация применяет упрощенную систему налогообложения, то необходимо учитывать следующее.

В соответствии с п. 2 ст. 346.11 НК РФ применение упрощенной системы налогообложения учета и отчетности (далее - УСН) организациями предусматривает замену уплаты ряда налогов, в том числе ЕСН, уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период. Организации, применяющие УСН, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с

законодательством Российской Федерации. Согласно п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15.12.2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" объектом обложения страховыми взносами и базой для их начисления являются объект налогообложения и налоговая база по ЕСН, установленные гл. 24 НК РФ. На основании п. 1 ст. 236 НК РФ объектом обложения ЕСН признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам. Пунктом 3 ст. 236 установлено, что указанные в п. 1 этой статьи выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде. При этом п. 3 ст. 236 применяется только к выплатам и вознаграждениям, производимым физическим лицам за выполнение работ по трудовым договорам, договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, авторским договорам за счет доходов от коммерческой деятельности организации, формирующей налоговую базу по налогу на прибыль. Данная норма не распространяется на налогоплательщиков, не являющихся плательщиками налога на прибыль организаций, в частности на организации, применяющие такой специальный налоговый режим, как УСН.

1.4. Налоговая отчетность некоммерческих организаций и налоговый контроль

Налогоплательщики, в том числе и некоммерческие организации, должны представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах (ст. 23 НК РФ). Некоммерческие организации предоставляют налоговую отчетность как налогоплательщики и как налоговые агенты.

В качестве налогоплательщика предоставляются налоговые декларации.

Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде в соответствии с законодательством Российской Федерации. Бланки налоговых деклараций предоставляются налоговыми органами бесплатно.

Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через его представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации и обязан по просьбе налогоплательщика проставить отметку на копии налоговой декларации о принятии и дату ее представления. При получении налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи налоговый орган обязан передать налогоплательщику квитанцию о приемке в электронном виде.

При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

Порядок представления налоговой декларации в электронном виде определяется Министерством финансов Российской Федерации.

Налоговая декларация представляется с указанием единого по всем налогам идентификационного номера налогоплательщика.

Формы налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Статьей 289 НК РФ установлены требования представления налоговой декларации по налогу на прибыль.

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 НК РФ.

Налогоплательщики по итогам отчетного периода представляют налоговые декларации упрощенной формы. Налогоплательщики (налоговые агенты) представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, представляют налоговые декларации в сроки, установленные для уплаты авансовых платежей.

Налоговые декларации (налоговые расчеты) по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками (налоговыми агентами) не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год. Отчетными периодами по налогу на прибыль признаются I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

В соответствии со ст. 289 НК РФ некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме по истечении налогового периода. Данным правом можно воспользоваться, если в течение налогового периода некоммерческая организация не вела предпринимательскую деятельность и не имела доходы, учитываемые при расчете налога на прибыль.

Форма налоговой декларации по налогу на прибыль и Порядок по ее заполнению утверждены Приказом Минфина РФ от 07.02.2006 N 24н.

Необходимо отметить, что в соответствии с п. 14 ст. 250 НК 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.

По окончании налогового периода при получении целевых средств некоммерческая организация должна представить в налоговый орган по месту своего учета Раздел 00212 Лист 07 "Отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования" в составе декларации по налогу на прибыль организаций. (Приказ Минфина РФ от 07.02.2006 N 24н).

Средства, полученные в виде пожертвований, благотворительные организации в декларации по НДС не отражают, так как при определении налоговой базы по налогу на добавленную стоимость выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученных в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами (п. 2 ст. 153 НК РФ). А средства, не связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), включая пожертвования, никакого отношения к налоговой базе по НДС не имеют и, следовательно, в декларации по НДС не отражаются.

Таким образом, согласно действующему налоговому законодательству некоммерческие организации обязаны представлять налоговые декларации в налоговые органы по месту учета независимо от того, возникает у них объект налогообложения или нет. Аналогичная ситуация по НДС (статьи 143 и 174 НК РФ) и налогу на имущество организаций (статьи 373 и 386 НК РФ).

Плательщиками единого социального налога в соответствии со статьями 235 и 243 НК РФ признаются только организации, производящие выплаты физическим лицам. Поэтому, если такие выплаты не производятся, организация не является плательщиком этого налога и соответственно не должна представлять налоговые декларации по единому социальному налогу.

В соответствии со ст. 243 НК РФ по Единому социальному налогу установлены следующие виды налоговой отчетности:

1) расчет авансовых платежей, уплачиваемых по Единому социальному налогу, который содержит 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 на обязательное пенсионное страхование. Расчет представляется не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, в налоговый орган по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации;

2) налоговая декларация по единому социальному налогу. Представляется 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 предоставление декларации в налоговый орган, налогоплательщик не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляет в территориальный орган Пенсионного фонда Российской Федерации. Форма декларации и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина РФ от 31.01.2006 г. N 19н;

3) 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:

- начисленного налога в Фонд социального страхования Российской Федерации;
- 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;
- направленных ими в установленном порядке на санаторно-курортное обслуживание работников и их детей;
- расходов, подлежащих зачету;
- уплачиваемых в Фонд социального страхования Российской Федерации.

Данные сведения представляются в Форме N 4-ФСС "Расчетная ведомость по средствам Фонда социального страхования Российской Федерации".

В соответствии со ст. 243 НК 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. В целях такого учета Приказом МНС РФ от 27.07.2004 г. N САЭ-3-05/443 утверждены следующие формы:

1) индивидуальная карточка учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета);

2) сводная карточка учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета);

3) индивидуальная карточка учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета);

4) сводная карточка учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета).

Некоммерческие организации являются налоговыми агентами по налогу на доходы физических лиц в соответствии со ст. 226 НК РФ.

В соответствии со ст. 230 НК РФ налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, по форме, которая установлена Министерством финансов Российской Федерации.

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.

Приказом ФНС России от 25.11.2005 г. N САЭ-3-04/616@ утверждена Отчетная форма "Справка о доходах физического лица за 200_год". (Форма 2-НДФЛ).

Указанные сведения представляются на магнитных носителях или с использованием средств телекоммуникаций в порядке, определяемом Министерством финансов Российской Федерации.

Целью налогового контроля является предупреждение и выявление налоговых правонарушений (в том числе налоговых преступлений), а также привлечение к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство.

Состав налоговых правонарушений и санкции установлены НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 82 НК РФ налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством:

- 1) налоговых проверок;
- 2) получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов;
- 3) проверки данных учета и отчетности;
- 4) осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- 5) в других формах, предусмотренных НК РФ.

Приведенный список не исчерпывающий, но формы налогового контроля могут быть установлены только НК РФ.

Формы налогового контроля складываются из установленных в п. 1 ст. 31 НК РФ прав налоговых органов:

1) требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;

2) производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

3) вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;

4) осматривать (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества. Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается Минфином России и МНС России;

- 5) контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам;

6) привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

7) вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;

8) создавать налоговые посты в порядке, установленном НК РФ.

В НК РФ также установлены составы налоговых правонарушений и санкции за незаконное воспрепятствование проведению налогового контроля со стороны налогоплательщика.

Основные льготы для некоммерческих организаций

Налоговый учет и налогообложение для некоммерческих организаций имеет такое же большое значение, как и для коммерческих организаций.

В соответствии с требованиями действующего законодательства некоммерческие организации, прошедшие государственную регистрацию и в соответствии со ст. 83 Налогового кодекса РФ вставшие на учет в налоговых органах Российской Федерации, являются плательщиками налогов и сборов, предусмотренных налоговым законодательством Российской Федерации.

