



ФИНАНСОВОЕ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

УДК 336(201.3)

СИСТЕМА ИДЕНТИФИКАЦИИ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ ДЛЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

ГРИЩЕНКО АЛЕКСЕЙ ВАЛЕРЬЕВИЧ,

кандидат экономических наук, аттестованный аудитор Минфина России, доцент кафедры «Финансовый менеджмент», Московский городской университет управления Правительства Москвы, докторант Финансового университета, Москва, Россия

E-mail: grishchenko7@gmail.com

АННОТАЦИЯ

Политические и экономические изменения, происходящие в России в последние десятилетия, явились условием возникновения новых юридических форм и понятий, к числу которых относятся и некоммерческие организации. Дискуссия о необходимости совершенствования системы налогового контроля некоммерческих организаций ведется давно. В статье проанализировано национальное законодательство в отношении некоммерческих организаций и сделан вывод об отсутствии действующей системы идентификации некоммерческих организаций для целей налогового администрирования. Исследованы финансовые отчеты некоммерческих организаций на основе базы системы СПАРК, предложена система идентификации некоммерческих организаций путем унификации организационно-правовых форм некоммерческих организаций и сведения всех их к конечному числу типов: условно бесприбыльные и прибыльные некоммерческие организации.

Ключевые слова: некоммерческие организации; система идентификации; налоговое администрирование; налоговая идентификация; налоговая проверка.

AN IDENTIFICATION SYSTEM FOR NON-COMMERCIAL ORGANIZATIONS FOR TAX ADMINISTRATION PURPOSES

ALEXEI V. GRISHCHENKO,

PhD (Economics), certified auditor of the Finance Ministry of Russia, associate professor of the Financial Management Department, Moscow City University of Management under the Moscow Government, post-doctoral student at Financial University, Moscow, Russia

E-mail: grishchenko7@gmail.com

ABSTRACT

Political and economic changes occurring in Russia in the past decades caused the emergence of new legal forms and concepts including non-commercial organizations. The discussion of the need to improve the system of tax control over non-commercial organizations has been going on for a while. The paper analyzes the national legislation concerning non-commercial organizations and makes a conclusion that at present an effective system of identifying non-commercial organizations for the purposes of tax administration does not exist. The

financial statements of non-commercial organizations based on the SPARK database have been studied; a system of identification of non-commercial organizations through the unification of legal forms of non-commercial organizations and bringing the latter to a finite number of types: conventionally profitless non-commercial and profitable non-commercial organizations are proposed.

Keywords: non-commercial organizations; identification system; tax administration; tax identification; tax audit.

О тличительной чертой некоммерческих организаций является весьма значительное разнообразие видов деятельности, которыми они занимаются. Кроме того, существенный потенциал их развития содержится в социальной сфере, сфере образования, науки, культуры, искусства, спорта, духовной, политической и других сферах деятельности. До принятия закона № 99-ФЗ «О внесении изменений в главу 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» (до 1 сентября 2014 г.) перечень организационно-правовых форм, в которых можно было создать некоммерческую организацию, являлся открытым: п. 3 ст. 50 Гражданского кодекса РФ (далее — ГК РФ) содержал формулировку «а также в других формах, предусмотренных законом». При этом Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» устанавливал формы, которые ГК РФ прямо не называл: общины коренных малочисленных народов Российской Федерации, казачьи общества и т.д. [1, с. 47].

В результате изменений, внесенных в гражданское законодательство с 1 сентября 2014 г., перечень форм некоммерческих организаций стал закрытым (п. 3 ст. 50 ГК РФ, подп. «б» п. 3 ст. 1 Закона № 99-ФЗ). Это означает, что некоммерческую организацию можно создать только в одной из тех организационно-правовых форм, которые прямо названы в Гражданском кодексе РФ. Всего глава 4 ГК РФ предусматривает 11 организационно-правовых форм некоммерческих организаций.

В результате с введением закрытого перечня видов некоммерческих организаций идентификации некоммерческих организаций для целей налогового администрирования как целостной системы не существует.

