Обзор законодательства по налогообложению НКО в государствах бывшего Советского Союза

Международный центр некоммерческого права

Июль 2009







© 2009, Международный центр некоммерческого права.

Данная публикация стала возможной благодаря щедрой поддержке американского народа, осуществляемой через Агентство США по Международному Развитию (USAID). Содержание данной работы отражает взгляды авторов и необязательно совпадает с точкой зрения USAID или Правительства США.

Благодарность

Данное издание «Обзора законодательства по налогообложению НКО в государствах бывшего Советского Союза» стало возможным благодаря неоценимой помощи и экспертизе предоставленной юристами и лидерами НКО этих стран. МЦНП благодарит за вклад в данный проект следующих экспертов: Татчата Степанян (Армения), Махаммада Гулюзаде (Азербайджан), Елену Тонкачеву (Беларусь), Важу Саламадзе (Грузия), Всеволода Овчаренко (Казахстан), Асель Юнусову (Кыргызстан), Илью Тромбитского (Молдова), Дарью Милославскую (Россия), Муатар Хайдарову и Хуршеда Насирова (Таджикистан), Елену Васильеву и Игоря Кагановского (Туркменистан), Александра Винникова (Украина) и Шамиля Асьянова (Узбекистан). Сотрудники МЦНП Наталья Боржелли, Элизабет Уорнер, и Динара Мирзакаримова предоставили экспертизу. Отдельное спасибо Ирине Емшановой (Россия) за помощь в редактировании данного отчета.

Было сделано все возможное, для того чтобы информация в данном документе была актуальной. Тем не менее, данный обзор не может отражать тех изменений в законодательстве, которые были сделаны после получения ответов экспертов на анкету, по результатам которой было создано данное издание. Мы будем благодарны за информацию об обнаруженных в тексте неточностях.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение **5**

I. Отчеты

Армения **6**
Азербайджан **12**
Беларусь **20**
Грузия **32**
Казахстан **40**
Кыргызстан **50**
Молдова **60**
Россия **71**
Таджикистан **83**
Туркменистан **89**
Украина **97**
Узбекистан **109**

II. Сравнительные таблицы

Подоходный налог (Налог на прибыль) **116**
Предпринимательская деятельность **123**
Вычет благотворительных пожертвований **126**
НДС **129**
Другие налоги **140**



Обзора законодательства по налогообложению НКО в государствах бывшего Советского Союза.

Введение

Данный обзор рассматривает налоговое законодательство, регулирующее деятельность негосударственных некоммерческих организаций (НКО) 12 стран бывшего Советского Союза, а именно - Армении, Азербайджана, Беларуси, Грузии, Казахстана, Кыргызстана, Молдовы, России, Таджикистана, Туркменистана, Украины и Узбекистана. Данный обзор базируется на результатах опроса юристов-экспертов по вопросам налогового законодательства, регулирующего деятельность НКО в каждой из вышеуказанных стран.

В Разделе I по каждой стране дается информация о подоходном налоге (налоге на прибыль) и льготам для НКО, о налогообложении предпринимательской деятельности, о других налогах, в том числе налоге на добавленную стоимость (НДС), налоге на имущество, а также о льготах по пожертвованиям для юридических и физических лиц. В Разделе II представлены сравнительные таблицы.

Целью данной публикации не является предоставление юридического совета или полного охвата всех вопросов налогообложения в странах бывшего Советского Союза. Цель настоящего обзора - познакомить читателей с вопросами налогообложения НКО в данном регионе.

Армения

A. Подоходный налог (Налог на прибыль)

1. Основные понятия

Налогообложение доходов или прибыли регулируется Законом Республики Армения о налоге на прибыль («Закон о налоге на прибыль»)[1]. Согласно данному закону, налог на прибыль в Республике Армения платят все резиденты Республики Армения, а также нерезиденты[2]. Резидентами, а, следовательно, и налогоплательщиками, считаются созданные и зарегистрированные в Республике Армения юридические лица, за исключением отдельных структурных подразделений нерезидентов[3].

Объект налогообложения для резидентов - налогооблагаемая прибыль, получаемая на территории Республики Армения и за ее пределами[4]. Налогооблагаемая прибыль - это положительная разница между валовым доходом налогоплательщика и вычетами, установленными настоящим Законом о налоге на прибыль[5], при этом «валовой доход» определяется как общий доход, полученный налогоплательщиком за отчетный год, независимо от его источника[6].

2. Ставка налога на прибыль

Ставка налога на прибыль для резидентов установлена на уровне 20 процентов[7].

3. Организации, полностью или частично освобожденные от налогообложения

Некоммерческие организации (НКО) освобождаются от налогообложения средств, полученных в качестве пожертвований[8].

Законодательство Республики Армения[9] (далее – РА) определяет две основные правовые формы НКО: общественные организации и фонды. Закон об общественных организациях[10] содержит положение, в котором рассматриваются различные типы общественных объединений и общественных организаций, которые не могут заниматься определенной политической, религиозной или профессиональной деятельностью. И, наконец, Закон РА «О благотворительности» («Закон о благотворительности»)[11] устанавливает саму категорию «благотворительных организаций», определяемых как «некоммерческие организации, ведущие благотворительную деятельность».

---

[1] Закон Республики Армения о налоге на прибыль был принят 09.30.1997 г. (с последующими поправками, принятыми 9 июля 2008 г.).
[2] Статья 4 Закона о налоге на прибыль. В данном обзоре не рассматривается налогообложение нерезидентов.
[3] Там же.
[4] Статья 5 (1) Закона о налоге на прибыль.
[5] Статья 6 Закона о налоге на прибыль.
[6] Статья 36 Закона о налоге на прибыль. Среди сумм, вычитаемых из налогооблагаемой суммы, - до 150 процентов от объема зарплаты или аналогичных выплат, сделанных служащим-инвалидам.
[7] Существуют особые ставки, которые распространяются на налогоплательщиков, которые избрали упрощенное налогообложение. НКО под упрощенный порядок налогообложения не подпадают.
[8] Статья 8 Закона о налоге на прибыль.
[9] Закон Республики Армения «Об общественных организациях» был принят 4 декабря 2001 г. («Закон об ОО»); Закон РА «О фондах» был принят 24 декабря 2002 г. («Закон о фондах»).
[10] Закон «Об общественных организациях».
[11] Закон Республики Армения «О благотворительности» был принят 8 октября 2002 г.

4. Налогообложение дохода, полученного на безвозмездной основе

Согласно Статье 8 Закона о налоге на прибыль, «средства (включая членские взносы) и услуги, полученные НКО на безвозмездной основе, не рассматриваются в качестве налогооблагаемого «дохода».

5. Налогообложение предпринимательской деятельности

Общественные организации могут заниматься предпринимательской деятельностью лишь посредством создания коммерческого юридического лица, либо посредством участия в деятельности такового[12].

В то же время благотворительные фонды, согласно Закону о фондах, вправе заниматься предпринимательской деятельностью, не учреждая отдельного коммерческого юридического лица лишь в тех случаях, когда такая деятельность (i) способствует достижению уставных целей организации, (ii) соответствует данным целям и (iii) предусмотрена в уставе[13].

Прибыль от предпринимательской деятельности облагается налогами в полном объеме.

Закон о налоге на прибыль не дает определения «предпринимательской деятельности», но ее определение содержится в Законе РА «О налоге на добавленную стоимость»[14] («Закон об НДС»), где она определяется как «экономическая деятельность, проводимая на регулярной основе в целях получения прибыли. Экономическая деятельность – это любая деятельность, выполняемая за вознаграждение»[15]. Гражданский кодекс также предлагает определение предпринимательской деятельности, но в его определении недостает критерия регулярности, а деятельность определяется как предпринимательская, когда некое лицо занимается ею «в целях получения прибыли от использования своей собственности, продажи товаров, [или] выполнения работ и предоставления услуг на свой собственный риск»[16].

Прямое участие общественных организаций в предпринимательской деятельности запрещено законодательно, и нарушение данного положения может привести к санкциям со стороны органов регистрации. Тем не менее, предпринимательская деятельность, похоже, не приводит к утрате налоговых льгот, при получения дохода от пожертвований. То же справедливо и для фондов, занимающихся предпринимательской деятельностью, не связанной с их уставными целями.

6. Налогообложение пассивного (инвестиционного) дохода

Организации-резиденты – коммерческие или некоммерческие – освобождаются от налогообложения таких видов дохода:

- дивидендов[17];
- дохода от приватизационных сертификатов[18];
- остаточных активов, полученных от ликвидации юридического лица[19], а также
- дохода от инвестирования в иностранные валюты и ценные бумаги[20].

[12] Статья 4 (3) Закона «Об общественных организациях».
[13] Статья 19 Закона «Об общественных организациях».
[14] Закон РА «О налоге на прибавочную стоимость» был принят 14 мая 1997 г.
[15] Статья 2 Закона «Об НДС».
[16] Статья 2 Гражданского Кодекса РА.
[17] Статья 26 Закона «О налоге на прибыль».
[18] Статья 29 Закона «О налоге на прибыль».
[19] Статья 28 Закона «О налоге на прибыль».

7. Регулирование расходов

Гражданское законодательство не устанавливает каких-либо требований или ограничений на расходы НКО.

Закон «О благотворительности» устанавливает, что благотворительные организации должны использовать не менее 80 процентов переданных им финансовых пожертвований и целевых поступлений в течение года после получения указанных средств, если иное не предусмотрено донором или благотворительной программой.[21] Пожертвования и целевые поступления в натуральной форме должны быть полностью переданы по целевому назначению не позднее года после их получения, если иное не предусмотрено донором или благотворительной программой[22]. Более того, не менее 80 процентов дохода, полученного в течение финансового года, должно быть использовано на финансирование благотворительных программ[23].

8. Вычет благотворительных пожертвований

Согласно Закону «О налоге на прибыль», переданные денежные и натуральные пожертвования и услуги, которые были оказаны НКО библиотекам, музеям, государственным школам, приютам, домам престарелых, детским домам, психоневрологическим и туберкулезным диспансерам, а также больницам могут быть списаны в размере не превышающем 0.25 процента от валового дохода донора[24]. Превышение этого ежегодного лимита не может быть перенесено для списания в следующем налоговом периоде.

Согласно Закону РА «Об индивидуальном подоходном налоге»[25] ("Закон о подоходном налоге"), переданные денежные средства и натуральные пожертвования, равно как и услуги, оказанные организациям, перечисленным ниже, могут быть вычтены из суммы, подлежащей налогообложению в данном году, при условии, что сумма списания не превышает 5 процентов налогооблагаемого дохода физического лица[26]:

- общественные и религиозные организации, политические партии РА;
- кондоминиумы, а также
- организации, не ставящие получение прибыли целью своей деятельности и действующие исключительно в области:
  - религии;
  - благотворительности;
  - науки;
  - [проведения] испытаний в целях общественной безопасности;
  - защиты окружающей среды;
  - развития и поддержки литературы, культуры и образования;
  - защиты прав потребителя;
  - поддержки и организации любительского спорта;
  - защиты прав человека, прав женщин, детей и пожилых людей;
  - поддержки библиотек, музеев, государственных школ, интернатов, домов престарелых, детских домов, а также

---

[20] Статья 8 Закона «О налоге на прибыль».
[21] Статья 12 Закона «О благотворительности».
[22] Статья 12 (3) Закона «О благотворительности».
[23] Статья 13 (5) Закона «О благотворительности». Закон не указывает в течение какого периода времени такой доход должен быть реализован.
[24] Статья 23 Закона «О налоге на прибыль».
[25] Закон РА «О подоходном налоге» был принят 27 декабря 1997 г.
[26] Статья 13 Закона «О подоходном налоге».

- психиатрических и туберкулезных диспансеров, больниц.

B. НДС

1. Основные понятия

Юридические лица, занимающиеся «налогооблагаемыми сделками или операциями», обязаны платить НДС. Статья 6 «Закона об НДС» указывает, что «налогооблагаемые сделки или операции» включают:

- сбыт (поставку) товаров – сделку, совершаемую путем передачи прав собственности на товары (включая промышленные товары или недвижимость) другому лицу за вознаграждение[27];
- предоставление услуг – сделка или операция, отличная от сбыта товаров, выполняемая в обмен на любую форму компенсации, включая продажу (передачу) недвижимых активов[28];
- сбыт товаров или предоставление услуг плательщиками НДС бесплатно, за частичную оплату или значительно дешевле, чем по рыночной стоимости (с некоторыми исключениями)[29], а также
- импорт товаров, подпадающих под таможенный режим «импорт для бесплатного распространения» - с некоторыми исключениями согласно предписаниям законодательства[30].

На товары и услуги, о которых идет речь в Статье 6, НДС уплачивается независимо от того, предоставлены ли они в в рамках благотворительности или же за вознаграждение, за исключением тех случаев, когда они поставлены в рамках гарантийного периода, определенного государственными контрактами[31].

Исходным параметром для налогообложения является суммарная стоимость всех налогооблагаемых сделок, совершенных налогоплательщиком на территории Армении. При безвозмездной поставке товаров, безвозмездном оказании услуг, а также в случае, когда за поставленные товары и оказываемые услуги предусматриваются цены значительно более низкие, чем обычно, взимаются за такие же сделки (операции), за основу для расчета принимается рыночная цена на аналогичные операции, в момент поставки этих товаров и оказания услуг.[32]

Частные лица, импортирующие товары на территорию РА, обязаны платить НДС.

- **Ставка НДС**

По отношению к большинству сделок применима ставка НДС в 20 процентов. Нулевая ставка применима лишь к некоторым международным сделкам. Какие-либо сниженные ставки законодательством РА не предусмотрены.

---

[27] Статья 6 (1) Закона «Об НДС».
[28] Статья 6 (2) Закона «Об НДС». Согласно положению, содержащемуся в данном пункте, аренда товаров и недвижимости также должны рассматриваться в качестве предоставления услуг.
[29] Статья 6 (3) Закона «Об НДС».
[30] Статья 6 (4) Закона «Об НДС». Этот пункт дополнительно уточняет то, что для товаров, ввозимых на территорию РА, НДС начисляется и взимается таможней при пересечении границы. Существуют исключения на определенные импортные товары, включенные в установленный законодательством список. На данную группу товаров установлена нулевая ставка НДС и акцизного сбора.
[31] Статья 6 Закона «Об НДС».
[32] Статья 8 Закона «Об НДС».

- **Регистрация**

Лица, которые представят соответствующему органу Налоговой инспекции заявление о признании себя плательщиками НДС, со дня представления заявления будут считаться плательщиками НДС, даже если они не определяются в качестве налогооблагаемого лица (т.е. платящие налоги по упрощенной схеме или «предполагаемые» налогоплательщики)[33].

- **Освобождение определенных категорий организаций от налога с оборота и налога на импорт**

Помимо льгот, предоставляемых в рамках международных договоров и соглашений, Армения предоставляет определенные исключения по оплате НДС для конкретных видов юридических лиц или организаций[34].

В то же время НКО могут обладать льготами в отношении НДС применительно к импортируемым товарам, приобретенным как за границей, так и в РА. Для того, чтобы воспользоваться подобными льготами, НКО должны использовать данные товары в рамках программ «гуманитарной помощи и благотворительности» в порядке, установленном соответствующими постановлениями правительства[35] и бюджетным законодательством. В рамках данных программ НДС может быть возвращен лишь в случае, когда правительство примет решение о «совместном финансировании» гуманитарной или благотворительной программы. Для того, чтобы получить возмещение НДС, организация должна получить статус участника гуманитарной или благотворительной программы путем подачи заявления в Центральную Комиссию по гуманитарной помощи (что позволяет уменьшить сумму взимаемых таможенных сборов и иных пошлин). После утверждения гуманитарной или благотворительной программы Центральной Комиссией и заключения договора о государственном «совместном финансировании», организатор программы должен получить в Министерстве финансов «ваучер» на каждую сделку (и для сделок с импортируемыми товарами, и при приобретении их внутри страны). Впоследствии данный ваучер передается либо таможне, либо внутреннему поставщику вместо уплаты НДС.

- **Освобождение от уплаты НДС определенных категорий товаров и услуг**

Определенные сделки и операции всегда освобождаются от уплаты НДС в РА, независимо от типа организации – коммерческой или некоммерческой[36]. К ним относятся:

- плата за обучение, выплачиваемая средним школам, техникумам, специальным средним и высшим учебным заведениям;
- продажа тетрадей, нот, альбомов для рисования, детской и школьной литературы, образовательных публикаций для школ; продажа исследовательской и образовательной литературы, публикуемой ВУЗами, специализированными научными организациями и Академией наук РА;
- научно-исследовательская работа;
- услуги, связанные с уходом за детьми в дошкольных учреждениях, уходом за лицами, находящимися в интернатах, детских домах, учреждениях, предоставляющих уход за

[33] Статья 3 Закона «Об НДС».
[34] К примеру, «Соглашение между Правительством Республики Армения и Правительством США об упрощении контроля за гуманитарной и технической помощью», подписанное 15 декабря 1992 г., освобождает от уплаты НДС все организации и граждан, выполняющих программы, финансируемые Правительством США.
[35] Постановление Правительство РА #66 от 16 января 2003 г. «О благотворительных программах» (Статья 2) и Положение «О возмещении уплаты НДС в рамках программ гуманитарной помощи и благотворительности», утвержденное вышеупомянутым Постановлением.
[36] Статья 15 Закона «Об НДС».

детьми и взрослыми с физическими или психическими недугами, домах престарелых, а также сбыт товаров или предоставление услуг, произведенных или оказанных лицами, находящимися в указанных заведениях;
- продажа газет и журналов;
- услуги и продажа товаров, связанных с похоронами и погребением;
- религиозные обряды; продажа религиозной утвари, осуществляемая религиозными организациями, или покупка данной утвари религиозными организациями;
- продажа лотерейных билетов по номинальной цене, а также
- продажа донорской крови, грудного молока, протезных и ортопедических приспособлений, оказание медицинских услуг (включая профилактические диагностические меры), продажа товаров, связанных с лечением и произведенных в рамках оказания медицинской помощи пациентами, находящимися в учреждениях и организациях превентивного ухода, а также услуги, предоставленные данной категорией лиц.

- **Порядок возврата переплаты НДС**

Переплата НДС может быть зачтена при уплате иных налоговых задолженностей или возвращена[37].

C. Налог на имущество, недвижимость и землю

1. Применение

Ежегодно налогом на имущество облагаются строения и средства транспорта[38].

2. Налоговые льготы

НКО не обладают какими-либо налоговыми льготами в отношении налогообложения имущества.

D. Разное

1. Другие вычеты и льготы

Согласно Закону «О государственной пошлине»[39], НКО предоставлена скидка при оплате пошлины за:

- государственную регистрацию и регистрацию поправок к уставам;
- правовые действия, направленные на защиту названия организации.

[37] Статья 25 Закона «Об НДС».
[38] Статья 4 Закона «О налоге на имущество».
[39] Закон РА «О государственной пошлине» от 27 декабря 1997 г.

АЗЕРБАЙДЖАН

A. Подоходный налог (налог на прибыль)

1. Основные понятия

В соответствии с Налоговым кодексом Азербайджанской Республики (Налоговый кодекс)[40] плательщиками налога на прибыль являются «предприятия». Под термином «предприятие» подразумеваются, в частности, юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Азербайджанской Республики, осуществляющие предпринимательскую деятельность и созданные для такого рода деятельности[41]. Хотя, исходя из этого, можно предположить, что непредпринимательские организации (т.е. некоммерческие организации, созданные для некоммерческих целей) плательщиками не являются. На практике же некоммерческие организации, ведущие предпринимательскую деятельность, облагаются налогом на прибыль.

Понятие «прибыль» определяется как разница между доходом налогоплательщика (кроме дохода, освобожденного от налога) и вычетами, предусмотренными Налоговым кодексом[42].

2. Ставки налога на прибыль

Прибыль предприятий облагается налогом по ставке 22 процента[43]. Для некоторых видов пассивного дохода, которые будут рассмотрены ниже, установлены другие ставки налога.

Если общий объем облагаемых налогом операций плательщика, занимающегося предпринимательской деятельностью, за три предшествующих месяца не превышает 22500 манатов, то этот плательщик вправе платить налог по упрощенной системе[44].

Ставки налога по упрощенной системе[45]:

- в городе Баку – 4 процента;
- в других городах и районах, а также в Нахичеванской Автономной Республике – 2 процента;
- если предприятия плательщика со своими производственными участками, недвижимым имуществом и рабочей силой функционируют в других городах и районах, за исключением города Баку – 2 процента;
- плательщик, состоящий на налоговом учете в других районах, но функционирующий в городе Баку, уплачивает налог по ставке 4 процента.

3. Организации и доходы, полностью или частично освобожденные от уплаты налога

[40] Статья 103.1 Налогового кодекса, утвержденного 11 июля, 2000 г. и вступившего в силу с 1 января 2001 г. (с последующими изменениями на 16 ноября 2008 года).
[41] Статья 13.2.39 Налогового кодекса. Под термином «предприятие» также подразумеваются юридические лица нерезиденты, созданные в соответствии с законодательствами других государств, а также их филиалы или постоянные представительства.
[42] Статья 104.1 Налогового кодекса.
[43] Статья 105.1 Налогового кодекса.
[44] Статья 218.1 Налогового кодекса.
[6] Статья 220 Налогового кодекса.

Некоммерческие организации (НКО) и благотворительные организации, отвечающие определениям Налогового кодекса, освобождаются от уплаты налога на некоторые виды дохода.

НКО определяется Налоговым кодексом, как структура, определенная, как таковая, Гражданским кодексом Азербайджанской Республики[46].

Гражданский кодекс определяет некоммерческую организацию как «организацию, не имеющую в качестве цели своей деятельности извлечение прибыли, и не распределяющую полученную прибыль между своими участниками»[47].

«Некоммерческая деятельность» определяется в Налоговом Кодексе как

> «любая не запрещенная законом деятельность, не преследующая цели извлечения дохода и предусматривающая использование полученного дохода в некоммерческих целях, в том числе в своих уставных целях. В противном случае подобная деятельность считается коммерческой»[48].

От налога на прибыль освобождены доходы НКО, полученные в виде безвозмездных переводов денежных средств, членских взносов и пожертвований[49].

«Благотворительная организация» определяется Налоговым кодексом как «некоммерческая организация, осуществляющая благотворительную деятельность»[50].

В свою очередь «благотворительная деятельность» определяется как

> «деятельность, осуществляемая физическим лицом и (или) благотворительной организацией и состоящая из прямой бескорыстной помощи, включая безвозмездный перевод денежных средств, физическим лицам, нуждающимся в материальной или иной помощи, либо непосредственно организациям, оказывающим подобную помощь, в том числе благотворительным, либо научная, образовательная или иная деятельность, осуществляемая во имя общественных интересов, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом»[51].

Доходы благотворительных организаций, за исключением дохода, полученного от предпринимательской деятельности освобождены от налога на прибыль[52].

Ни в одном другом законе Азербайджана благотворительные организации подробнее не рассматриваются. Ни в Налоговом кодексе, ни где-либо еще нет объективных критериев определения организации как «благотворительной» на основе ее предполагаемой и/или фактической деятельности. Следует отметить, что из определения Налогового кодекса неясно, должна ли НКО заниматься только благотворительной деятельностью, чтобы считаться благотворительной, или же, с другой стороны, должна ли подпадать под это определение

[46] Статья 13.2.42 Налогового кодекса.
[47] Статья 43.5 Гражданского кодекса.
[48] Статья 13.2.27 Налогового кодекса.
[49] Статья 106.1.2 Налогового кодекса.
[50] Статья 13.2.36 Налогового кодекса.
[51] Статья 13.2.35 Налогового кодекса. В то же время действует ряд ограничений. Помощь не считается «благотворительной», если лицо, получающее подобную помощь, принимает перед лицом, оказывающим эту помощь, обязательство имущественного или неимущественного характера (кроме обязательств о целевом использовании полученных средств или имущества); если принимающие и оказывающие помощь лица являются взаимозависимыми лицами, либо если подобного рода помощь оказывается для участия в избирательной кампании.
[52] Статья 106.1.1 Налогового кодекса.

любая НКО, занимающаяся благотворительной деятельностью (в дополнение к любой другой деятельности).

Освобождены от налога на прибыль также доходы специализированных учебных заведений, созданных для получения образования лицами с ограниченными возможностями, кроме доходов, полученных этими учебными заведениями за счет предпринимательской деятельности[53].

И наконец, ставка налога на прибыль производственных предприятий, принадлежащих общественным организациям инвалидов, снижается на 50 процентов при условии, что 50 процентов работников такого предприятия составляют инвалиды. При определении права на получение указанной льготы в среднесписочную численность работников не включаются инвалиды, работающие по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера[54].

4. Налогообложение дохода, полученного на безвозмездной основе

Как отмечалось выше, в соответствии с Налоговым кодексом освобождены от налога три вида дохода, получаемого некоммерческими организациями: благотворительные переводы денежных средств, членские взносы и пожертвования. Определения этих видов дохода в Налоговом кодексе отсутствуют. Кроме того, Гражданский кодекс Азербайджана тоже не дает определения «пожертвований».

Четвертый вид дохода – грантовый доход – на практике освобожден от налога на прибыль, хотя конкретного упоминания об освобождении грантов от налогообложения в Налоговом кодексе нет. По Закону о грантах от 17 апреля 1998 г., «грант» определяется как целевая, безвозмездная, не подлежащая возмещению помощь, оказываемая в порядке, предусмотренном Законом о грантах для подготовки и осуществления проектов, полезных для государства и общества[55]. Чтобы стать получателем гранта, юридическое лицо-резидент должно иметь согласно уставу основной целью своей деятельности либо (1) благотворительность, либо (2) осуществление проектов и программ, которые могут являться предметом грантовых соглашений и не преследуют цели прямого извлечения прибыли от получения гранта[56].

Предыдущая редакция Закона о грантах освобождала гранты от уплаты налога на прибыль[57], но в действующей редакции отмечается, что «вопросы налогообложения, связанные с получением … гранта либо иной денежной или материальной помощи, регулируются Налоговым кодексом Азербайджанской Республики»[58]. Поскольку Налоговый кодекс конкретно не освобождает гранты от налога (и запрещает включать вопросы налогообложения и налогового контроля в иные законодательные акты)[59], мы можем заключить, что практика освобождения грантов от налогообложения основывается на понимании того, что термин

[53] Статья 106.1.7 Налогового кодекса.
[54] Статья 106.2 Налогового кодекса.
[55] Т.е. гуманитарных, социальных и экологических проектов; работ по восстановлению разрушенных объектов и инфраструктуры производственного и социального назначения на территориях, пострадавших в результате войны и стихийного бедствия; программ в сферах образования, здравоохранения, культуры, консалтинга, информации, издательского дела и спорта, научных, исследовательских, проектных и иных важных для государства и общества программ. Статья 1.1 Закона о грантах.
[56] Статья 3 Закона о грантах.
[57] В Статье 5.1 Закона о грантах предусматривалось, что денежная и другая материальная помощь, полученная в установленном законом порядке, освобождается от всех налогов, сборов и обязательных платежей в государственный бюджет.
[58] Статья 5.1 Закона о грантах.
[59] Статья 2.4 Налогового кодекса.

«пожертвования» в том значении, в каком он применяется в Налоговом кодексе, включает также гранты.

Весь доход, получаемый благотворительными организациями, за исключением дохода от предпринимательской деятельности, освобождается от налога. Таким образом, безвозмездно полученный доход (членские взносы, пожертвования, благотворительные переводы денежных средств) благотворительных организаций должен освобождаться от налога на прибыль как в силу общего освобождения, так и в силу того, что данная организация является некоммерческой.

5. Налогообложение дохода от предпринимательской деятельности (бизнеса)

Предпринимательская деятельность определяется Налоговым кодексом, как деятельность, осуществляемая лицом самостоятельно, при этом ее основной целью является извлечение прибыли от использования имущества, предоставление товаров, выполнения работ или оказания услуг.[60]

В соответствии с Налоговым кодексом доход от предпринимательской деятельности НКО, в том числе благотворительных организаций, облагается налогом. Закон не проводит различия между доходом, полученным от деятельности, связанной с уставными целями НКО и не связанной с ними. Налоговый кодекс также не ставит условием для освобождения от налога других видов дохода (пожертвований, взносов и т.п.) неосуществление предпринимательской или иной не связанной с уставными целями деятельности.

В то же время согласно действующему законодательству НКО разрешается осуществлять предпринимательскую деятельность только в том случае, если она не противоречит целям, предусмотренным их уставами[61]. Закон о неправительственных организациях требует от НКО вести раздельный учет доходов и расходов, связанных с предпринимательской деятельностью[62].

6. Освобождение от налога пассивного (инвестиционного) дохода

Налоговый кодекс не содержит прямо сформулированных освобождений от налога для пассивных доходов НКО. Однако общее освобождение благотворительных организаций, применимое ко всем видам дохода, кроме дохода от предпринимательской деятельности, может, по сути, освобождать их и от налога на пассивный доход. Это заключение основано на тех фактах, что: (a) определение «предпринимательской деятельности» в Налоговом кодексе[63], судя по всему, не включает пассивного дохода; и (b) согласно Статье 99.3, где рассматриваются доходы физических лиц, к «доходу от непредпринимательской деятельности», в частности, относятся: доход по процентам, дивиденды, доход от сдачи в аренду имущества, роялти, а также выручка от продажи активов, не используемых для предпринимательских целей[64]. Следовательно пассивный доход, получаемый благотворительными организациями, должен быть освобожден от налога.

Независимо от того, освобожден или не освобожден от налога пассивный доход для его получателя, дивиденды[65] и проценты[66] облагаются налогом у источника выплаты по ставке 10 процентов. Дивиденды юридического лица-резидента, облагаемые налогом у источника

[60] Статья 13.2.37 Налогового кодекса.
[61] Статья 22 Закона о неправительственных организациях от 13 июня 2000 г. (Закон об НПО).
[62] Статья 22.3 Закона об НПО.
[63] См. A 5.
[64] Статья 99.3 Налогового кодекса.
[65] Статья 122 Налогового кодекса.
[66] Статья 123 Налогового кодекса.

выплаты, не подлежат дальнейшему налогообложению при их получении юридическими и физическими лицами.

Если юридическое лицо-резидент является фактическим владельцем процентов, с которых уже удержан налог у источника по ставке 10 процентов, сумма этих процентов включается в налогооблагаемый доход. В этом случае, сумма налога, удержанного у источника, может быть вычтена из совокупного налогового обязательства юридического лица за отчетный период, при условии, что удержание налога подтверждается соответствующими документами[67].

7. Регулирование расходов

Ни общее, ни налоговое законодательство не содержит требований относительно расходования средств или ограничений административных расходов.

8. Вычет благотворительных пожертвований

Ни юридические, ни физические лица не имеют права на налоговый вычет своих пожертвований в пользу благотворительных или некоммерческих организаций.

B. НДС

1. Основные понятия

Налог на добавленную стоимость (НДС) регулируется Разделом XI Налогового кодекса и «Методическими инструкциями по регистрации плательщиков НДС, порядку исчисления и уплаты НДС"[68] (далее «Инструкция по НДС»), в которых разъясняются положения Налогового кодекса, касающиеся НДС.

С 2006 года «плательщиками НДС» являются лица, импортирующие товары в Азербайджан[69], и лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, если объем их облагаемых налогом операций за три предшествующих месяца превышает 22500 манатов[70].

НДС облагаются:

- налогооблагаемые операции: поставка товаров, выполнение работ, оказание услуг;
- налогооблагаемый импорт[71].

Операции, осуществляемые на безвозмездной основе, или бартерные операции, являются налогооблагаемыми операциями по их рыночной стоимости (без НДС)[72]. В то же время безвозмездные перечисления денежных средств, в том числе членские взносы, пожертвования и гранты, НДС не облагаются[73]. Если налогоплательщик приобретает товары (работы, услуги) с уплатой НДС и вправе получить соответствующий зачет, то использование этих товаров (работ, услуг) в некоммерческих целях признается «налогооблагаемой операцией»[74].