Следует отметить, что некоммерческие организации наряду с коммерческими организациями и другими субъектами правовых отношений несут ответственность за полноту и своевременность уплаты налогов и достоверность предоставления финансовой информации налоговым органам Российской Федерации.

При этом особенность налогового контроля со стороны налоговых органов за некоммерческими организациями заключается в том, что контролю подлежит правильность и полнота использования средств целевого финансирования. Реализация данной задачи осуществляется через проверку финансовой отчетности, предоставляемой в сроки сдачи промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности, а также проверку бухгалтерской и прочей финансовой документации и сведений, отраженных в ней.

Следует обратить внимание на то, что некоммерческие организации осуществляют свою деятельность в основном за счет целевых средств. В связи с этим им необходимо вести предельно четкий и аккуратный бухгалтерский учет целевых средств и так же четко составлять бухгалтерскую отчетность. Что позволит избежать штрафных санкций за нецелевое использование целевых средств.

Необходимо заметить, что действующее налоговое законодательство не предусматривает единой системы налоговых льгот для некоммерческих организаций. Согласно подп. 3 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах. При этом данное право закреплено за всеми категориями налогоплательщиков в одинаковой мере.

Однако принцип налогообложения некоммерческих организаций зависит от того, осуществляет ли некоммерческая организация предпринимательскую деятельность, то есть ведется ли параллельно с уставной деятельностью еще и предпринимательская деятельность. Исходя из этого налогообложение некоммерческих организаций имеет свою специфику.

Налоговое законодательство закрепляет различные нормы и правила налогообложения в части средств, полученных некоммерческой организацией на ведение уставной деятельности, и в части доходов, полученных от предпринимательской деятельности.

При этом следует помнить, что ассоциации и союзы самостоятельно не имеют права осуществлять предпринимательскую деятельность, а их уставная деятельность осуществляется за счет средств целевого финансирования. Для ведения предпринимательской деятельности союзы и ассоциации по решению ее участников либо сами преобразуются в хозяйственные общества или товарищества, либо создают такие общества и являются их участниками.

Средства целевого финансирования, поступившие на покрытие целевых расходов по уставной деятельности некоммерческой организации, в состав доходов некоммерческой организации не включаются. Однако в случае нецелевого использования целевых средств эти

средства включаются в состав налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в соответствии с требованиями гл. 25 Налогового кодекса РФ.

Также следует отметить, что значение имеет не только использование средств целевого финансирования в рамках уставной деятельности, но и их использование строго на те цели, которые регламентированы источником целевого финансирования или направлены на другие цели с согласия данного источника. Так, например, согласно ст. 582 Гражданского кодекса РФ, если законом не установлен иной порядок, в случаях, когда использование пожертвованного имущества в соответствии с указанным жертвователем назначением становится вследствие изменившихся обстоятельств невозможным, оно может быть использовано по другому назначению лишь с согласия жертвователя, а в случае смерти гражданина-жертвователя или ликвидации юридического лица - жертвователя - по решению суда. В случае использования пожертвованного имущества не в соответствии с указанным жертвователем назначением или изменения этого назначения с нарушением соответствующих правил жертвователя, его наследник или иной правопреемник имеет право требовать отмены пожертвования.

При этом использованные не по целевому назначению средства целевого финансирования и целевые поступления признаются внереализационным доходом некоммерческой организации и включаются в налоговую базу при исчислении налога на прибыль (п. 14 ст. 250 Налогового кодекса РФ). Включение средств целевого финансирования, использованных не по назначению, в состав доходов некоммерческой организации, осуществляется в момент фактического использования целевых средств не по целевому назначению либо в момент нарушения условий, на которых они предоставлялись (подп. 9 п. 4 ст. 271 Налогового кодекса РФ).

Таким образом, некоммерческие организации должны организовать отдельный учет целевых поступлений и целевых расходов и средств, поступивших от предпринимательской деятельности. Как уже отмечалось, отдельный учет целевых средств и средств, полученных от предпринимательской деятельности, осуществляется на основании смет целевых расходов. Статьи смет целевых расходов на законодательном уровне не закреплены, поэтому согласно закону N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях" статьи доходов и расходов некоммерческие организации могут определять самостоятельно. Кроме того, они могут планировать в соответствии с имеющимися источниками целевых средств и направления своей деятельности. То есть составлять соответствующий финансовый план на определенный период времени. Финансовый план (смета) утверждается высшим органом управления некоммерческой организацией (п. 3 ст. 29 Закона N 7-ФЗ).

Следует отметить, что некоммерческая организация может осуществлять параллельно несколько целевых программ (мероприятий). В этом случае необходимо организовать распределение административно-хозяйственных расходов. При этом метод учета и распределения таких расходов осуществляется некоммерческой организацией самостоятельно и обязательно закрепляется в учетной политике для целей бухгалтерского учета и налогообложения.

В соответствии со ст. 313 Налогового кодекса РФ система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно. В связи с этим некоммерческая организация должна разработать методику организации отдельного налогового учета целевых поступлений и целевых расходов, а также их распределение в рамках каждого вида деятельности и также закрепить ее в учетной политике для целей налогообложения.

Налог на прибыль. Целевые поступления. Целевые расходы

Некоммерческие организации в случае, если они не применяют специальных режимов налогообложения, являются налогоплательщиками налога на прибыль по общему режиму налогообложения.

Следует отметить, что гл. 25 Налогового кодекса РФ, регулирующая порядок обложения указанным налогом, не предусматривает особых льгот для некоммерческих организаций.

В соответствии со ст. 247 Налогового кодекса РФ объектом обложения налогом на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. При этом в целях исчисления

налога на прибыль прибыль признаются полученные налогоплательщиком доходы, уменьшенные на произведенные им расходы, определенные в соответствии с налоговым законодательством.

Как уже было отмечено, принципы налогообложения некоммерческих организаций основаны на учете целевых средств и расходов, произведенных за счет этих средств, а также наличия ведения предпринимательской деятельности.

Прежде всего, следует отметить, что некоммерческие организации не только привлекают разовые источники целевых поступлений и средств целевого финансирования, но также могут формировать целевой капитал, что регламентируется Федеральным законом от 30 декабря 2006 г. N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций". Этот закон регламентирует отношения, возникающие при привлечении денежных средств на формирование целевого капитала некоммерческих организаций, формировании и расформировании целевого капитала, доверительном управлении имуществом, составляющим целевой капитал, использовании доходов, полученных от доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал, и предназначенных для финансирования уставной деятельности некоммерческих организаций, а также определяет особенности правового положения некоммерческих организаций, формирующих целевой капитал.

В соответствии с Законом N 275-ФЗ целевой капитал некоммерческой организации представляет собой сформированную за счет пожертвований, внесенных жертвователем (жертвователями) в виде денежных средств, часть имущества некоммерческой организации, переданную некоммерческой организацией в доверительное управление управляющей компании для получения дохода, используемого для финансирования уставной деятельности данной некоммерческой организации или иных некоммерческих организаций.

Формирование целевого капитала некоммерческими организациями и использование дохода от целевого капитала осуществляются в целях использования в сфере образования, науки, здравоохранения, культуры, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), искусства, архивного дела, социальной помощи (поддержки) (п. 1 ст. 3 Закона N 275-ФЗ). При этом не допускается формирование целевого капитала, его использование и распределение дохода от него на иные цели.