Следует отметить, что в настоящий момент имеется определенная специфика исчисления и уплаты налогов и сборов в отношении некоммерческих организаций:

- исчисление и уплата налогов в части осуществления предпринимательской (коммерческой) деятельности производятся некоммерческими организациями в общеустановленном порядке;
- в части осуществления уставной (некоммерческой) деятельности из налогообложения исключаются основные доходы некоммерческих организаций;
- все некоммерческие организации признаются плательщиками налога на прибыль организаций;
- объектами налогообложения некоммерческих организаций являются имущество, транспортные средства, земля, доход, прибыль, операции по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, другие объекты, имеющие стоимостную, количественную или физическую характеристику;
- в отношении отдельных категорий налогоплательщиков введены льготы по налогу на прибыль организаций, добавленную стоимость, налогу на имущество организаций и земельному налогу;
- особый порядок налогообложения прибыли предусмотрен в случае получения средств целевого финансирования;
- некоммерческие организации могут применять специальные налоговые режимы;
- некоммерческая организация выступает в качестве налогового агента.

Таким образом, система налогообложения некоммерческих организаций фактически подстраивалась под многообразие форм и видов некоммерческих организаций путем введения в законодательство новых налоговых льгот и освобождений в отношении некоммерческих организаций.

В то же время данная система не учитывает:

- проблемы определения объекта налогообложения по доходам, самостоятельно полученным некоммерческими организациями, которые облагаются налогами на общих основаниях независимо от того, какова природа этих доходов (от активной или пассивной экономической деятельности); получен ли доход от деятельности, прямо связанной с уставными целями; на что расходуется полученная прибыль;
- вопросы унификации налогообложения путем создания для однотипной уставной деятельности различных некоммерческих организаций равных налоговых условий;
- отсутствие методики оценки налоговых рисков некоммерческих организаций;
- проблемы коммерциализации некоммерческих организаций.

На основании вышесказанного можно сделать вывод о том, что на уровне национального законодательства нет разработанной системы идентификации некоммерческих организаций для целей налогового администрирования.

При этом следует учитывать, что описанные выше проблемы имеют существенное значение не только для отечественного правопорядка, но также и для мировой экономики, ибо возрастающая деловая активность некоммерческих организаций характерна как для стран с переходной экономикой, так и для экономически развитых государств.

В этой связи определенный интерес для российской практики представляет американский подход к классификации некоммерческих организаций. В его основу положен критерий области или сферы деятельности некоммерческой организации. Исходя из применяемых в США стандартов был сформулирован общий подход, разделяющий некоммерческие организации на четыре отдельные категории:

- организации здравоохранения;
- образовательные учреждения;
- благотворительные организации;
- прочие некоммерческие организации (братства, профсоюзы, музеи, библиотеки, общественные союзы).

Основное преимущество такого подхода заключается в том, что в США для каждого из указанных выше основных типов некоммерческих организаций за долгое время развития нормативного регулирования были разработаны свои налоговые и учетные стандарты [2, с. 110].

Заметим, что и американский вариант классификации имеет недостатки. Зачастую очень трудно определить профиль деятельности организации. Например, организация, специализирующаяся на оказании услуг семьям с детьми-инвалидами, одновременно работает с семьей, она может с полным правом считаться также медицинской, благотворительной и т.п. [3, с. 124]. Так что профиль деятельности, как и в российском праве, весьма условен. Практически все некоммерческие организации многопрофильные. Так, например, образовательная деятельность буквально пронизывает общественные организации разного профиля. Особенно много пересечений образовательного профиля с организациями просветительского, творческого и молодежного профиля. Представляется целесообразным провести исследование, которое будет базироваться на анализе данных финансовой отчетности некоммерческих организаций, содержащейся в базе системы СПАРК (Система профессионального анализа рынков и компаний Спарк-интерфакс. URL: <http://www.spark-interfax.ru/Front/Index.aspx>, дата обращения: 10.05.15).

Наиболее справедливыми критериями отбора некоммерческих организаций, по мнению автора, являются: организационно-правовая форма некоммерческой организации (НКО), показатель выручки, прочих доходов и чистая прибыль за 2013 г.

Выборка из базы юридических лиц СПАРК организаций, имеющих статус некоммерческих, показала, что перечень отраслей, в которых НКО занимаются деятельностью, приносящей доход, достаточно широка и включает: потребительские кооперативы, общественные организации, ассоциации и союзы, товарищества собственников недвижимости, казачьи общества, общины коренных малочисленных народов России, фонды, учреждения, религиозные организации, автономные

некоммерческие организации, публично-правовые компании. Попутно заметим, что с принятием Федерального закона от 05.05.2014 № 99-ФЗ словосочетание «предпринимательская деятельность некоммерческой организации» заменено на дефиницию «некоммерческие организации могут осуществлять приносящую доход деятельность».