---

[67] Это относится только к процентному доходу, а не к дивидендам. В последнем случае после уплаты 10-процентного налога дивиденды более не облагаются налогом.
[68] Утверждены 26 декабря 2000 г.
[69] Статья 154.3 Налогового кодекса.
[70] Статья 155.1 Налогового кодекса.
[71] Статья 159 Налогового кодекса.
[72] Статьи 159.4 и 161.2 Налогового кодекса; Раздел IV (4) «Объект налогообложения» «Инструкции по НДС».
[73] Хотя в самом Налоговом кодексе положений на этот счет нет, это следует из Раздела IV (9) «Объект налогообложения» «Инструкции по НДС».
[74] Статья 159.5 Налогового кодекса, Раздел IV (5) «Объект налогообложения» «Инструкции по НДС».

«Налогооблагаемый оборот» состоит из общей стоимости налогооблагаемых операций в течение отчетного периода. Отчетным периодом по НДС является календарный месяц[75].

2. Ставки НДС

Налоговый кодекс Азербайджана устанавливает единую ставку НДС в размере 18 процентов[76].

По нулевой ставке облагаются операции, перечисленные в Статье 165 Налогового кодекса, в том числе[77]

> «ввоз товаров, предоставление товаров, выполнение работ и оказание услуг за счет безвозмездной финансовой помощи, полученной из-за рубежа (гранты)»[78].

Нулевая ставка применяется только к иностранным грантам[79]. Таким образом, нулевая ставка применяется к закупкам товаров (работ, услуг) получателями иностранных грантов, если такая закупка оплачивается из средств гранта. Следует отметить, что нулевая ставка фактически предоставляется *поставщику* этих товаров (работ и услуг), а не самому получателю гранта (если он зарегистрирован как налогоплательщик), если последний поставляет товары (работы, услуги) за счет средств гранта[80].

Для обеспечения должного контроля за операциями, облагаемыми по нулевой ставке, «Инструкция по НДС» предусматривает весьма громоздкую процедуру, согласно которой получатель гранта сначала обязан представить поставщику целый ряд документов, а затем оба они – налоговым органам[81]. Получатель гранта обязан подать в местные налоговые органы отчет о товарах (работах, услугах), приобретенных на средства иностранного гранта.

Можно не без оснований предположить, что, принимая во внимание громоздкую процедуру, применяемую к продаже товаров (работ, услуг) по нулевой ставке, поставщики могут проявлять нежелание продавать товары по нулевой ставке. В этом случае получатель гранта вправе закупать товары по цене с НДС, а позднее обращаться в налоговые органы с требованием возврата НДС.

3. Регистрация

Лица, ведущие предпринимательскую деятельность, обязаны подать заявление о регистрации в качестве плательщиков НДС, если в течение трех предыдущих месяцев объем их налогооблагаемых операций превысил 22500 манатов[82]. Заявление должно быть подано в течение 10 дней по завершении этого периода. Лица, чей доход не превышает установленного порога, вправе добровольно зарегистрироваться в качестве плательщиков НДС[83].

---

[75] Статья 178 Налогового кодекса.
[76] Статья 173.1 Налогового кодекса. Сниженные ставки не предусмотрены.
[77] Нулевая ставка применяется также к товарам и услугам, предназначенным для посольств и дипломатов, к экспорту, к международным транспортным перевозкам и т.д.
[78] Статья 165.1.2 Налогового кодекса.
[79] Раздел XV (2) «Инструкции по НДС».
[80] Там же.
[81] Получатель гранта обязан представить поставщику (a) копию договора, подтверждающего получение иностранного гранта; а также (b) письменное заявление получателя гранта о применении нулевой ставки к закупке товаров (работ, услуг). Для того чтобы претендовать на зачет НДС, поставщик обязан представить в налоговые органы оба документа, указанные в пунктах (a) и (b) выше, и копии документов, удостоверяющих получение покупателем товаров (работ, услуг).
[82] Статья 155.1 Налогового кодекса.
[83] Статья 156 Налогового кодекса.

4. Освобождение от НДС товарооборота и импорта для определенных категорий организаций

Налоговый кодекс не предусматривает освобождения от НДС на основании некоммерческого характера организации.

5. Освобождение от НДС определенных категорий товаров и услуг

Статья 164 Налогового кодекса устанавливает перечень поставок и видов импорта, освобожденных от НДС, независимо от того, осуществляются ли они коммерческими или некоммерческими организациями. Эти освобождения связаны с характером услуг, к которым в частности относятся нижеследующие:

- все виды купли-продажи продукции средств массовой информации, редакционная, издательская, полиграфическая деятельность, связанная с производством продукции печатных средств массовой информации (за исключением рекламных услуг)[84];
- редакционная, издательская, полиграфическая деятельность, связанная с производством учебников для средних школ, детской литературы и изданий государственного значения, финансируемых из бюджета[85];
- ритуальные услуги похоронных бюро и кладбищ[86].

6. Процедура зачета НДС

Порядок зачета государством суммы уплаченного НДС, превышающей сумму начисленного НДС (далее «переплаты») регулируется следующим основным правилом[87].

> если не менее 50 процентов налогооблагаемого оборота плательщика в отчетном периоде облагается налогом по нулевой ставке, то подлежащая зачету сумма налога возвращается в течение 45 дней со дня подачи заявления о возврате. Согласно «Инструкции по НДС», причитающаяся плательщику сумма возврата НДС сначала относится налоговыми органами на платежи других налогов, процентов и финансовых санкций, подлежащих уплате налогоплательщиком; любой остаток этой суммы должен быть возвращен плательщику в течение 45 дней. Для других налогоплательщиков (т.е. тех, у кого по нулевой ставке облагается менее 50 процентов оборота), переплаченная сумма НДС переносится на будущие платежи НДС за три последующих месяца, а любой остаток указанной суммы возвращается плательщику в течение 45 дней после подачи соответствующего заявления.

Специальная процедура установлена для лиц, закупающих или импортирующих[88] товары (работы, услуги) за счет средств «безвозмездных переводов денежных средств», полученных от международной организации либо иностранного юридического или физического лица на основании международного договора, стороной которого является Азербайджан. Получатели обязаны истребовать в налоговых органах все суммы уплаченного ими НДС в течение календарного месяца, следующего за тем месяцем, в котором была осуществлена налогооблагаемая операция или налогооблагаемый импорт. Возврат переплаты осуществляется в течение 45 дней после получения соответствующего заявления.

---

[84] Статья 164.1.7 Налогового кодекса.
[85] Статья 164.1.8 Налогового кодекса.
[86] Статья 164.1.9 Налогового кодекса.
[87] Статья 179 Налогового кодекса.
[88] По-видимому, сюда входит и *импорт*, хотя в «Инструкции по НДС» он упоминается лишь единожды (в отличие от Налогового кодекса).

Эта же процедура применяется к закупкам, осуществленным на средства грантов (по нулевой ставке), если НДС включен в цену, как описано выше в разделе B2.

C. Налоги на имущество, недвижимость и землю

В Азербайджанской Республике существует налог на имущество и налог на землю. Плательщиками налога на имущество являются предприятия и физические лица, имеющие в собственности налогооблагаемые объекты[89]. Для физических лиц налоговой базой является стоимость принадлежащих им зданий и транспортных средств; а для юридических лиц – среднегодовая стоимость основных средств, состоящих на балансе предприятий, и балансовая стоимость принадлежащих им транспортных средств. Ставка имущественного налога на основные средства предприятий составляет 1 процент.

Плательщиками земельного налога являются предприятия и физические лица, имеющие в собственности земельные участки на территории Азербайджанской Республики. Земельный налог ежегодно исчисляется в виде стабильного платежа по ставкам, размер которых зависит от величины земельного участка, находящегося в собственности или используемого плательщиком, его местонахождения и назначения.

1. Налоговые льготы

К числу субъектов, освобожденных от уплаты налога на имущество, в частности, относятся общественные организации инвалидов[90] и учреждения, финансируемые из государственного бюджета. Налогом на имущество не облагаются здания художественных мастерских. Налоговая база, исчисленная для взимания налога на имущество, уменьшается в размере стоимости зданий (объектов), используемых учреждениями образования, здравоохранения, культуры и спорта, если они используются только по назначению.

Льготы по уплате земельного налога для НКО не предусмотрены.

D. Другие налоги

Акцизы, дорожный налог и некоторые другие налоги взимаются с организаций независимо от их коммерческого или некоммерческого статуса.

[89] На практике этот налог взимается с НКО независимо от того, занимаются они предпринимательской деятельностью или нет.
[90] Статья 199.1 Налогового кодекса.

БЕЛАРУСЬ

A. Подоходный налог (Налог на прибыль)

1. Основные понятия

Налоговый кодекс Республики Беларусь[91] (далее - Налоговый кодекс) предусматривает, что налогоплательщиками признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом, возложена обязанность уплачивать налоги, сборы (пошлины)[92]. В настоящее время налог на прибыль и другие налоги регулируются специальными законами и подзаконными актами.

Под организациями для целей налогообложения понимаются:

- юридические лица Республики Беларусь;
- иностранные и международные организации, в том числе не являющиеся юридическими лицами;
- простые товарищества (участники договора о совместной деятельности);
- хозяйственные группы.

Филиалы, представительства и иные обособленные подразделения юридических лиц Республики Беларусь, имеющие отдельный баланс и текущий либо иной банковский счет, исчисляют суммы налогов, сборов (пошлин) и исполняют налоговые обязательства этих юридических лиц, если иное не установлено Президентом Республики Беларусь или законами Республики Беларусь.

Некоммерческие организации являются плательщиками налогов и сборов в зависимости от характера осуществляемой ими деятельности, осуществления предпринимательской деятельности, наличия основных средств, выплаты заработной платы.

Объектом налогообложения налогом на прибыль признается валовая прибыль, при этом валовой прибылью признается сумма прибыли от реализации товаров (работ, услуг), иных ценностей (включая основные средства), имущественных прав и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям[93]. У некоммерческих организаций, созданных в соответствии с законодательством, получающих доходы от предпринимательской и (или) иной деятельности, если иное не установлено законодательством, объектом налогообложения налогом на прибыль является облагаемая налогом прибыль, определяемая в вышеуказанном порядке[94].

2. Ставка налога на прибыль

Прибыль организаций облагается налогом по ставке 24процента[95].

3. Льготы по налогу на прибыль

[91] Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 (с изменениями на 1 января 2009 г.).
[92] Статья 13, Общая часть, Налоговый кодекс.
[93] Статья 2(1) Закона Республики Беларусь от 22 декабря 1991 г. № 1330-XII «О налогах на доходы и прибыль» (с изменениями и дополнениями на 13 ноября 2008 г.) (далее - Закон о налогах на доходы и прибыль).
[94] Статья 2(3) Закона о налогах на доходы и прибыль.
[95] Статья 4(8) Закона о налогах на доходы и прибыль.

У общественных и религиозных организаций (объединений), республиканских государственно-общественных объединений, иных некоммерческих организаций, созданных в соответствии с законодательством, в состав доходов от внереализационных операций для целей налогообложения не включаются[96]:

- вступительные, паевые и членские взносы в размерах, предусмотренных уставами;
- денежные средства, полученные в порядке возмещения их участниками (членами) стоимости приобретенных, а также выполненных (оказанных) работ (услуг) для этих участников, стоимости товаров, включенных в стоимость указанных работ (услуг), связанных с содержанием и эксплуатацией недвижимого имущества;
- стоимость (суммы) безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), денежных средств, иных ценностей, имущественных прав при условии использования этих товаров (работ, услуг), денежных средств, иных ценностей и имущественных прав по целевому назначению или на выполнение задач, определенных уставами общественных и религиозных организаций (объединений), иных некоммерческих организаций, в случае, если целевое назначение передающей стороной не определено[97];
- доходы (проценты) от хранения вышеуказанных денежных средств на банковских счетах.

Облагаемая налогом прибыль уменьшается на прибыль организаций от изготовления протезно-ортопедических изделий, средств реабилитации и обслуживания инвалидов.

Освобождаются от уплаты налога на прибыль организации, использующие труд инвалидов, если численность инвалидов в них составляет более 50 процентов от списочной численности.

Не признаются объектами налогообложения по налогу на прибыль товары, денежные средства (в том числе в иностранной валюте), которые относятся к иностранной безвозмездной помощи или международной технической помощи. Более подробно эти две категории описаны в разделе 4 ниже[98].

Следует отметить, что конкретные общественные объединения в целях развития их творческой деятельности и укрепления финансового положения освобождаются от уплаты налога на прибыль и на добавленную стоимость в соответствии со специальными нормативными актами. К ним относится “Белорусская конфедерация творческих союзов” и другие творческие союзы, перечень которых утвержден специальным документом[99].

4. Налогообложение доходов полученных безвозмездно

Иностранная безвозмездная помощь, за исключением международной технической помощи и иных видов иностранной безвозмездной помощи, предоставляемой по проектам и программам, одобренным Президентом Республики Беларусь, а также в соответствии с действующими для Республики Беларусь межгосударственными договорами, регистрируется в Департаменте по

[96] Статья 2(2) Закона о налогах на доходы и прибыль.
[97] Необходимо отметить, что Указом президента Республики Беларусь от 1 июля 2005г. № 300 «О предоставлении и использовании безвозмездной (спонсорской) помощи» (с изменениями на 28 мая 2008 г.) установлены цели, на которые организациям индивидуальными предпринимателями и юридическими лицами может быть предоставлена безвозмездная (спонсорская) помощь. На цели, не изложенные в указе, безвозмездная (спонсорская) помощь предоставляется по решению Президента или с его согласия.
[98] Ст. 5 Закона о налогах на доходы и прибыль.
[99] Указ Президента Республики Беларусь от 9 июля 2001 года № 374 “Об освобождении ассоциации общественных объединений "Белорусская конфедерация творческих союзов" и других творческих союзов Республики Беларусь от уплаты налогов на прибыль и на добавленную стоимость” (с изменениями от 7 сентября 2006 г.)

гуманитарной деятельности Управления делами Президента Республики Беларусь[100] (далее – Управление делами). Иностранной безвозмездной помощью являются денежные средства, в том числе в иностранной валюте, товары (имущество), безвозмездно предоставляемые в пользование, владение, распоряжение организациям и физическим лицам Республики Беларусь иностранными государствами, международными организациями, иностранными организациями и гражданами, а также лицами без гражданства и анонимными жертвователями. Документом, подтверждающим регистрацию иностранной безвозмездной помощи, является удостоверение, выдаваемое Управлением делами. Использование иностранной безвозмездной помощи, подлежащей регистрации, до получения удостоверения запрещается.

Иностранная безвозмездная помощь, полученная наличными денежными средствами, в том числе в иностранной валюте, подлежит внесению получателями на счета в банках Республики Беларусь в течение 5 банковских дней со дня ее получения или ввоза на территорию Республики Беларусь. Наличные денежные средства, в том числе в иностранной валюте, ввозимые на территорию Республики Беларусь, если они будут использоваться в качестве иностранной безвозмездной помощи, за исключением тех, которые ввозятся из государств-участников Таможенного союза, подлежат обязательному таможенному декларированию в письменной форме лицами, перемещающими эти денежные средства через таможенную границу Республики Беларусь.

Декрет Президента № 24 определяет цели, на которые может быть использована иностранная безвозмездная помощь. Иные цели использования такой помощи определяются Управлением делами по согласованию с Президентом Республики Беларусь. Иностранная безвозмездная помощь, а также имущество и иные средства, полученные от ее реализации, не могут использоваться для осуществления экстремистской и иной деятельности , запрещенной законодательством; для подготовки и проведения выборов, референдумов; для отзыва депутата или члена Совета Республики; организации и проведения собраний, митингов, уличных шествий, демонстраций, пикетов и забастовок; изготовления и распространения прогпагандистских материалов, а также для проведения семинаров и других форм политической и агитационно-массовой работы среди населения.

Иностранная безвозмездная помощь, направляемая на цели, определенные вышеуказанным декретом, освобождается от таможенных сборов за таможенное оформление, таможенных пошлин, налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль и подоходного налога с физических лиц, подлежащих уплате ее получателями, а также организациями и физическими лицами Республики Беларусь, получившими такую помощь в порядке ее распределения согласно плану, Управлением делами президента Республики Беларусь по согласованию с президентом Республики Беларусь. На практике же иностранные гранты освобождаются лишь от уплаты некоторых налогов и сборов, например, от подоходного налога.

Международная техническая помощь – один из видов помощи, безвозмездно предоставляемой Республике Беларусь международными донорами и направляемой на цели, определяемые законодательством[101]. К таким целям относятся: поддержка социальных и экономических преобразований; охрана окружающей среды; ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС; развитие инфраструктуры путем проведения исследований, обучения, обмена специалистами, аспирантами и студентами; передача опыта и технологий; предоставление финансовых средств, оборудования и других товаров (имущества) в рамках одобренных проектов (программ) международной технической помощи; а также организация и/или проведение семинаров, конференций и иных форумов.

---

[100] Декрет Президента Республики Беларусь от 28 ноября 2003 г. № 24 «О получении и использовании иностранной безвозмездной помощи» (с изменениями от 29 мая 2008 г.),далее именуемый Декрет № 24.

[101] Указ Президента Республики Беларусь от 22 октября 2003 г. № 460 «О международной технической помощи, предоставляемой Республике Беларусь» (с изменениями от 28 января 2008 г.).

Международная техническая помощь предоставляется Республике Беларусь на основании проектов (программ) международной технической помощи, разработанных уполномоченными республиканскими органами государственного управления, юридическими лицами и гражданами Республики Беларусь. Данные проекты разрабатываются в соответствии с национальными приоритетами и проектными предложениями, определяемыми Национальной программой международного технического сотрудничества, а также проектами, инициируемыми донорами международной технической помощи, одобренными Советом министров Республики Беларусь[102].

Международная техническая помощь не может использоваться для осуществления экстремистской или иной деятельности, запрещенной законодательством; для подготовки и проведения выборов, референдумов, для отзыва депутата или члена Совета Республики; организации и проведения собраний, митингов, уличных шествий, демонстраций, пикетов или забастовок; изготовления и распространения пропагандистских материалов; для проведения других форм политической агитационно-массовой работы среди населения.

Проекты, разработанные донорами международной технической помощи совместно с ее получателями, но не входящие в Национальную программу, должны быть одобрены постановлениями Совета министров Республики Беларусь. После подтверждения донорами международной технической помощи намерений о выделении средств на финансирование проектов (программ) международной технической помощи получатель такой помощи обязан получить заключение республиканских органов государственного управления и иных государственных организаций, подчиненных Правительству Республики Беларусь, определенных им в качестве «головных» по сотрудничеству Республики Беларусь с международными организациями[103]. Альтернативой для получателя является подтверждение того, что этот инициируемый проект соответствует национальным интересам Республики Беларусь, полученное от Министерства иностранных дел. В случае положительного заключения получатели международной технической помощи, не являющиеся субъектами законодательной инициативы (а именно негосударственные юридические лица) представляют проект (программу) международной технической помощи, а также проект постановления Совета министров Республики Беларусь о его одобрении в облисполкомы или Минский горисполком, в зависимости от места их государственной регистрации[104]. Одобренный постановлением Совета Министров Республики Беларусь проект в установленном порядке представляется получателем международной технической помощи на регистрацию в Министерство экономики[105].

Различные виды международной технической помощи освобождаются от следующих налогов:

- товары, ввозимые на таможенную территорию Республики Беларусь в качестве международной технической помощи, – от НДС, акцизов, таможенных пошлин;
- финансовые средства, в том числе в иностранной валюте, иное имущество (включая относимое к основным фондам, товарно-материальным ценностям и нематериальным активам), полученные в качестве международной технической помощи, – от налога на прибыль;

[102] Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 21 ноября 2003 г. № 1522 «О некоторых мерах по реализации указа Президента Республики Беларусь от 22 октября 2003 г. № 460» (с изменениями от 22 декабря 2008 г.).
[103] Постановление Совета министров Республики Беларусь от 30.10.2002 г. № 1504 «О сотрудничестве Республики Беларусь с международными организациями» (с изменениями от 22 декабря 2008 г.).
[104] Постановление Совета министров Республики Беларусь. № 1522.
[105] Постановление Министерства экономики Республики Беларусь от 19 декабря 2003 г. № 246 «Об утверждении положения о порядке регистрации проектов (программ) международной технической помощи в Республике Беларусь и контроле за их реализацией» (с изменениями от 13 декабря 2006 г.).

- доходы от сделок по реализации товаров (работ, услуг) на территории Республики Беларусь для осуществления международной технической помощи, – от НДС, от местных отчислений и сборов, взимаемых с выручки от реализации товаров (работ, услуг) в государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды, от местных налогов и сборов;
- имущество, приобретенное за счет или полученное в виде международной технической помощи для непосредственного осуществления такой помощи, – от налога на доход с недвижимого имущества на срок его использования в данных целях;
- доходы, получаемые физическими лицами из средств международной технической помощи, – от подоходного налога с физических лиц[106].

Комиссия по вопросам международного технического сотрудничества при Совете Министров Республики Беларусь несет ответственность за проверку и утверждение перечней активов (включая финансовые средства), работ и услуг, необходимых для реализации проектов международной технической помощи, которые освобождаются от налогообложения [107].

5. Налогообложение доходов от предпринимательской деятельности

Понятие предпринимательской деятельности определяется Гражданским Кодексом Республики Беларусь[108]. Предпринимательская деятельность - это самостоятельная деятельность юридических и физических лиц, осуществляемая ими в гражданском обороте от своего имени, на свой риск и под свою имущественную ответственность и направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи вещей, произведенных, переработанных или приобретенных указанными лицами для продажи, а также от выполнения работ или оказания услуг, если эти работы или услуги предназначаются для реализации другим лицам и не используются для собственного потребления.

Некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность как непосредственно, так и через образование других юридических лиц. В соответствии с Гражданским кодексом, однако, для отдельных видов некоммерческих организаций законодательством могут быть установлены правила, предусматривающие их право на осуществление предпринимательской деятельности только посредством образования (участия в образовании) коммерческих организаций. На законодательном уровне такие ограничения введены для общественных объединений. Согласно Закону Республики Беларусь «Об общественных объединениях» от 4 октября 1994 г. № 3254-XII (с изменениями) предпринимательская деятельность может осуществляться общественными объединениями и их союзами только посредством образования коммерческих организаций и (или) участия в них. Ассоциации (союзы) в соответствии с Гражданским кодексом не вправе заниматься предпринимательской деятельностью. Если по решению участников на ассоциацию (союз) возлагается ведение предпринимательской деятельности, такая ассоциация (союз) преобразуется в хозяйственное общество или товарищество или может создать для осуществления предпринимательской деятельности хозяйственное общество или товарищество.

Другие некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку она необходима для их уставных целей, ради которых они созданы, соответствует этим целям и отвечает предмету деятельности некоммерческих организаций, либо поскольку она необходима для выполнения государственно значимых задач,

[106] Указ Президента Республики Беларусь № 460.
[107] Постановление Совета министров Республики Беларусь № 1522.
[108] Статья 1 Гражданского кодекса Республики Беларусь, принятого 7 декабря 1998 г. (с изменениями от 8 июля 2008 г.).

предусмотренных в их учредительных документах, соответствует этим задачам и отвечает предмету деятельности данных организаций

Как указывалось выше, некоммерческие организации как юридические лица могут выступать учредителем или участником коммерческих организаций, на которые не распространяются вышеуказанные ограничения на осуществление предпринимательской деятельности. По смыслу законодательства они, однако, должны выступать учредителями или участниками коммерческих организаций, деятельность которых тоже соответствует уставным целям и задачам некоммерческих организаций, а не только служит укреплению материальной базы ее деятельности. Полученные в результате этого доходы также должны идти на цели, предусмотренные уставом общественной организации, и не могут распределяться между ее членами. Исключения из данного правила составляют профессиональные союзы, которые в соответствии с законодательством вправе создавать профессиональные банки, страховые общества[109].

Таким образом, ограничения в предпринимательской деятельности зависят прежде всего от целей и задач некоммерческой организации. Доход от предпринимательской деятельности становится налогооблагаемым с момента получения такого дохода.

Налогообложение доходов некоммерческих организаций, полученных от предпринимательской деятельности, практически не отличается от налогообложения доходов, получаемых коммерческими организациями, за исключением рассматриваемых в настоящем обзоре случаев.

6. Освобождение от налогообложения пассивных доходов

В соответствии со ст. 35 Налогового кодекса, дивидендом признается любой доход, начисленный предприятием собственнику его имущества, иной организацией (кроме простого товарищества) участнику (акционеру) по принадлежащим данному участнику (акционеру) долям (паям, акциям) в порядке распределения прибыли, остающейся после налогообложения.

Процентами, признается любой доход, начисленный по облигациям любого вида, векселям, депозитным и сберегательным сертификатам, денежным вкладам, депозитам и иным аналогичным долговым обязательствам (за исключением предусматривающих участие в прибылях), независимо от способа его оформления.

Дивиденды и приравненные к ним доходы включаются в состав доходов от внереализационных операций. В состав доходов от внереализационных операций не включаются дивиденды, полученные общественными объединениями «Белорусское общество инвалидов», «Белорусское общество глухих» и «Белорусское товарищество инвалидов по зрению» от унитарных предприятий, учредителями которых являются эти объединения, и использованные на финансирование мероприятий по выполнению задач, определенных уставами данных объединений. Суммы дивидендов, использованные не на указанные мероприятия, подлежат налогообложению в соответствии с законом.

7. Освобождение пожертвований от налогообложения

Доноры, жертвующие некоммерческим организациям, не имеют на территории Республики Беларусь налоговых льгот.

[109] Закон Республики Беларусь от 22 апреля 1992 г. № 1605-XII «О профессиональных союзах».

В. НДС

1. Основные понятия

Некоммерческие организации являются плательщиком налога на добавленную стоимость при наличии объекта обложения. Объектом налогообложения признаются доходы от оборотов по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь, включая:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, реализуемых своим работникам;
- доходы от обмена товарами (работами, услугами), имущественными правами;
- Доходы от оборотов по безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав[110];
- передача товаров (результатов выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав по соглашению о предоставлении отступного, а также предмета залога залогодателем залогодержателю (кредитору) при неисполнении обеспеченного залогом обязательства в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь;
- передача лизингодателем объекта лизинга лизингополучателю;
- передача арендодателем объекта аренды арендатору;
- прочее выбытие товаров сверх норм естественной убыли, прочее выбытие основных средств и нематериальных активов, неустановленного оборудования и объектов незавершенного капитального строительства[111].

Объектом налогообложения признаются товары[112], ввозимые на таможенную территорию Республики Беларусь.

2. Ставки НДС

Обычная ставка налога на добавленную стоимость – 18 процентов [113].

В Республике Беларусь также применяются следующие ставки НДС:

- Ноль процентов. Нулевая ставка применяется при реализации экспортируемых товаров; работ (услуг) по сопровождению, погрузке, перегрузке и иных подобных работ (услуг), непосредственно связанных с реализацией экспортируемых товаров.
- 10 процентов. Применяется при реализации производимой на территории Республики Беларусь продукции растениеводства (за исключением цветов, декоративных растений), животноводства (за исключением пушного звероводства), рыбоводства и пчеловодства; при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь и (или) реализации продовольственных товаров и товаров для детей по перечню, утвержденному Президентом Республики Беларусь.

---

[110] Под безвозмездной передачей понимается передача товаров (работ, услуг), имущественных прав без оплаты и освобождение от обязанности их оплаты. Не признаются реализацией товаров отчуждение имущества в результате реквизиции, конфискации, по решению суда в порядке взыскания налогов, сборов (пошлин), пеней, передача права собственности на имущество в результате наследования, а также принятие государством бесхозяйного имущества и кладов.

[111] Прочим выбытием товаров, основных средств, неустановленного оборудования и объектов незавершенного капитального строительства, нематериальных активов является любое их выбытие, за исключением продажи, обмена и безвозмездной передачи.

[112] В указанном случае к товарам не относятся деньги и имущественные права.

[113] Закон Республики Беларусь от 19 декабря 1991 г. № 1319-XII «О налоге на добавленную стоимость» (с изменениями от 13 ноября 2008 г.)

3. Регистрация в качестве налогоплательщика

Законодательство Республики Беларусь устанавливает общий порядок постановки юридических лиц на налоговый учет и не предусматривает отдельной регистрации лица как плательщика налога на добавленную стоимость и предела, до достижения которого лицо не обязано регистрироваться в качестве налогоплательщика.

4. Освобождение от НДС оборотов и импорта

Закон Республики Беларусь «О налоге на добавленную стоимость» предусматривает определенные виды деятельности, при осуществлении которых не уплачивается налог на добавленную стоимость, в частности[114]:

- Имущество, вносимое в качестве взноса (вклада) в уставный фонд организации в размерах, установленных учредительными документами.
- Обороты по передаче товаров (работ, услуг), приобретенных за счет паевых (членских) взносов, членам некоммерческих организаций.
- Обороты по возмещению товариществу собственников (жилищно-строительному, жилищному кооперативу, молодежному жилому комплексу, коллективу индивидуальных застройщиков, гаражно-строительному (гаражному) кооперативу, потребительскому кооперативу автостоянок) их участниками (членами) стоимости приобретенных, а также выполненных (оказанных) работ (услуг) для этих участников (членов) и стоимости товаров, включенных в стоимость указанных работ (услуг), связанных с содержанием и эксплуатацией недвижимого имущества.
- Безвозмездная передача:
    - имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;
    - имущества организации ее учредителю (участнику, акционеру) в размере, не превышающем его взноса (вклада) в уставный фонд этой организации, при ее ликвидации либо при выходе (исключении) учредителя (участника, акционера) из состава учредителей (участников, акционеров) организации;
    - имущества, выполненных работ (оказанных услуг) Республике Беларусь или ее административно-территориальным единицам, в том числе в специально уполномоченных юридических лиц;
    - имущества в пределах одного собственника по его решению или по решению уполномоченного им органа;
    - имущества организациям, осуществляющим деятельность по производству продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства, при условии использования полученного имущества на осуществление деятельности по производству продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства.
- Обороты по возмещению арендодателю (лизингодателю) арендатором (лизингополучателем) стоимости приобретенных работ (услуг), связанных с арендой (лизингом), не включенной в сумму арендной платы (лизингового платежа).
- Обороты по возмещению плательщику его работниками стоимости работ (услуг), приобретенных для них плательщиком.
- Обороты по реализации долей в уставных фондах организаций.
- Обороты по возмездной и безвозмездной передаче товаров (включая основные средства и нематериальные активы), работ, услуг, имущественных прав в пределах одного юридического лица.

[114] Ст. 3 Закона Республики Беларусь о налоге на добавленную стоимость.

При ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь от налогообложения освобождаются, в частности[115]:

- Технические средства, включая автомототранспорт, которые не могут быть использованы иначе как для профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов, лекарственные (ветеринарные) средства, изделия медицинского (ветеринарного) назначения, протезно-ортопедические изделия и медицинская техника, а также сырье и комплектующие изделия для их производства по перечням и на условиях, определяемых Президентом Республики Беларусь.
- Товары, денежные средства (в том числе в иностранной валюте), которые относятся к иностранной безвозмездной помощи или международной технической помощи, в порядке и на условиях, установленных Президентом Республики Беларусь.
- Художественные ценности, передаваемые в порядке, определяемом Советом министров Республики Беларусь, в качестве дара организациям культуры.

