Князева, Марина Владимировна. Формирование социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций в Российской Федерации : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Князева Марина Владимировна; [Место защиты: Нац. исслед. Том. гос. ун-т].- Томск, 2011.- 239 с.: ил. РГБ ОД, 61 11-8/3163

**Содержание к диссертации**

Введение

**1 Институциональные основы некоммерческих организаций в российской экономике 14**

1.1 Некоммерческие организации: экономические, организационно-правовые особенности функционирования и их систематизация 14

1.2 Тенденции развития некоммерческих организаций в Российской Федерации на современном этапе и их влияние на социально-экономические процессы 45

1.3 Проблемы функционирования системы налогообложения некоммерческих организаций и совершенствование концептуальных основ ее реформирования 61

**2 Методические подходы к налогообложению некоммерческих организаций в Российской Федерации и в развитых зарубежных странах 83**

2.1 Анализ системы налогообложениянекоммерческих организаций-в Российской Федерации 83

2.2 Зарубежный опыт налогообложения некоммерческих организаций 102

2.3 Методические подходы к реформированию системы налогообложения некоммерческих организаций в Российской Федерации 125

**3 Формирование модели социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций 142**

3.1 Модель социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций в Российской Федерации 142

3.2 Основные направления»реализации модели социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций 153

Заключение 182

Список использованных источников и литературы 192

**Введение к работе**

**з**

**Актуальность темы исследования.**Налоговая политика Российской Федерации в отношении некоммерческого сектора ориентирована на поддержку некоммерческих организаций, осуществляющих свою деятельность в социально значимых областях. Однако основным инструментом реализации налоговой политики является предоставление некоммерческим организациям (НКО) дополнительных налоговых льгот. Такой подход не носит концептуального характера, что отражается на результатах развития сектора некоммерческих организаций в России.

Современное налоговое законодательство практически уравнивает налоговый статус коммерческих и некоммерческих организаций, применяя единый подход к их налогообложению, не отличается системностью, в том числе не урегулированы вопросы обоснованной налоговой нагрузки, остаются неясности в толкованиях и определенности норм налогового законодательства.

Таким образом, требуется реформирование системы налогообложения некоммерческих организаций в части формирования упорядоченной системы налоговых преференций, дифференцированности в уровне налоговой нагрузки некоммерческих организаций в зависимости от видов и масштабов осуществляемой общественно полезной деятельности, стимулирования социального аспекта налогообложения, а также упрощения процедур налогового контроля в отношении некоммерческих организаций.

Корректировка системы налогообложения некоммерческих организаций путем льготирования общественно полезных видов деятельности некоммерческого сектора позволит обеспечить повышение социального, экономико-стимулирующего, бюджетно-финансового эффектов, ожидаемых от данного сектора экономики, а также будет способствовать реализации приоритетных направлений экономического развития страны, в том числе развитию социальной сферы.

Несмотря на наличие исследований по налогообложению НКО в научной литературе, в работах учёных, вопросы налогообложения сектора некоммерческих организаций в Российской Федерации изучены недостаточно, поэтому является актуальным проведение исследований, направленных на поиск новых подходов для формирования модели социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций и приоритетных направлений ее реализации.

**Степень научной разработанности проблемы.**Различные аспекты теории и практики налогообложения некоммерческих организаций достаточно широко исследуются в отечественной и зарубежной научной литературе.

Изучению институциональных основ деятельности некоммерческого сектора, вопросам развития некоммерческих организаций и их влияния на социально-экономические процессы посвящены труды российских ученых-экономистов О.П. Алексеевой, С. Бакина, М. Батуриной, М. Голдина, А.В. Ефимова, Г. Ильясова, Г.Ю. Касьяновой, Р. Конрад, Н. Корниенко, Г.Д. Лихачева, М.Л. Макальской, Т. Малини-

ной, С.Г. Маковецкой, Н.А. Пирожковой, В.А. Свищевой, С. Синельникова-Мурылева, И. Толмачевой, И. Трунина, Е. Шкребела.

Проблемы налогообложения некоммерческих организаций рассматривали отечественные и зарубежные ученые: О. Вильямсон, С.Г. Дембицкий, П. Козловски, М.. Корниенко, Р. Коуз, Л.Б. Ларина, В.Н. Литовкин, СЕ. Литовченко, Т. Малинина, С. Синельников-Мурылев, И. Трунин, Н.В. Фадейкина, Г. Хэнсман, Т.В. Юрьева и др.