На практике исследование 1000 отчетов о финансовых результатах НКО, имеющих показатель «чистая прибыль», продемонстрировало, что, как правило, большинство некоммерческих организаций занимаются иной деятельностью, приносящей доход. А именно получают доходы от участия в других организациях, проценты и прочие доходы. На *рис. 1* представлена структура доходов некоммерческих организаций. Анализ показал, что наибольшую долю в источниках финансирования НКО, без учета целевых поступлений, составляют прочие доходы — 50%, доходы от участия в других организациях — 29%, прибыль от продаж — 15%; наименьшую долю в источниках финансирования занимают проценты к получению — 6%.

Исследование двух новых глобальных групп, выделенных в гражданском законодательстве (некоммерческих унитарных организаций и некоммерческих корпоративных организаций), показало, что в 2013 г. НКО, являющиеся унитарными, получили выручку в среднем на 1000 организаций в размере

337 млн руб., а корпоративные НКО — 262 млн руб. (*рис. 2*).

В *таблице* приведен перечень НКО (корпоративных, унитарных), имеющих максимальный показатель чистой прибыли за 2013 г. Так, первое место занимает государственная корпорация «Ростехнологии», чистая прибыль которой в 2013 г. составила 69 060 млн руб. Показатель средней чистой прибыли на 1000 некоммерческих организаций с максимальной чистой прибылью составляет 103 млн руб. При этом размер выручки от продаж у некоммерческих организаций, попавших в выборку, неоднороден и варьируется в диапазоне от 50 122 («Солнечный ветер», некоммерческое образовательное учреждение «ЦЕНТР») до 41 млн руб. («СОМЕТ», учебно-исследовательский центр).

Изложенные выше особенности получения доходов потребовали обработки финансовой отчетности 11 000 некоммерческих организаций за 2013 г. по показателям чистой прибыли или убытка.

В данном случае в соответствии с классификацией ГК РФ определен средний показатель чистой прибыли на одну некоммерческую организацию, попавшую в выборку (*рис. 3*). Максимальный размер чистой прибыли у госкорпорации «Ростехнологии» составил 69 060 млн руб., а средний показатель чистой прибыли по группе госкорпораций — 1 901 млн руб. В то же время средний показатель чистой прибыли

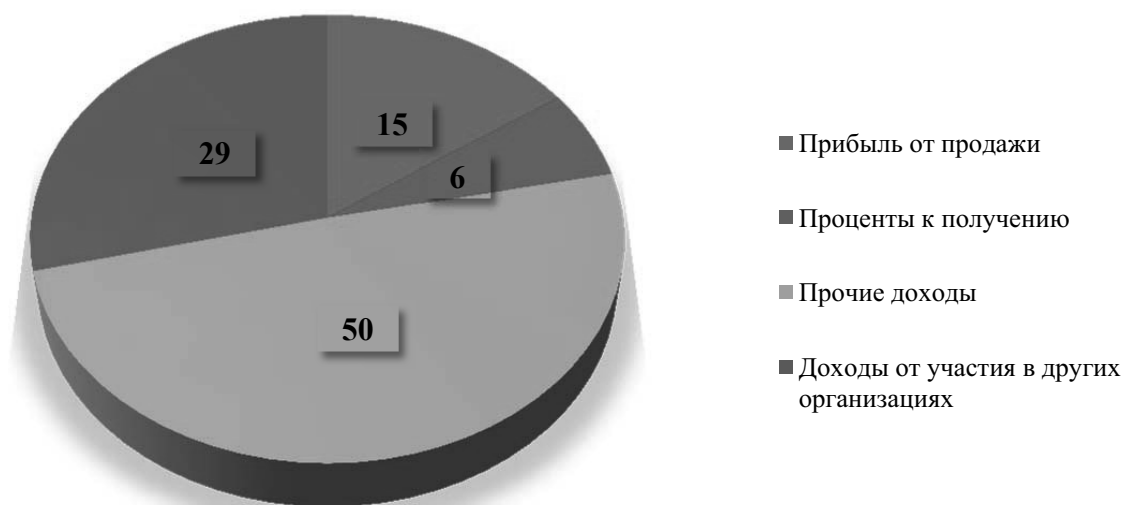


Рис. 1. Доля источников финансирования НКО от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход (средний показатель на 1000 организаций), %

Источник: составлено автором по данным системы СПАРК.