5. Освобождение от НДС определенных категорий товаров и услуг

Освобождаются от налогообложения обороты по реализации на территории Республики Беларусь, в частности:

- Лекарственных средств, медицинской техники, приборов, оборудования, изделий медицинского назначения, а также лекарственных средств, приборов, оборудования, изделий ветеринарного назначения по перечням, утверждаемым Президентом Республики Беларусь;
- Медицинских услуг по предоставлению медико-социальной помощи по уходу за больными при стационарном лечении, оказываемых плательщиками, имеющими специальные разрешения (лицензии) на осуществление медицинской деятельности.
- Услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми.
- Услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, обучению детей и подростков в кружках, секциях и студиях, музыкальных школах и специализированных учебно-спортивных учреждениях.
- Услуг в сфере культуры и искусства по перечню таких услуг, утверждаемому Президентом Республики Беларусь.
- Религиозной литературы и (или) предметов религиозного назначения (за исключением подакцизных), а также услуг по организации и проведению религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий.
- Товаров (работ, услуг) (за исключением подакцизных товаров, брокерских и иных посреднических услуг, передачи имущества в аренду (лизинг), произведенных плательщиками, в которых численность инвалидов составляет не менее 50 процентов от списочной численности промышленно-производственного персонала в среднем за период[116].

Некоторые нормативные акты предусматривают освобождение конкретных общественных объединений от уплаты налога на добавленную стоимость. Так, в целях развития творческой деятельности и укрепления материальной базы ассоциации общественных объединений “Белорусская конфедерация творческих союзов” и творческих союзов последние освобождены

[115] Ст. 4 Закона Республики Беларусь о налоге на добавленную стоимость

[116] В списочную численность работников в среднем за период включаются также работники, не состоящие в штате плательщика (работающие по договорам подряда, другим гражданско-правовым договорам и по совместительству).

от уплаты налога на добавленную стоимость. Этим же документом утвержден перечень общественных объединений, освобожденных от уплаты данного налога [117].

C. Налоги на недвижимость, земельный налог

1. Общие положения

Налогом облагается стоимость основных средств, являющихся собственностью или находящихся во владении плательщиков, а также объектов незавершенного строительства.

Со стоимости основных средств, ввезенных на территорию Республики Беларусь по договорам аренды и другим договорам с иностранными юридическими или физическими лицами, предусматривающим вовлечение ввезенного имущества в гражданский оборот, налог уплачивается независимо от условий договора лицом, использующим ввезенное имущество.

Со стоимости основных средств (за исключением жилых домов, садовых домиков, дач, надворных построек, гаражей, иных зданий и строений), арендованных у физических лиц, не состоящих в штате организации, плательщиком налога является организация (арендатор).

Годовая ставка налога на недвижимость для организаций устанавливается в размере 1 процента[118].

Годовая ставка налога на недвижимость со стоимости зданий и строений; принадлежащих гаражно-строительным кооперативам, потребительским кооперативам автостоянок; садоводческим товариществам, созданным за счет личных взносов граждан, устанавливается в размере 0,1 процента.

Плательщиками земельного налога являются юридические лица, которым земельные участки предоставлены во владение, пользование либо в собственность.

Размер земельного налога определяется в зависимости от качества и местоположения земельного участка и не зависит от результатов хозяйственной и иной деятельности землевладельца, землепользователя и собственника земли. Земельный налог устанавливается в виде ежегодных фиксированных платежей за гектар земельной площади[119].

2. Льготы по налогам

Освобождаются от обложения налогом на недвижимость, в частности[120]:

- объекты социально-культурного назначения организаций;
- основные средства организаций Общественного объединения «Белорусское товарищество инвалидов по зрению», Общественного объединения «Белорусское общество глухих» и Общественного объединения «Белорусское общество инвалидов», а также обособленных подразделений этих юридических лиц при условии, если численность инвалидов в указанных юридических лицах или их обособленных подразделениях составляет не менее 50 процентов от списочной численности в среднем за период.

[117] Указ Президента Республики Беларусь от 9 июля 2001 года № 374.
[118] Закон Республики Беларусь от 23 декабря 1991 г. № 1337-XII «О налоге на недвижимость» (с изменениями от 13 ноября 2008 г.)
[119] Закон Республики Беларусь от 18 декабря 1991 г. № 1314-XII «О платежах за землю» (с изменениями от 13 ноября 2008 г.)
[120] Ст. 4 Закона Республики Беларусь «О налоге на недвижимость».

- Основные средства, предназначенные для охраны окружающей среды и улучшения экологической обстановки. Перечень основных средств, предназначенных для охраны окружающей среды и улучшения экологической обстановки, утверждается Президентом Республики Беларусь.
- Материальные историко-культурные ценности, включенные в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь, по перечню таких ценностей, утверждаемому Президентом Республики Беларусь, при условии выполнения их собственниками (владельцами) обязательств, обусловленных законодательством об охране историко-культурного наследия.
- Культовые здания, в том числе не завершенные строительством, религиозных организаций (объединений), зарегистрированных в соответствии с законодательством, а также иные основные средства религиозных организаций в порядке, установленном Президентом Республики Беларусь[121].
- Основные средства (объекты общего пользования) садоводческих товариществ, приобретенные (созданные) за счет взносов их членов, а также в процессе осуществления своей деятельности[122].

При сдаче в аренду, иное возмездное пользование либо безвозмездное пользование объектов основных средств, освобожденных от обложения налогом, а также основных средств организаций, финансируемых из бюджета (бюджетных организаций), указанные средства (кроме сдаваемых в аренду, иное возмездное пользование либо безвозмездное пользование организациям, финансируемым из бюджета (бюджетным организациям) подлежат налогообложению в общем порядке.

Налогообложению не подлежат основные средства, сданные в аренду, иное возмездное или безвозмездное пользование, в частности:

- учреждениями образования, финансируемыми из бюджета,– организациям для организации обучения детей и подростков в кружках, секциях и студиях, музыкальных школах и специализированных учебно-спортивных учреждениях.

Земельным налогом не облагаются, в частности[123]:

- Земельные участки организаций, осуществляющих социально-культурную деятельность и получающих дотации (субсидии) из республиканского и (или) местных бюджетов на возмещение убытков от этой деятельности, организаций Федерации профсоюзов Беларуси, осуществляющих социально-культурную деятельность, а также санаторно-курортных и оздоровительных организаций и детско-юношеских спортивных школ независимо от форм собственности, предоставленные им в пользование для осуществления уставной деятельности.
- Земельные участки религиозных организаций в порядке, установленном Президентом Республики Беларусь.
- Земельные участки организаций, осуществляющих научную деятельность или обеспечивающих ее, по перечню таких организаций, утверждаемому Президентом Республики Беларусь.

Местные Советы депутатов имеют право увеличивать (уменьшать), но не более чем в два раза ставки земельного налога, налога на недвижимость отдельным категориям плательщиков[124].

---

[121]Указ Президента Республики Беларусь от 1 декабря 2005 г. .№ 571 «Об освобождении религиозных организаций от обложения земельным налогом и налогом на недвижимость» (с изменениями от 11 февраля 2009 г.).

[122] Указ Президента Республики Беларусь 28 января 2008 г. № 50 «О мерах по упорядочению деятельности садоводческих товариществ» (с изменениями от 23 января 2009 г.).

[123] Ст. 18 Закона Республики Беларусь «О платежах за землю».

D. Другие налоги

Законодательство Республики Беларусь содержит немного налоговых льгот для некоммерческих организаций, юридических лиц, созданных ими. Система налогообложения некоммерческих организаций не зависит от характера деятельности объединения (исключение: общественные объединения инвалидов).

Помимо вышеперечисленных льгот законодательство Республики Беларусь содержит следующие налоговые льготы для некоммерческих организаций:

- Организации общественных объединений «Белорусское товарищество инвалидов по зрению», «Белорусское общество инвалидов», «Белорусское общество глухих», в которых численность инвалидов составляет не менее 50 процентов от списочной численности работников, освобождены от уплаты сбора в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки [125].
- Общественные объединения инвалидов, а также созданные ими юридические лица и обособленные подразделения этих юридических лиц, приобретающие автомобильные транспортные средства для осуществления своей уставной деятельности, если численность инвалидов в них составляет не менее 50 процентов от их списочной численности в среднем за отчетный период освобождаются от уплаты налога на приобретение автомобильных транспортных средств[126].
- Сумма обязательных страховых взносов в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь, исчисленная с выплат, начисленных в пользу работников, и подлежащая уплате за истекший месяц, должна быть не менее суммы этих взносов, исчисленной из размера минимальной заработной платы, установленной в соответствии с законодательством в месяце, за который начислены взносы. Условие об обязательной уплате минимальной суммы обязательных страховых взносов не применяется при исчислении указанных взносов с выплат, начисленных в пользу работающих инвалидов; граждан, работающих в общественных и религиозных организациях (объединениях), в организациях, занятых производством сельскохозяйственной продукции, объем которой составляет более 50 процентов от общего объема произведенной продукции.
- Освобождаются от налогообложения подоходным налогом не являющиеся вознаграждениями за выполнение трудовых или иных обязанностей доходы, получаемые от профсоюзных организаций членами этих профсоюзных организаций, в том числе в виде материальной помощи, подарков и призов, оплаты стоимости путевок, в пределах тридцати базовых величин[127] в сумме от всех источников в течение налогового периода.

---

[124] Закон Республики Беларусь от 26 декабря 2007 г. № 303-З «О бюджете Республики Беларусь на 2008 год».

[125] Ст. 8 Закона Республики Беларусь «О бюджете Республики Беларусь на 2008 год».

[126] Закон Республики Беларусь от 23 декабря 1991 г. № 1339-XII «О дорожных фондах в Республике Беларусь» (с изменениями от 13 ноября 2008 г.).

[127] Понятие «базовая величина» применяется к установлению размеров пенсий, стипендий, пособий, других обязательных социальных выплат, а также налогов, сборов, штрафов и иных платежей. На сегодняшний момент согласно Постановлению Совета министров Республики Беларусь от 2 ноября 2007 г. № 1446 «Об установлении размера базовой величины» размер одной базовой величины составляет 35.000 белорусских рублей (1 доллар по курсу Национального банка Беларуси равен 2.127 белорусских рублей).

ГРУЗИЯ

A. Налог на прибыль

1. Основные понятия

Обложение налогом на прибыль регулируется Главой XXIII Налогового кодекса Грузии (далее - Налоговый кодекс)[128]. Плательщиками налога на прибыль являются: «предприятия Грузии» и «иностранные предприятия»[129]. «Предприятиями» признаются образования, осуществляющие экономическую деятельность, или созданные для осуществления экономической деятельности»[130].

Налогооблагаемый доход исчисляется как совокупный доход за минусом вычетов, разрешенных Налоговым кодексом. Совокупный доход состоит из всех доходов, полученных из источников, находящихся в Грузии и за ее пределами[131].

Превышение вычетов по совокупному доходу может быть перенесено на срок до пяти финансовых лет[132].

2. Ставки налога на прибыль

Прибыль облагается налогом по ставке 15 процентов[133].

3. Организации, полностью или частично освобожденные от уплаты налога

Некоторые категории юридических лиц частично или полностью освобождены от обложения налогом на прибыль. В их число среди прочих входят бюджетные (государственные), благотворительные и международные организации.

Благотворительные организации освобождаются от налога на прибыль, кроме прибыли, полученной от экономической деятельности[134].

Для получения статуса благотворительной организации, организация должна[135]:

- быть создана для осуществления благотворительной деятельности;
- быть зарегистрирована в установленном законодательством порядке;
- иметь не менее, чем однолетний опыт осуществления благотворительной деятельности.

Налоговый кодекс[136] определяет благотворительную деятельность как прямое или при посредстве третьих лиц, добровольное и бескорыстное оказание помощи лицам, нуждающимся в этой помощи. Вслед за общим определением Налоговый кодекс устанавливает конкретный перечень видов благотворительной деятельности, который включает оказание помощи следующим лицам или учреждениям: физическим лицам, нуждающимся в социальной защите и медицинской помощи: малообеспеченным физическим лицам, в том числе: инвалидам, пожилым, детям-сиротам, лицам, лишившимся кормильца, беженцам и насильственно

[128] Налоговый кодекс Грузии от 15 апреля 2008 г.
[129] Статья 169 Налогового кодекса.
[130] Статья 25 Налогового кодекса.
[131] Статья 173 Налогового кодекса.
[132] Статья 192 Налогового кодекса.
[133] Статья 171 Налогового кодекса.
[134] Статья 172 Налогового кодекса.
[135] Статья 32 Налогового кодекса.
[136] Статья 14 Налогового кодекса.

перемещенным лицам; больным; многодетным семьям и их членам; пострадавшим в результате войн, вооруженных конфликтов, аварий, стихийных бедствий, катастроф, эпидемий, и/или эпизоотий; организациям, осуществляющим уход за детьми, пожилыми и инвалидами или оказывающим им услуги, в том числе: детским домам, школам-интернатам, интернатам, дошкольным и другим детским учреждениям; домам престарелых; бесплатным столовым; медицинским учреждениям, реабилитационным центрам; и т.д.

Кодекс также квалифицирует как благотворительную любую общественно-полезную деятельность организации в следующих сферах: защита прав человека, охрана окружающей среды, развитие демократии и гражданского общества, культура, образование, наука, здравоохранение, социальная защита физическое воспитание, любительский спорт и искусство.

Статус благотворительной организации присваивается налоговым органом по месту нахождения организации (налоговая регистрация)[137]. Налоговый орган обязан принять мотивированное решение по заявлению о присвоении статуса благотворительной организации в месячный срок после его подачи. Если в этот срок решение не принято, статус благотворительной организации считается присвоенным.

Статус благотворительной организации не только предоставляет налоговые льготы, но и возлагает на организацию ряд дополнительных обязательств:

- Благотворительная организация должна представить в соответствующий налоговый орган:
    - программный отчет о деятельности за последний год, который должен содержать описание деятельности (в том числе экономической);
    - финансовый отчет о полученных доходах с указанием источников и расходования средств;
    - финансовые документы за последний год, удостоверенные независимым аудитором.
- Благотворительная организация обязана обеспечить опубликование программного отчета и финансовых документов за последний год (баланса и отчета о прибылях и расходах) и их доступность для всех заинтересованных сторон.

Налоговый кодекс Грузии также предусматривает возможность лишения статуса благотворительной организации при наличии следующих обстоятельств[138]:

- по инициативе организации;
- в случае нарушения требований Налогового кодекса или прекращения ее гражданской (государственной) регистрации.

Организация лишается статуса благотворительной с момента издания Министром финансов индивидуального правового акта по представлению соответствующего налогового органа. Организация может обжаловать в суде индивидуально-правовой акт Министра финансов в течение одного месяца после получения этого акта. Организация, лишенная статуса благотворительной, вправе подать заявление о его восстановлении не ранее чем через год после устранения причины лишения статуса.

От обложения налогом на прибыль освобождаются также полученные организацией гранты, членские взносы и пожертвования.

[137] Статья 32 Налогового кодекса.
[138] Статья 32 Налогового кодекса.

Если организация осуществляет экономическую деятельность, часть ее имущества и деятельности, непосредственно связанная с ее экономической деятельностью, считается имуществом и деятельностью предприятия[139].

4. Налогообложение доходов, полученных на безвозмездной основе

Гранты, членские взносы и пожертвования, полученные организацией, освобождаются от налога на прибыль[140] (см. раздел А 3 выше).

Закон Грузии «О грантах» (далее - Закон о грантах)[141] регулирует порядок предоставления грантов организациям. Гранты – это средства в денежной или материальной форме, безвозмездно переданные грантодателем получателю гранта для использования в конкретных гуманитарных, образовательных, научно-исследовательских, культурных, спортивных, экологических, социальных проектах, проектах в области здравоохранения, а также для реализации программ общегосударственного или общественного значения. Средства, передаваемые для достижения предпринимательских или политических целей, грантами не считаются[142].

Во избежание случаев злоупотребления налоговыми льготами, Закон о грантах весьма скрупулезно определяет понятия «грантодатель», или донор и «получатель гранта», равно как отношения между ними. Согласно Закону о грантах, грантодателями могут быть: международные частные или государственные организации; иностранные государства; а также непредпринимательские юридические лица Грузии, основной целью которых является поддержка благотворительной, общественной, культурной, образовательной, научно-исследовательской и других видов деятельности на благо общества[143].

По Закону о грантах получателями грантов могут быть государство Грузия, любой государственный орган, непредпринимательское юридическое лицо – резидент или нерезидент Грузии или их структурные подразделения, а также граждане Грузии[144].

Грантодатель и получатель гранта заключают письменный договор, в котором должна быть указана цель гранта, его сумма, конкретные направления использования предоставленных средств, сроки их использования, а также основные требования, налагаемые грантодателем на получателя гранта. Гранты предоставляются для достижения конкретных общественно-полезных целей. В то же время назначение гранта может быть изменено с согласия грантодателя, и средства могут быть направлены на другие цели.

5. Налогообложение дохода от предпринимательской деятельности

Согласно гражданскому законодательству, непредпринимательское юридическое лицо вправе осуществлять любую не запрещенную законом деятельность, независимо от того, предусмотрена ли эта деятельность в уставе[145]. Далее Гражданский кодекс[146] устанавливает, что вспомогательная предпринимательская деятельность, служащая достижению уставных целей организации, не изменяет непредпринимательского характера организации.

Согласно Статье 13 Налогового кодекса, экономической деятельностью признается «любая деятельность, осуществляемая в целях извлечения прибыли, получения дохода или

[139] Статья 30 Налогового кодекса.
[140] Статья 172 Налогового кодекса.
[141] Закон Грузии «О грантах» от 28 июня 1996 г.
[142] Статья 2 Закона о грантах.
[143] Статья 3 Закона о грантах.
[144] Статья 4 Закона о грантах.
[145] Статья 25 Гражданского кодекса.
[146] Статья 25 Гражданского кодекса.

компенсации, независимо от результатов такой деятельности». Экономическая деятельность может быть предпринимательской (осуществляться в виде торговых сделок или иных хозяйственных операций) и непредпринимательской (передача имущества)[147].

Как правило, прибыль от всех видов экономической деятельности, получаемой всеми, в том числе благотворительными организациями, облагается налогом на прибыль. В то же время Налоговый кодекс предусматривает ряд исключений.

Благотворительная и религиозная деятельность не рассматривается как экономическая деятельность. Благотворительной деятельностью признается прямое или при посредстве третьих лиц, добровольное и бескорыстное оказание помощи лицам, нуждающимся в этой помощи[148]. Кодекс также квалифицирует как благотворительную любую деятельность, осуществляемую организациями на благо общества. Доход, получаемый от осуществления благотворительной деятельности, не облагается налогом на прибыль (см. раздел А 3 выше).

6. Освобождение от налога пассивного (инвестиционного) дохода

Освобождение от налога пассивного (инвестиционного) дохода в Кодексе не рассматривается. Большая часть того, что мы называем «пассивным доходом», изложена в Главе 13 Налогового кодекса под пунктом «Непредпринимательская экономическая деятельность». Непредпринимательская и предпринимательская деятельность являются категориями «экономической деятельности», которые облагаются налогом на прибыль. К «непредпринимательской экономической деятельности» относятся:

- размещение денежных средств в банках и других кредитных учреждениях;
- передача имущества в аренду;
- управление имуществом по доверенности;
- покупка/продажа ценных бумаг или акций уставного капитала предприятия, приобретение/продажа облигаций или других долговых обязательств, покупка/продажа инвестиционных фондов, либо продажа авторских или иных аналогичных прав[149].

7. Регулирование расходов

Налоговый кодекс Грузии не содержит положений, устанавливающих минимальные уровни расходования имеющихся у организаций средств.

Однако Законом о грантах установлены определенные ограничения на расходование грантовых средств. Гранты должны расходоваться только на цели, указанные в договоре между грантодателем и получателем гранта. Использование гранта в других целях допускается только с разрешения грантодателя (см. раздел А 4 выше). Перепродажа материальных ценностей, полученных в качестве гранта, разрешается только в том случае, если это предусмотрено условиями договора между грантодателем и получателем гранта[150].

8. Вычет благотворительных пожертвований

Налоговый кодекс содержит один из важнейших механизмов стимулирования благотворительной деятельности - налоговый вычет по благотворительным пожертвованиям. Согласно Статье 186 Налогового кодекса из совокупного дохода вычитаются суммы

[147] Статья 13 Налогового кодекса.
[148] Статья 14 Налогового кодекса.
[149] Статья 13 Налогового кодекса. Продажа/покупка ценных бумаг считается предпринимательской деятельностью, если (i) она осуществляется на постоянной основе и носит профессиональный характер; (ii) связана с продажей товаров собственного производства; либо (iii) ведется в рамках торговой или посреднической деятельности.
[150] Статья 5 Закона о грантах.

пожертвований, выданные предприятием благотворительным организациям, но не более 8 процентов от суммы годового налогооблагаемого дохода.

B. НДС

1. Основные понятия

Раздел 10 Налогового кодекса регулирует порядок взимания налога на добавленную стоимость (НДС). НДС облагаются любые поставки товаров, работ и услуг на территории Грузии, а также все подлежащие налогообложению товары, ввозимые в Грузию. Экспортные поставки облагаются НДС по нулевой ставке.

Лицо является плательщиком налога НДС, если оно занимается экономической деятельностью, и общая сумма облагаемых НДС операций, осуществленных им в течение года, превышает 100 тыс. лари[151] (около 60 тыс. USD)[152]. Пороговый показатель 100 тыс. лари может быть достигнут в ходе регулярной и непрерывной экономической деятельности; посредством одноразовой закупки на указанную сумму, либо комбинацией того и другого.

В перечень облагаемых НДС операций входят поставки - в том числе импортные – товаров и услуг. Сумма налогооблагаемой операции определяется либо по сумме, полученной плательщиком фактической компенсации (за продажу товаров/услуг за наличные или в кредит), или по справедливой рыночной цене товаров (в случае бартерной торговли, поставки товаров без компенсации или по сниженным ценам).

Эти положения наносят ущерб интересам тех непредпринимательских организаций, которые поставляют товары или услуги по ценам ниже рыночных или же бесплатно, поскольку требуемая законом уплата НДС сокращает сумму средств, которые организация может направить на осуществление своих уставных целей.

С этой же трудностью сталкиваются и доноры, которые обязаны платить НДС, даже если поставляют товары или услуги по ценам ниже рыночных или бесплатно. Это может заставить доноров воздерживаться от пожертвований, либо сократить их размеры, чтобы компенсировать НДС, которым облагаются их благотворительные пожертвования

2. Ставки НДС

Стандартная ставка НДС составляет 18 процентов.

По нулевой ставке облагается:

- экспорт товаров;
- товары и услуги, предназначенные для официального пользования иностранных дипломатических представительств;
- туристические услуги;
- услуги и поставки, связанные с международными транспортными перевозками;
- поставки золота Национальному банку Грузии[153].

3. Регистрация

[151] Статья 221 Налогового кодекса.
[152] Термин «год» означает любой непрерывный период продолжительностью 12 месяцев.
[153] Статьи 231-237 Налогового кодекса.

Организация обязана зарегистрироваться в качестве плательщика НДС, если общая сумма облагаемых НДС операций, осуществленных ею в течение 12-месячного периода, превышает 100 тыс. лари (около 60 тыс. USD)[154].

Статья 222 Налогового кодекса предусматривает, что юридические лица, чей годовой оборот не превышает 100 тыс. лари, могут добровольно зарегистрироваться в качестве плательщиков НДС.

4. Освобождение от налога поставок и импорта отдельных категорий товаров и услуг

Налоговый кодекс содержит перечень операций, освобожденных от уплаты НДС, не оговаривая, какие именно хозяйствующие субъекты могут пользоваться этими освобождениями. От НДС освобождаются следующие операции[155]:

- импорт товаров, предназначенных для оказания гуманитарной помощи, и товаров, подпадающих под категорию гранта, в соответствии с Законом Грузии «О гуманитарной помощи и государственных грантах»; оказание услуг на основании договоров, финансируемых в вышеуказанных целях иностранными организациями, и одной из участвующих сторон которых является соответствующий орган исполнительной власти Грузии. (Соответствующий порядок оказания услуг по договору определяется правительством Грузии);
- поставка Патриархией Грузии крестов, свечей, икон, книг, календарей и других предметов богослужения, используемых только в религиозных целях; строительство, реставрация и роспись храмов и церквей по заказу Патриархии Грузии, а также реконструкционные, реставрационные и консервационные работы и археологические раскопки, предусмотренные государственными программами охраны и восстановления памятников истории и культуры Грузии, внесенных в перечень сокровищ мирового наследия;
- оказываемые образовательными учреждениями образовательные услуги, импорт вычислительной техники, приборов, установок и химических реактивов для научной и просветительской деятельности;
- медицинские услуги, услуги по уходу и содержанию детей в детских домах, уходу и содержанию больных, инвалидов или (и) престарелых или (и) мероприятия, предусмотренные в государственных программах здравоохранения;
- поставки товаров и услуг, связанных с печатной продукцией, в том числе импорт таких товаров, как тетради, книги, газеты и журналы; такие услуги, оказываемые газетами и журналами, как печать и/или реклама;
- услуги по обучению в сферах искусства и спорта лиц в возрасте до 16 лет, а также услуги по уходу и содержанию детей в дошкольных учреждениях;
- импорт товаров, предназначенных для официального использования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами, для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала (включая проживающих с ними членов их семей) этих представительств, в том виде, в каком подобное освобождение предусматривается соответствующими международными соглашениями, участником которых является Грузия; импорт имущества дипломатических представительств Грузии за рубежом; импорт предметов и вещей личного пользования и бытового назначения, предназначенных для личного пользования граждан иностранных государств (включая проживающих с ними членов их семей), занятых на работах по поиску, разведке и добыче нефти и газа;

[154] Статья 221 Налогового кодекса.
[155] Статья 230 Налогового кодекса.

- поставка или (и) импорт продуктов детского питания или (и) продукции детской гигиены, маркируемых в качестве таковых при оптовой и розничной торговле;
- поставка или (и) импорт диабетического хлеба, маркируемого в качестве такового при оптовой и розничной торговле.

5. Порядок возврата НДС

Лицо – получатель гранта вправе получить возврат НДС, уплаченного за товары и услуги, приобретенные по условиям договора о гранте. Возврат по НДС может быть получен только при условии, что соответствующий запрос был оформлен в течение трех месяцев с с момента оплаты за товары или услуги[156].

Переплаченная сумма НДС за данный налоговый период может быть перенесена на следующий отчетный период, либо она возвращается плательщику в 6-месячный срок после поступления требования о возврате[157].

C. Налог на имущество

1. Основные понятия

Плательщиком налога на имущество является лицо, у которого:

- имеется в собственности объект, облагаемый данным налогом;
- в предусмотренном законом пользовании или фактическом владении имеются земли, находящиеся в государственной собственности.

Объектом, облагаемым налогом на имущество, является:

- для предприятия Грузии - числящиеся на его балансе основные средства, несмонтированные устройства, незавершенные капитальные вложения и нематериальные активы;
- для организации - числящееся на его балансе имущество или часть имущества, используемая для экономической деятельности;
- для грузинского или иностранного предприятия, организации и/или физического лица объектом, облагаемым налогом на имущество, также является:
  - земельный участок, имеющийся в его собственности;
  - являющиеся государственной собственностью земли, которые находятся в пользовании плательщика на основании закона или в его фактическом владении.

Налоговая ставка на объекты налогообложения, определенные указанными выше пунктами «1» и «2», составляет не более 1 процента средней годовой балансовой стоимости, исчисляемой к началу и концу календарного года. Для лиц, указанных в пункте «3», базисные ставки налога на земли сельскохозяйственного назначения дифференцируются в зависимости от административно-территориальных единиц и устанавливаются в перерасчете на 1 гектар в год в лари.

2. Налоговые льготы

Непредпринимательские организации пользуются в отношении вышеперечисленных налогов рядом льгот и освобождений.

[156] Статья 252 Налогового кодекса.
[157] Статья 251 Налогового кодекса.

Согласно Статье 276, от налога на имущество освобождаются следующие виды имущества:

- имущество, используемое для охраны природы и обеспечения пожарной безопасности, кроме земли;
- имущество организаций, кроме земли и имущества, используемого для экономической деятельности;
- земельные площади организаций по охране памятников природы и исторических памятников, на которых расположены строения, признанные государством историческими, культурными или (и) архитектурными памятниками, если они не используются для предпринимательской деятельности, к которой не относится реализация входных билетов;
- земли, занятые природными парками, ботаническими и дендрологическими садами, муниципальными парками культуры и отдыха, кладбищами, зоологическими садами и парками, океанариумами, скверами, аллеями, охраняемыми территориями, лесными организациями, а также открытыми ведомственными парками, садами и лесопарками, кроме участков этой территории, используемых для экономической деятельности;
- земельные участки, полученные в порядке приватизации инвалидам Второй мировой войны и приравненным к ним лицам;
- используемое для медицинской деятельности имущество медицинских учреждений, кроме занятой ими земли, если оно не используется для немедицинской экономической деятельности;
- научно-исследовательские, учебные, опытно-селекционные, экспериментальные, сортоиспытательные земельные участки, которые используются в научных и учебных целях, и работы на которых финансируются из бюджета;
- земельные участки, используемые обществами слепых, глухих и немых, обществами умственно отсталых и физически недоразвитых детей, обществами ветеранов войны, домами престарелых и детскими домами, центрами социальной адаптации и трудовой реабилитации подростков для осуществления их основных функций и финансируемые из бюджета;
- земельные участки, используемые детскими домами, специальными школами-интернатами, детскими селами и детскими садами, безвозмездно занимающимися уходом за детьми, их воспитанием и образованием, если эти участки не используются для экономической деятельности.

D. Другие аспекты налогообложения

Налог на доходы физических лиц. С 1 января 2008 г. ставка налога была повышена с 12 процентов до 25 процентов [158]. Для лиц, получающих заработную плату за счет грантов, до 1 января 2011 г., сохраняется ставка 12 процентов.

Социальный налог. Социальный налог был отменен с 1 января 2008 г.

Акциз. Перечень подакцизных товаров в Грузии, в основном, ограничивается различными видами топлива, табачными изделиями и алкогольными напитками.

Таможенные пошлины и сборы. Ставка налога составляет 12 процентов[159]. В порядке, установленном Президентом Грузии, импортные поставки товаров по договорам о гранте освобождаются от таможенных пошлин и сборов[160].

[158] Статья 167 Налогового кодекса.
[159] Статья 270 Налогового кодекса.
[160] Статья 270 Налогового кодекса.

КАЗАХСТАН

A. Налог на доход

1. Основные понятия

Налоговый кодекс Республики Казахстан (далее - Налоговый кодекс)[161] регулирует корпоративный подоходный налог и все другие налоги в Казахстане. Данный обзор рассматривает только налогообложение резидентов. Корпоративным подоходным налогом облагаются как юридические лица, которые являются резидентами Республики Казахстан, так и юридические лица – нерезиденты, которые осуществляют свою деятельность через постоянное учреждение в Казахстане или же получают доход из источников на территории Казахстана.

Подоходным корпоративным налогом облагается налогооблагаемый доход налогоплательщиков-резидентов, определяемый как разница между совокупным годовым доходом (с учетом разрешенных корректировок) и допустимыми вычетами, установленными Налоговым кодексом[162].

2. Налоговые ставки

Базовая ставка корпоративного налога составляет 20 процентов[163], но существуют некоторые исключения:

- ставка 15 процентов применяется в отношении доходов, облагаемых у источника выплаты[164];
- ставка 10 процентов применяется в отношении налогоплательщиков, для которых земля является основным средством производства.

3. Организации, полностью или частично освобожденные от налога

Налоговый кодекс Республики Казахстан определяет три категории организаций, которые пользуются некоторыми налоговыми преференциями: некоммерческие организации (НКО) и два вида организаций, осуществляющих деятельность в социальной сфере, рассматриваемые ниже.