Вопросы теории и практики налогообложения нашли свое отражения в работах Л.С. Гринкевич, А.З. Дадашева, В.Г. Князева, И.А. Майбурова, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, С.Г. Пепеляева, А.В. Перовой, М.В. Романовского, Д.Г. Черника, Т.Ф. Ют-киной. Исследованиям базовых классических принципов формирования современной социально-эффективной системы налогообложения посвящены труды К.С. Вельского, Н.Б. Грибковой, Ю. Крохиной, И.И. Кучерова, И.А. Майбурова, В.Г. Панскова, С.Г. Пепеляева, Е.Е. Подъячевой, Н.И. Химичевой.

Освещением методических подходов к реформированию системы налогообложения некоммерческих организаций в Российской Федерации занимались Н.А. Адамов, А. Акрамовская, Л.С. Гринкевич, Ю. Джибладзе, Л.Б. Ларина, М.Ю. Лермонтов, А.В. Панагушин, В. Свищева, С. Сининельников-Мурылев, А. Толмасова, И. Трунин, Ю. Чикмарева, Е.Л. Щекова.

В работах Б.Х. Алиева, В.Ю. Ждановой, С. Сининельникова-Мурылева, И. Трунина, И.А. Цинделиани исследуются особенности применения специальных налоговых режимов, а целесообразность применения льгот в налогообложении некоммерческого сектора представлена в работах М. Голдина, Т.А. Гусевой, А.В. Демина, С. Г. Ильясова, Р. Конрад, Н. Корниенко, Т. Малининой, С. Сининельникова-Мурылева, И. Трунина.

Несмотря на широкий спектр исследований, вопросы налогообложения НКО не получили должного внимания со стороны ученых. Отсутствие обоснованного подхода к формированию социально-эффективной системы налогообложения сектора некоммерческих организаций и определению приоритетных направлений ее реализации делает актуальным выбранное направление.

Рассмотренное в диссертационном исследовании влияние существующей системы налогообложения на налоговое поведение некоммерческих организаций, на результирующие социально-экономические эффекты от снижения налоговой нагрузки позволило сформулировать предложения по формированию социально-эффективной системы налогообложения НКО.

**Область исследования.**Диссертационная работа выполнена в рамках раздела «Государственные финансы» паспорта специальности ВАК 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит»

**Объектом исследования**является система налогообложения некоммерческих организаций.

**Предметом исследования**являются финансово-экономические отношения, складывающиеся между государством и некоммерческими организациями при формировании социально-эффективной системы налогообложения.

**Целью диссертационной работы**является разработка теоретико-методических положений и рекомендаций по формированию социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций, обеспечивающей согласованность интересов участников экономических отношений - общества, государства и некоммерческих организаций, осуществляющих общественно полезную деятельность, направленную на поддержание и развитие общественного блага и социально ориентированной экономики.

Для достижения поставленной цели потребовалось решение следующих **основных задач.**

-исследовать институциональные особенности деятельности некоммерческих организаций и предложить критерии их систематизации;

разработать авторскую многокритериальную классификацию НКО с целью применения нового подхода к налогообложению некоммерческих организаций;

проанализировать систему налогообложения некоммерческих организаций;

исследовать подходы к налогообложению некоммерческого сектора в развитых зарубежных странах;

обосновать методические подходы к реформированию налогообложения некоммерческих организаций в Российской Федерации;

разработать модель социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций;

определить способы реализации модели в современных условиях и обосновать целесообразность применение специального льготного режима для некоммерческих организаций в рамках применения упрощенной системы налогообложения.

**Теоретической и методологической основой диссертационного исследования**является применение научных принципов и методов научного познания, использование положений теории финансов и методики налогообложения.

В процессе исследования использовались такие общенаучные методы познания, как анализ и синтез, системность и комплексность, абстракция, сравнение и логическое обобщение.

Для получения и обоснования основных положений диссертационной работы применялись системный, комплексный и абстрактно-логический подходы.

Методика исследования основывалась на изучении, обобщении, систематизации и критической оценке полученных знаний в области отечественной и зарубежной теории и практики налогообложения некоммерческих организаций, а также анализе и апробации отдельных концептуальных положений диссертационной работы.

**Информационную основу исследования**составили законодательные и нормативно-правовые акты Российской Федерации, статистические данные Федеральной

службы государственной статистики РФ, Министерства финансов Российской Федерации, Томского областного комитета государственной статистики, Управления Министерства юстиции России по Томской области, налоговая и финансовая (бухгалтерская) отчетность некоммерческих организаций Томской области.

