

Вестник

Томского государственного

университета

№ 338

Сентябрь

2010

- ФИЛОЛОГИЯ
- ФИЛОСОФИЯ, СОЦИОЛОГИЯ, ПОЛИТОЛОГИЯ
- КУЛЬТУРОЛОГИЯ
- ИСТОРИЯ
- ПРАВО
- ЭКОНОМИКА
- ПСИХОЛОГИЯ И ПЕДАГОГИКА
- БИОЛОГИЯ
- НАУКИ О ЗЕМЛЕ

НАУЧНО-РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ ТОМСКОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО УНИВЕРСИТЕТА

Майер Г.В., д-р физ.-мат. наук, проф. (председатель); **Дунаевский Г.Е.**, д-р техн. наук, проф. (зам. председателя); **Ревушкин А.С.**, д-р биол. наук, проф. (зам. председателя); **Катунин Д.А.**, канд. филол. наук, доц. (отв. секретарь); **Аванесов С.С.**, д-р филос. наук, проф.; **Берцун В.Н.**, канд. физ.-мат. наук, доц.; **Гага В.А.**, д-р экон. наук, проф.; **Галажинский Э.В.**, д-р психол. наук, проф.; **Глазунов А.А.**, д-р техн. наук, проф.; **Голиков В.И.**, канд. ист. наук, доц.; **Горцев А.М.**, д-р техн. наук, проф.; **Гураль С.К.**, канд. филол. наук, проф.; **Демешкина Т.А.**, д-р филол. наук, проф.; **Демин В.В.**, канд. физ.-мат. наук, доц.; **Ершов Ю.М.**, канд. филол. наук, доц.; **Зиновьев В.П.**, д-р ист. наук, проф.; **Канов В.И.**, д-р экон. наук, проф.; **Кривова Н.А.**, д-р биол. наук, проф.; **Кузнецов В.М.**, канд. физ.-мат. наук, доц.; **Кулижский С.П.**, д-р биол. наук, проф.; **Парначев В.П.**, д-р геол.-минер. наук, проф.; **Петров Ю.В.**, д-р филос. наук, проф.; **Портнова Т.С.**, канд. физ.-мат. наук, доц., директор Издательства НТЛ; **Потекаев А.И.**, д-р физ.-мат. наук, проф.; **Прозументов Л.М.**, д-р юрид. наук, проф.; **Прозументова Г.Н.**, д-р пед. наук, проф.; **Савицкий В.К.**, зав. редакционно-издательским отделом ТГУ; **Сахарова З.Е.**, канд. экон. наук, доц.; **Слизов Ю.Г.**, канд. хим. наук, доц.; **Сумарокова В.С.**, директор Издательства ТГУ; **Сущенко С.П.**, д-р техн. наук, проф.; **Тарасенко Ф.П.**, д-р техн. наук, проф.; **Татьянин Г.М.**, канд. геол.-минер. наук, доц.; **Унгер Ф.Г.**, д-р хим. наук, проф.; **Уткин В.А.**, д-р юрид. наук, проф.; **Шилько В.Г.**, д-р пед. наук, проф.; **Шрагер Э.Р.**, д-р техн. наук, проф.

НАУЧНАЯ РЕДАКЦИЯ ВЫПУСКА

Аванесов С.С., д-р филос. наук, проф.; **Галажинский Э.В.**, д-р психол. наук, проф.; **Гураль С.К.**, канд. филол. наук, проф.; **Демешкина Т.А.**, д-р филол. наук, проф.; **Зиновьев В.П.**, д-р ист. наук, проф.; **Канов В.И.**, д-р экон. наук, проф.; **Кулижский С.П.**, д-р биол. наук, проф.; **Парначев В.П.**, д-р геол.-минер. наук, проф.; **Петров Ю.В.**, д-р филос. наук, проф.; **Прозументов Л.М.**, д-р юрид. наук, проф.; **Прозументова Г.Н.**, д-р пед. наук, проф.; **Шилько В.Г.**, д-р пед. наук, проф.

Журнал «Вестник Томского государственного университета»
входит в «Перечень ведущих рецензируемых научных журналов
и изданий, в которых должны быть опубликованы
основные научные результаты диссертаций
на соискание ученых степеней доктора и кандидата наук»
Высшей аттестационной комиссии
(Подробнее см.: <http://vak.ed.gov.ru>)

ЭКОНОМИКА

УДК 336.201

*Л.С. Гринкевич, М.В. Князева***ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К РЕФОРМИРОВАНИЮ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Система налогообложения некоммерческих организаций Российской Федерации нуждается в корректировке на основе систематизации и упорядочения структуры налоговых преференций в зависимости от видов некоммерческой деятельности. Рассматриваются основные теоретико-методические подходы к реформированию системы налогообложения некоммерческих организаций в России. Предлагается авторский подход к её совершенствованию.