Некоммерческие организации. Налоговый кодекс определяет НКО как организации, зарегистрированные в форме, установленной гражданским законодательством для некоммерческих организаций, за исключением акционерных обществ, учреждений и потребительских кооперативов, кроме кооперативов собственников квартир (помещений). Согласно гражданскому законодательству НКО могут создаваться в различных формах, в том числе как: общественные объединения, общественные фонды, религиозные организации, объединения (или союзы) юридических лиц, нотариальные палаты, коллегии адвокатов, торгово-промышленные палаты, палаты аудиторов и кооперативы собственников квартир.

161 Налоговый Кодекс от 10 декабря 2008 г. (вступил в силу 1 января 2009 г.).
162 Ст.83 Налогового кодекса. В ст. 84 – 98 перечислены показатели, включаемые в совокупный годовой доход. Ст. 99 содержит перечень разрешенных корректировок; ст. 100-114 и ст.116-122 содержат перечень допустимых вычетов.
163 Ст.147 (1) Налогового кодекса. Ставка в 20 процентов определена на 2009 г. На 2010 г. она составит 17.5 процента, в 2011 г. и далее – 15 процентов.
164 Ст.147 (3) Налогового кодекса. Начиная с 1 января 2011 г. эта ставка составит 10 процентов.

Однако Налоговый кодекс устанавливает дополнительные требования в отношении определения статуса организации как некоммерческой, которые имеют сходство, но не являются эквивалентом характеристики НКО в соответствии с гражданским законодательством. Во-первых, организация должна осуществлять деятельность в общественных интересах, - условие, не являющееся требованием по гражданскому законодательству и не определенное в Налоговом кодексе. Во-вторых, организация не может иметь целью извлечение дохода в качестве такого (в то время как гражданское законодательство требует лишь, чтобы извлечение чистого дохода не было основной целью деятельности). В довершение всего, НКО не должны распределять чистый доход или имущество между участниками[165].

Насколько нам известно, в настоящее время при определении того, является ли организация «НКО в целях налогообложения», налоговые органы не выясняют соответствие НКО этим трем условиям, а вместо этого фокусируются всецело на правовой форме организации.

НКО предоставляются ограниченные налоговые льготы, включая освобождение от налога на:

- определенные виды доходов, полученных на безвозмездной основе;
- определенные виды пассивного (инвестиционного) дохода, называемого «вознаграждение»; и
- определенные виды активного экономического дохода. Эти освобождения от налога детально рассмотрены ниже в пунктах A4, A5 и A6.

Организации, осуществляющие деятельность в социальной сфере (ООДСС)

Различаются две категории ООДСС:

- организации (независимо от правовой формы), извлекающие не менее 90 процентов своего совокупного годового дохода от предоставления услуг или осуществления деятельности в нижеперечисленных областях, в основном, здравоохранение, дошкольное воспитание, образование, наука, спорт, культура, библиотечное обслуживание, социальное обеспечение детей, престарелых и инвалидов[166] (далее «деятельность, освобожденная от налога»), и
- организации (также независимо от правовой формы), отвечающие следующим критериям[167] (далее «организации, предоставляющие работу людям с ограниченными возможностями»):
    - по крайней мере 51 процент работников организации должны относиться к категории людей с ограниченными возможностями; и
    - расходы по оплате труда людям с ограниченными возможностями должны составлять не менее 51 процента от общих расходов по оплате труда (эта цифра уменьшается до 35 процентов для специализированных организаций, в которых работают инвалиды с потерей слуха, речи, а также зрения).

В соответствии со статьей 135 ООДСС полностью освобождены от корпоративного подоходного налога на доходы, полученные на безвозмездной основе, пассивные (инвестиционные) доходы (за исключением тех, которые облагаются налогом у источника по

[165] Ст. 134 (1) Налогового кодекса.
[166] Ст. 135 (2) Налогового кодекса.
[167] Ст. 135 (3) Налогового кодекса. В полной версии изложено следующее: «численность инвалидов за налоговый период составляет не менее 51 процента от общего числа работников; расходы по оплате труда инвалидов за налоговый период составляют не менее 51 процента (в специализированных организациях, в которых работают инвалиды по потере слуха, речи, а также зрения, - не менее 35 процентов) от общих расходов по оплате труда».

меньшей ставке согласно другим правилам) и доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

Данное полное освобождение, однако, допускается при условии удовлетворения определенным требованиям и ограничениям. Во-первых, освобождение не распространяется на ООДСС, которые получают доходы от деятельности по производству и реализации подакцизных товаров и от подакцизных видов деятельности[168].

Кроме того, доходы ООДСС, определяемые на основе деятельности, освобожденной от налогов, не подлежат налогообложению при направлении их на осуществление указанных видов деятельности, освобожденных от налогов. Также из текста данного положения неясно, выльется ли нарушение данного правила в налогообложение только той части дохода, которая была неправильно использована, или же в потерю освобождения от налога для всех доходов.

4. Налогообложение дохода, полученного на безвозмездной основе

Статья 134(2) Налогового кодекса устанавливает, что НКО освобождены от налогообложения на доход, полученный «в виде […] гранта, вступительных и членских взносов, […] благотворительной и спонсорской помощи, безвозмездно полученного имущества, отчислений и пожертвований на безвозмездной основе»[169]. НКО должны вести раздельный учет по доходам, освобождаемым от налогообложения, и доходам, подлежащим налогообложению в общеустановленном порядке[170].

В соответствии со статьей 135 ООДСС освобождены от налогообложения на доходы, полученные от участия в указанных в статье 135 видах деятельности, и на доходы в виде безвозмездно полученного имущества (при условии, что такой доход направлен на деятельность, освобожденную от налогов), без уточнения конкретных видов такого дохода[171].

В соответствии с Налоговым кодексом “грант” – это:

- «имущество, предоставляемое на безвозмездной основе для достижения определенных целей (задач):
- государствами, правительствами государств - Республике Казахстан, Правительству Республики Казахстан, физическим, а также юридическим лицам;
- международными и государственными организациями, зарубежными неправительственными общественными организациями и фондами, чья деятельность носит благотворительный и международный характер и не противоречит Конституции Республики Казахстан, включенными в перечень, устанавливаемый Правительством Республики Казахстан по заключению государственных органов, - Республике Казахстан, Правительству Республики Казахстан, физическим, а также юридическим лицам; [и]
- иностранцами и лицами без гражданства - Республике Казахстан и Правительству Республики Казахстан»[172].

В настоящее время нет официально установленных критериев для включения в список организаций, предоставляющих гранты. Список утверждается постановлением[173]

---

[168] Ст. 135 (4) Налогового кодекса.
169 Ст. 96 Налогового кодекса.
[170] Ст. 134 (4) Налогового кодекса. Никакие определенные санкции, в случае несоблюдения, не налагаются на организацию согласно Налоговому кодексу, однако, вероятнее всего, освобождение не будет применяться, если организация не ведет отдельный бухгалтерский учет.
171 Ст. 135 (2) Налогового кодекса.
[172] Ст. 12 (1) (11) Налогового кодекса.
[173] Постановление № 376 Правительства Республики Казахстан от 20 марта 2009 г.

Правительства Казахстана и ежегодно обновляется на основе предложений от заинтересованных государственных органов.

5. Налогообложение дохода, полученного от предпринимательской деятельности

Гражданский кодекс[174] определяет «предпринимательство» как инициативную деятельность граждан и юридических лиц, независимо от формы собственности, направленную на получение чистого дохода путем удовлетворения спроса на товары (работы, услуги), основанную на частной собственности (частное предпринимательство) либо на праве хозяйственного ведения государственного предприятия (государственное предпринимательство).[175]. Налоговый кодекс не определяет понятие «предпринимательская деятельность», но, как показывает практика, в это понятие принято включать любую деятельность, конечная цель которой - извлечение доходов, включая доход, обычно рассматриваемый как пассивный (инвестиционный) доход.

Налоговый кодекс предусматривает два специальных освобождения от налога в отношении дохода, полученного НКО от хозяйственной или предпринимательской деятельности.

Согласно статье 134 (2) Налогового кодекса освобожден от налогообложения доход НКО, полученный «по договору на осуществление государственного социального заказа, [и] в виде […] взносов участников кондоминиума».

Первое освобождение применимо только для получателей государственных средств в рамках государственного социального заказа, которые регулируются отдельным Законом «О государственном социальном заказе» 2005 г. и рассматриваются как коммерческие договоры государственных закупок.

Второе освобождение доступно только для кооперативов собственников квартир, которые собирают так называемые «взносы участников кондоминиума». Это освобождение было установлено для того, чтобы закрепить статус освобожденного от налога главного источника дохода, собираемого этими кооперативами: взносов собственников квартир (помещений) в целях содержания и ремонта общей собственности.

Стоит отметить, что оба указанных вида экономический деятельности, освобожденные от налога, классифицируются как (предпринимательский) доход только по формальным основаниям, в то время как суть этих освобожденных от налогов двух видов деятельности на самом деле некоммерческая.

Налоговый кодекс освобождает от налогообложения доход, полученный ООДСС от всей деятельности, независимо от того считаются данные виды деятельности предпринимательскими или нет. Однако полное освобождение применимо, только если доход от указанных категорий деятельности, освобожденных от налогов, составляет 90 процентов или более от совокупного годового дохода. Таким образом, занятие предпринимательской деятельностью, которая не относится к деятельности, освобожденной от налогов, может привести к потере всех налоговых льгот, если доход от деятельности, освобожденной от налогов, получится менее 90 процентов от совокупного годового дохода.

По мнению местных налоговых экспертов, отказ в праве на освобождение от налога приведет к обложению налогом доходов за весь налоговый период (финансовый год), в котором организация не подтверждает статус освобожденной от налогов.

6. Возможность освобождения по пассивному (инвестиционному) налогу

[174] Гражданский кодекс РК от 27 декабря 1994 г. (с последующими изменениями от 11 декабря 2008 г.).
[175] Ст.10 (1) Гражданского кодекса.

Освобождены от налогообложения доходы НКО в виде «вознаграждения по депозитам», каковым является процент, полученный по банковским депозитам[176]. Однако, подобно многим другим станам СНГ, НКО не могут использовать это освобождение, потому что Налоговый кодекс в то же время устанавливает, что определенные виды пассивного экономического дохода (которые включают в себя начисленный процент (доход) от долговых ценных бумаг, а также проценты по банковским депозитам) подлежат удержанию у источника выплаты по ставке в размере 15 процентов для всех юридических лиц – резидентов, включая НКО[177].

Другие формы пассивного дохода, такие как доход от аренды, облагаются налогом в общеустановленном порядке.

ООДСС как таковые, специально не освобождены от налогообложения пассивных доходов. Полное освобождение от корпоративного подоходного налога, которым пользуются ООДСС, пока они удовлетворяют требованию статьи 135 Налогового кодекса, позволяет им быть освобожденными от налогообложения всех видов пассивного дохода. Однако в действительности пассивный доход ООДСС облагается налогом у источника (по ставке 15 процентов) так же как и у НКО.

7. Регулирование расходов

Налоговый кодекс не содержит каких-либо требований в отношении объема или временных рамок для расходования доходов НКО. Все доходы ООДСС должны быть потрачены на проведение деятельности, освобожденной от налогов, хотя никаких временных ограничений не определено Налоговым кодексом. Данное требование не применяется к организациям, предоставляющим работу людям с ограниченными возможностями.

8. Вычеты по благотворительным пожертвованиям

Налогооблагаемый доход налогоплательщика (юридического лица) может быть уменьшен в размере общей суммы, не превышающей 3 процентов от налогооблагаемого дохода от стоимости имущества, переданного некоммерческим организациям и организациям, осуществляющим деятельность в социальной сфере, на безвозмездной основе (стоимость безвозмездно выполненных работ, оказанных услуг определяется в размере расходов, понесенных в связи с выполнением таких работ, оказанием услуг), включая спонсорскую и благотворительную помощь (при наличии решения налогоплательщика на основании обращения со стороны лица, получающего помощь)[178].

Вычеты для налогоплательщиков – физических лиц для такого рода пожертвований не предусмотрены.

B. НДС

1. Основные понятия

Для целей налогообложения налогом на добавленную стоимость (НДС), «налогоплательщики» – это юридические и физические лица с ежегодным оборотом, превышающим 30000-кратный размер месячного расчетного показателя (МРП), который представляет собой показатель,

[176] Ст. 134 (2) Налогового кодекса.
[177] Ст. 147 (1) Налогового кодекса.
[178] Ст. 133 (1) (1) Налогового кодекса.

ежегодно фиксируемый Парламентом Республики Казахстан[179] (на 2009 год МРП равен 1273 тенге[180], или примерно $8,5).

Налогом на добавленную стоимость облагается оборот и стоимость импортируемых товаров[181].

2. Ставки НДС

Ставка НДС составляет 12 процентов[182]. По нулевой ставке облагается экспорт[183] товаров, международные перевозки[184] и оборот по реализации товаров собственного производства налогоплательщикам, осуществляющим на территории Республики Казахстан деятельность в рамках контракта на недропользование[185]. Для некоммерческой или общественно полезной деятельности не предусматривается возможности обложения по нулевой ставке или применения сниженной ставки НДС, однако предусмотрены определенные освобождения от НДС для некоторых видов деятельности, которые рассматриваются ниже.

3. Регистрация

Юридические и физические лица обязаны зарегистрироваться в качестве налогоплательщиков, если их ежегодный оборот превышает 30000-кратный размер МРП.

Добровольная постановка на регистрационный учет допустима, если юридическое или физическое лицо занимается или намеревается заниматься бизнесом, облагаемым НДС[186].

4. Обороты и импорт, освобожденные от налогов для определенных категорий организаций

Общественные объединения инвалидов и производственные организации[187], освобождены от НДС на реализацию товаров, работ и услуг[188], если они соответствуют следующим условиям[189]:

- инвалиды составляют не менее 51 процента от общего числа работников таких производственных организаций; и
- расходы по оплате труда инвалидов составляют не менее 51 процента (в специализированных организациях, в которых работают инвалиды по слуху, речи, зрению, - не менее 35 процентов) от общих расходов по оплате труда).

Обороты по реализации услуг, осуществляемые некоммерческими организациями, освобождаются от налога на добавленную стоимость, если они связаны:

- с оказанием услуг по защите и социальному обеспечению детей, престарелых, ветеранов войны и труда, инвалидов[190];

[179] Ст. 568 (5) Налогового кодекса.
[180] Ежегодно определяется Законом «О республиканском бюджете». На 2009 г. размер МРП закреплен в ст. 8 (4) Закона «О республиканском бюджете на 2009-2011 годы» от 4 декабря 2008 г.
[181] Ст. 230 и 246 Налогового кодекса.
[182] Ст. 268 Налогового кодекса.
[183] Ст. 242 и 243 Налогового кодекса.
[184] Ст. 244 Налогового кодекса.
[185] Ст. 245 Налогового кодекса.
[186] Ст. 569 Налогового кодекса.
[187] Определение “организации, занимающиеся производством” не даются в Налоговом кодексе.
[188] Кроме оборотов по реализации товаров, работ, услуг от торгово-посреднической деятельности и оборотов по производству и реализации подакцизных товаров.
[189] Ст. 248 (13) Налогового кодекса.
[190] Ст. 252 (1) Налогового кодекса.

- с осуществлением религиозными организациями обрядов и церемоний, реализации предметов религиозной принадлежности[191].

5. Освобождение по специальным категориям товаров и услуг

Оборот следующих категорий, независимо от статуса поставщика - коммерческой или некоммерческой организации – освобождены от НДС:

- определенные услуги, предоставляемые в сфере культуры, науки и образования[192];
- медицинские (кроме косметологических), ортопедические и ветеринарные товары и услуги, перечень которых устанавливается Правительством[193]; и
- услуги по управлению, содержанию и эксплуатации жилищного фонда[194].

Освобождены от налога следующие виды импорта товаров:

- товары, за исключением подакцизных, ввозимые в качестве гуманитарной помощи, в порядке, определяемом Правительством Республики Казахстан[195];
- товары, за исключением подакцизных, ввозимые в целях благотворительной помощи по линии государств, правительств государств, международных организаций, включая оказание технического содействия[196];
- товары, приобретенные за счет средств грантов, предоставленных по линии государств, правительств государств и международных организаций[197].

НДС, уплаченный поставщикам товаров, работ или услуг на территории Республики Казахстан, приобретенных за счет средств грантов, предоставленных по линии государств, правительств государств и международных организаций подлежит возврату государством[198].

6. Порядок возврата НДС

По общему правилу налогоплательщику подлежит возврату из бюджета превышение суммы налога на добавленную стоимость, относимого в зачет, над суммой начисленного налога, сложившееся по декларации нарастающим итогом на конец отчетного налогового периода[199].

Налоговый кодекс устанавливает специальный порядок возврата НДС, уплаченного поставщикам товаров, работ и услуг, приобретенных за счет средств грантов, полученных по линии государств, правительств государств и международных организаций[200]. НДС, уплаченный по товарам, работам и услугам, приобретенным за счет средств таких грантов, подлежит возврату государственному органу, являющемуся грантополучателем и бенефициаром данного гранта, и/или исполнителю, назначенному этим государственным органом, в течение 30 рабочих дней если выполняются следующие условия:

---

[191] Ст.252 (2) Налогового кодекса.
[192] Ст. 253 Налогового кодекса.
[193] Ст. 254 Налогового кодекса.
[194] Ст. 248 (11) Налогового кодекса. Данное освобождение относится также к кооперативам собственников квартир (помещений).
[195] Ст. 255 (1) (3) Налогового кодекса.
[196] Ст. 255 (1) (4) Налогового кодекса.
[197] Ст. 255 (1) (10) Налогового кодекса. Следует отметить, что, несмотря на то, что грант классифицируется как «имущество», товары, представляющие грант в натуральном виде (в противовес любым видам товаров, приобретенных за счет наличных грантовых средств) официально не освобождены от импорта НДС данной статьей.
[198] Ст. 272 (1) (2) Налогового кодекса.
[199] Ст. 272 Налогового кодекса.
[200] Ст. 275 Налогового кодекса.

- средства предоставлены по линии государств, правительств государств или международных организаций;
- товары, работы и услуги приобретены исключительно в целях, для реализации которых предоставлен грант; и
- реализация товаров, выполнение работ, оказание услуг осуществляются в соответствии с договором (контрактом), заключенным с грантополучателем либо с исполнителем, назначенным грантополучателем для осуществления целей гранта.

Возврат НДС в рамках указанной процедуры производится также грантополучателям и исполнителям, которые не являются плательщиками НДС.

C. Налог на имущество (улучшения недвижимости) и земельный налог

1. Применяемые налоги

Недвижимость облагается налогом на имущество, земельным налогом и регистрационным сбором, уплачиваемым при регистрации прав на недвижимость. Налог на имущество рассчитывается на основе среднегодовой балансовой стоимости объектов налогообложения[201], определяемой по данным бухгалтерского учета, и выплачивается тремя равными долями в течение фискального года не позднее 25 февраля, 25 августа и 25 ноября[202]. Налоговая база по земельному налогу определяется в зависимости от расположения земельного участка[203]. Сборы, уплачиваемые при регистрации, также установлены Налоговым кодексом.

2. Налоговые льготы

Некоммерческие организации наряду с ООДСС (независимо от правовой формы) и некоторыми другими видами организаций пользуются льготной ставкой налога на имущество 0,1 процент[204] (по сравнению со стандартной ставкой равной 1,5 процента)[205].

Некоммерческие организации и ООДСС (те, которые предоставляют освобожденные от налога услуги) оплачивают земельный налог по льготной ставке равной 10 процентам от стандартного обложения[206]. ООДСС, предоставляющие работу людям с ограниченными возможностями, полностью освобождены от земельного налога[207].

Религиозные объединения полностью освобождены от налога на имущество[208] и земельного налога[209].

Льготные ставки и освобождения от налога, указанные выше, не применяются к земле, переданной в аренду или в пользование третьим лицам данными организациями, за исключением организаций, предоставляющих работу людям с ограниченными возможностями, которые могут сдавать в аренду свою землю и недвижимость без малейшего влияния на освобождение от земельного налога и льготной ставки по налог на имущество[210].

---

[201] Ст. 397 Налогового кодекса.
[202] Ст. 399 Налогового кодекса.
[203] Ст. 377 - 386 Налогового кодекса.
[204] Ст. 398 (3) (1) - 398 (3) (3) Налогового кодекса.
[205] Ст. 398 (1) Налогового кодекса.
[206] Ст. 387 (2) (2) и ст. 387 (2) (3) Налогового кодекса.
[207] Ст. 387 (3) Налогового кодекса.
[208] Ст. 394 (4) (4) Налогового кодекса.
[209] Ст. 373 (3) (7) Налогового кодекса.
[210] Ст. 387 (4) и ст. 398 (4) Налогового кодекса.

D. Другие налоговые освобождения и льготы

НКО и ООДСС пользуются другими налоговыми льготами, включая льготы по социальному налогу, государственные пошлины и регистрационные сборы.

1. Социальный налог (налог на заработную плату)

Выплаты, производимые за счет средств грантов, предоставляемых по линии государств, правительств государств и международных организаций, не подлежат обложению социальным налогом[211].

Сниженная ставка социального налога (4,5 процента) применяется в отношении специализированных организаций инвалидов с нарушениями опорно-двигательного аппарата, с потерей слуха, речи, зрения при условии, что организация соответствует требованиям, установленным в статье 135 (3) Налогового кодекса в отношении организаций, предоставляющими работу людям с ограниченными возможностями[212]. Во всех других случаях НКО и ООДСС уплачивают социальный налог по ставке 11 процентов[213].

2. Индивидуальный подоходный налог

Индивидуальный подоходный налог не начисляется на следующие виды дохода, полученного физическими лицами от НКО и/или ООДСС[214]:

- выплаты за счет средств грантов (кроме выплат в виде оплаты труда);
- гуманитарная помощь;
- благотворительная и спонсорская помощь;
- определенные виды помощи для получения образования; и
- стоимость путевок в детские лагеря для детей, не достигших шестнадцатилетнего возраста.

3. Государственные пошлины

Определенные категории НКО пользуются освобождением на отдельные виды государственных пошлин. Например:

- общественные объединения инвалидов и/или созданные ими организации, в которых работают не менее 35 процентов инвалидов по слуху, речи, а также зрения, - при подаче исков в своих интересах [215];
- Союз «Добровольное общество инвалидов Казахстана» (ДОИК), Казахское общество глухих (КОГ), Казахское общество слепых (КОС), а также их производственные предприятия - по всем нотариальным действиям[216].

Для определенных категории НКО установлена льготная ставка сбора за государственную (учетную) регистрацию юридических лиц, их филиалов и представительств, а также их перерегистрацию (например, детские и молодежные общественные объединения, общественные объединения инвалидов, филиалы республиканских и региональных

[211] Ст. 357 (3) (1) Налогового кодекса. Как показывает практика, данная налоговая льгота доступна в случае, если гранты предоставляются организациями, включенными в список, определенный правительством, или получены напрямую от иностранных правительств.
[212] Ст. 358 (3) Налогового кодекса.
[213] Ст. 358 (1) Налогового кодекса.
[214] Ст. 155 и ст.156 Налогового кодекса.
[215] Ст. 541 (17) Налогового кодекса.
[216] Ст. 542 (10) Налогового кодекса.

национально-культурных общественных объединений, и кооперативы собственников помещений (квартир))[217].

[217] Ст. 456 Налогового кодекса.

КЫРГЫЗСТАН

A. Налог на прибыль

1. Основные понятия

В Кыргызской Республике налог на прибыль юридических лиц регулируется разделом VIII Налогового кодекса[218].

Налогоплательщиками по налогу на прибыль являются: (1) отечественные организации; (2) иностранные организации, осуществляющие деятельность через постоянное учреждение в Кыргызской Республике; (3) индивидуальные предприниматели; и (4) налоговые агенты, выплачивающие иностранной организации доход из источника в Кыргызской Республике, не связанный с постоянным учреждением в Кыргызской Республике. Доход, полученный в результате экономической деятельности облагается налогом на прибыль, если это: 1) доход, полученный отечественной организацией или индивидуальным предпринимателем - из источника в Кыргызской Республике и/или из источника за пределами Кыргызской Республики; и 2) доход, полученный иностранной организацией или физическим лицом-нерезидентом, осуществляющим свою деятельность через постоянное учреждение в Кыргызской Республике, - из источника в Кыргызской Республике[219]. Любая некоммерческая организация (НКО), осуществляющая деятельность, которая подпадает под определение экономической деятельности, является налогоплательщиком. Понятие экономической деятельности является настолько широким, что большинство НКО являются налогоплательщиками.

Согласно Налоговому кодексу[220], прибыль рассчитывается как положительная разница между совокупным годовым доходом налогоплательщика и расходами, подлежащими вычету.

2. Ставка налога на прибыль

Ставка налога на прибыль устанавливается в размере 10 процентов[221].

3. Полностью или частично освобожденные организации

Освобождения в Налоговом кодексе привязаны к видам деятельности и доходов.

Существуют две категории организаций, которые пользуются некоторыми освобождениями: простые НКО и некоммерческие организации, имеющие статус благотворительной организации (благотворительные организации).

В соответствии с Налоговым кодексом[222], НКО - организация, отвечающая следующим требованиям: (1) данная организация зарегистрирована в организационно-правовой форме, предусмотренной законодательством Кыргызской Республики о некоммерческих организациях, а также другим законодательством Кыргызской Республики; и (2) данная организация не преследует извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяет полученную прибыль между ее членами, учредителями и должностными

[218] Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2009 г., с последними изменениями от 10 января 2009 г.
[219] Статьи 184 -185 Налогового кодекса.
[220] Статья 186 Налогового кодекса.
[221] Статья 213 Налогового кодекса.
[222] Статья 153 (11) Налогового кодекса.

лицами[223]. НКО освобождаются от налога на прибыль по доходам, получаемым на безвозмездной основе. Более подробно об этом изложено ниже в разделе А 4.

В соответствии с Налоговым кодексом, благотворительная организация - некоммерческая организация:

- созданная и осуществляющая благотворительную деятельность в соответствии с законодательством Кыргызской Республики о некоммерческих организациях и благотворительной деятельности[224];
- не занимающаяся осуществлением деятельности по производству и/или реализации подакцизных товаров и ведению игорного бизнеса;
- не участвующая в поддержке политических партий или выборных кампаний[225].

Благотворительная деятельность определяется как «добровольная деятельность физического и/или юридического лица, направленная на реализацию благотворительных целей, предусмотренных законодательством Кыргызской Республики о благотворительной деятельности[226] по передаче гражданам и юридическим лицам активов, предоставлению услуг и выполнению работ на бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) основе либо за оплату, не превышающую расходы, понесенные при их реализации». Таким образом, благотворительная деятельность может включать в себя экономическую деятельность до тех пор, пока такая деятельность не будет приносить прибыль.

В соответствии с Налоговым кодексом, благотворительной организации не требуется получения сертификата от налоговых органов, подтверждающего признание организации благотворительной и её права на налоговые льготы, которые предусмотрены для благотворительных организаций.

Налоговый кодекс предусматривает освобождение НКО от налога на прибыль по некоторым видам доходов. Они освобождаются от налога на прибыль по доходам, получаемым на безвозмездной основе (см. раздел А 4).

4. Налогообложение доходов, получаемых на безвозмездной основе

В соответствии с Налоговым кодексом, следующие виды доходов НКО не облагаются налогом на прибыль:

- членские и вступительные взносы;
- гуманитарная помощь и гранты, при условии их использования в уставных целях[227]; и
- стоимость безвозмездно полученных активов при условии их использования в уставных целях.

Налоговый кодекс содержит следующие определения этих понятий:

---

[223] Закон Кыргызской Республики «О некоммерческих организациях» от 15 октября 1999 года (далее - Закон об НКО).

[224] Статья 5 Закона Кыргызской Республики «О меценатстве и благотворительной деятельности» от 6 ноября 1999 года (далее - Закон о благотворительности) определил «благотворительную организацию» как «негосударственную (некоммерческую) организацию, созданную для реализации предусмотренных настоящим Законом целей путем осуществления благотворительной деятельности в интересах общества в целом или отдельных категорий лиц».

[225] Статья 153 (2) Налогового кодекса.

[226] Налоговый кодекс не содержит перечня благотворительных целей; он ссылается на цели, предусмотренные в Законе о благотворительности. Перечень этих целей является достаточно широким и включает в себя многие традиционные общественно-полезные цели.

[227] Статья 189 (3) Налогового кодекса.

«Членские взносы» определяются как:

> «активы, передаваемые членом некоммерческой организации, в размере и порядке, предусмотренном в учредительных документах этой организации, при условии, что такая передача не будет обусловлена встречным предоставлением товаров, работ, услуг члену данной организации бесплатно либо по цене ниже себестоимости»[228].

«Вступительные взносы» определяются как:

> «активы, передаваемые лицом при вступлении в некоммерческую организацию, основанную на членстве в размере и порядке, предусмотренном в учредительных документах данной организации, при условии, что такая передача не будет обусловлена встречным предоставлением услуг члену данной организации бесплатно либо по цене ниже себестоимости»[229].

«Гуманитарная помощь» определяется как:

> «активы, безвозмездно предоставляемые государствами, организациями Правительству Кыргызской Республики, органу местного самоуправления, государственной, некоммерческой организации, а также нуждающемуся физическому лицу в виде продовольствия, техники, снаряжения, оборудования, медицинских средств и медикаментов, иного имущества для улучшения условий жизни и быта населения, а также предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций военного, экологического и техногенного характера при условии их дальнейшего потребления и/или безвозмездного распределения»[230].

«Грант» определяется как:

> «активы, безвозмездно предоставляемые государствами, международными, иностранными и отечественными организациями Правительству Кыргызской Республики, органам местного самоуправления, государственным, а также некоммерческим организациям, не участвующим в поддержке политических партий или кандидатов выборных кампаний»[231].

Вышеизложенные определения обеспечивают всестороннее толкование этих понятий, а также помогают в последовательном понимании и исполнении положений Налогового кодекса, в тех случаях, когда они используются.

5. Налогообложение дохода от предпринимательской деятельности

НКО разрешается осуществлять предпринимательскую деятельность с некоторыми ограничениями. Осуществление предпринимательской деятельности не лишает НКО права на налоговые льготы по доходам, получаемым на безвозмездной основе.

В частности, Гражданский кодекс Кыргызской Республики позволяет НКО заниматься предпринимательской деятельностью лишь «постольку, поскольку это необходимо для их

---

[228] Статья 153 (29) Налогового кодекса.

[229] Статья 153 (4) Налогового кодекса. Определения понятий «вступительные» и «членские взносы», безусловно, были необходимы для разрешения проблем, которые возникали при исполнении Налогового кодекса. Налоговые органы считают, что некоторые предприниматели незаконно пытаются воспользоваться «членскими взносами» в целях сокрытия коммерческого характера предоставляемых ими услуг. Некоторые предприниматели, зарегистрировав НКО, оказывали услуги взамен «членских или вступительных взносов». Это позволяло им не уплачивать налоги, хотя на самом деле никаких членских отношений не существовало.

[230] Статья 153 (7) Налогового кодекса.

[231] Статья 153 (6) Налогового кодекса.

уставных целей»[232]. Закон об НКО, по сути, позволяет НКО заниматься предпринимательской деятельностью (и другими видами деятельности), если она «не противоречат целям и задачам организации, определенным в уставе, программных документах и иных актах»[233]. Закон о благотворительности также предусматривает, что «благотворительная организация вправе осуществлять предпринимательскую деятельность только для достижения целей, ради которых она создана, и соответствующую этим целям»[234].

В соответствии с Гражданским кодексом, предпринимательской деятельностью является «самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на получение прибыли»[235]. Налоговый кодекс не содержит определения понятия «предпринимательская деятельность». Для определения этого понятия Налоговый кодекс отсылает к Гражданскому кодексу, а также предусматривает, что «экономической деятельностью является предпринимательская и другая деятельность»[236]. Вышеизложенные определения понятий являются не достаточно ясными. Однако ясно то, что для НКО не существует каких-либо освобождений по доходам от предпринимательской или экономической деятельности.

