



**Упрощенная система налогообложения НКО – не панацея.  
Анализ рисков, плюсы и минусы, рекомендации**

Среди российских, иностранных и международных неправительственных организаций после опубликования Постановления Правительства РФ от 28 июня 2008 г. N 485 активно обсуждается вопрос о переходе на упрощенную систему налогообложения (УСН) в целях оптимизации и снижения налогового бремени.

В связи с этим мы хотели бы предложить свой анализ данной ситуации и нормативных актов.

Сразу следует отметить, что в случае направления целевых средств, признаваемых в соответствии с НК РФ грантом (от российских организаций или от иностранных, включенных в правительственный перечень) или пожертвованием, не имеет значения режим налогообложения, на котором находится российская НПО. В любом случае эти денежные средства налогообложению не подлежат.

	Общий режим налогообложения	УСН
Гранты и пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии со ст. 251 НК РФ	НЕ учитываются	НЕ учитываются
Иные целевые средства, например от ИНКО, не попавших в Перечень Правительства РФ	учитываются	учитываются

Таким образом, эффективность УСН по сравнению с общим режимом необходимо сравнивать для средств, не попавших в первую группу. Например, иностранная или международная организация не попала в Перечень Правительства РФ. При этом для этой организации по каким-либо причинам (уставные и другие внутренние ограничения или требования национального законодательства) неприемлемо заключение договора пожертвования.

**Кто из российских НКО может перейти на упрощенную систему налогообложения**

Упрощенная система *не может* применяться российскими НПО в случае:

- если доходы по итогам девяти месяцев того года, в котором подается заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения превысили 15 миллионов рублей;
- если средняя численность работников за налоговый (отчетный) период превысила 100 человек<sup>1</sup>;

<sup>1</sup> Соответствующий порядок исчисления этого показателя установлен нормативным актом. Для российских НПО

- если остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 100 млн. рублей (например, у НПО есть в собственности здание, стоимостью более 100 млн. рублей);
- если имеются филиалы и (или) представительства.

Последний пункт является спорным. Гражданский кодекс РФ в качестве обособленных подразделений организации называет филиал и представительство. В то же время Налоговый кодекс РФ указывает, что могут быть и иные обособленные подразделения. Налоговый кодекс в п.2 ст.11 содержит более подробное определение обособленного подразделения - «любая территориально отделенная от организации структурная единица». Данная спорная ситуация была разъяснена в письме Минфина РФ от 24 марта 2008 г. № 03-11-04/2/57: организация вправе применять УСН, если у нее имеются иные обособленные подразделения, не являющиеся филиалом или представительством (что это может быть, не уточняется). Аналогичная позиция высказана также в письмах УФНС по г. Москве от 11.09.2007 № 18-11/3/086094, от 14.02.2007 № 18-11/3/13705. Однако следует отметить, что данные документы не являются нормативными актами и не обязательны для судов.

### Плюсы применения УСН

- экономия на налогах (освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, единого социального налога, налога на добавленную стоимость, экономия на налогах с фонда оплаты труда);
- снижение возможных споров по налогам и сборам с налоговыми органами.

### Минусы применения УСН

- не возможность длительных договорных правоотношений такого характера между иностранными, международными организациями, с одной стороны, и российскими НПО, с другой.

**Важно:** особенность некоммерческих организаций заключается в том, что коммерческая деятельность не является для них основной. Любые договоры, по которым будут передаваться денежные средства, за исключением пожертвований, будут возмездными (договор подряда или договор возмездного оказания услуг, так они будут толковаться госорганами).<sup>2</sup> *Де факто* фонд будет нанимать российские НКО для выполнения заказов при определенных условиях на определенный срок за определенную плату по согласованной смете. Такая работа, особенно поскольку с нее уплачен налог, может контролирующими органами квалифицироваться как предпринимательская деятельность.<sup>3</sup> Если на получаемые от фонда денежные средства НПО будет осуществлять основную

---

проблема может возникнуть в ряде случаев, например, когда участники крупных и/или постоянно проводимых семинаров оформляются по срочным трудовым договорам.

- 2 Гражданский кодекс РФ устанавливает презумпцию возмездности договора. Это означает, что любой договор, как бы он ни назывался (например, “грантовое соглашение”) считается возмездным, если он не имеет всех признаков безвозмездности. Безвозмездные договоры – исключение из правила. При определении статуса договора исполнительные и судебные органы исходят не из его названия, а из его положений. Именно поэтому принципиально важно из договоров пожертвований исключить любые положений, могущие трактоваться как признак возмездности.
- 3 Анализ того, будет ли такое толкование соответствовать закону, не является предметом этого текста. Поскольку соответствующей правоприменительной и судебной практики сегодня нет, значит, она будет формироваться. Какой у нее может быть уклон при столкновении в судах позиций НПО и налоговой службы или органов юстиции, можно только предполагать.