Ключевые слова: некоммерческие организации; система налогообложения; реформирование.

Некоммерческие организации – это организации, не ставящие в качестве основной цели своей деятельности извлечение прибыли и не распределяющие полученную прибыль между участниками. Главная особенность некоммерческих организаций, отличающая их от других хозяйствующих субъектов, – это общественный характер деятельности.

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

В развитых зарубежных странах, НКО, решая различные социальные задачи, играют значительную роль в экономике. Такое признание деятельности социально-ориентированных организаций стало благодаря их активному росту и развитию. Например, в 2002 г. доля операционных расходов некоммерческого сектора в валовом внутреннем продукте составляла: в Нидерландах – 15,3%, Израиле – 12,6%, Ирландии – 8,4%, США – 7,5%, Великобритании – 6,8%, Бельгии – 5,6%, Австралии – 5,4%, Аргентине – 5,1%, Японии – 5%, Испании и Германии – 4%, Франции 3,8%; доля занятых рабочих мест в некоммерческом секторе в Нидерландах и Бельгии составляла до 10% от всех рабочих мест; удельный вес государственных и муниципальных средств в финансировании НКО составлял: в Бельгии – 76,8%, Франции – 57,8%, Германии – 64,3%, Нидерландах – 59%, США – 30,5% [1].

Следует отметить, что в странах с развитой экономикой созданы благоприятные законодательные, экономические и административные условия для успешного развития неправительственного некоммерческого сектора, а также осуществляются различные формы поддержки. Что касается налоговых преференций, то основным подходом к налогообложению НКО являются налоговые льготы: в виде вычетов, налоговых кредитов, налоговых изъятий и налогового консультирования.

Совсем иначе происходит рост и развитие НКО в Российской Федерации. Для сравнения можно привести следующие данные: валовая добавленная стоимость, созданная некоммерческими организациями, на начало

2002 г. составляла 0,49% ВВП; занятость в некоммерческом секторе составила 0,8% от общей численности занятых; доля государственной поддержки определилась в размере 1,2%; доходы от экономической деятельности составили 35,8% [2]. Численность некоммерческих организаций в 2006 г. достигала почти 600 тысяч организаций, в период 2007 г. было зарегистрировано 72 068 организаций, в 2008 г. – 75 112, а за 2009 г. их число увеличилось на 95 719 организаций [3]. Таким образом, наблюдая прирост численности НКО, можно отметить их слабую экономическую активность.

Такая ситуация свидетельствует о том, что экономический потенциал некоммерческого сектора в России пока не раскрыт. Существующая система налогообложения некоммерческих организаций в Российской Федерации характеризуется отсутствием системного подхода к налогообложению НКО, что создает множество трудностей как для самих НКО, так и для жертвователей, доноров и благотворителей, тем самым ограничивается приток средств в социальную сферу.

Существующие льготы для некоммерческих организаций в России имеют несистемный характер и предусмотрены либо для определенных категорий налогоплательщиков, либо по отдельным видам налогов. С момента вступления в силу второй части НК РФ было отменено значительное количество льгот по налогам, которые учитывали социальные, отраслевые и региональные особенности деятельности некоммерческих организаций. В настоящее время только отдельные группы организаций, например, религиозные объединения, имеют льготы по налогу на добавленную стоимость, по налогу на имущество организаций, земельному налогу, по налогу на прибыль организаций.

Другими словами, при установлении льготного налогообложения наблюдается дискриминация НКО по форме собственности и организационной структуре, например:

1) не подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость медицинские услуги, услуги по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемые государственными и муниципальными учреждениями, в то время как учреждения, созданные иными собственниками, от налогообложения не освобождаются;

2) льготы по налогу на имущество организаций имеют только общероссийские организации инвалидов, в то время как иные организации инвалидов такой льготы не имеют;

3) организации, созданные инвалидами, и организации, участниками или работниками которых являются инвалиды, имеют льготы в виде освобожденной от налогообложения реализации товаров, работ, услуг, производимых и реализуемых ими в целях исчисления НДС, или льготы по земельному налогу в виде освобождения от уплаты земельного налога по участкам, используемым ими для уставной деятельности;

4) отсутствует единый подход к налогообложению организаций народных промыслов и общин коренных народов, что выражается в наличии льгот по одним налогам и отсутствии их по другим.