6. Освобождения от налогов по пассивным (инвестиционным) доходам

Некоторые виды доходов организаций традиционно рассматриваются как «пассивный» и подлежат освобождению от налогов или же к ним применяется специальный режим, независимо от того, является ли организация-налогоплательщик коммерческой или некоммерческой организацией:

- дивиденды, полученные налогоплательщиками от участия в отечественных организациях не облагаются налогом на прибыль[237];
- проценты, выплачиваемые налогоплательщикам, облагаются налогом у источника дохода в Кыргызской Республике по ставке 10 процентов от выплаченной суммы и не подлежат включению в облагаемую налогом сумму процентов при наличии документов, подтверждающих удержание этого налога[238].

7. Регулирование расходов

Налоговый Кодекс не содержит ограничений по расходам НКО.

Однако Закон о благотворительности предусматривает определенные правила относительно использования фондов благотворительными организациями, впрочем, так же как и в других законах стран, законы которых основаны на Модельном Законе СНГ о благотворительных организациях[239]. Эти ограничения по расходам разъяснены в нижеследующей таблице.

Ограничение 1:	Исключение 1:
«Благотворительная организация не вправе	«Данное ограничение не распространяется

[232] Статья 85 Гражданского кодекса от 8 мая 1996 г., с последними изменениями от 17 октября 2008 года.
[233] Статья 12 Закона «О некоммерческих организациях». В статье говорится о том, что ограничения отдельных видов деятельности НКО могут быть установлены только законом.
[234] Статья 7 Закона о благотворительности.
[235] Статья 1(4) Гражданского кодекса.
[236] Статья 21 Налогового кодекса. Другой деятельностью является: (1) осуществление деятельности в соответствии с трудовым законодательством Кыргызской Республики, (2) вложение денежных средств в банки, (3) приобретение, передача или продажа ценных бумаг, и (4) иная деятельность, не являющаяся предпринимательской деятельностью.
[237] Статья 189 (4) Налогового кодекса.
[238] Статья 221(1) и (3) Налогового кодекса.
[239] Модельные положения для законов о благотворительности были разработаны Парламентской Ассамблеей СНГ в 1997 году.

использовать на оплату труда *административно-управленческого* персонала более 2 процентов финансовых средств, расходуемых этой организацией за финансовый год»[240].	на оплату труда лиц, *участвующих в реализации благотворительных программ*[241]».
Ограничение 2: - «не менее 98 процентов благотворительного пожертвования в денежной форме должно быть использовано на благотворительные цели в течение года с момента получения благотворительной организацией этого пожертвования»; - «благотворительные пожертвования в натуральной форме направляются на благотворительные цели в течение одного года с момента их получения[242]».	Исключение 2: Оба требования применяются, «если благотворителем или *благотворительной программой* не установлено иное»[243].
Ограничение 3: «не менее 98 процентов поступивших за *финансовый год* доходов от внереализационных операций, поступлений от учрежденных благотворительной организацией хозяйственных обществ и доходов от разрешенной законом предпринимательской деятельности должно быть использовано на *финансирование благотворительных программ*»[244].	Исключение 3: - «*финансирование благотворительных программ»* включает «расходы на их материально-техническое, организационное и иное обеспечение [для обеспечения реализации таких программ], на оплату труда лиц, участвующих в реализации благотворительных программ, и другие расходы, связанные с реализацией благотворительных программ»[245]; - «при реализации *долгосрочных*[246] благотворительных программ поступившие средства используются в сроки, установленные этими программами».

По сравнению с Модельным Законом стран СНГ о благотворительности и другими законодательными актами, которые были приняты позднее, Закон о благотворительности устанавливает очень низкий процент для оплаты труда штата НКО (всего лишь 2 процента от всех расходов) и слишком высокий процент обязательных расходов НКО на благотворительность (98 процентов), в отличие от обычных 80 процентов. Однако эти ограничительные нормы, так же как и в Модельном законе стран СНГ, смягчаются путем включения в Закон о благотворительности норм о том, что вышеизложенные пропорции не

[240] Статья 9 (3) Закона о благотворительности.

[241] *Там же.* «Благотворительная программа» определяется в статье 10 (1) Закона о благотворительности как «комплекс мероприятий, утвержденных высшим органом управления благотворительной организацией и направленных на решение конкретных задач, соответствующих уставным целям этой организации». «Благотворительная программа», согласно статье 10 (2), должна также:
- включать смету предполагаемых поступлений и планируемых расходов (включая оплату труда лиц, участвующих в реализации благотворительной программы); и
- устанавливать этапы и сроки ее реализации.

[242] Статья 9 (4) Закона о благотворительности.

[243] *Там же.*

[244] Статья 10 (3) Закона о благотворительности. Правило, указывающее на финансовый год, в котором доходы должны быть *получены*, не конкретизирует, когда этот доход должен быть из*расходован*.

[245] Статья 10 (3) Закона о благотворительности. Эта формулировка позволяет организации воспользоваться благотворительной программой, даже если расходы не связаны с благотворительной программой.

[246] Закон не дает определения этому понятию.

применяются, если деятельность организации осуществляется в рамках благотворительных программ или согласно договоренностям с донором, как это показано в таблице выше.

8. Вычеты по благотворительности

Налоговый кодекс предусматривает стимулы для осуществления благотворительности юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, выраженные в форме предоставляемых вычетов. Новый Налоговый кодекс увеличил размеры вычетов с пяти до десяти процентов от облагаемого дохода. Соответствующие нормы Налогового кодекса изложены следующим образом:

> «Безвозмездно переданные активы, включая денежные средства и имущество (по балансовой стоимости), благотворительным организациям, а также организациям культуры и спорта вне зависимости от форм собственности в течение налогового года в размере, не превышающем 10 процентов налогооблагаемого дохода налогоплательщика, при условии, что эти активы не используются в пользу налогоплательщика, их передавшего, подлежат вычету из совокупного годового дохода»[247].

Однако Налоговый кодекс не предусматривает никаких стимулов для граждан, которые не зарегистрированы в качестве индивидуальных предпринимателей, для осуществления ими благотворительных пожертвований.

B. НДС

1. Основные понятия

Налог на добавленную стоимость (НДС) регулируется разделом IX Налогового кодекса.

Индивидуальный предприниматель или юридическое лицо, осуществляющие экономическую деятельность, обязаны зарегистрироваться как налогоплательщик НДС, если в течение 12 последовательных месяцев, либо в течение периода, составляющего срок менее 12 последовательных месяцев, он осуществлял облагаемые поставки товаров, работ и услуг на территории Кыргызской Республики, стоимость которых составила сумму, превышающую 4 000 000 сомов[248] (примерно 100 000 долларов США)[249].

«Облагаемые поставки» и «Облагаемый импорт» подлежат обложению НДС[250]. «Облагаемые поставки» - облагаемые НДС товары, работы и услуги[251]. «Облагаемый импорт» - ввоз товара на таможенную территорию Кыргызской Республики, за исключением ввоза товара, освобожденного от НДС на импорт[252].

2. Ставка НДС

Ставка НДС устанавливается в размере 12 процентов[253]. Экспорт работ и услуг является поставкой, освобожденной от НДС[254]. Существует также нулевая ставка в отношении экспорта товаров[255] и поставок, связанных с международными перевозками[256].

---

[247] Статья 208 Налогового кодекса.
[248] Статья 229(1) Налогового кодекса.
[249] На 17 января 2009 года Национальный Банк Кыргызской Республики установил следующий обменный курс: один доллар США равен 40,0338 Кыргызским сомам.
[250] Статья 231 (1) Налогового кодекса.
[251] Статья 224 (2) Налогового кодекса.
[252] Статья 224 (1) Налогового кодекса.
[253] Статья 227 (1) Налогового кодекса.

3. Регистрация

Как было отмечено выше, индивидуальные предприниматели или юридические лица, осуществляющие экономическую деятельность обязаны зарегистрироваться как налогоплательщик НДС, если в течение 12 последовательных месяцев либо в течение периода, составляющего срок менее 12 последовательных месяцев, они осуществляли облагаемые поставки товаров, работ и услуг на территории Кыргызской Республики, стоимость которых составила сумму, превышающую 4 миллиона сомов (примерно 100 000 долларов США). Регистрация должна произойти в течение месяца по истечении периода, в котором общая стоимость облагаемых поставок превысила регистрационный порог по НДС, и вступает в силу с первого дня месяца, следующего за месяцем, в котором субъект подал заявление о регистрации[257].

Субъект (индивидуальный предприниматель или юридическое лицо), который не обязан регистрироваться, имеет право зарегистрироваться как налогоплательщик НДС добровольно, (1) если он осуществляет поставки товаров, работ и услуг, за исключением поставок, которые освобождены от НДС; и (2) до начала осуществления какой-либо поставки, если он в дальнейшем намерен осуществлять облагаемые поставки[258].

4. Освобождение поставок определенных категорий организаций

Статья 252 Налогового кодекса («Поставки, осуществляемые некоммерческими организациями») предусматривает освобождение от НДС по некоторым товарам, работам и услугам, если они поставляются некоторыми категориями налогоплательщиков. В частности, статья 252 предусматривает следующее:

«Поставки, осуществляемые некоммерческой организацией за плату, не превышающую расходов на осуществление этих поставок, являются освобожденными от НДС, если это поставки:

- для социального обеспечения и защиты детей или малообеспеченных граждан преклонного возраста;
- в сфере образования, медицины, науки, культуры и спорта».

Статья 252, таким образом, освобождает социально-полезные поставки от НДС, если товары и услуги осуществляются за плату, не превышающую расходов на осуществление этих поставок, и если поставщиком является некоммерческая организация.

Статья 251 Налогового кодекса содержит специальное положение, посвященное поставкам благотворительных организаций: «поставки услуг благотворительными организациями в благотворительных целях в соответствии с законодательством Кыргызской Республики о меценатстве и благотворительной деятельности являются поставками, освобожденными от НДС».

5. Освобождение определенных категорий товаров и услуг

---

[254] Статья 260 Налогового кодекса.
[255] За исключением экспорта золотого сплава и аффинированного золота. Статья 261 Налогового кодекса.
[256] Статьи 262-263 Налогового кодекса.
[257] Статья 229 (3) Налогового кодекса.
[258] Статья 229 (4) Налогового кодекса.

Освобождаются от НДС следующие поставки, которые могут также осуществляться НКО[259]:

- поставка земли, жилых сооружений и помещений, с некоторыми исключениями[260];
- поставка протезно-ортопедических изделий, поставки специализированных товаров для инвалидов по перечню, определяемому Правительством Кыргызской Республики, включая их ремонт, а также поставка лекарственных средств[261];
- финансовые услуги, перечисленные в Налоговом кодексе[262];
- страховые услуги[263], и
- услуги по пенсионному обеспечению[264].

Освобождается от НДС импорт следующих товаров, которые могут также ввозиться НКО[265]:

- для оказания помощи при ликвидации последствий стихийных бедствий, вооруженных конфликтов[266];
- в качестве гуманитарной помощи, грантов в порядке, определяемом Правительством Кыргызской Республики[267];
- лекарственные средства[268];
- учебные пособия и школьные принадлежности, научные издания[269];
- детское питание[270]; и
- специализированные товары для инвалидов[271].

Последние три категории импорта освобождаются от НДС согласно перечню, утверждаемому Правительством Кыргызской Республики[272].

6. Порядок возмещения и возврата сумм по НДС

По общему правилу, превышение сумм по НДС не возмещается налогоплательщику; наоборот, эти суммы направляются в счет уплаты НДС в следующем налоговом периоде, или в счет уплаты пени и налоговых санкций по НДС либо налоговой задолженности по другим видам

[259] Другие освобожденные поставки включают в себя поставки золота, транспортные услуги, оказание коммунальных услуг, приватизация государственного имущества и др.
[260] Статья 238 Налогового кодекса. За исключением сдачи в аренду помещений гостиничного типа, пансионатов, здравниц для отдыха и лечения. Поставка земли, включая сдачу в аренду, является поставкой, освобожденной от НДС, за исключением предоставления места под торговые площади, для парковки, стоянки транспортных средств.
[261] Статья 242 Налогового кодекса.
[262] Статья 243 Налогового кодекса.
[263] Статья 244 Налогового кодекса
[264] Статья 245 Налогового кодекса.
[265] Статья 257 Налогового кодекса. Другими освобожденными поставками являются ценные бумаги, бланки паспортов и других документов, удостоверяющих личность; товары, по которым предусмотрено освобождение от уплаты НДС в рамках таможенных режимов, определенных таможенным законодательством Кыргызской Республики; товары для официального пользования дипломатическими представительствами и консульскими учреждениями иностранных государств и международными организациями, а также для личного пользования дипломатическими агентами, включая членов их семей, в соответствии с международными договорами; акцизные марки; природный газ и др.
[266] Статья 257 (1) (7) Налогового кодекса.
[267] Статья 257 (1) (8) Налогового кодекса.
[268] Статья 257 (1) (12) Налогового кодекса.
[269] Статья 257 (1) (3) Налогового кодекса. Они освобождаются, если только они будут включены в перечень, утверждаемый Правительством.
[270] Статья 257 (1) (10) Налогового кодекса.
[271] Статья 257 (1) (2) Налогового кодекса.
[272] Статья 257 (2) Налогового кодекса.

налогов[273]. Возмещение производится в отношении налогоплательщиков, которые регулярно осуществляют поставки по нулевой ставке, и в отношении налогоплательщиков, которые регулярно облагаются налогом и имеют превышение сумм по налогу. Возмещение и возврат суммы превышения НДС осуществляются в течение 60 календарных дней со дня получения налоговым органом заявления о возмещении, возврате НДС, поданного таким облагаемым субъектом и представленных им всех необходимых документов[274].

C. Налог на имущество, налог на недвижимое имущество и земельный налог

1. Применимые налоги

Налог на имущество[275] был введен в Кыргызстане с принятием Налогового кодекса, который вступил в силу с 1 января 2009 года. Данный налог введен как местный налог и включает в себя налог на (1) недвижимое имущество, включая жилые и нежилые помещения, гаражи, и другие здания и сооружения, и (2) транспортные средства[276]. Этот налог не следует путать с земельным налогом, который применяется только в отношении земельных участков. Размер данного налога зависит от стоимости недвижимого имущества, который определяется дифференцированно в зависимости от года постройки, вида строительных материалов, из которого построено недвижимое имущество (кирпич, бетон и т.п.), места расположения недвижимого имущества как в пределах страны, так и в пределах того или иного города.

Если имущество используется для предпринимательской деятельности, то ставка налога на имущество устанавливается в размере 1 процента, а если имущество не используется для предпринимательской деятельности, то ставка устанавливается в размере 0,35 процентов стоимости имущества. Что касается транспортных средств, то ставки дифференцируются в зависимости от типа транспортного средства, года выпуска, срока эксплуатации и объема двигателя[277].

Земельный налог применяется в отношении всех землепользователей, вне зависимости от формы собственности[278]. Земельный налог включает в себя налог на сельскохозяйственные угодья, земли населенных пунктов, предприятий промышленности, транспорта, связи, оборонного назначения, природоохранного, оздоровительного, рекреационного назначения, лесного фонда и др.[279]. Ставки в Налоговом кодексе устанавливаются дифференцированно, в зависимости от места нахождения и классификации земель.

2. Налоговые льготы

Налоговый кодекс предусматривает освобождения по налогу на имущество для следующих категорий объектов, применимых к НКО[280]:

- объекты имущества дипломатических представительств, консульских учреждений зарубежных стран и представительств международных организаций в соответствии с международными договорами Кыргызской Республики;

[273] Статьи 278 и 279 Налогового кодекса.
[274] Статья 280 Налогового кодекса.
[275] 6 марта 2009 года Парламент Кыргызской Республики одобрил введение моратория на действие налога на имущество с 1 марта 2009 до 1 января 2010 года в связи с необходимостью разработки нового механизма для реализации данного налога.
[276] Статья 324 Налогового кодекса.
[277] Статья 328 Налогового кодекса.
[278] Статья 334 Налогового кодекса.
[279] Статья 335 Налогового кодекса.
[280] Статья 330 Налогового кодекса.

- объекты имущества 1 группы (жилые помещения, неиспользуемые для предпринимательской деятельности), налогооблагаемая стоимость которых не превышает 5000 расчетных показателей[281].
- объекты имущества обществ инвалидов I и II групп, а также организаций Кыргызского общества слепых и глухих, в которых инвалиды, слепые и глухие составляют не менее 50 процентов от общего числа занятых, и их заработная плата составляет сумму не менее 50 процентов от общего фонда оплаты труда. Перечень указанных предприятий определяется Правительством Кыргызской Республики.

Статья 343 Налогового кодекса освобождает от земельного налога земли организаций инвалидов, участников войны и приравненных к ним лиц и земли общества слепых и глухих.

D. Другие налоги

Ставка налога с продаж различна, в зависимости от того, является ли организация, реализующая товары и услуги, плательщиком НДС или считается освобожденной от НДС. Другой критерий определения ставки налога с продаж - осуществляется ли реализация товаров, работ, услуг для торговой деятельности или нет.

При реализации товаров, работ, услуг, облагаемых НДС и освобожденных от НДС, ставка устанавливается в размере 1,5 процентов по торговой деятельности и в размере 2,5 процентов по неторговой деятельности. Если реализация товаров, работ, услуг не облагается НДС и поставщик не освобожден от НДС, то ставка налога с продаж устанавливается в размере 2,5 процентов по торговой деятельности и 3,5 процентов по неторговой деятельности соответственно[282].

От уплаты налога с продаж освобождаются реализация товаров, выполнение работ, оказание услуг некоммерческой организацией при условии, что оплата не превышает расходы на реализацию этих товаров, выполнение работ, оказание услуг:

- для социального обеспечения и защиты детей или малообеспеченных граждан преклонного возраста;
- в сфере образования, медицины, науки, культуры и спорта[283].

Благотворительные организации полностью освобождаются от уплаты налога с продаж по всем видам деятельности, включая предпринимательскую деятельность[284].

[281] Согласно Постановлению Жогорку Кенеша Кыргызской Республики (парламента) от 15 июня 2006 года, начиная с 1 января 2006 года, расчетный показатель равен 100 кыргызским сомам (или примерно 2,5 долларам США).
[282] Статья 319 Налогового кодекса.
[283] Статья 315 (2) Налогового кодекса.
[284] Статья 315 (1) (4) Налогового кодекса.

МОЛДОВА

A. Подоходный налог (Налог на прибыль)

1. Основные понятия

Налоговый кодекс Республики Молдова[285] (далее - Налоговый кодекс) устанавливает подоходный налог, взимаемый с субъектов налогообложения, которые обязаны декларировать валовой доход, полученный из всех источников[286]. В Статье 13 Налогового кодекса «субъекты налогообложения» определяются (для целей взимания подоходного налога) как юридические и физические лица, получающие доход из любых источников, находящихся в Республике Молдова[287]. Субъектами налогообложения считаются также резиденты Республики Молдова, получающие доход из источников, находящихся за пределами Республики Молдова[288].

Налогооблагаемый доход – это валовой доход за минусом вычетов и льгот, на которые данный налогоплательщик имеет право[289].

2. Ставки налога на прибыль

Налоги на прибыль для юридических лиц отменены: для юридических лиц установлена нулевая ставка налога[290]. Нулевая ставка налога установлена также для коммерческих юридических лиц, учрежденных некоммерческими организациями (НКО).

В 2007 г. путем внесения изменений в Закон об общественных объединениях[291], Парламент запретил НКО (кроме обществ инвалидов, слепых и т.д.) заниматься вспомогательной или побочной деятельностью, о чем подробнее разъясняется в разделах A3 и A5.

3. Организации, полностью или частично освобожденные от налогов

Статья 52 Налогового кодекса освобождает некоммерческие организации (НКО) от подоходного налога при условии их соответствия определенным требованиям[292].

Налоговый кодекс определяет НКО как «юридическое лицо, не преследующее в качестве цели своей деятельности извлечение дохода, и не использующее какую бы то ни было часть собственности или дохода для выгоды какого-либо члена организации, учредителя или

---

[285] Налоговый кодекс Республики Молдова, принятый 24 апреля 1997 г. (с изменениями, внесенными 15 июня 2008 г.).
[286] Статья 13 (2) Налогового кодекса.
[287] Товарищество, согласно определению этого термина в Статье 5(9) Налогового кодекса, является исключением из этой нормы.
[288] Статья 13 (1) Налогового кодекса.
[289] Статья 14 Налогового кодекса. Вычеты и освобождения перечислены в Статьях 33-36 Налогового кодекса.
[290] Статья 15 Налогового кодекса.
[291] Статья 26 Закона Республики Молдова об общественных объединениях от 17 мая 1996 г. (с изменениями, внесенными 7 сентября 2007 г.).
[292] Налоговый кодекс проводит различие между частными некоммерческими организациями (НКО) и публичными учреждениями, могущими выполнять аналогичную работу. Если частные НКО освобождаются от налога по Статье 52, то публичные учреждения освобождаются по Статье 51 («Органы публичной власти и публичные учреждения, освобожденные от налога»). Согласно этому положению от подоходного налога освобождаются органы публичной власти и публичные учреждения, финансируемые за счет государственного бюджета, бюджетов территориальных образований и/или из государственного бюджета социального страхования.

частного лица»[293]. Согласно Статье 52(1) к некоммерческим организациям, освобожденным от налога, могут относиться:

- учреждения здравоохранения, образования, науки и культуры;
- общества слепых, глухих и инвалидов; предприятия, учрежденные для реализации уставных целей этих обществ; общества ветеранов и другие общественные объединения, фонды и благотворительные организации, занимающиеся исключительно:
    - оказанием материальной помощи и бесплатных услуг инвалидам, больным, одиноким, сиротам или детям, оставшимся без попечения родителей, многодетным семьям, безработным, лицам, пострадавшим вследствие войн, стихийных бедствий, экологических катастроф и эпидемий;
    - деятельностью, относящейся к защите прав человека, образованию, приобретению и распространению знаний; здравоохранению и социальной помощи населению; культуре, искусству, любительскому спорту; ликвидации последствий стихийных бедствий, охране окружающей среды и иным сферам, имеющим общественно-полезный характер, в соответствии с законодательством об общественных объединениях и о фондах;
- профессиональные союзы, религиозные организации, сберегательно-заемные ассоциации, объединения работодателей, предпринимателей и фермеров, а также другие объединения, организованные в целях создания благоприятных условий для реализации и защиты производственных, научно-технических, социальных и иных общих интересов хозяйствующих субъектов;
- коллегии и союзы адвокатов; союзы и объединения нотариусов и нотариальные палаты;
- политические партии и другие общественно-политические организации»[294].

Законодательство Молдовы предоставляет НКО на выбор одну из двух процедур официального признания их статуса некоммерческой организации, освобожденной от подоходного налога.

Для освобождения от уплаты налога указанные в подпункте (b) НКО обязаны получить государственный сертификат в Сертификационной комиссии при Министерстве юстиции[295]. Порядок получения государственного сертификата, установленный Законом об общественных объединениях и Законом о фондах, требует, чтобы к соответствующему заявлению прилагались документы, удостоверяющие характер деятельности и источники доходов организации, равно как гарантии ее неучастия в поддержке отдельных кандидатов при проведении выборов в органы публичной власти. Приняв положительное решение о выдаче данной НКО государственного сертификата, Сертификационная комиссия уведомляет налоговые органы о принятом решении[296].

НКО также признаются благотворительными при условии их регистрации в Министерстве юстиции в соответствии с Законом о благотворительности и спонсорстве[297]. Согласно этому закону вновь созданная НКО подлежит регистрации как благотворительная организация. (В

[293] Статья 52 Налогового кодекса.
[294] Статья 52(1) Налогового кодекса.
[295] Статья 52(2)(6) Налогового кодекса. По решению территориальных налоговых органов они могут получить временное освобождение от уплаты налога сроком на 6 месяцев до получения государственного сертификата.
[296] Там же. эксперты в Молдове отмечают, что на практике уставная деятельность несертифицированных общественных объединений и фондов (в т.ч. тех, которые идентифицируют себя как некоммерческие) освобождается от налогов при условии, что содержание устава и фактическая деятельность организации отвечают положениям Статьи 52 (2).
[297] Закон о благотворительности и спонсорстве от 31 октября 2002 г.

отличие от альтернативного порядка сертификации существующих НКО). Благотворительные организации должны отвечать ряду требований Закона о благотворительности и спонсорстве. «Благотворительной организацией» является организация, созданная для реализации предусмотренных настоящим законом целей путем осуществления благотворительной деятельности»[298]. Государственные органы не вправе быть учредителями или соучредителями благотворительных организаций. Будучи формально действующим, Закон о благотворительности и спонсорстве, тем не менее, не применяется на практике.

Другие НКО получают освобождение от уплаты налога по решению территориальных налоговых органов на основании поданного заявления[299]. Эксперты в Молдове отмечают, что на практике уставная деятельность не сертифицированных общественных объединений и фондов (в т.ч. тех, которые идентифицируют себя как благотворительные) освобождается от налога при условии, что содержание устава и фактическая деятельность организации отвечают положениям Статьи 52 (2). Но если речь идет о благотворительных пожертвованиях, то сертификация (или регистрация) благотворительной организации все же обязательна, ибо от налога освобождаются только суммы, внесенные донорами в пользу сертифицированных организаций.

Некоммерческая организация освобождается от налога, если она отвечает следующим требованиям[300]:

- она должна быть зарегистрирована или создана в соответствии с законодательством, в ее уставе, положении или другом документе указаны конкретные виды некоммерческой деятельности и ее статус как некоммерческой организации, а также содержится запрет на распределение дохода или собственности между членами организации, учредителями или другими частными лицами, в том числе в процессе реорганизации и ликвидации некоммерческой организации[301];
- она должна направлять весь свой доход от деятельности, предусмотренной уставом, на выполнение целей, предусмотренных уставом, положением или другим документом;
- она не должна использовать какую бы то ни было часть собственности или дохода для выгоды какого-либо члена организации, учредителя или частного лица, связанного с организацией;
- она не должна поддерживать какую-либо политическую партию, избирательный блок или кандидата в органы публичной власти, а также не использовать какую бы то ни было часть доходов или собственности для их финансирования[302].

Освобождение НКО от уплаты налога распространяется на весь доход организации, за исключением дохода от какого-либо «побочного бизнеса», который облагается налогом в

[298] Статья 7 Закона о благотворительности и спонсорстве.

[299] К заявлению должно прилагаться свидетельство о государственной регистрации НКО, устав, положение или другой документ, демонстрирующий выполнение требований Статьи 52. Налоговые органы обязаны принять решение об освобождении НКО от уплаты налога в течение 30 дней со дня подачи заявления. Статья 52(2)(5). Любая НКО имеет право ходатайствовать о получении статуса общественно-полезной организации сразу же после регистрации в местном налоговом управлении. Это право обусловлено обязанностью НКО в течение 6 месяцев получить статус общественно-полезной организации в Министерстве юстиции. В случае отказа в предоставлении государственного сертификата НКО будет считаться коммерческой организацией и уплачивать налог по периоду временного освобождения на общих основаниях.

[300] Статья 52(2) Налогового кодекса.

[301] Для освобождения от налогов предприятий обществ слепых, глухих и инвалидов их уставы, учредительные и другие документы не обязательно должны содержать указание об их некоммерческом статусе или запрет на распределение дивидендов между учредителями (Статья 52 (3) Налогового кодекса).

[302] Эти ограничения не распространяются на организации, указанные в Статье 52(1)(e) Налогового кодекса, т. е. на политические партии и другие общественно-политические организации.

соответствии со Статьей 53 Налогового кодекса. (Понятие «побочный бизнес» рассматривается ниже, в разделе А5.)

4. Налогообложение доходов, полученных в виде пожертвований

Доходы в виде пожертвований освобождаются от налога согласно широкому положению Статьи 52 об освобождении НКО от уплаты налога при том условии, что принятие пожертвований предусмотрено уставом организации. В законодательстве Молдовы отсутствует четкое определении понятия «грант», однако гранты обычно трактуются как пожертвования и согласно Статье 52 Налогового кодекса освобождаются от налога. Та же норма применяется к членским взносам при условии, что их уплата отвечает требованиям устава. Для того чтобы принимать не облагаемые налогом пожертвования, НКО должна быть сертифицирована[303].

5. Налогообложение дохода от предпринимательской деятельности (бизнеса)

Налоговый кодекс определяет понятия «предпринимательская деятельность» и «бизнес» как «любой вид деятельности лица в соответствии с законодательством, за исключением работы по трудовому договору, который осуществляется с целью получения дохода, или в результате осуществления которого независимо от цели деятельности возникает доход»[304].

Статутное законодательство[305] разрешает благотворительным организациям, объединениям и фондам осуществлять предпринимательскую деятельность при условии, что она связана с уставными целями организации.

Для осуществления предпринимательской или экономической деятельности, не связанной с уставными целями, НКО и благотворительные организации обязаны учредить отдельное предприятие. Доход таких предприятий облагается налогом в соответствии со Статьей 53 Налогового кодекса («Побочный бизнес») на общих основаниях.

Налогообложение дохода от предпринимательской деятельности зависит от того, связана ли эта деятельность с уставными целями (в этом случае она освобождается от налога) или считается «побочным бизнесом» (в этом случае она облагается налогом)[306]. Как правило, налоговые органы решают, связана или не связана предпринимательская деятельность НКО с ее уставными целями, руководствуясь перечнем разрешенных видов деятельности в ее уставе.

Не связанная с уставными целями предпринимательская деятельность (или «побочный бизнес»)[307] - это любая предпринимательская деятельность, не предусмотренная уставом, положениями или другими документами НКО, и/или деятельность, осуществляемая в нарушение требований Налогового кодекса[308]. Побочный бизнес организаций, указанных в Статье 52, рассматривается как отдельный объект налогообложения, доход по которому облагается налогом по нулевой ставке.

6. Возможность освобождения от налога пассивного (инвестиционного) дохода

---

[303] Статья 36 Налогового кодекса.
[304] Статья 5(16) Налогового кодекса.
[305] Закон Республики Молдова «О благотворительности и спонсорстве» от 31 октября 2002 г.; Закон Республики Молдова «Об общественных объединениях» от 17 мая 1996 г.; Закон «О фондах» от 30 июля 1999 г.
[306] Статья 52 Налогового кодекса.
[307] Статья 53 Налогового кодекса.
[308] Налоговый кодекс не включает критерия «регулярности» при исчислении налога на доход от побочного бизнеса, а вместо этого облагает налогом полученную прибыль независимо от основного или побочного характера деятельности.

Хозяйствующий субъект, выплачивающий дивиденды, обязан удерживать и уплачивать как налог сумму, равную 15 процентам суммы подлежащих выплате дивидендов, каковая затем зачитывается как налог на облагаемый доход данного хозяйствующего субъекта[309].

Конкретно сформулированных освобождений от налога на пассивный доход в Кодексе нет[310]. Налогообложение пассивного дохода НКО должно зависеть о того, считается ли данная предпринимательская деятельность связанной с уставными целями организации (освобождается) или «побочным бизнесом» (не освобождается). На практике налоговые органы склонны рассматривать пассивный доход НКО как доход от «побочного бизнеса» и, следовательно, подлежащий налогообложению.

7. Регулирование расходов

Законодательство, регулирующее деятельность общественно-полезных фондов, содержит норму, требующую, чтобы их «административные расходы не превышали 20 процентов всех выплат фонда»[311]. Накопление средств никак не ограничивается.

Закон о благотворительности и спонсорстве содержит аналогичную норму, согласно которой не более 20 процентов средств, «собранных на благотворительные цели» могут расходоваться на «осуществление своей деятельности и покрытие административных расходов»[312]. Закон также устанавливает, что любая сумма превышения доходов над расходами благотворительной организации не подлежит распределению между ее учредителями (членами)[313].