**Научная новизна**диссертационного исследования состоит в разработке теоретико-методических положений по формированию социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций, что позволило в отличие от известных работ предшествующих исследователей сформировать авторские предложения по созданию упорядоченной системы налогообложения на основе авторской многокритериальной классификации, ставящей в зависимость специфику социально полезной деятельности некоммерческих организаций и уровень налоговой нагрузки.

Научная новизна работы подтверждается следующими **научными результатами,**выносимыми на защиту:

1. Сформулирован авторский подход к понятию «социально-эффективная система налогообложения некоммерческих организаций», предложены базовые принципы ее формирования (социально-экономической эффективности, социальной справедливости, прозрачности экономической информации) и определены показатели оценки ее результативности в соответствии с функциональным назначением налоговой системы в экономике.
2. Предложена авторская классификация некоммерческих организаций, основанная на систематизации экономических критериев (виды деятельности НКО, характер услуг НКО, экономические цели НКО, условия финансово-хозяйственной деятельности) и признаков деятельности НКО (источники и формы финансирования НКО, способы финансирования затрат, масштабы деятельности НКО, целевая аудитория и т.д.), позволяющая определять возможность применения дифференцированного подхода к налогообложению некоммерческих организаций в зависимости от видов осуществляемой общественно полезной деятельности.
3. Разработана модель социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций, учитывающая дифференцированный подход к налогообложению в зависимости от видов оказываемых услуг и масштабов общественно полезной деятельности для целей налогообложения, включающая базовые принципы, задачи, приоритетные направления, способы и инструменты ее реализации.
4. Предложен специальный налоговый режим НКО в рамках упрощенной системы налогообложения: определены условия перехода на УСН, состав заменяемых налогов, объект налогообложения, методика формирования налоговой базы, обоснована ставка налогообложения и формы льготирования НКО в зависимости от направления расходов на уставные цели и соответствия характера осуществляемой деятельности статусу общественно полезной. Обоснован метод налогообложения, определяющий форму зависимости между ставкой налога и величиной налоговой базы, основанный на регрессивном методе налогообложения.

5. Предложены направления корректировки российского налогового законодательства в части налогообложения некоммерческих организаций, предусматривающие дополнительные льготы для НКО, осуществляющих общественно полезную деятельность, ориентированные на снижение налоговой нагрузки, на устранение дискриминационного подхода в налогообложении, на упрощение системы налогового администрирования и направленные на повышение социального эффекта от предоставления налоговых преференций.

**Теоретическая и практическая значимость результатов диссертационного исследования**заключатся в возможности использования основных положений при формировании социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций в Российской Федерации. Методическое обеспечение, созданное в результате исследования, может применяться представительными органами государственной власти федерального, регионального и муниципального уровней в целях корректировки системы налогообложения НКО в соответствиями с ориентирами социально экономического развития России. Полученные результаты диссертационного исследования могут быть использованы в учебном процессе в курсах «Налоги и налогообложение», «Специальные налоговые режимы», «Налогообложение некоммерческих организаций» для студентов высших учебных заведений, а также в системе подготовки и переподготовки руководителей и специалистов органов власти, ФНС и НКО.

**Апробация и реализация результатов работы.**Основные положения и рекомендации, содержащиеся в диссертационной работе, представлялись на различных этапах исследования и получили положительные отзывы на Всероссийской научно-практической конференции «Современные тенденции развития теории и практики управления отечественными предприятиями» (Ставрополь, 2007), Всероссийской конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Инновационная экономика в России: проблемы и перспективы» (Томск, 2008), Всероссийской научно-практической конференции «Современные тенденции развития теории и практики управления отечественными предприятиями» (Ставрополь, 2008), Научно-практической конференции, посвященной 110-летию экономического образования в Сибири и 45-летию экономического факультета ТГУ «Инновационные возможности развития экономики России» (Томск, 2009), Международной научно-практической конференции «Современные тенденции развития теории и практики управления в России и за рубежом» (Ставрополь, 2009), Международной научно-практической конференции «Проблемы развития налоговой системы Российской Федерации» (Иркутск, 2010), Международной научно-практической конференции «Приоритеты и пути развития экономики и финансов» (Сочи, 2010).

Идеи диссертационного исследования обсуждались автором во время прохождения в 2010 году обучения (в рамках повышения квалификации) по программе «Налоги и налогообложение» в Финансовом университете при Правительстве Российской Федерации.