Некоммерческая организация имеет право использовать целевой капитал на административно-управленческие расходы, связанные с формированием целевого капитала и осуществлением деятельности, финансируемой за счет дохода от целевого капитала, но не более 15% суммы дохода от доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал, или не более 10% суммы дохода от целевого капитала, поступившего за отчетный год (п. 3 ст. 3 Закона N 275-ФЗ). В состав таких расходов входят:

- 1) оплата аренды помещений, зданий и сооружений;
- 2) расходы на приобретение основных средств и расходных материалов;
- 3) расходы на проведение аудита;
- 4) выплата заработной платы работникам некоммерческой организации;
- 5) расходы на управление некоммерческой организацией или ее отдельными структурными подразделениями;

6) расходы на приобретение услуг по управлению некоммерческой организацией или ее отдельными структурными подразделениями.

Следует отметить, что формирование целевого капитала осуществляется за счет средств жертвователей в валюте Российской Федерации или в иностранной валюте на основании договора пожертвования или завещания в соответствии с нормами гражданского законодательства о дарении или о наследовании с учетом особенностей, предусмотренных Законом N 275-ФЗ. При этом формирование целевого капитала не может осуществляться за счет собственных средств некоммерческой организации (п. 1 ст. 4 Закона N 275-ФЗ).

Также следует отметить, что если некоммерческая организация формирует целевой капитал, то в соответствии со ст. 6 Закона N 275-ФЗ она обязана вести обособленный бухгалтерский учет всех операций, связанных с получением денежных средств на формирование целевого капитала,

передачей денежных средств, составляющих целевой капитал, в доверительное управление управляющей компании, а также с использованием, распределением дохода от целевого капитала.

В случае если на конец отчетного года балансовая стоимость имущества, составляющего целевой капитал, превышает 20 млн рублей, то годовая бухгалтерская отчетность некоммерческой организации подлежит ежегодному обязательному аудиту (п. 6 ст. 6 Закона N 275-ФЗ).

В случае если некоммерческая организация сформировала несколько целевых капиталов, то она обязана вести бухгалтерский учет всех операций, связанных с получением денежных средств на формирование целевых капиталов, передачей денежных средств, составляющих целевые капиталы, в доверительное управление управляющей компании, а также с использованием, распределением доходов от целевых капиталов, по каждому целевому капиталу отдельно.

Некоммерческая организация как собственник целевого капитала имеет свои права и обязанности по формированию и использованию целевого капитала.

Так, в соответствии с п. 8 ст. 6 Закона N 275-ФЗ некоммерческая организация не вправе пользоваться и распоряжаться денежными средствами, полученными на формирование целевого капитала (за исключением их внесения на депозитные счета в кредитных организациях), до их передачи в доверительное управление управляющей компании, за исключением случая, предусмотренного данным законодательством.

Следует отметить, что в течение двух месяцев со дня, когда сумма полученных некоммерческой организацией денежных средств на формирование целевого капитала составит 3 млн рублей, некоммерческая организация обязана передать денежные средства в доверительное управление управляющей компании. При этом со дня передачи таких денежных средств в доверительное управление управляющей компании целевой капитал считается сформированным. В целях формирования и использования целевого капитала управляющей компанией признается акционерное общество, общество с ограниченной (дополнительной) ответственностью, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации и имеющие лицензию на осуществление деятельности по управлению ценными бумагами или лицензию на осуществление деятельности по управлению инвестиционными фондами, паевыми инвестиционными фондами и негосударственными пенсионными фондами.

Необходимо заметить, что в случае если после передачи денежных средств в доверительное управление управляющей компании в пользу некоммерческой организации будут сделаны дополнительные пожертвования в виде денежных средств на формирование целевого капитала или на пополнение сформированного целевого капитала, то такие денежные средства некоммерческая организация обязана передать в доверительное управление управляющей компании в течение 10 дней со дня их получения.

Минимальный срок использования сформированного целевого капитала, то есть срок, на который он создается, составляет 10 лет, если иное не установлено законодательством (п. 11 ст. 6 Закона N 275-ФЗ).

В случае если в течение одного года со дня поступления на банковский счет некоммерческой организации первого пожертвования на формирование целевого капитала общая сумма поступивших пожертвований не превысит 3 млн рублей или если в течение этого срока не создан совет по использованию целевого капитала, то некоммерческая организация не вправе передать указанные пожертвования в доверительное управление. В этом случае целевой капитал не формируется и некоммерческая организация до окончания финансового года, в котором истек срок формирования целевого капитала, обязана возвратить поступившие денежные средства жертвователю, если договором пожертвования не предусмотрено иное или если денежные средства получены некоммерческой организацией в порядке наследования.

Для управления некоммерческой организацией, как уже было отмечено, создается высший орган управления некоммерческой организацией, в соответствии с требованиями законодательства.

В соответствии с требованиями по формированию и использованию целевого капитала в компетенции высшего органа управления некоммерческой организации - собственника целевого капитала наряду с прочими полномочиями также является решение таких вопросов как:

- 1) принятие решения о формировании, расформировании целевого капитала;
- 2) определение целей, для достижения которых некоммерческая организация вправе сформировать целевой капитал;
- 3) утверждение годового отчета и годовой бухгалтерской отчетности о формировании целевого капитала, об использовании, о распределении дохода от целевого капитала;
- 4) утверждение финансового плана использования, распределения дохода от целевого капитала и внесение изменений в такой финансовый план;
- 5) определение управляющей компании и аудиторской организации;
- 6) принятие решения о публичном сборе денежных средств и утверждение стандартной формы договора пожертвования, заключаемого с жертвователями при публичном сборе денежных средств на пополнение сформированного целевого капитала;
- 7) утверждение численного и персонального состава совета по использованию целевого капитала;
- 8) иные вопросы, предусмотренные действующим законодательством по формированию целевого капитала.

Также следует отметить, что некоммерческая организация - собственник целевого капитала обязана создать совет по использованию целевого капитала (п. 1 ст. 9 Закона N 275-ФЗ). При этом порядок формирования совета по использованию целевого капитала и его полномочия определяются учредительными документами некоммерческой организации в соответствии с настоящим Федеральным законом.

К компетенции совета по использованию целевого капитала относится решение таких вопросов как:

- 1) предварительное согласование финансового плана некоммерческой организации и внесение изменений в него;
- 2) определение назначения и целей использования дохода от целевого капитала, а также получателей дохода от целевого капитала, срока, на который сформирован целевой капитал, объема выплат за счет дохода от целевого капитала, периодичности и порядка их осуществления в случаях, если договором пожертвования или завещанием не определены указанные условия;
- 3) предварительное одобрение стандартной формы договора пожертвования, заключаемого с жертвователями при публичном сборе денежных средств на пополнение целевого капитала;
- 4) утверждение внутреннего документа, определяющего порядок осуществления контроля за выполнением финансового плана некоммерческой организации, в том числе порядок и сроки рассмотрения поступающих жалоб, обращений и заявлений, формы и сроки представления отчетных документов;
- 5) подготовка предложений о полномочиях совета по использованию целевого капитала и их представление в высший орган управления некоммерческой организации для утверждения;
- 6) контроль за выполнением финансового плана некоммерческой организации и подготовка предложений о внесении в него изменений;
- 7) иные вопросы, предусмотренные законодательством и уставом некоммерческой организации.

Следует отметить, что некоммерческая организация имеет право объявить о публичном сборе денежных средств на пополнение сформированного целевого капитала (п. 1 ст. 11 Закона N 275-ФЗ).

Такой публичный сбор денежных средств на пополнение сформированного целевого капитала осуществляется на основании стандартной формы договора пожертвования, предварительно одобренной советом по использованию целевого капитала и утвержденной высшим органом управления некоммерческой организации.