свою деятельность длительное время, которая фактически будет заключаться в выполнении «заказа», то такая деятельность проверяющими органами может быть истолкована как предпринимательская. Это, в свою очередь, является грубым нарушением федерального законодательства, которое может служить основанием для иска о ликвидации НКО (судебная практика по подобным делам уже сформирована). Такие претензии, скорее всего, будут предъявляться не налоговыми органами, так как цель их деятельности – взыскание налогов. Они могут быть предъявлены органами юстиции и прокуратуры. В этой ситуации аналогичные «обвинения» могут быть предъявлены и иностранным фондам, которые занимаются финансированием коммерческой деятельности на территории РФ в нарушение предоставленного им мандата.

Такие требования не предъявляются к индивидуальным предпринимателям и коммерческим организациям. С ними заключать возмездные договоры можно без каких-либо ограничений. Кроме того, эти требования не распространяются на определенные типы некоммерческих организаций, действующие в соответствии со специализированными федеральными законами (например, по закону об адвокатской деятельности и адвокатуре).

Как известно, УСН может быть двух видов: «доходы» и «доходы минус расходы», - которые имеют свои особенности, имеющие существенное значение именно для НПО. Выбранный вид организация не может изменить в течение 3-х лет. В связи с этим необходимо оценить положительные и отрицательные моменты обоих видов.

## **УСН – доходы**

### Плюсы

- минимальные требования к отчетности перед налоговыми органами;
- минимальные риски налоговых проверок и претензий со стороны этих органов (фактически проверять нечего, поскольку налог платится со всех доходов, а как они расходуются, для налогообложения не имеет значения).

### Минусы

- налог составляет 6%

## **УСН – доход минус расходы**

### Плюсы

- налог может составить 1%. Например, по соглашению сумма, подлежащая оплате по договору оказания услуг, может быть прописана в смете. В расходы могут быть включены затраты на аренду, зарплату, канцтовары, помощь юристов, адвокатов и т.д.). При данном виде учитываются и принимаются фактически все виды расходов. В таком случае, если доход равен расходам, сумма налога будет составлять 1%. В остальных случаях 13 %.

### Минусы:

- большие риски налоговых проверок (проверяют правильность уменьшения налоговой базы за счет произведенных расходов).
- большой объем отчетной документации, необходимой для налоговых органов.

## **Выводы**

1. Стремление российских властей минимизировать иностранное финансирование российских НКО и установить за ним предельно возможный контроль как **элемент внутренней политики** сомнений не вызывает. Массовый переход в 2008 году российских НКО, особенно, стимулируемый фондами, на упрощенную систему налогообложения с последующим добровольным признанием получаемых денежных средств доходом по возмездным договорам как реакция на шаги Правительства России **предсказуем**.
2. Именно поэтому с учетом изложенного выше, этот вариант **несет существенные риски** для всего российского НКО-сообщества, получающего иностранное финансирование.
3. Переход российских НКО на УСН **должен приветствоваться**, поскольку это в любом случае упрощает бухгалтерский учет и снижает риски при проведении налоговых проверок. Именно в период до 30 ноября 2008 года фонды могут рекомендовать получателем их средств в России написать заявление о переходе на УСН с 1 января 2009 года.
4. Основной деятельностью российских НКО должна *де факто* и *де юре* оставаться **некоммерческая уставная деятельность по безвозмездным договорам пожертвования**.
5. Заключение возмездных договоров иностранными НКО с российскими **допустимо как исключение**, а не как правило и политика фондов в отношении деятельности в России.
6. **В качестве альтернативы** и руководствуясь принципом «не класть все яйца в одну корзину», фонды могут развивать направление с возмездными договорами на выполнение определенных работ с индивидуальными предпринимателями, коммерческими организациями (юридические фирмы, образовательные и тренинг-центры), специализированными формами НКО (например, коллегии адвокатов, адвокатские бюро), а также с физическими лицами и приравненными к ним категориям (например, частнопрактикующий адвокат в адвокатском кабинете), которые не обременены общими обязательствами некоммерческих организаций.

С уважением,

Павел Чиков, к.ю.н.,  
председатель  
Ассоциации АГОРА

Рамиль Ахметгалиев, адвокат  
правовой аналитик  
Ассоциации АГОРА

Контакты Ассоциации АГОРА:

E-mail: [agora-club@yandex.ru](mailto:agora-club@yandex.ru)

ICQ: 284-050-201

Skype: agora-club

Тел.: (843) 523-09-53.

15 октября 2008 года