**Публикации.**По теме диссертации опубликовано 14 научных работ, в том числе 4 - в изданиях, содержащихся в Перечне ведущих рецензируемых журналов и изданий, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ. Общий объем публикаций 6,21 п. л., в том числе авторских - 5,48 п. л.

**Структура и объем диссертации.**Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и литературы, включающего 240 наименований и 9 приложений. Основная часть содержит 226 страниц машинописного текста, 18 таблиц, 21 рисунок, 20 формул.

## Тенденции развития некоммерческих организаций в Российской Федерации на современном этапе и их влияние на социально-экономические процессы

По инструментам деятельности [51] НКО подразделяются на: организации, занимающиеся сбором и распределением средств; как правило, это благотворительные организации и фонды; специализированные организации (учреждения), например, консультационные и реабилитационные центры, приюты, воскресные школы и т.п.; организации, координирующие деятельность определенного круга лиц и других организаций; к ним относятся союзы организаций, некоммерческие партнерства, общественные организации; организации, инвестирующие социальную деятельность; к этому типу относятся структуры, систематически осуществляющие крупные финансовые вложения в социальную сферу - грантодатели, организации, выступающие соинвесторами городских социальных проектов, и другие; организации, регулярно осуществляющие социальные расходы, (например потребительские кооперативы, религиозные организации, социально ориентированные структуры).

Классификация по объему прав учредителя (участника), предложенная Лихачевым Г.Д. [147. С.217] определяет три модели юридических лиц в зависимости от соотношения прав учредителей (участников) и самого юридического лица и приемлема для коммерческих организаций. Используя данный подход к некоммерческим организациям, возможно, выделить следующие модели: -первая модель; учредители не сохраняют каких-либо прав на имущество, переданное, во владение, пользование и распоряжение на праве хозяйственного ведения или оперативного управления (например, государственные корпорации, общественные объединения, фонды, автономные некоммерческие организации); - вторая модель; учредители сохраняют частичное право, либо несут ответственность по обязательствам НКО, даже в случае выхода из нее (например, некоммерческие партнерства, учреждения, объединения, юридических лиц (ассоциации или союзы); - третья модель , учредители несут субсидиарную ответственность по обязательствам НКО в пределах внесенной части взносов (например, потребительские кооперативы) или не отвечают по обязательствам НКО и некоммерческая организация не отвечает по обязательствам своих членов (например, казачьи общества, религиозные организации).

По масштабу деятельности НКО разделяют на региональные, национальные и международные. В соответствии со способом финансирования затрат выделяются рыночные и нерыночные некоммерческие организации [46]. Рыночные некоммерческие организации устанавливают за оказываемые услуги плату, позволяющую им возмещать производственные затраты и получать прибыль, которую они направляют на основную уставную деятельность. Однако получение прибыли не является основной их целью. Они могут также использовать в дополнение к выручке от оказания услуг доходы от собственности и за счет этого устанавливать плату за услуги, покрывающую затраты на них.

К этому типу, в частности, относятся: некоммерческие организации, создаваемые коммерческими предприятиями для оказания им различных услуг и представления их интересов (например, торгово-промышленные палаты, биржи, ассоциации предпринимателей) и некоммерческие организации, целью которых является предоставление за плату качественных услуг в области здравоохранения, образования и т.п. (например, негосударственные медицинские учреждения, учреждения образования, учреждения культуры).

К нерыночным некоммерческим организациям относятся организации, предоставляющие товары и услуги другим институциональным единицам бесплатно или по экономически незначимым ценам; основным источником финансирования их затрат являются не поступления от продаж, а взносы их членов, пожертвования и другие трансферты.

К ним относятся: общественные и религиозные организации (объединения) добровольные объединения граждан на основе общности интересов для удовлетворения духовных или иных нематериальных потребностей и фонды, учрежденные гражданами и (или) юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов, а также политические партии, клубы, общества и т.п.

С позиции условий финансово-хозяйственной деятельности некоммерческие организации можно разделить: НКО - государственные или муниципальные учреждения (бюджетные, автономные, казенные); НКО, занимающиеся производством частных благ (например, потребительские кооперативы); НКО, занимающиеся производством общественных благ (например, ассоциации и союзы); НКО, занимающиеся производством смешанных благ.