При этом в договоре пожертвования наряду с предметом договора и другими основными вопросами необходимо отразить следующие сведения:

- 1) о целях публичного сбора денежных средств;
- 2) о порядке распоряжения целевым капиталом при его расформировании в случаях, предусмотренных законодательством;

3) номер банковского счета некоммерческой организации, на который могут перечисляться пожертвования;

4) адрес сайта в сети Интернет, используемого некоммерческой организацией для размещения информации, предусмотренной законодательством.

Необходимо заметить, что в соответствии со ст. 12 Закона N 275-ФЗ некоммерческая организация - собственник целевого капитала обязана не позднее шести месяцев после окончания отчетного года подготовить и утвердить годовой отчет о формировании целевого капитала, его использовании и распределении дохода от целевого капитала. При этом в случае если у некоммерческой организации сформировано несколько целевых капиталов, то такой отчет составляется по каждому сформированному целевому капиталу.

Годовой отчет о формировании целевого капитала, его использовании и распределении дохода от целевого капитала в том числе должен содержать следующую информацию:

1) о стоимости имущества, находящегося в доверительном управлении управляющей компании по договору доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал, на конец отчетного года;

2) о сумме денежных средств, поступивших для формирования или пополнения целевого капитала за отчетный год;

3) о доходе от доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал, за отчетный год;

4) об использовании дохода от целевого капитала за отчетный год с указанием общей суммы денежных средств, направленных на административно-управленческие расходы некоммерческой организации, а также общей суммы денежных средств, направленных получателям дохода от целевого капитала;

5) об общей сумме расходов управляющей компании, связанных с доверительным управлением имуществом, составляющим целевой капитал, за отчетный год, а также о размере вознаграждения, выплаченного управляющей компании, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим целевой капитал;

6) о выявленных за отчетный год нарушениях при формировании целевого капитала, а также при использовании, распределении дохода от целевого капитала.

Следует отметить, что порядок использования дохода от целевого капитала законодательно определен. Так, в соответствии со ст. 13 Закона N 275-ФЗ доход от целевого капитала используется только в соответствии с целями, предусмотренными законодательством, уставом некоммерческой организации - собственника целевого капитала, договором пожертвования или завещанием либо решением совета по использованию целевого капитала.

Кроме того, использование дохода от целевого капитала осуществляется некоммерческой организацией в соответствии с ее финансовым планом (планом).

Некоммерческая организация имеет право на использование части имущества, составляющего целевой капитал, но не более 10% балансовой стоимости этого имущества в год, если иное не предусмотрено договором пожертвования или завещанием, а также предусмотрено финансовым планом некоммерческой организации (п. 4 ст. 13 Закона N 275-ФЗ).

В случаях, предусмотренных законодательством (ст. 14 Закона N 275-ФЗ), целевой капитал может быть расформирован. При этом расформированию целевой капитал подлежит в следующих случаях:

1) достижения целей или наступления условий, предусмотренных договором пожертвования, завещанием или в случаях, установленных законодательством, решением совета по использованию целевого капитала;

2) истечения срока, на который был сформирован целевой капитал, в соответствии с договором пожертвования, завещанием или в случаях, установленных законодательством, решением совета по использованию целевого капитала;

3) принятия решения о реорганизации некоммерческой организации - собственника целевого капитала, если некоммерческие организации, создаваемые в результате реорганизации, не соответствуют требованиям действующего законодательства;

4) принятия решения о ликвидации некоммерческой организации - собственника целевого капитала;

5) если стоимость чистых активов в результате доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал, снизилась по результатам трех следующих подряд завершенных отчетных лет более чем на 30% без учета расходования денежных средств в размере 10% балансовой стоимости имущества, составляющего целевой капитал;

6) если стоимость чистых активов в результате доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал, снизилась по результатам одного отчетного года более чем на 50% без учета расходования денежных средств в размере 10% балансовой стоимости имущества, составляющего целевой капитал;

7) в иных предусмотренных законодательством случаях.

Кроме того, необходимо отметить, что целевой капитал подлежит расформированию по решению суда в случае неоднократных или грубых нарушений некоммерческой организацией - собственником целевого капитала требований законодательства по формированию и использованию целевого капитала (п. 3 ст. 14 Закона N 275-ФЗ). При этом если договором пожертвования, завещанием или в случаях, установленных законодательством, решением совета по использованию целевого капитала не определен порядок распоряжения имуществом, составляющим целевой капитал, в случае его расформирования, то при расформировании целевого капитала высший орган управления некоммерческой организации по согласованию с советом по использованию целевого капитала вправе принять одно из решений:

1) о передаче оставшейся части имущества, составлявшего целевой капитал, другой некоммерческой организации для формирования или пополнения сформированного целевого капитала;

2) об использовании оставшейся части имущества, составлявшего целевой капитал, на цели, определенные договором пожертвования, завещанием или в случаях, установленных законодательством, решением совета по использованию целевого капитала, в соответствии с финансовым планом некоммерческой организации.

Как уже отмечалось, уставная деятельность некоммерческих организаций осуществляется за счет средств целевого финансирования и целевых поступлений.

В целом целевое финансирование некоммерческих организаций заключается в имущественной и финансовой поддержке некоммерческих организаций, оказываемой государством, гражданами, коммерческими и общественными структурами.

Таким образом, в зависимости от назначения поступивших целевых средств различают средства целевого финансирования и целевые поступления (подп. 14 п. 1 и п. 2 ст. 251 Налогового кодекса РФ). Основное отличие этих видов средств состоит в том, что целевые средства (средства целевого финансирования) направляются на строго определенные проекты (мероприятия), а целевые поступления направляются на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций.

В соответствии с законодательством полученные целевые средства и поступления не подлежат налогообложению только в том случае, если они использованы строго по назначению. Данную норму можно рассмотреть как своего рода налоговую льготу для некоммерческих организаций. Хотя в целом отдельных льгот для некоммерческих организаций гл. 25 Налогового кодекса РФ не предусматривает.

Следует отметить, что поступившие средства целевого финансирования не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль в случае, если некоммерческая организация ведет раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. Если раздельный налоговый учет у некоммерческой организации, получившей средства целевого финансирования, отсутствует, то указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

В соответствии с подп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ к средствам целевого финансирования относится имущество, полученное некоммерческой организацией и

использованное ей по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами:

1) в виде средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых автономным учреждениям в форме субсидий, субвенций;

2) в виде полученных грантов. При этом в целях налогообложения грантами признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям:

а) гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством Российской Федерации, на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения, охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований;

б) гранты предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным предоставлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта;

в) в виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

г) в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения;

д) в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов;

е) в виде средств, полученных обществом взаимного страхования от организаций - членов общества взаимного страхования;

ж) в виде средств, полученных из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций;

з) в виде средств, поступивших на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом "О науке и государственной научно-технической политике";

и) в виде средств, полученных предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, из резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях жизненного цикла и их развития в соответствии с законодательством Российской Федерации об использовании атомной энергии. Указанные средства подлежат включению в состав внереализационных доходов в случае, если получатель фактически использовал такие средства не по целевому назначению либо не использовал по целевому назначению в течение одного года после окончания налогового периода, в котором они поступили;

к) в виде сборов за аэронавигационное обслуживание полетов воздушных судов в воздушном пространстве Российской Федерации, полученных специальным уполномоченным органом в области гражданской авиации;

л) в виде средств, получаемых медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, за оказание медицинских услуг застрахованным лицам от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование этих лиц;

м) в виде страховых взносов банков в фонд страхования вкладов в соответствии с федеральным законом о страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации.