Средний показатель выручки от продаж

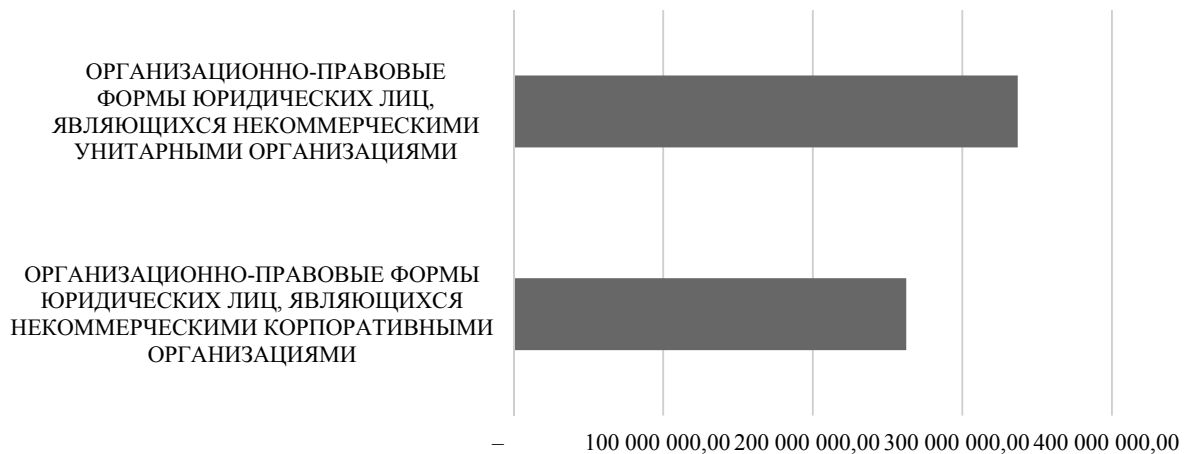


Рис. 2. Средний показатель выручки от продаж по некоммерческим унитарным и некоммерческим корпоративным организациям

Источник: составлено автором по данным системы СПАРК.

по некоммерческим партнерствам и фондам составил 61 млн и 17 млн руб. соответственно. В свою очередь, религиозные организации и товарищества собственников недвижимости показали в 2013 г. убыток.

Следует отметить, что необходимо использовать различные подходы к классификации некоммерческих организаций в соответствии с целями унификации налогообложения для типов (групп) налогоплательщиков — некоммерческих

организаций [4, с. 37]. При этом необходимо учитывать, что в соответствии с ГК РФ перечень организационно-правовых форм некоммерческих организаций является закрытым, но при этом практически невозможно установить исчерпывающий перечень видов деятельности некоммерческих организаций.

Предлагаемая система идентификации некоммерческих организаций для целей налогового администрирования должна быть основана

Топ-10 некоммерческих организаций по показателю «чистая прибыль» за 2013 г.

Место	НКО	Чистая прибыль, руб.
1-е	«Ростехнологии», госкорпорация	69 060 425 000
2-е	«Росатом», госкорпорация	19 019 604 000
3-е	Оргкомитет СОЧИ-2014, АНО	9 372 400 000
4-е	ЭККОН, НП	9 341 607 000
5-е	ЭГИДА, НП	4 422 976 000
6-е	СОЦИАЛЬНАЯ ЗАЩИТА, СФ	4 349 544 000
7-е	РЕНТАЛПАРТ, НП	3 755 237 000
8-е	ЛИСТПАРТ, НП	3 684 203 000
9-е	РИКЕЛЬМ, НП	3 648 154 000
10-е	РЕСКОНТ, НП	3 628 585 000

Примечание: АНО — автономная некоммерческая организация; НП — некоммерческое партнерство; СФ — страховой фонд.

Источник: составлено автором по данным системы СПАРК.