Кроме того, не менее 80 процентов благотворительных пожертвований в денежной форме или все пожертвования в натуральной форме должны быть направлены на благотворительные цели в течение года с момента их получения, с некоторыми исключениями.[314] Другое ограничение устанавливает, что на финансирование благотворительных программ могут использоваться не менее 80 процентов поступивших за финансовый год доходов от «неоперационной деятельности», поступлений от учрежденных благотворительной организацией «хозяйственных обществ» и доходов от «разрешенной законом предпринимательской деятельности»[315].

Невыполнение требований Закона о благотворительности и спонсорстве не влечет за собой никаких налоговых последствий.

8. Вычет благотворительных пожертвований

[309] Статья 80'(1) Налогового кодекса.
[310] Налоговый кодекс определяет два типа пассивного дохода. Согласно Статье 12(4) Налогового кодекса, «инвестиционный доход» - это доход, полученный от капиталовложений и вложений в финансовые активы, если участие налогоплательщика в организации такой деятельности не является регулярным, постоянным и значительным. «Финансовый доход», согласно Статье 12(5), – это «доход, полученный в виде роялти, аннуитетов, от сдачи имущества в аренду, или по курсовой валютной разнице, от безвозмездно поступивших активов, и другие доходы, полученные в результате финансовой деятельности, если участие налогоплательщика в организации такой деятельности не является регулярным, постоянным и значительным».
[311] Статья 23 Закона о фондах.
[312] Статья 20(3) Закона о благотворительности и спонсорстве.
[313] Статья 7 Закона о благотворительности и спонсорстве.
[314] Статья 20(4) Закона о благотворительности и спонсорстве.
[315] Закон не устанавливает временных рамок, в пределах которых должны использоваться эти средства. Исключение из нормы об использовании 80% поступивших средств составляют только «долгосрочные» благотворительные программы. Статья 18(3) Закона о благотворительности и спонсорстве.

Налогоплательщики-резиденты[316] имеют право на вычет «любых сделанных ими в течение налогового года пожертвований на благотворительные цели, но не более 10 процентов [их] облагаемого дохода», но только в случае их подтверждения в порядке, установленном Правительством[317].

Налоговый кодекс определяет «пожертвования на благотворительные цели» как «пожертвования или дарения» в пользу:

- органов публичной власти и публичных учреждений, финансируемых из государственного бюджета, бюджетов административно-территориальных единиц и/или государственного бюджета социального страхования;
- НКО, формально признанных общественно-полезными организациями (см. A(3));
- религиозных организаций.

B. НДС

1. Основные понятия

Согласно Статье 94 Налогового кодекса плательщиками НДС являются:

- юридические и физические лица, зарегистрированные или подлежащие регистрации в соответствии с требованиями Статьи 112, т.е. лица, осуществляющие поставки товаров и/или услуг на сумму, превышающую 300 000 леев (MDL) (около. 29,700 долларов США по курсу на июль 2008) в течение любых 12 следующих друг за другом месяцев[318];
- юридические и физические лица, импортирующие товары, кроме физических лиц, импортирующих товары для личного пользования или потребления, стоимость которых не превышает лимит, установленный законом о бюджете на соответствующий год;
- юридические и физические лица, импортирующие услуги, рассматриваемые как облагаемые поставки.

Согласно Статье 95 Налогового кодекса объектами налогообложения являются:

- поставка товаров и услуг объектами налогообложения, являющаяся результатом их предпринимательской деятельности в Республике Молдова;
- импорт в Республику Молдова товаров и услуг, за исключением импортируемых физическими лицами товаров для личного пользования или потребления, стоимость которых не превышает лимит, установленный законом о бюджете на соответствующий год[319].

2. Ставки НДС

Статья 96(1) Налогового кодекса устанавливает следующие ставки НДС в Республике Молдова:

- стандартная ставка: 20 процентов от облагаемой стоимости импортируемых товаров и услуг и поставок, осуществляемых на территории Республики Молдова;

[316] Статья 36 (1) Налогового кодекса.
[317] Статья 36 (3) Налогового кодекса. Требования касательно документального подтверждения установлены Постановлением правительства № 489 от 4 мая 1998 г.
[318] Статья 112(1) Налогового кодекса.
[319] Статья 95 Налогового кодекса.

- сниженные ставки: 5 процентов - на природный и сжиженный газ, импортируемый и поставляемый на территории Республики Молдова. 8 процентов - на хлеб и некоторые хлебобулочные изделия, молоко и некоторые молочные продукты, а также на лекарства, содержащие одобренные ингредиенты[320];
- нулевая ставка: на экспортируемые товары и услуги; на все виды международных пассажирских и грузовых транспортных перевозок; на товары и услуги, поставляемые международным организациям в рамках соглашений, участницей которых является Республика Молдова. Перечень этих международных организаций содержится в законе о бюджете на соответствующий год[321].

3. Регистрация

Как правило, субъекты, осуществляющие предпринимательскую деятельность, обязаны зарегистрироваться как плательщики НДС, если в течение любых 12 следующих друг за другом месяцев они осуществляли поставки товаров и/или услуг на сумму, превышающую 300 000 леев (MDL) (около 29,700 долларов США по курсу на июль 2008)[322].

Субъекты обязаны официально уведомить об этом Государственную налоговую службу, заполнив соответствующий формуляр, и зарегистрироваться в срок не позднее последнего дня того месяца, в котором было допущено превышение. Субъект считается зарегистрированным для целей НДС с первого дня месяца, следующего за месяцем, в течение которого он был обязан подать официальное уведомление.

Субъекты, планирующие начать предпринимательскую деятельность и намеревающиеся осуществлять облагаемые НДС поставки, могут зарегистрироваться до начала своей коммерческой деятельности[323]. Зачет НДС, уплаченного за приобретенные товары и услуги, разрешается только после осуществления облагаемых поставок в течение как минимум 6 следующих друг за другом месяцев после регистрации. Субъект считается зарегистрированным как плательщик НДС со дня подачи регистрационного формуляра в Государственную налоговую службу. Если Государственная налоговая служба обнаружит, что зарегистрированный плательщик был не вправе или не обязан был регистрироваться, его регистрация аннулируется.

Субъекты, не обязанные регистрироваться, могут добровольно зарегистрироваться как плательщики НДС, если они на регулярной основе (в течение, как минимум, одного года) осуществляют поставки другим плательщикам и не имеют задолженности по налогам[324]. С момента регистрации на этих субъектов распространяются все требования Налогового кодекса относительно НДС. Регистрация этих субъектов действует в течение не менее двух лет или до момента прекращения плательщиком предпринимательской деятельности - в зависимости от того, какое из двух событий наступит раньше. Такие субъекты считаются зарегистрированными как плательщики НДС со дня подачи регистрационного формуляра в Государственную налоговую службу.

4. Освобождение определенных категорий организаций от налогов

---

[320] За исключением детского питания, освобожденного от НДС Статьей 103(1)(2) Налогового кодекса.
[321] По нулевой ставке облагаются также: электро- и тепловая энергия, горячее водоснабжение; товары, предназначенные для использования дипломатическими и другими аналогичными представительствами в Республике Молдова, а также для личного пользования или потребления дипломатического, административного или технического персонала этих миссий и членов их семей, постоянно проживающих на их территории – на основе взаимности и в установленном Правительством порядке; строительные работы по сооружению жилых домов, ведущиеся на условиях ипотечного кредитования.
[322] Статья 112(1) Налогового кодекса.
[323] Статья 112(4) Налогового кодекса.
[324] Статья 112(3) Налогового кодекса.

Всеобъемлющих освобождений от уплаты НДС для некоммерческих организаций или каких-либо их разновидностей не существует. Однако закон освобождает определенные организации от уплаты НДС на некоторые товары и услуги. Согласно Статье 103 Налогового кодекса, от уплаты НДС освобождаются (в порядке их перечисления в Статье 103):

- материалы, комплектующие и т.д., импортируемые для производства продукции предприятиями обществ слепых, обществ глухих и обществ инвалидов[325];
- товары и/или услуги учреждений образования, связанные с учебно-производственным и воспитательным процессом; услуги по подготовке и повышению квалификации кадров; услуги по обучению детей и подростков в кружках, секциях, студиях; услуги, связанные с содержанием детей в дошкольных учреждениях[326];
- товары собственного производства студенческих и школьных столовых, столовых больниц; столовых иных учреждений и организаций социально-культурной сферы, финансируемых частично или полностью из бюджета; а также столовых, специализированных на организации питания малоимущих стариков за счет благотворительных организаций[327];
- обряды и церемонии, проводимые религиозными организациями[328].

5. Освобождение от НДС определенных категорий товаров и услуг

Не облагаются НДС нижеследующие поставки и импорт товаров, которые могут иметь отношение к некоммерческому сектору[329]:

1. импорт товаров и услуг, произведенных плательщиком на территории Республики Молдова;
2. продовольственные и непродовольственные товары для детей согласно перечню, приведенному в Законе о бюджете на соответствующий год;
3. детские дошкольные учреждения, клубы, санатории и другие объекты социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, передаваемые безвозмездно органами публичной власти предприятиям, учреждениям и организациям;
4. товары и/или услуги учреждений образования, связанные с учебно-производственным и воспитательным процессом, при условии направления всех доходов, полученных от поставки данных товаров и/или услуг на общеобразовательные цели;
5. выполняемые уполномоченными на то органами услуги (действия), за которые взимается государственная пошлина; лицензирование, регистрация, выдача патентов; пошлины и сборы, взимаемые за предоставление некоторых прав юридическим и физическим лицам; судебные сборы; пошлины за пользование природными ресурсами; услуги, оказываемые членами адвокатских коллегий;
6. услуги по уходу за больными и престарелыми;
7. медицинские услуги, за исключением косметических; лекарственное сырье, материалы, изделия; путевки в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения; туристско-экскурсионные путевки; технические средства профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов;
8. определенные виды финансовых услуг;
9. научные исследования, а также экспериментальные и инженерные разработки, осуществляемые за счет бюджетных средств;
10. некоторые виды ветеринарной, биологической и другой сельскохозяйственной продукции[330];

[325] Статья 103(2)(7) Налогового кодекса.
[326] Статья 103(1)(5) Налогового кодекса.
[327] Статья 103(1)(11) Налогового кодекса.
[328] Статья 103(1)(16) Налогового кодекса.
[329] Пункты приводятся в порядке их перечисления в Статье 103 Налогового кодекса.

11. книжная продукция и периодические издания, за исключением носящих рекламный и эротический характер, а также услуги по изданию книжной продукции и периодики;
12. материальные активы, предназначенные для включения в уставный капитал юридического лица;
13. некоторые типы автомобилей;
14. товары и услуги, импортируемые или приобретенные на территории Республики Молдова либо за счет кредитов и грантов, предоставленных Правительству Молдовы, или выделенных под государственные гарантии за счет займов, предоставленных международными финансовыми организациями, предназначенных для реализации соответствующих проектов, а также за счет грантов, предоставленных учреждениям, финансируемым из бюджета, согласно перечню, утвержденному Правительством.

Не облагаются НДС следующие импортные товары (если они импортируются с соблюдением всех условий, предусмотренных применимым налоговым и таможенным законодательством и нормативными актами):

- товары, предназначенные для оказания помощи при стихийном бедствии, вооруженном конфликте и других чрезвычайных ситуациях;
- товары, услуги, определенные в качестве гуманитарной помощи (в установленном Правительством порядке);
- товары, проходящие транзитом через территорию Молдовы[331].

6. Порядок возмещения НДС

Как правило, если сумма уплаченного НДС превышает сумму начисленного НДС, разница переносится на следующий налоговый период (т.е. НДС не возмещается из бюджета и не переносится на другие налоговые обязательства)[332].

В некоторых исключительных случаях предприятиям, производящим хлеб и хлебобулочные изделия, перерабатывающим молоко и производящим молочные продукты (т.е. товары, облагаемые НДС по ставке ниже 8 процентов)[333], или на поставки, облагаемые по нулевой ставке[334], НДС возмещается из государственного бюджета в срок, не превышающий 45 дней.

C. Налог на имущество, недвижимость и землю

1. Применимые налоги на недвижимое имущество

В Республике Молдова налогообложение недвижимого имущества регулируется Главой 6 Налогового кодекса. Налог на недвижимость – это местный налог, взимаемый со стоимости недвижимого имущества[335]. Налогооблагаемая база исчисляется из 50 процентов оцененной стоимости недвижимого имущества.

Предельная налоговая ставка составляет 0,5 процента от налогооблагаемой базы. Конкретная ставка налога, ежегодно устанавливаемая представительным органом местного публичного управления, не может быть ниже 50 процентов предельной ставки[336].

---

[330] См. более подробное описание товаров и веществ, подпадающих под это освобождение в соответствующем пункте Статьи 103 Налогового кодекса.
[331] Статья 103(20) Налогового кодекса.
[332] Статья 101(2) Налогового кодекса.
[333] Статья 101(3) Налогового кодекса.
[334] Статья 101(5) Налогового кодекса.
[335] Статья 276 Налогового кодекса.
[336] Статья 280 Налогового кодекса.

Налог на недвижимое имущество уплачивается субъектом налогообложения равными частями не позднее 15 июня и 15 октября текущего года[337].

2. Налоговые льготы

Статья 283 Налогового кодекса («Освобождение от налога») освобождает от уплаты налога на недвижимое имущество, среди прочих, следующие организации:

- органы публичной власти и учреждения, финансируемые из средств бюджетов всех уровней;
- общества слепых, общества глухих, общества инвалидов и предприятия, созданные для выполнения этими обществами своих уставных целей;
- религиозные организации – по недвижимому имуществу, используемому для проведения религиозных обрядов[338].

Сниженные ставки налога на недвижимость в Налоговом кодексе не предусмотрены.

От налога на недвижимое имущество (землю, земельные участки) освобождаются следующие собственники и пользователи земель и земельных участков[339]:

- заповедники, дендрологические и национальные парки, ботанические сады;
- научные и научно-исследовательские организации и учреждения сельскохозяйственного и лесохозяйственного профиля, использующие их для научных и учебных целей;
- учреждения культуры, искусства и кинематографии, образования. здравоохранения, спортивно-оздоровительные комплексы, а также памятники природы, истории и культуры, финансируемые из средств государственного бюджета или профессиональных союзов.

D. Другие вопросы налогообложения

1. Прочие налоги

Помимо налога на недвижимое имущество Налоговый кодекс устанавливает следующие местные налоги и сборы[340]:

- сбор на благоустройство территорий;
- сбор за услуги по распространению рекламы;
- сбор за организацию местных аукционов и лотерей;
- гостиничный сбор;
- сбор за размещение рекламы;
- сбор за использование местной символики;
- сбор за объекты торговли;
- рыночный сбор;
- сбор за временное проживание;
- сбор за парковку автотранспорта;
- курортный сбор;
- сбор с владельцев собак;

[337] Статья 282 Налогового кодекса.
[338] Статья 283 Налогового кодекса.
[339] Статья 283(3) Налогового кодекса.
[340] Статья 289 Налогового кодекса.

- сбор за предоставление услуг по автомобильной перевозке пассажиров;
- сборы за санитарную очистку и вывоз мусора.

2. Прочие освобождения и льготы

Закон об общественных объединениях наделяет местные органы власти правом освобождать общественно-полезные объединения от уплаты местных налогов, но это редко делается на практике.

РОССИЯ

A. Налог на прибыль

1. Основные понятия

Основные положения по определению налога на прибыль организаций, а также по его уплате в бюджетную систему Российской Федерации установлены частью второй Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс)[341]. В соответствии с Главой 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса, зарегистрированная некоммерческая организация (далее - НКО), признается "налогоплательщиком" налога на прибыль организаций, независимо от осуществляемой ею деятельности[342]. Налогооблагаемая прибыль – это «полученные [организацией] доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов»[343].

Облагаемые доходы состоят из доходов от реализации и внереализационных (пассивных) доходов. Доходом от реализации признается выручка от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав[344]**.** Внереализационные (пассивные) доходы – это доходы от инвестиций, процентов, аренды имущества, и пр.[345] Во внереализационные (пассивные) доходы включают также имущество или имущественные права, полученные безвозмездно (за исключением случаев, когда такие доходы прямо исключаются из налоговой базы в соответствии со Статьей 251 Налогового кодекса)[346].

При определении налога на прибыль организаций доходы от реализации и внереализационные доходы уменьшаются на сумму произведенных расходов, связанных с производством и реализацией, и на сумму внереализационных расходов[347], при условии, что расходы произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (за исключением расходов, указанных в статье 270 Налогового кодекса).

2. Налоговые ставки

Налоговая ставка по налогу на прибыль установлена в размере 20 процентов[348], из них 2 процента зачисляется в федеральный бюджет и 18 процентов - в бюджеты субъектов Российской Федерации. Субъекты федерации[349] имеют право в законодательном порядке

---

[341] Налоговый кодекс Российской Федерации был принят 5 августа 2000 года №ФЗ-117 (с изменениями от 19 июля 2009 г.)

[342] Статьи 246 и 11 (1) Налогового кодекса. Налогообложение иностранных юридических лиц, ведущих деятельность или получающих доходы в РФ, выходит за рамки данного анализа. Таким образом, в целях настоящего обзора к НКО относятся только юридические лица, зарегистрированные как некоммерческие организации в РФ.

[343] Статья 247 (1) Налогового кодекса.

[344] Статьи 248 (1) и 249 Налогового кодекса.

[345] Статья 250 Налогового кодекса включает открытый перечень из 22 примеров «внереализационного» дохода, включая следующие, которые традиционно считаются пассивным доходом:

1) от долевого участия в других организациях […];
4) от сдачи имущества […] в аренду (субаренду) […];
5) от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности […];
6) в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам […].

[346] Статья 250 (8) Налогового кодекса.

[347] Статья 265 Налогового кодекса.

[348] Статья 284 (1) Налогового кодекса.

[349] Согласно Статье 65 Конституции Российской Федерации в состав Российской Федерации входят 83 субъекта Российской Федерации.

понижать для отдельных категорий налогоплательщиков налоговую ставку, при этом ставка не может быть ими установлена ниже 13,5 процентов.

В соответствии со Статьей 284 (3) (2) к доходам, полученным в виде дивидендов от российских и иностранных организаций, обычно применяется налоговая ставка 9 процентов[350]. Доходы в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам обычно облагаются налогом по ставке 15 процентов[351].

В соответствии с Главой 26(2) Налогового кодекса организация, включая НКО, может перейти на упрощенную систему налогообложения при условии соблюдения определенных требований[352]. При такой системе организация платит единый налог в размере либо 6 процентов от валового дохода, либо 15 процентов от дохода, уменьшенного на сумму расходов, и освобождается от обязанностей по уплате основных налогов[353].

3. Организации, полностью или частично освобожденные от налогов

Налоговый кодекс не освобождает НКО от уплаты в бюджет налога на прибыль. Однако, для НКО отдельных организационно-правовых форм, в частности, для общественных организаций инвалидов и религиозных организаций, существуют особенности ее формирования.

Статус благотворительных организаций регулируется Федеральным законом «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях»[354] (далее - Закон о благотворительности). На федеральном уровне не существует соответствующих налоговых льгот или процедур для определения благотворительного статуса организаций.

4. Налогообложение дохода, полученного на безвозмездной основе

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль, определены в Статье 251 Налогового кодекса. Их перечень, приведенный в указанной статье является исчерпывающим. При этом получатели этих доходов обязаны вести раздельный учет полученных доходов и произведенных за счет них расходов.

При определении налоговой базы не учитываются следующие виды доходов, перечисленные в Статье 251 (1)[355]:

- в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Законом «О безвозмездной помощи»[356];

---

[350] Статья 284 (3) Налогового кодекса. Доходы, к которым применяется ставка 0 процентов, указаны в подпункте 1 пункта 3 данной статьи.

[351] Статья 284 (4) Налогового кодекса.

[352] Статья 346 (12) Налогового кодекса.

[353] В соответствии со Статьей 346 (11) (2) Налогового кодекса организации, облагаемые налогами по «упрощенной системе налогообложения», освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 3 и 4 статьи 284 Налогового кодекса), налога на имущество организаций, единого социального налога, НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

[354] Федеральный закон РФ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» от 11 августа 1995 г.

[355] Перечисляются освобождения, которые релевантны для данного обзора; ссылки даются на соответствующие подпункты Статьи 251 (1) Налогового кодекса.

[356] Федеральный Закон Российской Федерации «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в

- в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно[357]:
  - от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) передающей организации;
  - от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации;
  - от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) этого физического лица;
- в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, включая гранты (при условии раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования)[358];
- в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями на ведение уставной деятельности;
- в виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения.

В целях Главы 25 Налогового кодекса «грантами» признаются: «денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям:

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

Кроме того, Статья 251 (2) Налогового кодекса освобождает от налогообложения целевые поступления[359]**.** К целевым поступлениям Статьей 251 (2) (1) отнесены пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. Пожертвованием согласно статье 582 Гражданского кодекса Российской

связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации» от 4 мая 1999 г. (Закон о безвозмездной помощи).

[357] «При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам».

[358] Согласно НК РФ «к средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами". НК перечисляет **13** видов такого имущества, включая гранты. Среди других средств целевого финансирования имеются также средства, полученные от «Российского фонда фундаментальных исследований», «Российского фонда технологического развития», «Российского гуманитарного научного фонда […]».

[359] Статья 251 (2) относится к доходам (за исключением подакцизных товаров) целевого назначения на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившим безвозмездно от других организаций и (или)физических лиц и использованным указанными получателями по назначению.

Федерации[360] признается дарение вещи[361] или права в общеполезных целях. Пожертвования могут делаться гражданам, лечебным, воспитательным учреждениям, учреждениям социальной защиты и другим аналогичным учреждениям, благотворительным, научным и образовательным учреждениям, фондам, музеям и другим учреждениям культуры, общественным и религиозным организациям, иным некоммерческим организациям в соответствии с законом. Также пожертвования могут предоставляться Российской Федерации, субъектам Российской Федерации и муниципальным образованиям.

Некоммерческие организации отдельных организационно-правовых форм не вправе получать пожертвования. Так, например, пожертвования не вправе получать потребительские кооперативы и товарищества собственников жилья.

Имущество, поступившее безвозмездно некоммерческим организациям, которые не вправе получать пожертвования, признается безвозмездно полученным имуществом, и его стоимость в соответствии со Статьей 250 (1) (8) учитывается в составе внереализационных доходов и, соответственно, при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Кроме того, от налогообложения освобождаются следующие целевые поступления:

- вступительные взносы, членские взносы, паевые взносы;
- отчисления на формирование в установленном статьей 324 Налогового кодекса порядке резерва на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества, которые производятся товариществу собственников жилья, жилищному кооперативу, садоводческому, садово-огородному, гаражно-строительному, жилищно-строительному кооперативу их членами;
- имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования;
- суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций;
- средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности;
- совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов;
- использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям;
- средства, поступившие профсоюзным организациям в соответствии с коллективными договорами (соглашениями) на проведение профсоюзными организациями социально-культурных и других мероприятий, предусмотренных их уставной деятельностью;
- имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;
- денежные средства, полученные некоммерческими организациями на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»[362];
- денежные средства, полученные некоммерческими организациями – собственниками целевого капитала от управляющих компаний, осуществляющих доверительное управление имуществом, составляющим целевой капитал, в соответствии с

[360] Гражданский кодекс Российской Федерации принят 21 октября 1994 года (с изменениями от 19 июля 2009 г.).
[361] Вещью в соответствии со статьей 130 ГК РФ является движимое имущество, включая деньги и ценные бумаги.
[362] Статья 251 (2)(13) Налогового кодекса. Федеральный закон «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» был принят 30 декабря 2006 года.

Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»[363];

- денежные средства, полученные некоммерческими организациями от специализированных организаций управления целевым капиталом в соответствии с Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»[364].

Перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, может показаться обширным. Однако на практике типичная НКО довольно ограничена в своих возможностях. Средства и иное имущество поступают НКО на ведение уставной деятельности не всегда в достаточном размере.

5. Налогообложение доходов от предпринимательской деятельности

Гражданский кодекс РФ определяет «предпринимательскую деятельность» как «самостоятельную, осуществляемую на свой риск деятельность, направленную на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг»[365].

НКО разрешается заниматься предпринимательской деятельностью при условии, что ее уставная деятельность является основной. Предпринимательская деятельность НКО должна соответствовать двум требованиям: (1) эта деятельность должна помогать НКО осуществлять ее уставные цели и расширять ее возможности в достижении своих уставных задач; и (2) направление такой деятельности должно соответствовать уставным задачам НКО.

Налоговый кодекс не освобождает от налогообложения прибыль, полученную НКО от предпринимательской деятельности, в том числе и от предпринимательской деятельности, соответствующей уставным задачам НКО. Прибыль, оставшаяся после уплаты в бюджет в установленном порядке налога на прибыль, должна быть направлена НКО на осуществление уставной деятельности.

В то же время Налоговым кодексом для общественных организаций инвалидов, созданных ими учреждений, единственным собственником имущества которых является общественная организация инвалидов, а также для организаций, использующих труд инвалидов, предусмотрены особенности при определении налоговой базы по налогу на прибыль[366]. Такие организации наряду с расходами, обеспечивающими социальную защиту инвалидов, могут учитывать в расходах при определении налоговой базы средства, направленные на осуществление уставной деятельности указанных общественных организаций инвалидов[367]. В обоих случаях предусмотрены определенные условия и ограничения[368].

С 1 января 2006 года в соответствии со Статьей 267.1 Налогового кодекса общественные организации инвалидов и организации, использующие труд инвалидов, могут формировать на

---

[363] Статья 251 (2)(14) Налогового кодекса.
[364] Статья 251 (2)(15) Налогового кодекса.
[365] Статья 2 Гражданского кодекса.
[366] Организацией, использующей труд инвалидов, является организация, у которой инвалиды составляют не менее 50 процентов от общего числа работников и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда - не менее 25 процентов.
[367] Статья 264 (1) (38) Налогового кодекса.
[368] Статья 264 (1) (39) Налогового кодекса. «Указанные в подпунктах 38 и 39 статьи 264 Налогового кодекса расходы не могут быть включены в расходы, связанные производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых и иных товаров в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов, а также с оказанием посреднических услуг, связанных с реализацией таких товаров, минерального сырья и полезных ископаемых».

срок не более пяти лет резерв предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов. Предельный размер отчислений в резерв не может превышать 30 процентов полученной в текущем периоде налогооблагаемой прибыли, исчисленной без учета указанного резерва.

Особенности при исчислении налоговой базы также установлены организациям, уставный (складочный) капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций. Такие организации имеют право уменьшать налоговую базу на сумму прибыли, перечисленную указанной религиозной организации на осуществление уставной деятельности. При этом сумма прибыли может быть перечислена организацией из полученной ею прибыли от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения[369].

Гражданское законодательство Российской Федерации содержит ограничения на определенную предпринимательскую деятельность НКО. НКО не имеют права осуществлять деятельность:

- по договорам финансирования под уступку денежного требования[370];
- по договорам коммерческой концессии (франшизам)[371];
- по публичным договорам[372].

6. Налогообложение пассивного (инвестиционного) дохода

Доходы, которые традиционно считаются пассивными или инвестиционными (именуемые в Налоговом кодексе «внереализационными» доходами) облагаются налогом на прибыль. Освобождений от налогообложения полученных НКО внереализационных доходов Налоговый кодекс не содержит.

7. Регулирование расходов

Закон о благотворительности установил для благотворительных организаций определенные правила в отношении использования средств. Благотворительная организация может использовать за финансовый год на оплату труда административно-управленческого персонала не более 20 процентов финансовых (то есть денежных) средств «собранных на благотворительные цели» (ограничение не распространяется на оплату труда лиц, участвующих в реализации благотворительных программ)[373]. Кроме того, не менее 80 процентов благотворительного пожертвования в денежной форме либо целиком пожертвование в натуральной форме должно быть использовано на благотворительные цели в течение года с момента получения, за некоторыми исключениями[374]. Наконец, не менее 80 процентов доходов, поступивших за финансовый год от «внеоперационной деятельности» - от внереализационных операций, от «хозяйственных обществ», уставный капитал которых состоит полностью из вклада благотворительной организации и от «разрешенной законом предпринимательской деятельности» должно быть потрачено благотворительной организацией на финансирование благотворительных программ[375].

8. Налогообложение пожертвований, направленных некоммерческим организациям

[369] Статья 264 (39.1) (1) Налогового кодекса.
[370] Статья 825 Гражданского кодекса.
[371] Статья 1027 Гражданского кодекса.
[372] Статья 426 Гражданского кодекса.
[373] Статья 16 (3) Закона о благотворительности.
[374] .Статья 16 (4) Закона о благотворительности.
[375] Закон не уточняет, в какой период времени должны быть истрачены эти средства. Статья 17 (3) Закона о благотворительности.

Налоговый кодекс не предусматривает изъятий или льгот юридическим лицам, направляющим пожертвования НКО. Однако отдельным учреждениям и организациям предоставлено право включать в расходы суммы, перечисленные создавшим их некоммерческим организациям на осуществление уставной деятельности. Такое право предоставлено учреждениям, единственным собственником имущества которых являются общественные организации инвалидов, и организациям, уставный (складочный) капитал которых полностью состоит из вклада религиозной организации. Вопросы порядка уменьшения указанными учреждениями и организациями налоговой базы подробно рассмотрены выше в разделе A5.

Физическое лицо имеет право на получение социальных налоговых вычетов в размере фактически произведенных расходов, но не более 25 процентов суммы дохода, полученного в налоговом периоде[376]. Социальные налоговые вычеты применяются к:

- сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующих бюджетов, также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд,
- а также к сумме пожертвований, перечисляемых (уплачиваемых) налогоплательщиком религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности.

B. Налог на добавленную стоимость

1. Основные понятия

Налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (далее – НДС) признаются организации, индивидуальные предприниматели и лица, импортирующие товары на территорию Российской Федерации[377]. НКО признаются налогоплательщиками.

Объектом налогообложения НДС признаются следующие операции:

- реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, а также передача имущественных прав;
- ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации[378].

Передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе Налоговым кодексом признается реализацией и является объектом налогообложения НДС[379].

2. Налоговые ставки

Налоговые ставки установлены в размере 0 процентов, 10 процентов и 18 процентов[380].

По налоговой ставке 0 процентов налогообложение производится:

- в связи с экспортом товаров, работ, услуг, в частности, международной транспортировкой, космической деятельностью, добычей драгоценных металлов,

[376] Статья 219 (1) (1) Налогового кодекса.
[377] Статья 143 Налогового кодекса.
[378] Статья 146 (1) (1) и (4) Налогового кодекса.
[379] Там же.
[380] Статья 164 Налогового кодекса.

- а также в отношении товаров, работ, услуг, предназначенных для официального и личного пользования дипломатическими представительствами[381].

Налогообложение НДС по налоговой ставке 10 процентов производится при реализации на территории Российской Федерации, а также при ввозе на территорию Российской Федерации, в частности, следующих товаров[382]:

- продовольственных товаров, перечисленных в Налоговом кодексе;
- товаров для детей, перечисленных в Налоговом кодексе;
- периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера; книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера; и
- медицинских товаров отечественного и зарубежного происхождения.

Операции по реализации товаров, работ услуг, в отношении которых не применяются налоговые ставки 0 процентов и 10 процентов, облагаются по ставке 18 процентов.

3. Постановка на учет в качестве налогоплательщика

Ни общей нижней границы налогообложения при постановке на учет для уплаты НДС, ни отдельного порядка регистрации в качестве плательщика НДС законодательством о налогах и сборах не предусмотрено. НКО, как любое другое юридическое лицо, обязаны вставать на учет в налоговых органах в течение десяти дней после получения государственной регистрации в качестве юридического лица.