Необходимо учесть, что до 2007г. согласно бюджетному законодательству существовали следующие типы учреждений: государственные, муниципальные, другие (негосударственные). Однако с момента вступления в силу Федерального, закона №83-Ф3 от 8 мая 2010 г. «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской;Федерацит. ВІ связи г с совершенствованием» правового положения государственных (муниципальных) учреждений» [28];. все; государственные и. муниципальные бюджетные некоммерческие организации разделяются на три-типа: казенные1,-автономные2, бюджетные3, но остаются, внутри единой! организационно-правовой; формы юридического лица (учреждения).

На Рисунке 1.2 представлены изменения системы учреждений за последние три года. В соответствии; со ст. 17.1 Закона 7ФЗ«0, некоммерческих организациях» изменение типа1 государственного или:муниципальногоучреждения не является его: реорганизацией; поэтому при изменении типа государственного или муниципального учреждения к. создаваемому учреждению;, как к правопреемнику, переходят права и обязанности учреждения, тип; которого изменяется:

## Проблемы функционирования системы налогообложения некоммерческих организаций и совершенствование концептуальных основ ее реформирования

Таким, образом, становится очевидным; что в; настоящее времятктивныш рост и благоприятное развитие российского, некоммерческого сектора: находятся- в; прямой.»зависимости от регулирования, государством- деятельности некоммерческих организаций посредством; предоставления; различных налоговых; преференций,, а также продуманной целенаправленной налоговой политики.

Одним: из направлений налоговой политики. на среднесрочную? перспективу (2010-2013 гг.),, одобренных Правительством РФ [176], является внесение- изменений в налогообложение некоммерческих организаций, осуществляемых свою деятельность в: социально-значимых областях. В послании1 Президентам РФ Федеральному собранию 2009 г. [45]; также подчеркивается необходимость предоставления налоговых льгот некоммерческим организациям, получившим статус социально-ориентированных. В период 2010; г. Министерством финансов России были подготовлены и внесены в Государственную думу проекты федеральных законов1: [38 .39; 40, 41, 42], предусматривающих поправки в Налоговый Кодекс РФ» в частш совершенствования; налогообложения; НКО- и благотворительной: деятельности, а также возможности формировать и; пополнять целевойскапитал зш счет пожертвования в виде ценных бумаг, недвижимого имущества, предполагается изменение перечня видов; деятельности, финансирование которых допускается из средств целевого капитала путем включения» охраны окружающей среды и т.д.

Полный перечень новаций налогового законодательства по-отношению к некоммерческим организациям, вступивший в силу с 1 января 2010 г. и перспективы, изложенные в проектах вышеуказанных федеральных законов, приведены в Приложении Г (Таблица Г.1).

Однако, несмотря на неоднократные попытки и намерения законодательных органов по адаптации налогового законодательства к специфике деятельности некоммерческих организаций, у последних по-прежнему остается, множество проблем и спорных моментов по его применению.

Поэтому, в." рамках настоящего исследования, в целях дальнейшего определения и выработки нового комплексного подхода к формированию современной системы налогообложения-некоммерческих организаций, считаем необходимым более, развернуто обозначить и сгруппировать нерешенные налоговые проблемы НКО в Российской Федерации на современном этапе.

Во-первых, проблемы, касающиеся социального аспекта налогообложения. Эти проблемы проявляются при неполном использовании некоммерческими организациями в течение налогового периода средств целевого финансирования или изменение назначения этих средств.. Главное правило, которое должны соблюдать некоммерческие организации заключается в том, что средства, полученные на конкретные цели; должны быть израсходованы полностью только на эти цели, а изменение целевого назначения средств возможно только с письменного согласия» жертвователя. В случае остатка неизрасходованных средств полученных на уставную деятельность на конец года он- не подлежат налогообложению только в том случае, если образуется изг остатка вступительных .членских взносов и иных средств, поступивших обезличенно, т.е. не привязанных к определенной программе [121]. Существует также проблема ограниченного набора сфер деятельности некоммерческих организаций, на поддержку которых могут направляться средства целевого финансирования, не включаемые в налогооблагаемую базу для расчета налога на прибыль организаций. Предусмотренное РІК РФ финансирование в виде грантов может быть направлено только на поддержку конкретных проектов, что подлежит обязательному закреплению в договоре гранта.