В этих условиях очевидна необходимость реформирования системы налогообложения некоммерческого сектора в Российской Федерации путем создания упорядоченной и экономически обоснованной системы налогообложения с присущими ей механизмами прозрачности и отчетности.

Рассмотрим далее основные теоретико-методические подходы к реформированию системы налогообложения некоммерческих организаций в Российской Федерации. Предлагаемые в научной литературе мнения специалистов в области налогообложения направлены на внесение изменений в существующую систему налогообложения путем увеличения налоговых льгот и введение нового специального режима для НКО.

С. Синельников-Мурылев и И. Трунин [4] рассматривают вариант освобождения от обложения налогом на прибыль (либо применение нулевой ставки данного налога) некоммерческих организаций, удовлетворяющих определенным требованиям в области цели создания организации, ее организационно-правовой формы и состава доходов НКО от предпринимательской и прочих видов деятельности. Вторым возможным вариантом заключается в применении льготного режима аналогично действующей процедуре освобождения от исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость. В рамках рассматриваемого подхода существуют альтернативные варианты: изменение налогового режима путем освобождения не всей, а части прибыли некоммерческих организаций, направляемой на развитие уставной деятельности и капитальные вложения, или вариант, позволяющий не включать в налоговую базу по налогу на прибыль организаций суммы доходов, от осуществления некоторых видов предпринимательской деятельности, непосредственно связанных с основной целью организации.

Ю.М. Лермонтов [5] предлагает расширить налоговые стимулы для участников благотворительной деятельности и снизить налоговые издержки, связанные с ее осуществлением. Данный подход возможно реализовать путем распространения права на получение социального налогового вычета по налогу на доходы физических лиц на произведенные налогоплательщиками пожертвования некоммерческим организациям, работающим в приоритетных, общественно-значимых направлениях. Необходимо расширить перечень видов деятельности, гранты, на поддержку которых не учи-

тываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, и включить в этот перечень программы в области охраны здоровья населения, физической культуры и массового спорта (за исключением профессионального спорта).

Множественный подход представлен в совместном проекте Фонда «Институт экономики города», Ассоциации независимых центров экономического анализа и Центра развития демократии и прав человека [6]. Эксперты проекта считают, что основные направления налоговой реформы должны основываться на принципах экономической целесообразности деятельности НКО. Таким образом, предлагаются следующие походы:

1. Пожертвования и любые другие виды безвозмездного финансирования в пользу НКО либо не должны признаваться объектами налогообложения на доход (прибыль), либо освобождаться от налогообложения.

2. Безвозмездная передача каких-либо средств, услуг, имущества в пользу НКО или реципиентов (благополучателей) НКО либо не должна признаваться объектом налогообложения НДС, либо освобождаться от налогообложения. Должно быть допустимым налогообложение НДС по сниженной ставке тех товаров и услуг, которые НКО предоставляют на возмездной основе.

3. Доходы от «пассивной» экономической деятельности (внереализационные доходы в виде процентов, дивидендов; рост стоимости капитальных активов т.п.) должны признаваться объектом налогообложения на доход (прибыль), но освобождаться от уплаты налога на прибыль организаций при соблюдении ряда условий. Например, могут устанавливаться доля расходов процентов от инвестированных активов, вводится ограничение по типам инвестиций и стандартам управления.

4. Доходы от «активной» экономической, или предпринимательской, деятельности должны признаваться объектом налогообложения на доход (прибыль), но в определенных случаях освобождаться от уплаты налога при соблюдении более жестких, чем в случае с «пассивной» экономической деятельностью, условий. Должны быть использованы такие критерии, как «назначение дохода (направление использования прибыли)», «деятельность, обеспечивающая доход, связанная или несвязанная с целями организации, направленными на общественное благо» и т.п.

5. При введении тех или иных налогов должно обеспечиваться равенство положения равных агентов, действующих на одном «квазирынке» (например, государственные и негосударственные поставщики общественно значимых услуг должны быть в равном положении с точки зрения налогообложения НДС).

6. Должны быть гарантированными права граждан, решивших сделать добровольное пожертвование (граждане, решившие сделать пожертвование на общественно полезные цели, должны получать одинаковый налоговый вычет, независимо от того, поддерживают они государственное учреждение или НКО).