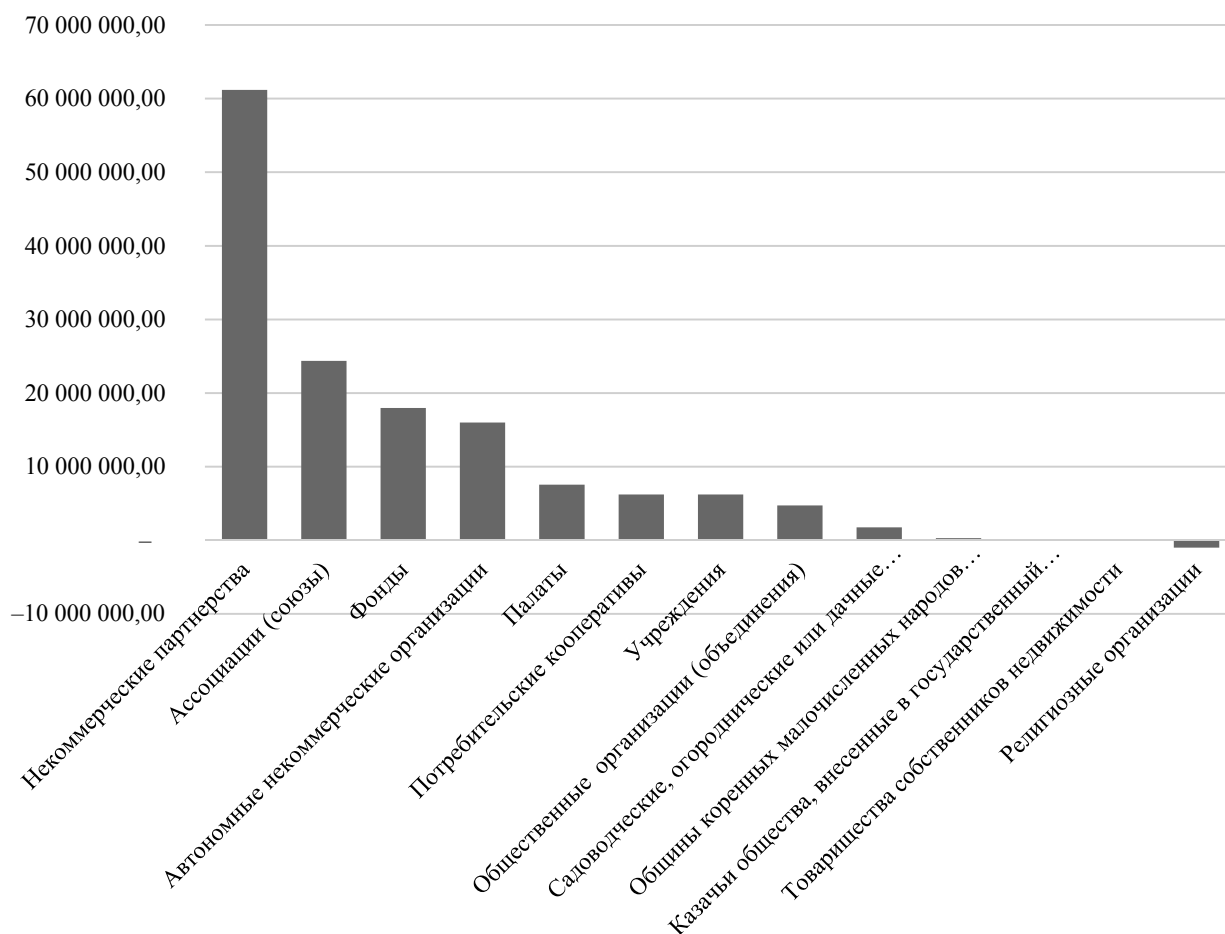


Рис. 3. Средний показатель чистой прибыли по НКО за 2013 г. (без госкорпораций)

Источник: составлено автором по данным системы СПАРК.

на проведении унификации всех организационно-правовых форм некоммерческих организаций с целью сведения всех их к конечному числу типов.

Первый тип: условно бесприбыльные некоммерческие организации (группа минимального налогового риска), деятельность которых, как правило, лишена элементов деятельности, приносящей доход.