Во-вторых, вопросы дискриминационного характера. Налоговое законодательство РФ предусматривает финансовую поддержку российских НКО в виде грантов или безвозмездной помощи, однако существуют ограничения для оказания такой помощи иностранными грантодателями и благотворителями, не вошедшими в закрытый Перечень международных и иностранных организаций, утвержденный Правительством РФ [29]. Тем самым, задав достаточно- жесткие условия признания грантов1 для- целей налогообложения, законодатель фактически лишил возможности получения грантов всех, кто объективно не в состоянии выполнить эти условия. Из этого следует, что на мировом рынке социальных проектов российские НКО обладают меньшей конкурентоспособностью» по сравнению с аналогичными организациями других стран [222].

Также существует проблема содействия-благотворительной деятельности и на уровне субъектов. Так, например,, льготой по налогу на имущество организаций могут воспользоваться только религиозные организации и общероссийские общественные организации инвалидов (ст.381 НК РФ) , в отношении имущества, используемого ими для осуществления уставной деятельности. По мнению диссертанта, указанная норма имеет дискриминационный, характер, так как различные общественные организации, состоящие из инвалидов, а также другие формы НКО, имеющие в своих рядах инвалидов, не имеющие статуса общероссийских не могут воспользоваться данной льготой. Ранее уже были созданы судебные прецеденты в отношении аналогичной льготы по уплате взносов в государственные внебюджетные фонды и в Постановлении Конституционного Суда РФ-от 23 декабря 1999 г. №18-П было отмечено, что предоставление льготы адресовано одной и той же категории граждан - инвалидам и поэтому не может зависеть от статуса общественной организации.

В-третьих, вопросы толкования, точности и определенности применения норм налогового законодательства. Согласно позициям существующего налогового законодательства льготы по налогам закрепляются в отношении либо определенных категорий налогоплательщиков, либо конкретных видов имущества. Когда же некоммерческая организация использует подпадающее под льготу имущество не только по закрепленному в законодательстве назначению, но и в иных целях, либо организация, на которую распространяется- льгота, осуществляет с использованием принадлежащего ей имущества не только.уставную, но и предпринимательскую деятельность, тогда возникает необходимость ведения раздельного (обособленного) учета такого имущества. Но; соответствующая методика на законодательном уровне не прописана; что создает почву для разногласий. Так, согласно письму УМНС России по г. Москве от 22.09.2004 г. №23-10/1/61096 остаточная стоимость имущества может быть разделена исходя из занимаемой площади (другой величины), а при невозможности подобного разделения -исходя из удельного веса полученной от иных видов деятельности выручки в общем объеме поступлений. Однако, в письме УФНС России по Ростовской области от 31.12.2009 г. №08-37/2281/16 высказывается мнение о том, что если имущество, подпадающее под льготу по налогу на имущество, одновременно применяется как в уставной, так и в предпринимательской деятельности (деятельности, приносящей доход), доходы от которой используются для достижения уставных целей, то в этом случае данное .имущество полностью освобождается от налогообложения [100].

На взгляд диссертанта, достаточно спорной является и позиция в отношении возможности НКО уменьшать доходы от реализации имущества, приобретенных за счет целевых средств, на цену его приобретения. Так в соответствии с письмом Минфина России от 31.03.2009 г. №03-03-06/4/26 доходы от реализации имущества, приобретенного за счет целевых поступлений, налогоплательщик имеет право уменьшить его на остаточную стоимость, которая фактически равна первоначальной, в соответствии со ст. 268 НК РФ. Однако, позиция Минфина России, изложенная в письме от

## Зарубежный опыт налогообложения некоммерческих организаций

По мнению диссертанта, процесс формирования социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций в Российской Федерации, необходимо начать с систематизации НКО, предложенной автором, (параграф 1.1) и на основе существующих теоретико-методических подходов (параграф 2.3) построить современную модель системы налогообложения некоммерческих организаций (Рисунок 3.1), обеспечивающей согласование интересов государства и общества в целях разрешения многих социальных проблем.

Для построения модели социально-эффективной системы налогообложения НКО необходимо в первую очередь сформулировать базовые принципы и критерии, которые будут определять ее жизнеспособность и развитие.

Соглашаясь с позицией Н.Б. Грибковой [86], в том, что уникальность ситуации в России определяется тем, что развитие налоговой системы зависит у нас не только от общемировых тенденций, но и от быстроизменяющихся экономических и социальных отношений в стране, мы полагаем, что основу социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций в Российской федерации должны составлять такие принципы как: социально-экономическая эффективность, социальная справедливость и прозрачность экономической информации, вытекающие из классических принципов налогообложения.