Кроме средств целевого финансирования некоммерческие организации для осуществления своей уставной деятельности привлекают целевые поступления. В соответствии с налоговым законодательством при определении налоговой базы целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров) в составе доходов не учитываются (п. 2 ст. 251 Налогового кодекса РФ). К целевым поступлениям относятся целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные ими по назначению. При этом некоммерческие организации - получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений.

К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, не учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль, относятся:

1) осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы, паевые вклады, а также пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации. В том числе целевые поступления на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом "О науке и государственной научно-технической политике";

2) имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования;

3) суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций;

4) средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности;

5) совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов;

6) пенсионные взносы в негосударственные пенсионные фонды, если они в размере не менее 97% направляются на формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда. В том числе пенсионные накопления в виде страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию, предназначенных на финансирование накопительной части трудовой пенсии в соответствии с законодательством Российской Федерации;

7) использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям;

8) отчисления адвокатских палат субъектов Российской Федерации на общие нужды Федеральной палаты адвокатов в размерах и порядке, которые определяются Всероссийским съездом адвокатов; отчисления адвокатов на общие нужды адвокатской палаты соответствующего субъекта Российской Федерации в размерах и порядке, которые определяются ежегодным собранием (конференцией) адвокатов адвокатской палаты этого субъекта Российской Федерации, а также на содержание соответствующего адвокатского кабинета, коллегии адвокатов или адвокатского бюро;

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

10) использованные по назначению средства, полученные структурными организациями РОСТО от федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области обороны, и (или) другого органа исполнительной власти по генеральному договору, а также целевые отчисления от организаций, входящих в структуру РОСТО, используемые в соответствии с учредительными документами на подготовку в соответствии с законодательством Российской Федерации граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта;

11) имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;

12) средства, полученные профессиональным объединением страховщиков, созданным в соответствии с Федеральным законом от 25.04.2002 года N 40-ФЗ "Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств" и предназначенные для финансирования компенсационных выплат, предусмотренных законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств, для формирования фондов в соответствии с требованиями международных систем обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств, к которым присоединилась Российская Федерация, а также средства, полученные в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств указанным профессиональным объединением страховщиков в виде сумм возмещения компенсационных выплат и расходов, понесенных в связи с рассмотрением требований потерпевших о компенсационных выплатах.

Также следует отметить, что перечень целевых поступлений, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, дополнен Федеральным законом от 30.12.2006 г. "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций" N 276-ФЗ. Как следует из названия данного Федерального закона, необходимость внесенных изменений была вызвана принятием нового закона о целевом капитале некоммерческих организаций.

В соответствии с п. 2 ст. 4 Закона N 276-ФЗ перечень целевых поступлений, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, дополнен следующими позициями:

1) денежных средств, полученных некоммерческими организациями на формирование целевого капитала, осуществляемое в порядке, установленном Федеральным законом "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций";

2) 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";

3) 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".

Данные нормы распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г., и вступают в силу не ранее 1-го числа очередного налогового периода по налогу на прибыль. В связи с тем, что налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год, то указанные нормы будут учитываться при определении налоговой базы по налогу на прибыль за налоговый период, то есть начиная с налоговой отчетности по налогу на прибыль за 2007 г.

Также следует отметить, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль не признается налогооблагаемым доходом имущество, безвозмездно полученное негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности, а также имущество, в том числе денежные средства и имущественные права, полученные религиозной организацией в связи с совершением обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения.

При этом, как уже отмечалось, целевыми доходами и расходами, не учитываемыми при определении налоговой базы по налогу на прибыль, признаются только те поступления и произведенные расходы, которые соответствуют требованиям источника целевого финансирования.

С этой целью для контроля за целевым использованием полученных средств некоммерческие организации должны обеспечить соответствие показателей бухгалтерской отчетности, регистров бухгалтерского учета, а также данных первичной документации.

В этой связи основой организации учета должен стать четкий и наиболее развернутый аналитический учет по счету 86 "Целевое финансирование" как в бухгалтерском, так и в налоговом учете в разрезе источников целевого финансирования, целевых проектов, договоров на получение целевого финансирования и наименованиям финансирующих организаций.

Кроме того, в налоговом учете необходимо обеспечить аналитический учет таким образом, чтобы обеспечить возможность получения наиболее точных данных для составления листа 07 "Отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования" налоговой декларации по налогу на прибыль, чего требуют правила ведения налогового учета.

С этой целью и в соответствии с рекомендациями МНС РФ "Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации" некоммерческие организации могут использовать соответствующие формы Регистров учета целевых средств в виде:

- 1) регистра учета поступлений целевых средств;
- 2) регистра учета использования целевых средств;
- 3) регистра учета целевых средств, использованных не по целевому назначению.

Итоги указанных Регистров переносятся в лист 07 декларации по налогу на прибыль.

При этом перечень имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования, основанный на положениях ст. 251 Налогового кодекса РФ, приведен в Приложении N 2 к Порядку заполнения декларации по налогу на прибыль организаций.

Как уже отмечалось, независимо от наличия обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога некоммерческие организации-налогоплательщики 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 законодательством по налогам и сборам.

При этом налоговые агенты обязаны по истечении каждого отчетного (налогового) периода, в котором они производили выплаты налогоплательщику, представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты.

Налогоплательщики по итогам отчетного периода представляют налоговые декларации упрощенной формы.

Также следует отметить, что в соответствии с п. 2 ст. 289 Налогового кодекса РФ некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме по истечении налогового периода. Как уже отмечалось, в этом случае некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога, представляют налоговые декларации по истечении налогового периода по форме в составе Титульного листа (Листа 01), Листа 02 и, при получении средств целевого финансирования, целевых поступлений и других средств, установленных налоговым законодательством, Листа 07.

Налог на добавленную стоимость

Некоммерческие организации также признаются плательщиками налога на добавленную стоимость (ст. 143 Налогового кодекса РФ).

При этом налогоплательщики, в том числе некоммерческие организации, имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма

выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности двух миллионов рублей (ст. 145 Налогового кодекса РФ). При этом данное положение не распространяется на организации, реализующие подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев. Кроме того, освобождение от обязанностей налогоплательщика не распространяется на обязанности, возникающие в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Российской Федерации, подлежащих налогообложению в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ.

Следует отметить, что лица, использующие право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, предусмотренные законодательством и подтверждающие право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета. Указанные уведомление и документы представляются не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение.

В случае если в течение периода, в котором организации и индивидуальные предприниматели используют право на освобождение, сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца превысила два миллиона рублей либо если налогоплательщик осуществлял реализацию подакцизных товаров, налогоплательщики начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров, и до окончания периода освобождения утрачивают право на освобождение (п. 5 ст. 145 Налогового кодекса РФ).

В соответствии с п. 6 ст. 145 Налогового кодекса РФ документами, подтверждающими право на освобождение (продление срока освобождения), являются:

- 1) выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации);
- 2) выписка из книги продаж;
- 3) выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);
- 4) копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Следует отметить, что в соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 146 и п. 3 ст. 39 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения не признается операция по передаче основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью, а также передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций".

Кроме того, ст. 149 Налогового кодекса РФ закреплены операции, не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения).

В случае если операция, проведенная некоммерческой организацией, подлежит налогообложению, то налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено законодательством, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 Налогового кодекса РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога (п. 1 ст. 154 Налогового кодекса РФ).

При получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога, за исключением оплаты, частичной оплаты, полученной налогоплательщиком, применяющим момент определения налоговой базы в соответствии с п. 13 ст. 167 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 166 Налогового кодекса РФ сумма налога при определении налоговой базы исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете - как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов,

исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

Также необходимо отметить, что при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав налогоплательщик (налоговый агент) дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав соответствующую сумму налога (п. 1 ст. 168 Налогового кодекса РФ).

При этом сумма налога, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав исчисляется по каждому виду этих товаров (работ, услуг), имущественных прав как соответствующая налоговой ставке процентная доля цен (тарифов).

При реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг) или со дня передачи имущественных прав (п. 3 ст. 168 Налогового кодекса РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 169 Налогового кодекса РФ счет-фактура представляет собой документ, служащий основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном налоговым законодательством.

Организация-налогоплательщик обязана составлять счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах, в следующих случаях:

1) при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с действующим законодательством, в том числе не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со ст. 149 Налогового кодекса РФ;

2) в иных случаях, определенных в установленном порядке.

Порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж установлен постановлением Правительства РФ от 2.12.2000 г. N 914.

Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, если иное не установлено законодательством, не включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), за исключением случаев, предусмотренных налоговым законодательством (п. 1 ст. 170 Налогового кодекса РФ).

При этом суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, либо фактически уплаченные при ввозе товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, на территорию Российской Федерации, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, в случаях:

1) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);

2) приобретения (ввоза) 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) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, лицами, не являющимися налогоплательщиками налога на добавленную стоимость либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога;

4) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, для производства и (или) реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 Налогового кодекса РФ, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах.

Суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам подлежат восстановлению налогоплательщиком в случаях:

1) передачи имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов. При этом восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов - в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Следует отметить, что суммы налога, подлежащие восстановлению, не включаются в стоимость имущества, нематериальных активов и имущественных прав и подлежат налоговому вычету у принимающей организации. При этом сумма восстановленного налога указывается в документах, которыми оформляется передача указанных имущества, нематериальных активов и имущественных прав;

2) дальнейшего использования таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав для осуществления предусмотренных законодательством операций, за исключением вышеуказанной операции, и передачи основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества, имущественных прав правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации юридических лиц.

При этом следует заметить, что в соответствии с Федеральным законом от 17 мая 2007 г. "О внесении изменений в главы 21, 26.1, 26.2, 26.3 части второй Налогового кодекса РФ" № 85-ФЗ в перечень операций, по которым суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком, подлежат восстановлению, будет включена операция по передаче имущества 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. Данное положение вступает в силу с 1 января 2008 г.

При этом восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов - в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Также следует отметить, что суммы налога, подлежащие восстановлению не включаются в стоимость указанных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, а учитываются в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 Налогового кодекса РФ.

В случае перехода некоммерческой организации-налогоплательщика на специальные налоговые режимы суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, и имущественным правам, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

В остальных случаях восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, и имущественные права были переданы или начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления предусмотренных законодательством операций.

Также следует отметить, что суммы НДС, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые, так и необлагаемые операции, могут учитываться одним из следующих способов:

1) в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, не облагаемых НДС;

2) приниматься к вычету - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС;

3) приниматься к вычету либо учитываться в стоимости товаров (работ, услуг) в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не облагаемых операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Таким образом, в целях правомерного принятия к вычету НДС и его восстановления налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

В случае отсутствия раздельного учета сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается.

Также следует отметить, что Законом N 85-ФЗ с 1 января 2007 г. вводится положение о том, что организации, не являющиеся налогоплательщиками либо освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика, имеют право включать в принимаемые к вычету расходы суммы налога, исчисленные и уплаченные ими в бюджет при исполнении обязанностей налогового агента в соответствии с п. 2 ст. 161 Налогового кодекса РФ, в случаях возврата товаров продавцу (в том числе в течение действия гарантийного срока), отказа от них, изменения условий либо расторжения соответствующих договоров и возврата сумм авансовых платежей.

Налоговое законодательство предусматривает ряд налоговых вычетов по НДС (п. 1 ст. 171 Налогового кодекса РФ). Так, в соответствии со ст. 171 Налогового кодекса РФ 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 вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации без таможенного контроля и таможенного оформления, в отношении:

1) товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, за исключением товаров, предусмотренных п. 2 ст. 170 Налогового кодекса РФ;

2) товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Вычетам также подлежат суммы налога, 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, а также суммы налога, уплаченные при выполнении работ (оказании услуг), в случае отказа от этих работ (услуг) (п. 5 ст. 171 Налогового кодекса РФ). Кроме того, вычетам подлежат суммы налога, 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.

Также следует отметить, что вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, а также 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.

Кроме того, вычета подлежат суммы налога, уплаченные по расходам на командировки и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (п. 7 ст. 171 Налогового кодекса РФ). При этом если в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ указанные расходы принимаются для целей налогообложения по соответствующим нормативам, то суммы налога по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам.

Вычетам также подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг).

Как уже отмечалось, уплата налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения, на территории Российской Федерации 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, если иное не предусмотрено действующим законодательством (п. 1 ст. 174 Налогового кодекса РФ).

При этом налогоплательщики (налоговые агенты) обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено законодательством.

Формы налоговых деклараций по НДС установлены Приказом Минфина РФ от 7.11.2006 г. N 136н "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и Порядка ее заполнения" и Приказом Минфина РФ от 27.11.2006 г. N 153н "Об утверждении формы налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь и Порядка ее заполнения".

Следует отметить, что в соответствии с Федеральным законом от 27.07.2006 г. N 137-ФЗ с 1 января 2008 г. утрачивает свою силу положение, в соответствии с которым налогоплательщики с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога, не превышающими двух миллионов рублей, вправе уплачивать налог исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший квартал не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. Иными словами, с 1 января 2008 г. для всех категорий налогоплательщиков НДС налоговым периодом признается календарный год.

Таким образом, некоммерческие организации, у которых возникают обязательства по уплате налога, должны представлять налоговую декларацию в налоговый орган по месту учета по итогам отчетного (налогового) периода.

Налог на имущество

Порядок налогообложения организаций налогом на имущество регламентируется главой 30 Налогового кодекса РФ. Налог на имущество организация относится к региональным налогам. При его установлении законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации определяют налоговую ставку в пределах, установленных настоящей главой, порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности по налогу (п. 2 ст. 372 Налогового кодекса РФ).

Налогоплательщиками налога на имущество признаются:

- 1) российские организации;
- 2) иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

В соответствии с законодательством объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе 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 (п. 1 ст. 374 Налогового кодекса РФ).

При этом не признаются объектами налогообложения следующие виды имущества:

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.

Следует отметить, что объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признается движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств. При этом иностранные организации, признаваемые налогоплательщиками налога на имущество, должны вести учет объектов налогообложения в соответствии с установленным в Российской Федерации порядком ведения бухгалтерского учета.

Для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, объектом налогообложения признается находящееся на территории Российской Федерации недвижимое имущество, принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности.

При исчислении налога на имущество налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения (п. 1 ст. 375 Налогового кодекса РФ).

При этом в целях определения 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.

Следует отметить, что в соответствии со ст. 375 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы некоммерческими организациями, не начисляющими амортизацию, стоимость имущества, включаемого в состав налоговой базы для целей налогообложения, определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

В соответствии с пунктом 17 ПБУ 6/01 по объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом. Линейный способ начисления износа по таким объектам предполагает определение годовой суммы износа исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

При этом в течение отчетного года сумма износа по объектам основных средств начисляется ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы.