При проведении анализа предлагаются следующие обобщенные параметры отнесения некоммерческих организаций к условно бесприбыльным:

- к организациям с низким показателем чистой прибыли по группе можно отнести казачьи общества и общины малочисленных народов, средняя чистая прибыль которых составила за 2013 г. 141 тыс. и 279 тыс. руб. соответственно;

- группы товариществ собственников недвижимости и религиозные организации показали в 2013 г. убыток.

Таким образом, в группу условно бесприбыльных некоммерческих организаций следует включить:

- религиозные организации;
- товарищества собственников недвижимости;
- казачьи общества;
- общины малочисленных народов.

Обобщающим признаком данного типа некоммерческих организаций является убыток по виду некоммерческой организации или наличие чистой прибыли в размере до 300 тыс. руб., что составляет менее 0,3% от средней чистой прибыли некоммерческих организаций с наибольшим показателем чистой прибыли.

В целях максимального учета факторов предпринимательской деятельности некоммерческих организаций следует обратить внимание, что анализ доли поступлений от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход, показал в отдельных случаях прочие доходы

НКО составляют до 100% всех поступлений, при этом целевые поступления или взносы за период отсутствуют вовсе. Так, например, выручка у казачьего общества «Хутор “Земетчинский”» за 2013 г. составила 4200 руб., что составляет 100% от всей суммы поступлений; взносы и иные целевые поступления в 2013 г. отсутствуют. Чистая прибыль за 2013 г. религиозной организации «Православная энциклопедия» составила 95 млн руб., при этом 13% от всех поступлений составляют целевые взносы. Чистая прибыль организации «Российское библейское общество» составила 57 млн руб., а целевые взносы составляют всего 6% от всех поступлений.

Проведенный анализ позволил сделать выводы о том, что некоммерческие организации, отнесенные к первому типу, с чистой прибылью свыше 300 тыс. руб. и/или показателями выручки свыше 900 тыс. руб. следует подвергать налоговому контролю только путем проведения камеральных налоговых проверок, так как проведение выездных налоговых проверок НКО с меньшими показателями чистой прибыли и выручки от продаж будет экономически не эффективно для государства.

Соответственно некоммерческие организации, превысившие вышеназванные критерии, должны быть исключены из первого типа бесприбыльных организаций по показателю доходов или чистой прибыли и отнесены ко второму типу прибыльных некоммерческих организаций, которые следует администрировать путем проведения выездных налоговых проверок по отдельно разработанным критериям.

Второй тип: прибыльные некоммерческие организации (умеренный налоговый риск), деятельность которых преимущественно направлена на получение дохода, но осуществляется с использованием корпоративной оболочки некоммерческой организации (ассоциации и союзы, в том числе некоммерческие партнерства, значительная часть автономных некоммерческих организаций, государственная корпорация, часть потребительских кооперативов).

В середине 2000-х гг. корпоративный (коммерческий) сектор пришел к осознанию роли бизнеса в общественном развитии. Так, коммерческие организации в целях координации действий и защиты интересов предпринимателей

стали объединяться в ассоциации (Ассоциация банков России, Ассоциация предприятий малого и среднего бизнеса, Агентство по развитию предпринимательства) и союзы (Российский союз промышленников и предпринимателей).

Законодательство дает ассоциациям и союзам право заниматься предпринимательской деятельностью. Используя это право, они создают коммерческие организации [5, с. 272]. Так, например, Торгово-промышленная палата Республики Татарстан имеет в качестве дочерних аудиторскую фирму «Аудит», ООО «Консалтинговое бюро при ТПП РТ», ООО «Центр бизнес-услуга», негосударственный пенсионный фонд «Торгово-промышленный пенсионный фонд», ООО «Центр делового туризма “Меркурий”».

В этом случае ассоциация или союз становится во главе нескольких дочерних организаций и представляет собой группу взаимосвязанных юридических лиц, имущественное положение и результаты финансово-экономической деятельности которых позволяют получать существенные доходы от предпринимательской деятельности.

Полагаем, большинство некоммерческих организаций второго типа фактически занимается иной деятельностью, приносящей доход (предпринимательской деятельностью), используя действующее законодательство РФ.

Некоммерческие организации, включенные в данную группу, обладают следующими обобщающими признаками:

- чистая прибыль по группе свыше 300 тыс. руб.;
- выручка от иной деятельности, приносящей доход (предпринимательской деятельностью), свыше 900 тыс. руб.