Федерации Основная цель: создание социально - эффективной системой налогообложения некоммерческих организаций, которая обеспечивает согласованность интересов участников экономических отношений: государства, общества и некоммерческих организаций, осуществляющих общественно - полезную деятельность, направленную на поддержание и развитие общественного блага и социально - ориентированной экономики, оптимизирует затраты в процессе налогового администрирования и гарантирует прозрачность экономической информации.

Предоставление освобождения ог нечисления и уплаты налога на прибыль некоммерческим организациям по. предпринимательской деятельности и деятельности, приносящей доход, связанной с основными целями создания НКО Льготировать в целях исчисления НДС операции по передаче ОС и НМА или иного имущества НКО на осуществление уставной деятельности связанной с деятельность, приносящей доход. Расширение списка соответствующих видов деятельности НКО, гранты на финансирование которых, не включаются в состав налогооблагаемой базы по налогу на прибыль . Расширение числа налоговых льгот для НКО, осуществляющих деятельность с социально-значимых областях в сфере благотворительности , Предоставление льгот по налогу на имущество организаций и земельному налогу при выполнении НКО общественно-полезной деятельности Доходы НКО, полученные в виде ценных бумаг, недвижимости или в результате расформирования целевого капитала не признавать объектом по налогу на прибыль организаций

Подвергать анализу сформулированные принципы можно с позиций разных подходов, при этом важно учитывать, что в настоящее время методологические вопросы оценки и анализа эффективности разработаны в отношении сферы бизнеса и практически не нашли своего отражения в деятельности некоммерческого сектора. В экономической- литературе под эффективностью понимают оценочную категорию, выражающую «отношение оценки результата к оценке затрат» [218] или «эффективность определяется экономичностью хозяйствования, и измеряется как отношение полученного результата, эффекта к затратам, обусловившим, обеспечившим получение данного результата» [188. С.220]. В определении критериев эффективности к деятельности некоммерческих организаций необходимо учитывать, что НКО, являясь поставщиками социально-значимых услуг, сохраняют и приумножают научный, культурный и образовательный потенциалы нашей экономики, осуществляют социальную защиту отдельных социальных слоев, обеспечивают занятость и самозанятость населения путем вовлечения в активную экономическую деятельность и т.д. Поэтому деятельность некоммерческих организаций связана с выполнением экономических и социальных функций и при определении эффективности некоммерческих организаций, на наш» взгляд, необходимо иметь в виду проявление не только экономического, но и социального эффекта. По мнению Е.Е. Подъячевой «в отличие от коммерческих организаций, где отчетливо проявляются противоречия между социальной и экономической эффективностью (задача получения максимального дохода, стремление к решению краткосрочных задач неизбежно вступает в противоборство с долгосрочными целями общественного развития), в некоммерческих организациях противоречие между социальной и экономической эффективностью в известной степени сглаживается. Эффективная реализация уставных задач и нацеленность в первую очередь на социальную значимость своей деятельности расширяет ресурсную базу НКО за счет притока средств от доноров, участников, государства — то есть способствует росту экономической эффективности. Повышение же экономической эффективности дает возможность некоммерческим организациям расширить основную деятельность и добиться соответствующего социального эффекта» [185].

Таким образом, предлагается авторское определение социально-эффективной системы налогообложения! некоммерческих организаций — это такая организация налоговой системы; которая обеспечивает согласованность интересов участников экономических отношений: государства, общества и некоммерческих организаций, осуществляющих общественно-полезную деятельность, направленную на поддержание и развитие общественного блага и социально-ориентированной экономики, оптимизирует- затраты- в процессе налогового администрирования w гарантируетпрозрачность экономической информации:

Социально-эффективная система налогообложения НКО позволит обеспечить быстрый,рост и благоприятное развитие некоммерческого сектора в целях реализации приоритетных направлений социально-экономического развития, России и повышения уровня общественного благосостояния, а также позволит успешно выполнять некоммерческими организациями часть, возложенных на государство, функций.(Таблица 3.1).

Для успешного функционирования налоговой- системы необходимо определять результативность представленной модели посредством реализации ее налоговых функций. Поэтому, соглашаясь с методическими подходами к определению функций налоговой системы, предложенными В.Г. Пансковым [179], С.Г. Пепеляевым [180. С.37], А.В. Брызгалиным [67. С.60] , Н.И. Химичевой [82. С.266], считаем возможным представить оценку результативности в социально-эффективной системе налогообложения некоммерческих организаций на основе предложенных показателей (Таблица 3.1) и систематизированных в соответствии с функциональным-назначением налоговой системы в экономике.