4. Случаи, когда НКО не уплачивают НДС

В соответствии со Статьей 145 (1), «организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога [НДС] не превысила в совокупности два миллиона рублей»[383]. Кроме того, не признаются плательщиками НДС НКО, применяющие упрощенную систему налогообложения, а также в части деятельности, облагаемой единым налогом на вмененный доход. Вместе с тем, указанные выше лица являются плательщиками НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации.

5. Освобождение от налогообложения для особых категорий товаров и услуг

Особо значимые для НКО виды освобождения перечислены ниже. Налогообложению не подлежат операции по реализации товаров, работ, услуг на территории Российской Федерации, перечисленные в пункте 2 Статьи 149 Налогового кодекса, в частности[384]:

- медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

[381] Статья 164 (1) Налогового кодекса.
[382] Статья 164 (2). Перечислены товары, которые могут быть релевантными для НКО.
[383] Это освобождение не предоставляется поставщикам подакцизных товаров, реализующих эти товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев. Статья 145 Налогового кодекса устанавливает дополнительные правила и ограничения.
[384] Ссылка дается на соответствующие подпункты Статьи 149 (2) Налогового кодекса.

- медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, за исключением косметических, а также ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг, за исключением таких услуг финансируемых из бюджета;
- услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты;
- услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;
- продуктов питания, непосредственно произведенных определенными типами организаций общественного питания, включая учебные заведения;
- ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей[385];
- услуг в сфере образования, по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений;
- ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных работ, выполняемых при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций**;**
- товаров (работ, услуг), за исключением подакцизных товаров, реализуемых (выполненных, оказанных) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «О безвозмездной помощи»;
- услуг в сфере культуры и искусства (по перечню в Налоговом кодексе), оказываемых учреждениями культуры и искусства (по определению в Налоговом кодексе).

На основании пункта 3 Статьи 149 Налогового кодекса от налогообложения в том числе освобождается[386]:

- реализация предметов религиозного назначения и религиозной литературы и предоставление услуг религиозного характера;
- реализация товаров, работ, услуг за некоторыми исключениями, производимых и реализуемых правомочными общественными организациями инвалидов (ООИ)[387], их учреждениями и организациями, и рядом других, относящихся к ним типов организаций;
- реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров);
- передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности;
- реализация входных билетов, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности, организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия; ~~и~~ оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения указанных мероприятий;
- выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов и внебюджетных фондов, при соблюдении определенных условий;
- услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей, в том числе детских оздоровительных

[385] По перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации.
[386] Ссылки даются на соответствующие подпункты Статьи 149 (3) Налогового кодекса.
[387] Правомочная ООИ - это ООИ, среди членов которой инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов. ООИ признаются и союзы общественных организаций инвалидов.

лагерей, расположенных на территории Российской Федерации, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности.

Следует иметь в виду, что налогоплательщик вправе отказаться от освобождения от налогообложения операций, перечисленных в пункте 3 Статьи 149 Налогового кодекса. Для этого налогоплательщику необходимо представить в налоговый орган соответствующее заявление[388].

Статья 150 (1) Налогового кодекса освобождает от налогообложения НДС, ряд товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации, в частности:

- товары (за исключением подакцизных товаров), ввозимые в качестве безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации[389];
- художественные ценности, передаваемые в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с законодательством Российской Федерации к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов Российской Федерации;
- все виды печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведения кинематографии, ввозимые специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов.

Использование товаров, освобожденных от НДС при ввозе на территорию Российской Федерации, не по целевому назначению приводит к обязательствам по уплате НДС и наложению санкций.

C. Налог на имущество (включая недвижимость)

1. Применяемые налоги.

Налог на имущество организаций и земельный налог.

Налог на имущество организаций устанавливается Главой 30 «Налог на имущество организаций» Налогового кодекса и законами субъектов Российской Федерации. Налоговые ставки по налогу устанавливаются законами субъектов Российской Федерации. Ставки не могут превышать 2,2 процента ставки, установленной Налоговым кодексом[390].

Земельный налог устанавливается, вводится в действие и прекращает действие в соответствии с Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге, соответственно, законами указанных субъектов Российской Федерации). Статьей 394 Налогового кодекса налоговая ставка в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения, занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства, установлена в размере 0,3 процента. Прочие земельные участки облагаются налогом по ставке 1,5 процента.

2. Налоговые льготы

НКО Налоговым кодексом не освобождены от уплаты налога на имущество и землю.

---

[388] Статья 149 (5) Налогового кодекса.

[389] Эти товары должны предоставляться в соответствии с порядком, установленным Законом о безвозмездной помощи.

[390] Статья 380 (1) (2) Налогового кодекса.

В то же время Статьей 381 и 389 Налогового кодекса для НКО отдельных организационно-правовых форм установлены льготы по налогам.

Для религиозных организаций и общероссийских общественных организаций инвалидов налоговые льготы установлены в части имущества, используемого ими для осуществления основной уставной деятельности. Льготы по налогу также предоставлены организациям и учреждениям, созданным общероссийскими общественными организациями инвалидов, в отношении имущества, используемого ими в целях, установленных Налоговым кодексом. При этом от налогообложения освобождаются общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов.

Субъекты РФ используют право, предоставленное им Налоговым кодексом, и в законодательном порядке устанавливают льготы по налогу на имущество для конкретных категорий налогоплательщиков. Например, Статьей 4 Закона города Москвы от 05.11.2003 № 64 «О налоге на имущество организаций» от уплаты налога освобождены в том числе жилищные кооперативы, жилищно-строительные кооперативы, товарищества собственников жилья, а также общественные организации инвалидов, зарегистрированные в установленном порядке, - в отношении имущества, используемого ими для уставной деятельности.

Общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов)), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, получили налоговую льготу в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности.

Льготы предоставлены учреждениям, единственным собственником имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, – в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям инвалидам и их родителям.

У религиозных организаций освобождены от налогообложения принадлежащие им земельные участки, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения.

Кроме того, освобождены от налогообложения организации народных художественных промыслов – в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов.

D. Разное

1. Другие освобождения и льготы

Региональный налог - транспортный налог[391], вводится законодательными актами субъектов РФ. Например, в Москве закон был принят 23 октября 2002 г.

Налоговый кодекс устанавливает ставки налога, которые могут повышаться или понижаться субъектами РФ, однако, не превышая стандартную ставку, установленную Налоговым кодексом, более чем в пять раз. Законы субъектов РФ могут также устанавливать льготы в

[391] Глава 28 «Транспортный налог» Налогового кодекса.

отношении уплаты данного налога, а также порядок, сроки и условия оплаты и формы отчетности.

ТАДЖИКИСТАН

A. Налог на прибыль (подоходный налог)

1. Основные понятия

Налогообложение прибыли юридических лиц в Таджикистане регулируется Налоговым кодексом Республики Таджикистан[392] (далее - Налоговый кодекс). В качестве налогоплательщиков рассматриваются юридические лица, являющиеся «резидентными» или же «иностранными» предприятиями[393]. «Предприятия» определяются как «организации, ведущие предпринимательскую деятельность или учрежденные для этой цели». Понятие «предпринимательская деятельность»[394] включает все виды деятельности, результатом которой является получение прибыли, за исключением доходов, освобожденных от налогообложения. Налогооблагаемая прибыль – это «валовой доход налогоплательщика, уменьшенный на сумму вычетов, предусмотренных Главой 19 настоящего [Налогового кодекса]»[395].

2. Ставка налогообложения

Базовая ставка налогообложения установлена на уровне 25 процентов[396]. В отношении малых предприятий, чей оборот не превышает 600 000 таджикских сомони, применяется единая ставка, соответствующая 4 процентам валового дохода, в рамках налогообложения по упрощенной системе[397]. Банковские проценты облагаются по ставке в 12 процентов, которые удерживаются непосредственно у источника платежа[398].

3. Организации, полностью или частично освобожденные от налогообложения

Налоговый кодекс предоставляет определенные налоговые льготы некоторым категориям организаций.

Освобождаются от уплаты налога на прибыль[399]:

- предприятия, принадлежащие объединениям инвалидов, слепых и глухих (при условии соответствия определенным условиям)[400];
- «религиозные, благотворительные, бюджетные, международные и межправительственные некоммерческие организации – за исключением доходов, полученных ими в результате предпринимательской деятельности»;
- получаемые некоммерческими организациями безвозмездные перечисления, безвозмездное имущество, членские взносы, пожертвования и гранты;

---

[392] Налоговый кодекс Республики Таджикистан принят 3 ноября 2004 г. (с изменениями от 20 марта 2008 г.).

[393] Статья 20 Налогового кодекса определяет резидентное предприятие в качестве «предприятия, местом учреждения или управления которого является Республика Таджикистан»; иные предприятия рассматриваются как «нерезидентные».

[394] Статья 15 Налогового кодекса.

[395] Статья 143 (1) Налогового кодекса.

[396] Статья 144 Налогового кодекса.

[397] Статьи 302-305 Налогового кодекса.

[398] Статья 163 Налогового кодекса.

[399] Статья 145 Налогового кодекса. Данным положением также освобождается от налогообложения Национальный Банк Таджикистана и его учреждения, равно как и дивиденды, выплачиваемые одним резидентным предприятием другому.

[400] Для того, чтобы действовали данные льготы, необходимо соблюдение двух условий: (i) нетрудоспособные, слепые или глухие должны составлять не менее 50 процентов служащих; (ii) указанные лица должны получать не менее 50 процентов общей суммы годовых выплат (включая вознаграждения в натуральной форме).

В Налоговом кодексе под «некоммерческими организациями» понимаются органы законодательной, исполнительной и судебной власти, общественные и (или) религиозные организации (объединения), фонды, учреждения, ассоциации (союзы), межгосударственные, межправительственные и иные организации, осуществляющие непредпринимательскую деятельность, то есть юридические лица, не преследующие цели извлечения прибыли, дохода или компенсации и не распределяющие полученные прибыли (при их получении), доходы или компенсации между участниками (учредителями)[401].

Понятие «благотворительная организация» определяется в Статье 26 Налогового кодекса в качестве организации, которая:

- создается в целях осуществления «благотворительной деятельности» (определяемой в Налоговом кодексе и включающей широкий спектр общественно полезной деятельности)[402];
- зарегистрирована в качестве благотворительной согласно порядку, установленному Республикой Таджикистан;
- действует в рамках определенных ограничений на политическую деятельность и распределение благ[403].

Понятия «благотворительная организация» и «благотворительная деятельность» дополнительно определяются в Законе «О благотворительной деятельности»[404]. Организация не считается благотворительной (независимо от ее правового и организационного статуса или наименования), если:

- такая некоммерческая организация осуществляет прямое или косвенное участие в выборной кампании любого уровня любой политической партии, общественной организации (движения) или отдельного физического лица; или
- поступления или активы некоммерческой организации приносят или могут приносить выгоду любому лицу, помимо обычного дохода, получаемого в результате осуществления ею благотворительной деятельности или взимания разумной платы за имущество или услуги[405].

4. Налогообложение доходов, полученных на безвозмездной основе

Статья 145 Налогового кодекса освобождает от налогообложения безвозмездные перечисления, безвозмездное имущество, членские взносы и пожертвования, полученные некоммерческими организациями. Понятие «грант» формулируется в Ст. 34 (6) Налогового кодекса, а также в Законе «О благотворительной деятельности» как «имущество (включая денежные средства), предоставляемое на безвозмездной основе физическим и юридическим лицам для выполнения конкретной программы или проекта»[406].

5. Налогообложение доходов от предпринимательской деятельности

Согласно гражданскому и налоговому законодательству не существует запретов на то, чтобы НКО участвовали в предпринимательской деятельности; они могут это делать «в объеме, необходимом для достижения своих уставных целей»[407]. Ни Налоговый кодекс, ни инструкции

[401] Статья 24 (1) Налогового кодекса.
[402] Статья 17 Налогового кодекса.
[403] Статья 26 (2) Налогового кодекса.
[404] Закон Республики Таджикистан «О благотворительной деятельности» от 22 апреля 2003 г.
[405] Статья 26 Налогового кодекса.
[406] Статья 2 Закона «О благотворительной деятельности».
[407] Статья 50 (3) Гражданского кодекса Республики Таджикистан от 12 ноября 1999 г.

по его выполнению не содержат каких-либо положений, которые устанавливали бы условия для предоставления налоговых льгот в отношении безвозмездно передаваемых средств некоммерческой организации, за исключением того, что она не участвует в предпринимательской деятельности и соблюдает вышеупомянутые ограничения, устанавливаемые гражданским законодательством.

«Предпринимательская деятельность», как ее определяет Налоговый кодекс, - это «любая деятельность, целью которой является получение прибыли, дохода или компенсации, независимо от результатов такой деятельности, которая не является, в соответствии с настоящей статьей непредпринимательской деятельностью»[408]. Благотворительная деятельность не считается предпринимательской[409].

Налоговый кодекс различает два типа экономической деятельности - непредпринимательскую (пассивную) и предпринимательскую (активную), а также устанавливает критерии, по которым определяется, является ли экономическая деятельность пассивной или активной. По сути, получение процента на банковские депозиты, эпизодическая купля-продажа ценных бумаг и сдача в аренду собственности является непредпринимательской деятельностью. Сбыт товаров, предложение работ и услуг (даже на эпизодической основе), а также перепродажа рассматриваются в качестве предпринимательской деятельности[410].

Налоговый кодекс не содержит привилегий в отношении доходов, полученных от предпринимательской или экономической деятельности; тем не менее, религиозные и благотворительные организации освобождаются от уплаты налогов на прибыль, «за исключением доходов, полученных ими от предпринимательской деятельности»[411].

6. Налогообложение пассивного (инвестиционного) дохода

Налог на банковский процент, начисляемый на вклады резидентных предприятий, удерживается у источника по ставке 12 процентов. Сумма процента до обложения налогом не включается в валовой доход получателя и не подлежит дальнейшему налогообложению[412]. Дивиденды, выплачиваемые одним резидентным предприятием другому налогом не облагаются.

7. Регулирование расходов

Налоговый кодекс не содержит инструкций касательно расходования средств НКО. Закон «Об общественных объединениях»[413] устанавливает, что доходы от предпринимательской деятельности общественных объединений не могут распределяться среди их членов и участников, а должны использоваться исключительно для достижения уставных задач организации[414]. Закон «О благотворительной деятельности»[415] устанавливает, что активы благотворительной организации могут использоваться в благотворительных целях и для обеспечения деятельности самой организации. Гранты могут использоваться для выполнения конкретных программ в соответствии с требованиями, установленными донором, предоставившим данный грант. Средства, потраченные на публикацию ежегодного доклада благотворительной организации, а также расходы на независимый аудит своей деятельности

[408] Статья 15 (1) Налогового кодекса. Статья 15 (3) Налогового кодекса исключает из «экономической деятельности», среди прочего, благотворительную и религиозную деятельность.
[409] Статьи 15 (3), 17 Налогового кодекса.
[410] Статья 15 Налогового кодекса.
[411] Статья 145 Налогового кодекса.
[412] Статья 162 Налогового кодекса.
[413] Закон «Об общественных объединениях» от 23 мая 2007 г.
[414] Статья 24 Закона «Об общественных объединениях».
[415] Статья 19 Закона «Об общественных объединениях».

включаются в пороговый объем расходов в 80 процентов согласно положению о том, что не менее 80 процентов доходов благотворительной организации должны расходоваться на благотворительные программы[416].

8. Вычеты благотворительных пожертвований из налогооблагаемой суммы доходов.

Физические и юридические лица могут вычитать до 5 процентов из своего налогооблагаемого дохода в случае безвозмездных пожертвований «благотворительным организациям» и на цели проведения «благотворительной деятельности»[417]. Стоимость пожертвований в натуральной форме рассчитывается по меньшей из двух величин: рыночной цене переданного имущества или по себестоимости его производства.

B. НДС

1. Основные понятия

Согласно Налоговому кодексу объектами обложения налогом на добавленную стоимость являются «налогооблагаемые операции» и «налогооблагаемый импорт» [418].

Налогооблагаемыми операциями являются поставки товаров, выполнение работ и оказание услуг, кроме поставок товаров, выполнения работ и оказания услуг, освобожденных от налога на добавленную стоимость, осуществляемые в рамках предпринимательской деятельности лицами на территории Республики Таджикистан[419].

Для целей НДС, «налогоплательщик» является юридическим или физическим лицом, который обязан зарегистрироваться в качестве плательщика НДС согласно Статье 202 Налогового кодекса[420]. Лицо считается плательщиком НДС с момента регистрации или с начала отчетного периода, в течение которого возникло обязательство подачи на регистрацию. Кроме того, плательщиками НДС считаются импортеры товаров в Республику Таджикистан.

2. Ставка НДС

Базовая ставка НДС устанавливается на уровне 20 процентов[421]. Не существует льготных ставок. Нулевая ставка применима лишь в связи с экспортом, международными перевозками и поставкой золота в Национальный Банк Таджикистана[422].

3. Регистрация

Обязательство регистрироваться вступает в силу, когда лицо, занимающееся предпринимательской деятельностью, провело в течение предыдущих 12 месяцев налогооблагаемые операции на сумму, превышающую 200 000 таджикских сомони [423], или приблизительно 52 000,00. Данное обязательство вступает в силу в течение 30 дней после окончания данного периода.

---

[416] Статья 20 Закона «О благотворительной деятельности». Положение данной статьи формулирует понятие «благотворительная программа».
[417] Статья 148 Налогового кодекса.
[418] Статья 206 (1) Налогового кодекса.
[419] Статья 206 (2) Налогового кодекса.
[420] Статья 201 (1) Налогового кодекса.
[421] Статья 224 Налогового кодекса.
[422] Глава 30 Налогового кодекса.
[423] Статья 202 (1) Налогового кодекса.

4. Вычеты из налогов на оборот и импорт для особых категорий организаций

Освобождаются от уплаты НДС поставки товаров, выполнение работ и предоставление услуг объединениями инвалидов, слепых и глухих при условии выполнения двух условий: (i) инвалиды, слепые или глухие должны составлять не менее 50 процентов служащих; (ii) указанные лица должны получать не менее 50 процентов общей суммы годовых выплат (включая неденежную форму вознаграждения) [424].

Во всех остальных случаях вычеты по НДС зависят от типа сделки или импорта (см. раздел B 5 ниже); их применение может также зависеть от типа самой организации.

5. Освобождение от уплаты НДС для особых категорий товаров и услуг

Поставки товаров, выполнение услуг и работ, освобождаемых от уплаты НДС, включают[425]:

- продажу, передачу или аренду недвижимости, кроме гостиничных помещений или жилья для отдыхающих;
- оказание религиозной организацией религиозных и ритуальных услуг;
- оказание медицинских услуг;
- предоставление образовательных услуг детям и подросткам в клубах (включая оздоровительные и спортивные), художественных студиях, а также предоставление услуг по уходу за детьми в дошкольных учреждениях;
- импорт товаров, выполнение работ и предоставление услуг в рамках гуманитарной помощи, импорт товаров для государственных учреждений Республики Таджикистан и органов государственной власти для целей преодоления последствий природных катаклизмов, аварий и катастроф.

6. Порядок возврата НДС

Налогоплательщик может подать на возврат переплаченного НДС лишь в случае, если не менее 70 процентов налогооблагаемого оборота в течение отчетного периода имело нулевую ставку. Возмещение производится в течение 30 дней после получения заявки от налогоплательщика[426]. В других случаях переплата засчитывается как зачет в счет будущих уплат НДС в последующие 6 отчетных периодов; оставшаяся же переплата должна быть возмещена в течение 30 дней после истечения такого 6-месячного срока[427].

C. Налогообложение недвижимости и земли

1. Типы налогообложения

Налог на недвижимое имущество

Владельцы недвижимого имущества, как физические, так и юридические лица, являются объектами налога на недвижимость. Данный налог взимается в кратном размере от ставок земельного налога - от 10-кратного до 50-кратного размера – в зависимости от участка, его функционального использования и прочих факторов, таких, как этажность, износ, тип строительных материалов и т.д.[428].

[424] Статья 187 Налогового кодекса.
[425] Статья 211 Налогового кодекса.
[426] Статья 236 (1) Налогового кодекса.
[427] Статья 236 (3) Налогового кодекса.
[428] Статья 329 Налогового кодекса

Налог на землю

Налог на землю взимается с «землепользователей» по фиксированной ставке за гектар в год[429]. Ставка налога устанавливается в зависимости от качества участка и его месторасположения, кадастровой оценки, типа использования и экологических характеристик[430].

2. Освобождение от уплаты

Налог на недвижимое имущество

Недвижимое имущество, находящееся в собственности и на балансе бюджетной организации[431] и непосредственно используемое данной организацией, не подлежит налогообложению. Также освобождается от данного налога недвижимость, включая жилье и прочие строения, в которых проживают Герои социалистического труда, Герои Таджикистана, Герои Советского Союза, участники Великой Отечественной войны 1941-1945 и лица, приравненные к ним[432].

Земельный налог

Земельные угодья, освобождаемые от земельного налога, включают в том числе: территории заповедников, национальных и дендрологических парков, ботанических садов; земли организаций, на которых находятся используемые ими здания, охраняемые государством как памятники истории, культуры и архитектуры; земли, непосредственно используемые для научных и учебных целей, а также для испытания сортов сельскохозяйственных культур, декоративных и плодовых деревьев научными организациями, экспериментальными и научно-опытными хозяйствами, научно-исследовательскими учреждениями и учебными заведениями сельскохозяйственного и лесохозяйственного профиля[433].

[429] Статья 264 Налогового кодекса
[430] Статья 265-267 Налогового кодекса
[431] Статья 26 Налогового кодекса.
[432] Статья 328 Налогового кодекса
[433] Статья 271 Налогового кодекса

ТУРКМЕНИСТАН

A. Налог на прибыль

1. Основные понятия

Налогообложение прибыли юридических лиц, включая общественные объединения, регулируется Главой 5 Налогового кодекса Туркменистана[434] (далее - Налоговый кодекс).

В соответствии со ст. 147 Налогового кодекса, плательщиками налога на прибыль (доход) являются юридические лица - резиденты Туркменистана и нерезиденты, осуществляющие деятельность на территории Туркменистана через постоянное представительство либо получающие доходы из источников в Туркменистане. При этом плательщиками налога на прибыль не являются Центральный банк Туркменистана и Национальное общество Красного Полумесяца Туркменистана.

От уплаты налога на прибыль также освобождены инвестиционные пенсионные фонды; организации, осуществляющие реабилитацию инвалидов; образовательные учреждения; предприятия общественных объединений инвалидов; религиозные организации; сельскохозяйственные предприятия; международные, межправительственные, межгосударственные организации, за исключением дохода, получаемого ими от предпринимательской деятельности[435].

Данное освобождение не распространяется на прибыль, получаемую от реализации подакцизных товаров, а также на отдельные виды доходов, указанных в Налоговом кодексе[436].

Объектом налогообложения, в соответствии со ст. 148 Налогового кодекса, являются прибыль, а также отдельные виды доходов налогоплательщика за отчетный (налоговый) период. В валовой доход налогоплательщика включаются доходы от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также пассивные (внереализационные)[437].

Прибыль юридических лиц определяется как сумма валового дохода налогоплательщика, уменьшенная на сумму вычетов, предусмотренных Налоговым кодексом и относящихся к такому доходу. В соответствии со Статьей149 Налогового кодекса в валовой доход не включаются:

- средства и иное имущество, полученные налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, за счет бюджетных ассигнований, средств государственных фондов, грантов и других источников;
- целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, в том числе членские и благотворительные взносы, пожертвования, наследуемое имущество;
- имущество (работы и услуги), полученное по договору дарения или безвозмездно бюджетными организациями и непредпринимательскими юридическими лицами, а также органами государственной власти и управления, местной исполнительной власти и местного самоуправления;
- имущество (работы и услуги), получаемое в рамках проектов и программ международной гуманитарной, финансовой и технической помощи, предоставляемой Туркменистану иностранными государствами или международными организациями.

[434] Налоговый кодекс Туркменистана был принят в 2004 году (с изменениями от 13 сентября 2008 г.)
[435] Ст. 170 Налогового кодекса
[436] Ст. 172 Налогового кодекса.
[437] Ст. 149 Налогового кодекса.

Резиденты Туркменистана облагаются налогом по прибыли (доходам), полученным на территории Туркменистана и за его пределами. Нерезиденты Туркменистана облагаются налогом по прибыли (доходам), полученным от осуществления деятельности на территории Туркменистана через постоянное представительство и (или) из источников в Туркменистане.

2. Ставка налога на прибыль

Ставки налога на прибыль установлены ст. 172 Налогового кодекса в размере:

8 процентов - для юридических лиц - резидентов Туркменистана;

20 процентов - для других юридических лиц.

Ставка налога на доходы в виде дивидендов и других средств от долевого участия в других юридических лицах устанавливается в размере 15 процентов, что может возникнуть как у общественных организаций, так и у учрежденных ими предприятий.

Сумма налога на прибыль (доход), уплаченная юридическим лицом - резидентом Туркменистана за пределами Туркменистана в соответствии с налоговым законодательством других государств на основании ст. 178 Налогового кодекса засчитывается при уплате налога на прибыль (доход) в Туркменистане.

3. Организации и доход полностью или частично освобожденные от налога

Как уже отмечалось, в соответствии со ст. 147 Налогового кодекса плательщиками налога на прибыль не являются Центральный банк Туркменистана и Национальное общество Красного Полумесяца Туркменистана, а на основании ст. 170 Налогового кодекса от уплаты налога на прибыль освобождены:

- инвестиционные пенсионные фонды;
- организации, осуществляющие реабилитацию инвалидов;
- образовательные учреждения;
- предприятия общественных объединений инвалидов;
- религиозные организации;
- сельскохозяйственные предприятия;
- международные, межправительственные, межгосударственные организации, за исключением дохода, получаемого ими от предпринимательской деятельности.

В соответствии с ч. 2 ст. 170 Налогового кодекса налогооблагаемая прибыль уменьшается на сумму:

- прибыли, полученной от деятельности в области образования;
- прибыли, полученной юридическими лицами, занятыми в производстве сельскохозяйственной продукции, от реализации такой продукции, за исключением продукции, прошедшей промышленную переработку;
- прибыли, полученной от оказания услуг по приему туристов, включая их размещение, общественное питание, предоставление индивидуальных бытовых и лечебно-оздоровительных услуг, организацию развлечений (кроме игорного бизнеса), оказываемых субъектами национальных туристических зон на территории этих зон - в течение первых 15 лет с момента сдачи в эксплуатацию соответствующих объектов;
- прибыли, полученной юридическими лицами от реализации произведенного ими куриного мяса и продукции его переработки, - в течение первых трех лет с момента регистрации инвестиционного проекта;
- прибыли, полученной от производства протезно-ортопедических изделий и специальных транспортных средств для инвалидов.

4. Налогообложение доходов, получаемых на безвозмездной основе

В соответствии со ст. 122 Налогового кодекса не облагаются акцизами подакцизные товары, ввозимые на таможенную территорию Туркменистана:

- в качестве гуманитарной помощи Туркменистану, а также в рамках безвозмездной технической помощи, оказываемой иностранными государствами в соответствии с межправительственными соглашениями;
- предназначенные для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами, международными организациями или для личного пользования дипломатическим или административно-техническим персоналом этих представительств, международных организаций, включая проживающих вместе с ними членов их семей.

В соответствии со Статьей149 Налогового кодекса, в валовой доход не включаются:

- средства и иное имущество, полученные налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, за счет бюджетных ассигнований, средств государственных фондов, грантов и других источников;
- целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, в том числе членские и благотворительные взносы, пожертвования, наследуемое имущество;
- имущество (работы и услуги), полученное по договору дарения или безвозмездно бюджетными организациями и непредпринимательскими юридическими лицами, а также органами государственной власти и управления, местной исполнительной власти и местного самоуправления;
- имущество (работы и услуги), получаемое в рамках проектов и программ международной гуманитарной, финансовой и технической помощи, предоставляемой Туркменистану иностранными государствами или международными организациями.

5. Налогообложение прибыли, полученной от предпринимательской деятельности (бизнес)

В соответствии со ст. 27 Закона Туркменистана «Об общественных объединениях» общественные объединения могут осуществлять предусмотренную уставом предпринимательскую деятельность. Доходы от предпринимательской деятельности общественных объединений облагаются налогом на прибыль по общим правилам, установленными Налоговым кодексом.

6. Возможность освобождения от уплаты налога на пассивный (инвестиционный) доход

Ставка налога на доходы в виде дивидендов и других средств от долевого участия в других юридических лицах устанавливается в размере 15 процентов[438].

В соответствии с ч. 2 ст. 154 Налогового кодекса в качестве вычетов, учитываемых для определения прибыли, облагаемой налогом, принимаются дивиденды и другие доходы, получаемые от долевого участия в других юридических лицах, которые ранее обложены налогом у источника выплат в Туркменистане.

7. Регулирование расходов

[438] Статья 172 Налогового кодекса.

В соответствии с действующим законодательством Туркменистана прибыль, остающаяся в распоряжении предприятий и организаций после расчетов с государственным бюджетом по уплате установленных налогов, может расходоваться ими без вмешательства правительства. Единственным ограничением, установленным для общественных объединений, является использование доходов на уставные цели объединения.

8. Отчисления на благотворительную деятельность

В действующей редакции Налогового кодекса налоговых освобождений на суммы благотворительной помощи не предусмотрено.

B. НДС

1. Основные понятия

Плательщиками налога на добавленную стоимость[439] являются юридические лица и физические лица за исключением:

- Центрального банка Туркменистана;
- лиц, являющихся подрядчиками и субподрядчиками в соответствии с Законом Туркменистана «Об углеводородных ресурсах» (за исключением налогооблагаемых операций, не относящихся к нефтяным работам);
- юридических лиц частной формы (кроме лиц, осуществляющих деятельность в соответствии с Законом Туркменистана «Об углеводородных ресурсах»);
- индивидуальных предпринимателей по деятельности, на которую распространяется упрощенная система налогообложения.

Объектом обложения налогом на добавленную стоимость[440] являются налогооблагаемые операции, совершаемые налогоплательщиками на территории Туркменистана которыми признаются:

- реализация товаров, выполнение работ, оказание услуг, а также передача имущественных прав;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственных нужд. Указанное не включает выполнение работ, связанных только с монтажом и (или) установкой приобретаемого или производимого оборудования, а также его ремонт;
- получение возмещения за причиненный ущерб при краже или порче товаров от виновных лиц, а также страхового возмещения;
- использование товаров, выполнение работ, оказание услуг для собственного потребления, если соответствующие затраты не включаются в вычеты, принимаемые для исчисления налога на прибыль (доход) (в том числе через амортизационные отчисления).

2. Ставка НДС

Ставка налога на добавленную стоимость установлена ст. 103 Налогового кодекса в размере:

- 0 (ноль) процентов - в отношении налогооблагаемых операций, указанных в статье 105 Налогового кодекса;
- 15 процентов - в отношении других налогооблагаемых операций.

[439] Ст. 95 Налогового кодекса.
[440] Ст. 96 Налогового кодекса.