Таким образом, некоммерческие организации в целях определения налоговой базы по налогу на имущество должны ежемесячно производить начисление суммы износа и отражать ее на забалансовом счете 010 "Износ основных средств".

Следует отметить, что в соответствии со ст. 376 Налогового кодекса РФ налоговая база по налогу на имущество отдельно определяется в отношении следующих видов имущества:

1) в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации);

2) в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;

3) в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;

4) в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

В целях определения налоговой базы 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 Налогового кодекса РФ).

В целях налогообложения налоговым периодом признается календарный год (п. ст. 379 Налогового кодекса РФ). При этом отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

При этом следует отметить, что при установлении налога законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды (п. 3 ст. 379 Налогового кодекса РФ).

В соответствии со ст. 380 Налогового кодекса РФ налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации, но не могут превышать 2,2%. При этом возможно установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Следует отметить, что налоговое законодательство предусматривает некоторые налоговые льготы по налогу на имущество некоммерческих организаций.

Так, в соответствии со ст. 380 Налогового кодекса РФ освобождаются от налогообложения:

1) религиозные организации - в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;

2) 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;

3) 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 Российской Федерации по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

4) 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;

5) организации - в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

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

Сумма налога на имущество, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Следует отметить, что сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется отдельно по имуществу, подлежащему налогообложению по местонахождению организации, имуществу каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, по каждому объекту недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации, а также по имуществу, облагаемому по разным налоговым ставкам (п. 3 ст. 382 Налогового кодекса РФ).

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

В соответствии со ст. 383 Налогового кодекса РФ налог и авансовые платежи по налогу на имущество подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, установленные законами субъектов Российской Федерации.

При этом в течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу в случае, если иное не предусмотрено законом субъекта Российской Федерации.

По имуществу, находящемуся на балансе российской организации, налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению этой организации с учетом особенностей, предусмотренных налоговым законодательством.

Согласно ст. 386 Налогового кодекса РФ 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.

При этом налогоплательщики должны представить налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу на имущество не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода. Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация по налогу на имущество утверждена Приказом МНС РФ от 23.03.2004 г. N САЭ-3-21/224 "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на имущество организаций (налогового расчета по авансовым платежам) и инструкции по ее заполнению".

Налоговая декларация по налогу на имущество организаций (налоговый расчет по авансовому платежу) включает в себя:

- 1) титульный лист;
- 2) раздел 1 "Сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика";
- 3) раздел 2 "Расчет налоговой базы и суммы налога (авансового платежа по налогу) в отношении подлежащего налогообложению имущества российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства";
- 4) раздел 3 "Расчет налоговой базы и суммы налога (авансового платежа по налогу) за налоговый (отчетный) период по объекту недвижимого имущества иностранной организации, не относящемуся к ее деятельности в Российской Федерации через постоянное представительство";

5) раздел 4 "Расчет налоговой базы и суммы налога (авансового платежа по налогу) по недвижимому имуществу, входящему в состав Единой системы газоснабжения, и по объектам недвижимого имущества российской организации, имеющим место фактического нахождения на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации)";

6) раздел 5 "Расчет среднегодовой (средней) стоимости необлагаемого налогом (подлежащего освобождению) имущества".

Земельный налог

Земельный налог относится к местным налогам. Этот налог устанавливается налоговым законодательством и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с законодательством и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

Исчисление и уплата земельного налога производится в соответствии с главой 31 Налогового кодекса РФ. При этом при установлении налога представительные органы муниципальных образований определяют налоговые ставки в пределах, установленных налоговым законодательством, порядок и сроки уплаты налога.

Кроме того, при установлении налога нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут также устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

В соответствии со ст. 388 Налогового кодекса РФ налогоплательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

При этом в состав налогоплательщиков не включаются организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Объектом налогообложения являются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог (п. 1 ст. 389 Налогового кодекса РФ).

В соответствии с п. 2 ст. 389 Налогового кодекса РФ не признаются объектом налогообложения:

1) земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) 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;

3) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

4) земельные участки из состава земель лесного фонда;

5) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда.

Налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения (п. 1 ст. 390 Налогового кодекса РФ). При

этом кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации.

Налоговая база по земельному налогу определяется по каждому земельному участку как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом (п. 1 ст. 391 Налогового кодекса РФ). При этом налоговая база определяется отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, в отношении которых налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки. Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Следует отметить, что по земельным участкам, находящимся в общей долевой собственности, налоговая база определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности (п. 1 ст. 391 Налогового кодекса РФ).

По земельным участкам, находящимся в общей совместной собственности, налоговая база определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, в равных долях.

Также следует отметить, что в случае если при приобретении здания, сооружения или другой недвижимости к приобретателю (покупателю) в соответствии с законом или договором переходит право собственности на ту часть земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, то налоговая база по данному земельному участку определяется пропорционально его доле в праве собственности на этот земельный участок.

В случае если приобретателями (покупателями) здания, сооружения или другой недвижимости выступают несколько лиц, то налоговая база в отношении части земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, для данных лиц определяется пропорционально их доле в праве собственности (в площади) на указанную недвижимость.

Налоговым периодом по земельному налогу признается календарный год. При этом отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговые ставки по земельному налогу устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, но не могут превышать следующих значений:

1) 0,3% в отношении земельных участков:

а) отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства;

б) 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;

в) предоставленных для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;

2) 1,5% в отношении прочих земельных участков.

При этом допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

В отношении некоторых категорий некоммерческих организаций налоговое законодательство по земельному налогу предусматривает налоговые льготы, в том числе налоговые льготы распространяются на:

1) религиозные организации - в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

2) 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;

3) 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);

4) 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.

В соответствии со ст. 396 Налогового кодекса РФ сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, если иное не предусмотрено налоговым законодательством.

Следует отметить, что в случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности (постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого владения) на земельный участок (его долю) исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении данного земельного участка производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании, пожизненном наследуемом владении) налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде, если иное не предусмотрено законодательством. При этом если возникновение (прекращение) указанных прав произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, за полный месяц принимается месяц возникновения таких прав. В случае если возникновение (прекращение) указанных прав произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц прекращения указанных прав.

В случае если налогоплательщик в соответствии с налоговым законодательством имеет право на налоговые льготы, то он должен представить документы, подтверждающие такое право, в налоговые органы по месту нахождения земельного участка, признаваемого объектом налогообложения (п. 10 ст. 396 Налогового кодекса РФ).

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщиков в течение налогового (отчетного) периода права на налоговую льготу исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении земельного участка, по которому предоставляется право на налоговую льготу, производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимаются за полный месяц.

Налогоплательщики земельного налога по истечении налогового периода должны представить в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговую декларацию по налогу не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. При этом расчеты сумм по авансовым платежам по налогу представляются налогоплательщиками в течение налогового периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Форма налоговой декларации по земельному налогу утверждена Приказом Минфина РФ от 24.09.2005 г. N 124н "Об утверждении формы налоговой декларации по земельному налогу и Порядка ее заполнения".

Единый социальный налог

Некоммерческие организации признаются также налогоплательщиками единого социального налога (ст. 235 Налогового кодекса РФ). Объектом налогообложения единым социальным налогом признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам, занимающимся частной практикой, а также по авторским договорам).

При этом не признаются объектом 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).

Также следует отметить, что не признаются объектом налогообложения выплаты и вознаграждения организациями-налогоплательщиками, если они не относятся к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль в текущем отчетном (налоговом) периоде (п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ).