## Основные направления»реализации модели социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций

Сектор некоммерческих организаций, представленный большим многообразием организационно-правовых форм, в силу своей общественной значимости и социальной направленности деятельности требует особого подхода к налогообложению.

В современных условиях деятельность НКО в России, получила широкое распространение в социально-экономической" жизни- и признание общества. Наметившиеся , тенденции роста и развитияі некоммерческих организаций в различных отраслях экономики, сложились в результате реализации целенаправленной государственной политики, что послужило толчком для расширения масштабов реализуемых социальных программ и благотворительных проектов. Тем самым была расширена социальная область функционирования некоммерческих организаций, куда вошли сфера образования, наука, просветительская деятельность, социальная работа и защита, юридические услуги; правовая помощь. Высокая динамика доли НКО в ВВП в абсолютном и относительном выражении в некоторых направлениях за последние годы стала сопоставимой с весом отдельных отраслей-российской экономики.

Однако обозначенные тенденции развития-НКО в России и результаты их социально-экономической деятельности позволяют, сделать вывод о том, что потенциал некоммерческого сектора остается существенно не раскрытым и1 является зависимым от государства в силу ряда причин, сдерживающих его нормальное функционирование. Определяя факторы, сдерживающие развитие можно выделить два блока-основных проблем и вопросов: а) экономические и организационные проблемы функционирования сектора некоммерческих организаций, которые приводят к снижению использования ресурсов НКО, возрастанию нагрузки на государство и торможению темпов прироста частных поступлений в негосударственный сектор экономики; б) отсутствие продуманной налоговой политики и системного похода к налогообложению некоммерческого сектора, а также пробелы в существующем налоговом законодательстве в отношении некоммерческих организаций, которые не способствуют выполнению НКО своих социальных функций и не стимулируют развитие благотворительной деятельности, а именно: - проблемы, касающиеся социального аспекта налогообложения; - вопросы дискриминационного характера налогообложения; - вопросы толкования, точности и определенности применения норм налогового законодательства; - проблемы высокой налоговой нагрузки; - вопросы налогового администрирования.

Исследуя основные направления налоговых преобразований за последние годы по отношению к некоммерческим организациям, можно отметить, что они были направлены на формирование универсальной системы налогообложения для коммерческих и некоммерческих организаций и минимизацию налоговых преференций. В связи с чем, существующие льготы для некоммерческих организаций в России приобрели несистемный характер и предусмотрены либо для- определенных категорий налогоплательщиков, либо по отдельным видам налогов, а 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, имеют льготы по налогу на добавленную стоимость, по налогу на имущество организаций, земельному налогу, по налогу на прибыль организаций. Таким образом, при установлении льготного налогообложения наблюдается дискриминация НКО по форме собственности и организационной структуре.

Первостепенное значение приобретают и вопросы социальной направленности расходов в целях налогообложения предпринимательской деятельности. В современной российской системе налогообложения НКО не предусмотрено специального режима налогообложения для некоммерческих организаций, и все НКО, являясь субъектами налоговых отношений, исчисляют и уплачивают налоги, как и коммерческие организации, в соответствии с действующим законодательством, поэтому их налогообложение определяется наличием предпринимательской деятельности.

Таким образом, спорные моменты в налогообложении НКО, порожденные отсутствием продуманной налоговой политики и системного похода, определяют необходимость реформирования- системы налогообложения некоммерческого сектора в Российской Федерации1 путем поиска новых подходов к налогообложению, учитывающих социальную направленность деятельности некоммерческих организаций.

Рассматривая опыт налогообложения «добровольческих» организаций многих зарубежных стран отмечено, что он базируется на различных подходах к определению "общественной, пользы и соответствующих видов. осуществляемой деятельности. В странах с развитой экономикой созданы благоприятные законодательные, в том- числе налоговые условия для? неправительственного некоммерческого сектора, а также осуществляются различные формы поддержки в виде вычетов; налоговых кредитов, целевого финансирования, консультирования, совместных проектов, но основным принципом налогообложения зарубежного некоммерческого сектора, являются налоговые льготы, как донорам НКО, так и самим НКО.

Предлагаемые в научной литературе теоретико-методические подходы к реформированию системы налогообложения- некоммерческих организаций в Российской Федерации сосредоточены на внесение изменений по отдельным налогам, например, по налогу на прибыль организаций, НДФЛ и НДС и направлены на внесение изменений в существующую систему налогообложения путем увеличения налоговых льгот и введение нового специального режима для НКО.