Таким образом, некоммерческие организации, не относящиеся к первому типу условно бесприбыльных НКО, автоматически относятся ко второму типу на основании превышения вышеназванных финансовых критериев.

Данный вывод подтверждает анализ чистой прибыли по группе садоводческих, огороднических и дачных потребительских кооперативов. Организации этого типа мы относим ко второму типу НКО (потребительские кооперативы), но анализ данных финансовой отчетности показывает, что только 49 организацией из 114 представленных в базе СПАРК

в 2013 г. показали прибыль, остальные 65 НКО показали убытки, при этом максимальный размер чистой прибыли составляет от 9,5 млн («Кукшево», дачно-потребительский кооператив, ДПК) до 7 тыс. руб. («БЫСТРАЯ-2», садоводческо-огороднический потребительский кооператив, СПК). Убытки варьируются в диапазоне от 33 млн («Серебряный родник», ДПК) до 1 тыс. руб. («Дачка», потребительский трудовой кооператив, ПТК). Следовательно, часть данных НКО будет отнесена к первому типу условно бесприбыльных НКО, а часть ко второму типу — прибыльных НКО.

Таким образом, проведенный анализ позволил отнести к типу прибыльных некоммерческих организаций:

- государственные корпорации;
- некоммерческие партнерства;
- ассоциации (союзы);
- фонды;
- палаты;
- автономные некоммерческие организации;

- учреждения;
- общественные организации;
- потребительские кооперативы.

В заключение необходимо отметить, что использование новой системы налоговой идентификации некоммерческих организаций позволит создать реверсную систему налогового контроля, когда некоммерческие организации в зависимости от их финансовых показателей смогут перемещаться между типами НКО.

Таким образом, налоговый контроль НКО первого типа должен осуществляться только в виде камерального налогового контроля. Как только организация превышает порог по показателям чистой прибыли и выручки, она должна быть отнесена ко второму типу НКО. Соответственно НКО второго типа должны включаться в план выездных налоговых проверок на основании дополнительно разработанных критериев отбора некоммерческих организаций для выездных налоговых проверок.

ЛИТЕРАТУРА

1. Грищенко А.В. Новые организационно-правовые формы некоммерческих организаций: анализ положений гражданского законодательства // Некоммерческие организации в России. 2015. № 3. С. 47.
2. Becker Conviser CPA Review (Law, ARA, FARA and Audit) // Becker Educational Development Corporation. 2001.
3. Грищенко А.В. Налогообложение некоммерческих организаций: проблемы и перспективы: монография. М.: Дело и Сервис, 2013. 160 с.
4. Налоговое администрирование: учебник / под ред. проф. Л.И. Гончаренко. М.: КноРус, 2009. С. 37.
5. Гончаренко Л.И., Смирнова Е.Е., Чемерицкий Л.К., Липатова И.В. Налогообложение некоммерческих организаций: учеб. пособие для студ. вузов. М.: Кнорус, 2014. 272 с.

REFERENCES

1. Grishhenko A. V. New organizational and legal forms of non-profit organizations: the analysis of provisions of the civil legislation [Novye organizacionno-pravovye formy nekommercheskih organizacij: analiz polozhenij grazhdanskogo zakonodatel'stva]. *Non-profit organizations in Russia — Nekommercheskie organizacii v Rossii*, 2015, № 3, p. 47 (in Russian).
2. Becker Conviser CPA Review (Law, ARA, FARA and Audit) // Becker Educational Development Corporation. 2001.
3. Grishhenko A. V. Taxation of non-profit organizations: problems and prospects: monograph [Nalogooblozhenie nekommercheskih organizacij: problemy i perspektivy: monografija]. Moscow, Delo i Servis, 2013, 160 p. (in Russian).
4. Tax administration: textbook [Nalogovoe administrirovanie: uchebnik / pod red. prof. L.I. Goncharenko. Moscow, KnoRus, 2009, p. 37 (in Russian).
5. Goncharenko L.I., Smirnova E.E., Chemerickij L.K., Lipatova I.V. Tax administration: textbook Taxation of non-profit organizations: studies. a grant for the student. higher education institutions [Nalogooblozhenie nekommercheskih organizacij: ucheb. posobie dlja stud. vuzov]. Moscow, Knorus, 2014, 272 p. (in Russian).