Налоговая база по единому социальному налогу некоммерческими организациями наряду с другими организациями определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц (п. 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ).

При этом при определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, не подлежащих налогообложению в соответствии с налоговым законодательством), 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, предусмотренных налоговым законодательством).

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

В случае если выплаты и иные вознаграждения работникам производятся налогоплательщиком в натуральной форме, то при расчете налоговой базы такие выплаты и иные вознаграждения учитываются как стоимость переданных товаров (работ, услуг) на день их выплаты, исчисленная исходя из их рыночных цен (тарифов), а при государственном регулировании цен (тарифов) на эти товары (работы, услуги) - исходя из государственных регулируемых розничных цен (п. 4 ст. 237 Налогового кодекса РФ). При этом в стоимость товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, а для подакцизных товаров и соответствующая сумма акцизов.

Статьей 238 НК РФ предусмотрены суммы выплат, не подлежащие налогообложению. В том числе к таким выплатам относятся государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам.

Кроме того, не подлежат налогообложению все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями

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

- 1) возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- 2) бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;
- 3) оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;
- 4) 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;
- 5) увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск;
- 6) возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;
- 7) трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации;
- 8) выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

Единый социальный налог также не начисляется на суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком. В том числе на суммы материальной помощи:

- 1) физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;
- 2) членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи.

Следует отметить, что в соответствии с изменениями, внесенными в Налоговый кодекс РФ Федеральным законом от 29.12.2006 г. N 257-ФЗ, с 1 января 2008 г. к уже перечисленным видам материальной помощи, на которые не начисляется единый социальный налог, также прибавляются суммы выплат работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении, удочерении) ребенка, но не более 50 тысяч рублей на каждого ребенка.

Кроме того, в состав сумм, не подлежащих налогообложению включаются суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому налогоплательщиком в порядке, установленном законодательством Российской Федерации; суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц; суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей.

В состав не облагаемых единым социальным налогом сумм также относятся суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам за счет бюджетных источников организациями, финансируемыми за счет средств бюджетов, не превышающие 3 000 руб. на одно физическое лицо за налоговый период.

Кроме того, в налоговую базу (в части суммы налога, подлежащей уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации), помимо уже перечисленных выплат, не включаются также любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским договорам (п. 3 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Налоговым законодательством предусматриваются отдельные льготы по единому социальному налогу (ст. 239 Налогового кодекса РФ). В том числе от уплаты налога 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:

а) 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;

б) 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%;

в) 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.

При этом 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) перечисленные выше налогоплательщики, являющиеся инвалидами I, II или III групп, в части доходов от их предпринимательской деятельности и иной профессиональной деятельности в размере, не превышающем 100 000 руб. в течение налогового периода.

Налоговым периодом по единому социальному налогу признается календарный год (ст. 240 Налогового кодекса РФ). При этом отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговые ставки по единому социальному налогу носят дифференцированный характер. Так, для налогоплательщиков - организаций и индивидуальных предпринимателей с сумм выплат, не превышающих 280 000 руб. на каждое физическое лицо, ставка налога составляет 26%. В случае превышения суммы 280 000 руб. и до 600 000 руб. на каждое физическое лицо ставка налога составляет 72 800 руб. и плюс 10% с суммы, превышающей 280 000 руб., и т.д. в соответствии с п. 1 ст. 241 Налогового кодекса РФ.

Сумма единого социального налога исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы (п. 1 ст. 243 Налогового кодекса РФ). При этом сумма налога, подлежащая уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации, подлежит уменьшению налогоплательщиками на сумму произведенных ими самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Также следует отметить, что сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается на сумму начисленных налогоплательщиками 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 от 15.12.2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации". 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 организации должны производить исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу, исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога (п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ).

При этом 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 налогоплательщикам необходимо исчислить 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, подлежащих уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу.

При этом в случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, то такая разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате, с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по налогу.

Не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, налогоплательщик должен представить в налоговый орган соответствующий расчет с указанием суммы исчисленных, а также уплаченных авансовых платежей, суммы налогового вычета, которым воспользовался налогоплательщик, а также сумм фактически уплаченных страховых взносов за тот же период.

При этом разница между суммой налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, и суммами налога, уплаченными в течение налогового периода, подлежит уплате не позднее 15 календарных дней со дня, установленного для подачи налоговой декларации за налоговый период, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику.

Следует отметить, что 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 Налогового кодекса РФ.

Также необходимо заметить, что 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.

В соответствии с п. 5 ст. 243 Налогового кодекса РФ налогоплательщики должны ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, 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.

Налоговая декларация по единому социальному налогу представляется налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. При этом копию налоговой декларации по налогу с отметкой налогового органа или иным документом, подтверждающим предоставление декларации в налоговый орган, налогоплательщик не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, должен представить в территориальный орган Пенсионного фонда Российской Федерации.

Форма налоговой декларации по единому социальному налогу для налогоплательщиков, осуществляющих выплаты в пользу физических лиц, утверждена Приказом Минфина РФ от 31.01.2006 г. N 19н.

Лист изменений и дополнений, внесенных в УМК дисциплины

**Дополнения / изменения в УМК дисциплины «Налогообложение
некоммерческих организаций» на 2011/2012 учебный год**


В УМК дисциплины вносятся следующие изменения:

1) изменено название учебного заведения: муниципальное образовательное учреждение «Волжский институт экономики, педагогики и права» переименовано 19.12.2011 г. в муниципальное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Волжский институт экономики, педагогики и права» (Приказ от 22.12.2011 г. N 203).

УМК дисциплины пересмотрен на заседании _____ кафедры финансов и бухгалтерского учета
наименование кафедры


Протокол N 5 от 28 декабря 2011 г.

Заведующий кафедрой финансов и
бухгалтерского учета:


_____ подпись

Н.А. Малий
_____ ФИО

СОГЛАСОВАНО:

Ответственные лица	ФИО	Дата согласования	Подпись
Декан экономического факультета	Мильковская И.Ю.	<i>28.12.2011</i>	

**Дополнения / изменения в УМК дисциплины «Налогообложение
некоммерческих организаций» на 2013/2014 учебный год**

В УМК дисциплины вносятся следующие изменения:
обновлены методические материалы и фонды оценочных средств с учетом развития науки,
экономики, методики преподавания

УМК дисциплины пересмотрен на заседании _____ кафедры финансов и бухгалтерского учета
наименование кафедры

Протокол N 9 от 25 мая 2013 г.

Заведующий кафедрой финансов и
бухгалтерского учета:




подпись

А.И. Столповских

ФИО

СОГЛАСОВАНО:

Ответственные лица	ФИО	Дата согласования	Подпись
Декан экономического факультета	Мильковская И.Ю.	25.05.2013	

**Дополнения / изменения в УМК дисциплины «Налогообложение
некоммерческих организаций» на 2014/2015 учебный год**

В УМК дисциплины вносятся следующие изменения:

1) в соответствии с Приказом ректора ВИЭПП N 101-п от 12.11.2014 «О переименовании кафедры» кафедра финансов и бухгалтерского учета переименована в кафедру экономики и экономической безопасности

УМК дисциплины пересмотрен на заседании

кафедры экономики и экономической
безопасности

наименование кафедры

Протокол N 5 от 3 декабря 2014 г.

Заведующий кафедрой экономики и
экономической безопасности


_____ подпись

О.А. Коваленко
_____ ФИО

СОГЛАСОВАНО:

Ответственные лица	ФИО	Дата согласования	Подпись
Декан экономического факультета	Мильковская И.Ю.	03.12.2014	