7. Налоговые льготы на пожертвования должны предоставляться частным и коммерческим юридическим лицам при соблюдении ряда условий. Например, если пожертвование делается в пользу НКО опреде-

ленной категории (общественно полезной организации). Также могут быть установлены количественные или процентные ограничения на пожертвования, на которые распространяются налоговые освобождения или компенсации по налогам.

На наш взгляд, предложенные подходы имеют свои недостатки, т.к. в основном сосредоточены на внесении изменений по отдельным налогам, например по налогу на прибыль организаций, НДС и НДС, что не отвечает требованиям построения современной системы налогообложения некоммерческих организаций в Российской Федерации.

Отличными от подходов, предложенных ранее можно выделить другую группу авторов, предлагающих создание нового льготного режима налогообложения для некоммерческих организаций.

Ю. Джибладзе (цит. по: [7]) считает, что в Налоговом Кодексе РФ и соответственно, в целом ряде других законов необходимо выделить некоммерческие организации как отдельный вид организаций-налогоплательщиков, подобно тому, как в НК РФ содержатся отдельные главы, посвященные налогообложению малых предприятий и разделить их на категории.. При этом одним из условий выделения НКО в особую категорию является то, что некоммерческие организации должны гарантировать прозрачность своей деятельности.

О. Макаренко [8] предлагает использование специального налогового режима, апеллируя к опыту зарубежных стран, например опыту США, где деятельность благотворительных организаций практически вообще не облагается налогами, т.к. они выполняют социальные функции вместо государства.

Таким образом, авторы предлагают для создания новых налоговых условий для НКО в России использовать положительный опыт зарубежных стран, в частности опыт

США, включающий в себя применение скользящей шкалы ставок налогообложения, учитывающей специфику всех категорий налогоплательщиков и основанный на различных подходах к определению общественной пользы и соответствующих видов осуществляемой деятельности.

Обобщая изложенные теоретико-методические подходы, представляется возможным сформулировать предложения, касающиеся процесса реформирования системы налогообложения некоммерческих организаций в Российской Федерации.

Во-первых, необходимо более четко выделить квалифицирующие признаки некоммерческих организаций, т.к. существующее деление хозяйствующих субъектов на коммерческие и некоммерческие организации выражает цели их основной деятельности, а не виды деятельности.

Во-вторых, систематизировать некоммерческие организации путем использования многокритериальной классификации, в которую будут включены параметры, характеризующие некоммерческие организации как категорию налогоплательщиков, такие как экономическая цель, виды деятельности, характер услуг, финансирование, форма собственности, объем прав учредителей (участников), масштаб деятельности, способ управления, источники формирования имущества, целевая аудитория, условия финансово-хозяйственной деятельности, инструменты деятельности.

Таким образом, на основе существующих теоретико-методических подходов и систематизации социально ориентированных организаций требуется разработать концепцию налогообложения НКО, определив ее базовые принципы, задачи, направления развития и способы реализации, которая позволит сформировать гармоничную систему налогообложения для НКО в России.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Динамика развития и текущее состояние сектора НКО в России. Аналитический обзор по результатам государственной статистики, баз данных НКО и опросов общественного мнения.* Режим доступа: <http://www.socpolitika.ru/files/424/nko2006.pdf>
2. *Национальные счета России в 1995–2002 годах.* 2003: Стат. сб. М., 2003. 705 с.
3. *Государственная регистрация и учет налогоплательщиков.* Режим доступа: <http://www.nalog.ru>
4. *Синельников-Мурылев С., Трунин И.* Проблемы налогообложения некоммерческих организаций в России. М.: ИЭПП, 2007. 371 с.
5. *Лермонтов Ю.М.* Тенденции развития налоговой политики в Российской Федерации в 2010–2012 гг. // Все о налогах. 2009. № 8. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
6. *Реформы в социальной сфере и налогообложение некоммерческого сектора.* Режим доступа: <http://www.socpolitika.ru/files/424/nko2006.pdf>
7. *Темичева Е.* Лоббирование налогового законодательства. Опыт и стратегии НКО. Режим доступа: <http://www.org.ru/ASI3/main.nsf/0/4B6A04ABC171B309C325>
8. *Макаренко О.* Проблемы некоммерческого сектора и изменения в налоговом законодательстве. Режим доступа: <http://www.wildfield.ru/club/c03b000.htm>

Статья представлена научной редакцией «Экономика» 1 сентября 2010 г.