Ставка в размере 0 (ноль) процентов применяется в отношении следующих налогооблагаемых операций[441]:

- реализация на экспорт товаров как собственного производства, так и приобретенных, за исключением природного (попутного) газа, нефти и продуктов их переработки. При этом под экспортом товаров для целей налогообложения понимается вывоз товаров за пределы Туркменистана при наличии подтверждения в установленном порядке факта пересечения таможенной границы Туркменистана;
- оказание услуг по осуществлению международных перевозок пассажиров и грузов физических и юридических лиц. При этом не являются международными перевозками услуги по перевозке транспортными средствами, когда пункт отправления и назначения находятся на территории Туркменистана, даже если транспортное средство при осуществлении таких перевозок выходит за пределы территории Туркменистана;
- услуги по транспортировке, погрузке, разгрузке, перегрузке экспортируемых товаров, а также услуги по транзиту иностранных грузов через территорию Туркменистана;
- услуги, связанные с заправкой топливом иностранных морских и воздушных судов, используемых для международных грузовых и пассажирских перевозок, и их обслуживанием (включая аэронавигационные, взлетно-посадочные), а также реализация товаров, предусмотренных для потребления экипажем и пассажирами при таких перевозках;
- реализация товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли;
- реализация товаров, выполнение работ и оказание услуг, предназначенных для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами, международных организаций;
- реализация товаров, выполнение работ и оказание услуг, оплата которых осуществляется за счет средств Валютного резерва Правительства Туркменистана;
- реализация товаров, выполнение работ и оказание услуг в целях выполнения нефтяных работ для лиц, являющихся подрядчиками и субподрядчиками в соответствии с Законом Туркменистана «Об углеводородных ресурсах», для целей выполнения ими нефтяных работ. (Нулевая ставка не применяется, если: такие товары (работы, услуги) предназначены исключительно для иной деятельности, чем выполнение нефтяных работ; заранее не может быть точно определено, для какой деятельности такие товары (или работы, услуги) будут использованы в последующем; такие товары (или работы, услуги) предназначены и будут использованы как для выполнения нефтяных работ, так и для иной деятельности, и не представляется возможным их разделение. О нулевой ставке такие лица обязаны заблаговременно, то есть до выдачи (выписки) им счета-фактуры, довести до сведения своего поставщика или иного контрагента;
- реализация сельскохозяйственной продукции собственного производства.

3. Регистрация

Как это установлено ст. 95 Налогового кодекса, все юридические лица и физические лица, попадающие под определение налогоплательщика, являются плательщиками налога на добавленную стоимость.

4. Освобождение товарооборота и импорта для специальных категорий организаций

Налогооблагаемыми операциями по налогу на добавленную стоимость не признаются[442]:

[441] Ст. 105 Налогового кодекса.
[442] Ст. 96 Налогового кодекса.

- безвозмездная передача:
  - основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества юридического лица его правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этого юридического лица;
  - имущества по решению органов государственной власти и управления, местной исполнительной власти и местного самоуправления;
  - товаров (или безвозмездное выполнение работ или оказание услуг) для непредпринимательских юридических лиц и органов государственной власти и управления, местной исполнительной власти и местного самоуправления;
  - товаров (или безвозмездное выполнение работ или оказание услуг) благотворительными организациями;
  - товаров (или безвозмездное выполнение работ или оказание услуг) в качестве гуманитарной и (или) благотворительной помощи;
- реализация товаров, выполнение работ, оказание услуг в рамках проектов и программ международной гуманитарной, финансовой и технической помощи и кредитов (займов), предоставляемых Туркменистану иностранными государствами или международными организациями или физическими лицами. Указанное относится к лицам:
  - уполномоченным иностранными государствами, международными организациями или физическими лицами осуществлять такую реализацию товаров (работ, услуг);
  - установленным в качестве получателей такой помощи и кредитов (займов);
  - являющимся поставщиками (или выполняющими работы и оказывающими услуги) по договору с указанными выше уполномоченными лицами и получателями такой помощи и кредитов (займов), оплата которым производится за счет указанных средств;
- реализация товаров, выполнение работ, оказание услуг непредпринимательскими юридическими лицами и органами государственной власти и управления, местной исполнительной власти и местного самоуправления не с целью получения прибыли.

5. Освобождение от налога особых категорий товаров и услуг

В соответствии со ст. 106 Налогового кодекса налог на добавленную стоимость не уплачивается при осуществлении в том числе следующих налогооблагаемых операций:

- услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, услуги по реабилитации инвалидов;
- услуг в системе образования;
- реализации товаров, производимых учебно-производственными предприятиями общества слепых и глухих и других общественных организаций инвалидов;
- реализации сельскохозяйственными предприятиями продуктов переработки производимой ими сельскохозяйственной продукции, кроме продукции маслоделия;
- услуг по приему туристов, включая их размещение, общественное питание, предоставление индивидуальных бытовых и лечебно-оздоровительных услуг, организацию развлечений, оказываемых субъектами национальных туристических зон на территории этих зон, - в течение первых 15 лет с момента сдачи в эксплуатацию соответствующих объектов.

Налог на добавленную стоимость не уплачивается по товарам (за исключением подакцизных), работам и услугам, реализацию которых осуществляют следующие лица:

- инвестиционные пенсионные фонды;
- предприятия общественных объединений инвалидов;

- образовательные учреждения.

Реализация товаров, выполнение работ и оказание услуг, предназначенных для личного пользования дипломатическим или административно-техническим персоналом дипломатических и приравненных к ним представительств, международных организаций, включая проживающих вместе с ними членов их семей, осуществляются с налогом на добавленную стоимость, который возмещается им финансовыми органами Туркменистана.

6. Процедура возврата НДС

Процедура возврата НДС[443] установлена в случае реализации товаров, выполнения работ и оказания услуг, предназначенных для личного пользования дипломатическим или административно-техническим персоналом дипломатических и приравненных к ним представительств, международных организаций, включая проживающих вместе с ними членов их семей. Сумма налога возмещается им финансовыми органами при наличии товарных (кассовых) чеков, подтверждающих указанные расходы в порядке, устанавливаемом Министерством финансов Туркменистана.

C. Налог на собственность, недвижимое имущество и землю

1. Применяемые налоги

В Туркменистане действует налог на имущество, регламентированный Главой 4 Налогового кодекса, ставка которого составляет 1 процент от налоговой базы налогового периода[444]. В соответствии со ст. 138 Налогового кодекса плательщиками налога на имущество являются юридические лица, которые имеют имущество на праве собственности.

Объектом налогообложения являются, как установлено этой статьей, основные средства производственного назначения, а также материальные оборотные средства, используемые в производственной деятельности юридического лица - резидента и аналогичное имущество нерезидента, являющееся частью имущества филиала, представительства или постоянного представительства. А в отношении юридического лица - нерезидента Туркменистана, деятельность которого в Туркменистане не осуществляется через филиал, представительство или постоянное представительство, - недвижимое имущество производственного назначения и находящееся на территории Туркменистана.

2. Налоговые льготы

Не являются плательщиками налога на имущество[445]:

- юридические лица, являющиеся подрядчиками и субподрядчиками в соответствии с Законом Туркменистана «Об углеводородных ресурсах». При совершении такими лицами налогооблагаемых операций, не относящихся к нефтяным работам, в отношении имущества, используемого для таких операций применяется общий порядок;
- бюджетные организации;
- Музей национальных ценностей Туркменистана;
- Центральный банк Туркменистана;

[443] Ст. 106 Налогового кодекса.
[444] Ст. 141 Налогового кодекса.
[445] Статья 138 Налогового кодекса.

- юридические лица частной формы собственности (кроме лиц, осуществляющих деятельность в соответствии с Законом Туркменистана «Об углеводородных ресурсах»);
- органы государственной власти и управления, местной исполнительной власти и местного самоуправления.

Льготы по налогу по имуществу также установлены ст. 143 Налогового кодекса. В соответствии с ней от налога на имущество освобождаются:

- инвестиционные пенсионные фонды;
- предприятия общественных объединений инвалидов;
- общественные объединения;
- религиозные организации;
- образовательные учреждения;
- учреждения и предприятия здравоохранения;
- сельскохозяйственные предприятия.

Этой же статьей определены виды имущества, не облагаемые указанным налогом, в том числе имущество, используемое исключительно в сфере науки, образования, реабилитации инвалидов, охраны окружающей среды, спортивные комплексы, стадионы и другие спортивные сооружения и объекты, а также используемые в них спортивное оборудование и инвентарь, здания и сооружения детских развлекательных центров, а также другое имущество, используемое для детских развлекательных целей, включая аттракционы, игровые аппараты и т.д., а также имущество, используемое в сфере туризма и некоторые другие виды.

Земля, производимые за счет капитальных вложений затраты по улучшению земель, не связанные с созданием сооружений, имущество государственного резерва, а также имущество, находящееся на консервации по решению Кабинета Министров Туркменистана не являются объектами налогообложения.

УКРАИНА

A. Налог на прибыль (подоходный налог)

1. Основные понятия

Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий»[446] (далее - Закон о налогообложении прибыли) регулирует налогообложение прибыли юридических лиц в Украине. Налогоплательщики включают резидентных юридических лиц, «которые проводят свою деятельность в целях получения прибыли в Украине и за ее пределами», а также нерезидентных юридических лиц любой организационной формы, получающих прибыль, сформированную на территории Украины. Организации, обладающие дипломатическим статусом, или иным статусом в соответствии с положениями международных договоров, подписанных Украиной, не рассматриваются в качестве налогоплательщиков[447].

Налогооблагаемый доход рассчитывается как валовой доход за отчетный период за вычетом валовых и амортизационных расходов.

2. Ставки налога на прибыль

С 2003 г. действует фиксированная ставка налога на прибыль в 25 процентов[448].

Налогоплательщики, чей валовой годовой доход не превышает 1 млн. гривен (прибл. 130 тысяч долларов США) при среднем количестве нанятых работников менее 50, могут выбрать вариант уплаты альтернативного подоходного налога в 6 процентов от валового дохода за год (для плательщиков НДС) или 10 процентов (для тех, кто не регистрируются в качестве плательщика НДС)[449]. Для того, чтобы получить разрешение на уплату налога по более низкой ставке, налогоплательщик должен подать заявление в местные налоговые власти в течение предыдущего квартала и получить соответствующее свидетельство.

3. Организации, полностью или частично освобожденные от уплаты налога; типы дохода

Закон о налогообложении прибыли устанавливает сложную систему налоговых льгот для различных категорий организаций и учреждений в зависимости от типа полученного дохода. Закон регламентирует применение соответствующего положения (и соответствующих налоговых привилегий) к категориям организаций, являющихся[450]:

а) органами государственной власти Украины, органами местного самоуправления и созданными ими учреждениями или организациями;

---

[446] Закон о налогообложении прибыли предприятий Украины от 28 декабря 1994 г. (с последующими поправками от 24 июня 2008 г.).

[447] Статьи 2(1)(1) и 2(1)(2) Закона о налогообложении прибыли. Другими налогоплательщиками являются: филиалы и отделения украинских юридических лиц (за исключением тех случаев, когда головное предприятие платит консолидированный налог на прибыль (Статья 2.1.3, *там же)* и постоянные представительства нерезидентов, получающих прибыль, сформированную на территории Украины, или же действующие в качестве агентов таких нерезидентных юридических лиц. В данном обзоре рассматривается лишь налогообложение резидентных налогоплательщиков.

[448] Статья 10(1) Закона о налогообложении прибыли.

[449] Статья 2 Указа Президента Украины об упрощении налогообложения, финансовой и бухгалтерской отчетности для малых предприятий от 28 июня 1999 г.

[450] Статья 7(11)(1) Закона о налогообложении прибыли.

денежные средства или имущество, поступающее безвозмездно; пассивные доходы; государственные субсидии, а также гранты освобождаются от налога на прибыль[451]*;*

б) благотворительными фондами и благотворительными организациями, созданными в порядке, определенном законом для проведения благотворительной деятельности, в том числе общественными организациями, созданными с целью проведения экологической, оздоровительной, любительской спортивной, культурной, образовательной и научной деятельности, а также творческими союзами и политическими партиями, общественными организациями инвалидов, аккредитованными научно-исследовательскими учреждениями, определенными ВУЗами, заповедниками, музеями-заповедниками:

денежные средства или имущество, поступающее безвозмездно; пассивные доходы; доходы от основной деятельности или предоставляемых услуг, государственные субсидии, а также гранты освобождаются от налога на прибыль;

в) пенсионными фондами и кредитными союзами:

пассивные доходы и членские взносы, регламентируемые положениями отдельных законов; государственные субсидии, а также гранты освобождаются от налога на прибыль;

г) иными, чем те, которые определены в подпункте "б" настоящего раздела, юридическими лицами, деятельность которых не предусматривает получения прибыли (главным образом, организации, предоставляющие услуги своим членам, а также кооперативы):

пассивные доходы и доходы от основной деятельности или предоставляемых услуг; государственные субсидии, а также гранты освобождаются от налога на прибыль;

д) союзами и ассоциациями юридических лиц, созданными для представления интересов учредителей, которые содержатся только за счет взносов таких учредителей и не проводят хозяйственной деятельности, за исключением получения пассивных доходов:

пассивный доход, членские взносы, государственные субсидии и гранты освобождаются от уплаты дохода на прибыль;

е) религиозными организациями:

пожертвования в денежных средствах или имуществом, пассивный доход и доходы от основной деятельности или предоставляемых услуг освобождаются от уплаты дохода на прибыль;

ж) жилищно-строительными кооперативами, объединениями совладельцев многоквартирных домов[452]:

пассивный доход и доходы в денежной форме или в виде имущества от основной деятельности, а также членские взносы освобождаются от уплаты дохода на прибыль;

з) профессиональными союзами, их объединениями и организациями профсоюзов:

---

[451] Термин «грант» в данном случае имеет отношение к бюджетным субсидиям или грантам, предоставляемым в рамках гуманитарной или технической помощи, согласно международным соглашениям, парафированным Парламентом.

[452] Недавно введенная категория подпункта «ж» включает лишь общественные объединения, связанные с домовладением и жильем, но не являющиеся организациями владельцев иной недвижимости. Например, гаражные, дачные и садовые кооперативы подпадают под подпункт «г», регламентирующий иные неналогооблагаемые источники дохода.

пожертвования в денежной форме или в виде имущества, пассивный доход, целевые выделения работодателей (на цели культуры, любительского спорта и здравоохранения), а также членские взносы освобождаются от уплаты дохода на прибыль.

Закон о благотворительности и благотворительных организациях[453] (далее - Закон о благотворительности) определяет, какие юридические лица могут квалифицироваться в качестве благотворительных[454], но сам по себе не регламентирует каких-либо налоговых льгот[455]. Как следствие, для того, чтобы благотворительная организация получила освобождение от налогообложения, она должна подтвердить свой статус и быть официально включена в Реестр неприбыльных учреждений (организаций) (НПО), находящийся в ведении налоговых ведомств.

Большинство благотворительных и общественно-полезных организаций подпадают под подпункт «б», предоставляющий широкие налоговые льготы (в отношении пожертвований, пассивного дохода, дохода от основной деятельности или предоставляемых услуг, государственных субсидий и грантов). В то же время, определенные организации, ведущие общественную деятельность, например, помогающие неимущим, инвалидам или сиротам, непосредственно не включены в данную категорию[456]. На практике подобные организации зачастую вносятся в Реестр НПО лишь в силу того, что они не предоставляют каких-либо услуг с целью получения и распределения прибыли, а также соответствуют прочим требованиям закона.

Лишь вышеперечисленные организации вправе быть внесенными в Реестр НПО и получить соответствующие налоговые льготы. Налоговые власти обычно проверяют уставные документы организации-заявителя на предмет соответствия требованиям закона о налогообложении прибыли[457]. Конкретно же, подобные организации (за исключением тех, о которых идет речь в подпунктах «а» и «в» выше) должны соответствовать требованию о «нераспределении» прибыли, установленному Законом о налогообложении прибыли, который запрещает распределение прибыли или активов между учредителями или членами организации, или использование таких доходов или активов на благо какого-либо учредителя, члена или руководителя (за исключением выплаты зарплат или отчислений в фонды социальной защиты)[458].

Порядок внесения организации в Реестр НПО прописан в Постановлении Государственной налоговой администрации (далее - ГНА) «О регистрации неприбыльных организаций и

---

[453] Закон Украины о благотворительности и благотворительных организациях от 16 сентября 1997 г.

[454] Согласно Статье 1 Закона о благотворительности, благотворительные организации – это неправительственные организации (НПО), основной целью которых является проведение благотворительной деятельности в общественных интересах или же в интересах определенных категорий лиц. Благотворительная деятельность определяется в качестве добровольной альтруистической деятельности, осуществляемой благотворительными организациями и не предполагающая получение прибыли.

[455] По этой причине многие организации, ведущие общественно полезную деятельность, не регистрируются в качестве благотворительных. Хотя Статья 20 Закона о благотворительности, предположительно, предоставляет налоговые льготы определенным категориям благотворительных организаций, данное положение не может выполняться, если благотворительная организация не зарегистрировалась в качестве неприбыльной согласно Закона о налогообложении прибыли.

[456] Подпункт «б» однозначно включает лишь общественные организации, учрежденные для проведения природозащитной, оздоровительной, любительско-спортивной, образовательной и научной деятельности.

[457] Согласно данным Государственной налоговой администрации, около 50 процентов всех зарегистрированных НПО внесены в Реестр. Из тех, которые получили отказ, 45 процентов сообщили, что их не внесли в Реестр НПО в силу того, что их уставные документы не соответствовали соответствующим положениям закона. О. Сидоренко. «Общественные и благотворительные организации Украины», «Перехрестя» № 2(7), 2000.

[458] Статья 7(11)(8) Закона о налогообложении прибыли.

учреждений»[459]. После того как НПО внесена в реестр, она должна подавать налоговую отчетность на квартальной основе. Статус освобождения от налогов не обязательно подтверждать ежегодно (хотя ГНА может лишить данного статуса в результате нарушения организацией соответствующего законодательства).

Некоторые юридические лица в принципе освобождены от налогообложения прибыли. Например, филиалы, учрежденные организациями инвалидов, освобождаются от налогов на прибыль (за исключением игорного бизнеса и продажи подакцизных товаров) при условии, что не менее 50 процентов работников подобных организаций – инвалиды, а выплаты зарплат инвалидам составляют не менее 25 процентов от общих расходов на зарплату. Кроме того, для получения подобного статуса освобождения от налогообложения такие организации должны быть сертифицированы на индивидуальной основе региональными межведомственными комиссиями[460]. Доходы, полученные дошкольными учебными заведениями от выполнения своей уставной деятельности, также освобождаются от налогообложения[461].

4. Налогообложение средств, полученных в качестве пожертвований

Как указывалось выше, пожертвования в виде денежных средств или имущества освобождаются от налогов в случае, если они сделаны в пользу (а) правительственного учреждения или бюджетной организации; (б) благотворительной или общественной организации; (в) религиозной организации; а также (г) профессионального объединения или профсоюза.

Членские взносы однозначно освобождаются от налогообложения лишь в случаях, когда это взносы в: (а) пенсионные фонды и кредитные союзы; (б) союзы, объединения и другие альянсы, представляющие интересы членов; (в) строительные кооперативы, кондоминиумы и другие объединения совладельцев жилья; (г) отраслевые и профессиональные союзы. В то же время административная практика налоговых властей предполагает и освобождение от налогообложения членских взносов благотворительных и религиозных организаций, приравнивая их к поступающим безвозмездно денежным и неденежным средствам[462].

Гранты освобождаются от налогообложения в случаях, если их получателями являются: (а) государственные бюджетные организации; (б) благотворительные и общественные организации; (в) пенсионные фонды и кредитные союзы; (г) иные юридические лица, чья деятельность не направлена на получение прибыли; а также (д) союзы, ассоциации и прочие альянсы, служащие интересам своих членов.

5. Налогообложение прибыли от хозяйственной деятельности

Согласно Закону «Об объединениях граждан»[463] общественным организациям все еще не разрешается прямое участие в любых формах предпринимательской/хозяйственной деятельности, проводить которую они могут лишь через специально созданные предприятия. Несмотря на подобные законодательные запреты, представляется, что Закон о налогообложении прибыли менее жестко подходит к трактовке данного положения. Различные положения, содержащиеся в Законе, предполагают возможность того, что НПО может заниматься различными типами экономической деятельности; и фактически, НПО ведут определенную экономическую деятельность. Благотворительные организации, согласно Закону о

[459] Приказ ГНА «Об утверждении инструкции ГНА о регистрации неприбыльных организаций и учреждений от 11 июля 1997 г. № 232.
[460] Статья 7(12) Закона о налогообложении прибыли. Статья 5(2)(1) Закона об НДС.
[461] Статья 7(13)(6) Закона о налогообложении прибыли.
[462] См.: разъяснение ГНА N 24299/7/15-1317 от 14 декабря, 2004 г.
[463] Закон Украины «Об объединениях граждан» от 16 июня 1992 г. (с последующими поправками от 13 мая 1999 г.)

благотворительности, однозначно вправе заниматься экономической деятельностью при условии, что она направлена на достижение уставных целей[464].

Налоговое законодательство определяет «хозяйственную деятельность» в качестве «любой деятельности лица, направленной на получение дохода в денежной, материальной или нематериальной формах, в случае если непосредственное участие такого лица в организации такой деятельности является регулярным, постоянным и существенным»[465]. Налоговые власти обычно понимают экономическую деятельность как любой сбыт товаров, предоставление услуг и выполнение работ за вознаграждение или без него.

Как отмечалось выше в разделе А 3, организации, перечисленные в подпункте «б» (согласно Статье 7(11)(3)) освобождаются от налогообложения дохода, полученного от «основной деятельности». Трактовка того, что именно составляет «основную деятельность» и может ли экономическая деятельность быть частью «основной», остается спорным вопросом в течение продолжительного времени. Налоговые власти нередко занимали позицию, предполагающую, что экономическая деятельность для НПО может быть позволена лишь в случае, если таковое специально прописано в соответствующем законе, регламентирующем учреждение НПО, а также если такая деятельность упоминается в уставных документах данной НПО. В результате многие НПО были либо исключены из Реестра НПО, либо не смогли впрямую заниматься экономической деятельностью, поскольку Закон «Об объединениях граждан», согласно которому учреждались многие НПО, устанавливает, что общественные организации могут заниматься экономической или иной коммерческой деятельностью *лишь* через отдельное коммерческое юридическое лицо[466].

Закон о налогообложении прибыли претерпел поправки в 2004-2005 гг., когда было внесено определение «основной деятельности». Основная деятельность – это благотворительность, предоставление услуг в области образования, культуры, науки, просвещения и т.д. в интересах общества, а также предоставление услуг в сфере системы социального обеспечения (пенсионные фонды, кредитные союзы, аналогичные организации). Кроме того, «основная деятельность» может включать продажу товаров и предоставление услуг НПО в тех областях, которые связаны с выполнением уставных задач, ради которых учреждались данные НПО, при условии, что стоимость подобных товаров и услуг ниже, чем обычная цена или зависит от государственного регулирования. Организации, освобожденные согласно Статьям 7(11)(4)[467], 7(11)(5)[468] и

[464] Статья 20 Закона о благотворительности. В то же время в законе взаимозаменяемо используются термины «предпринимательский», «коммерческая деятельность» и «экономическая деятельность», при этом определение различий между ними отсутствует. Закон о лицензировании определяет «экономическую деятельность» как любую деятельность, связанную с производством товаров, предоставлением услуг и выполнением работ.

[465] Статья 1.32 Закона о налогообложении прибыли.

[466] Статья 24 Закона об объединениях граждан. Другая проблема заключается в обязательном государственном лицензировании и аттестации многих социальных услуг (медицинских, юридических, туристических, образовательных, спортивных и некоторых научно-исследовательских) согласно Закону «О лицензировании определенных видов коммерческой деятельности». Лицензию может получить любое должным образом зарегистрированное юридическое лицо, *ведущее экономическую деятельность,* независимо от правового статуса и типа собственности, за исключением национальных и местных государственных учреждений. На основании указанной выше статьи 24 общественным организациям часто отказывают в выдаче лицензий; в то же время ГНА нередко пользовалась фактом получения организацией лицензии на экономическую деятельность в качестве основания для того, чтобы исключить организацию из Реестра НПО, независимо от того, было ли получение лицензии сопряжено с извлечением прибыли. Вероятность потери статуса льготного налогообложения сдерживает организации, которые хотели бы подать на лицензию, и, таким образом, не позволяет проводить деятельность, соответствующую уставным целям организации.

[467] Пенсионные фонды и кредитные союзы.

[468] Другие юридические лица, не перечисленные в параграфе (б) Статьи 7(11)(1), чья деятельность не предназначена для извлечения прибыли (главным образом, организации, предоставляющие услуги только своим членам, а также кооперативы).

7(11)(6)[469], освобождаются лишь от налогов с прибыли от продаж своим членам или учредителям[470]. И, наконец, Кабинет Министров обладает правом отменить действие данного положения в отношении сбыта определенных товаров и предоставления услуг в случаях нарушения антимонопольного законодательства[471].

Таким образом, данное определение однозначно разрешает НПО участвовать в экономической деятельности, например, в продаже товаров и предоставлении услуг, при условии, что: (a) поддерживаются «принципы и идеи, ради которых учреждалась НПО, (b) существует тесная связь с основной деятельностью НПО, (c) стоимость – ниже рыночной или же регулируется государством». Внедрение данных положений было приостановлено в 2004-2005 годах, что привело, однако, к резкому снижению части дохода от экономической деятельности в совокупном доходе НПО: с 21 процента в 2003 г. до 7 процентов в 2006[472].

НПО могут заниматься экономической деятельностью и вне параметров их «основной деятельности», сохраняя при этом свой привилегированный налоговый статус. К такому выводу можно придти на основании двух положений Закона о налогообложении прибыли. Статья 7(11)(9) устанавливает, что в случае, если НПО получает доход из источников, отличных от тех, которые указаны в Статье 7(11)(2)-(7)(11)(7), включая пожертвования в денежных средствах и натуральной форме, пассивный доход, доход от основной деятельности или оказанных услуг, государственных субсидий и грантов, данная организация должна платить налог на общих основаниях с соответствующей части своей прибыли. Кроме того, Статья 16(10)(2) Закона о налогообложении прибыли устанавливает, что «неприбыльные организации, описанные в параграфе 7(11), платят налог на прибыль, полученный от побочной деятельности на общих основаниях». Прибыль, полученная от иной деятельности, чем основная (например, от коммерческой деятельности) облагается налогом на прибыль по ставке 25 процентов.

6. Наличие льгот по уплате налога на пассивный (инвестиционный) доход и другие доходы

Закон о налогообложении прибыли определяет «пассивный доход» в качестве «прибыли, полученной в виде банковского процента, дивидендов, страховых пособий и выплат, а также роялти»[473]. Пассивный доход НПО всех типов не облагается налогом.

Дивиденды. Доход НПО, полученный в форме дивидендов, свободен от налогообложения (дивиденды рассматриваются в качестве пассивного дохода). При выплате дивидендов эмитент обязан удержать и сделать авансовый налоговый платеж в объеме 25 процентов от суммы дивидендов. Сумма налога на прибыль, уплаченная эмитентом при распределении дивидендов,

[469] Союзы и объединения юридических лиц, учрежденные для служения интересам своих членов, финансируемые исключительно за счет членских взносов и не ведущие какой-либо экономической деятельности помимо получения пассивного дохода.

[470] Кредитные союзы, кооперативы и другие НПО, о которых идет речь, могут реализовывать не более 20 процентов общего объема услуг нечленам согласно отдельному законодательству, регламентирующему деятельность таких НПО. Таким образом, продажа членам организации трактуется в качестве «связанной с уставной целью» подобной НПО и освобождается от уплаты корпоративного налога; реализация же нечленам рассматривается в качестве «несвязанной» с уставной целью и налогооблагается на общих основаниях.

[471] Статья 7(11)(13) Закона о налогообложении прибыли. Данная статья исключает из основной деятельности ряда организаций взаимной выгоды (пенсионные фонды, кредитные союзы и т.д.) предоставление товаров и услуг лицам, не являющимся учредителями, участниками и партнерами в данных организациях. Другими словами, притом, что реализация товаров и услуг своим собственным членам рассматривается в качестве основной деятельности и, как таковая, освобождается от налога на прибыль, платные услуги, предоставляемые лицам, не являющимся членами данной организации, могут, потенциально, привести к исключению из Реестра и утрате налоговых льгот.

[472] Данные предоставлены Институтом гражданского общества.

[473] Статья 7(11)(13) закона о налогообложении прибыли.

вычитается из общей суммы налогооблагаемой суммы за текущий или последующий отчетный период[474].

Доход от сдачи в аренду и лизинга. Платежи, полученные в рамках данной деятельности, не рассматриваются в качестве пассивного дохода. Однако они не облагаются налогом до тех пор, пока сумма арендных платежей не превышает связанных расходов (включая, например, стоимость поддержания имущества в порядке, коммунальных платежей, оплаты электричества и т.д.) и амортизационных расходов. Любой доход, превышающий расходы и амортизацию, облагается налогом на общих основаниях.

Приращение капитала. Реализованный прирост капитала, полученный НПО (то есть положительная разница между продажной стоимостью актива и его балансовой стоимостью) не рассматривается в качестве пассивного дохода и подлежит налогообложению на общих основаниях. Данный налог на реализованный прирост капитала применяется даже по отношению к одноразовым продажам[475].

7. Регулирование расходов

Сумма нераспределенной прибыли, превышающая 25 процентов годовой суммы, освобожденной от налогообложения части доходов, подпадает под уплату налога на прибыль, то есть не менее 75 процентов суммы освобожденных от налогообложения видов доходов (пассивные доходы, пожертвования, доход от основной деятельности) должны быть израсходованы до 1 апреля следующего финансового года. Это правило применимо к НПО, перечисленным в параграфе (г) Статьи 7.11.1 Закона о налогообложении прибыли (кооперативы и т.д.).

8. Вычитание благотворительных пожертвований из налогооблагаемых сумм

Законодательство Украины предполагает определенные налоговые льготы для физических и юридических лиц, делающих пожертвования занесенным в Реестр НПО.

Закон позволяет юридическим лицам включать в свои валовые расходы текущего года пожертвования в пользу любых видов НПО (включая гонорары третейским судам, учрежденным НПО) в совокупном размере не менее 2 и не более 5 процентов от налогооблагаемой прибыли в предыдущем году[476]. Можно также списывать пожертвования правительственным или муниципальным учреждениям. На практике юридические лица зачастую делают пожертвования в национальный или местный бюджет для поддержки местных учреждений образования, здравоохранения, культуры и других проектов. Юридические лица могут включать в свои валовые расходы дополнительно не менее 2 процентов и не более 10 процентов облагаемой налогом прибыли в предыдущем году в виде пожертвований музеям, другим учреждениям науки, культуры и искусства, занимающимся защитой культурного наследия Украины. Данные пожертвования учитываются отдельно от упомянутого выше пятипроцентного порога. Десятипроцентные пожертвования применимы по отношению к пожертвованиям в пользу общественных объединений инвалидов, пострадавших от аварии на Чернобыльской АЭС[477].

С 2005 г. пожертвования, сделанные физическими лицами в денежных средствах и имуществом в объеме от 2 до 5 процентов от налогооблагаемого дохода донора за предыдущий год, могут вычитаться соответственно пожертвованиям, сделанным в пользу любого из видов

[474] Статья 7(8)(2) – 7(8)(4) Закона о налогообложении прибыли.
[475] Статья 5 Закона о налогообложении прибыли.
[476] Статья 5(2)(2) Закона о налогообложении прибыли. Правило о вычитании из налогооблагаемых сумм не применяется по отношению к малым предприятиям, которые платят налоги по особой «упрощенной» схеме. См. Постановление Президента Украины об упрощении налогообложения, финансовой и налоговой отчетности малых предприятий от 28 июня 1999 г., №. 746.
[477] Статья 5.2.3 Закона о налогообложении прибыли.

зарегистрированных НПО[478]. Тем не менее, очень немногие доноры – частные лица пользуются указанными налоговыми привилегиями в силу того, что списывать возможно лишь из сумм годового дохода, полученного в виде зарплаты[479]. Из-за умеренной ставки подоходного налога для физических лиц (с января 2007 г. - 15 процентов)[480], подобная налоговая льгота не представляет практического интереса для служащих, а также не играет какой-либо значительной роли для состоятельных лиц, получающих доход от инвестиционной деятельности и из иных источников, а не в виде зарплаты.

Более того, практические результаты налоговых льгот для доноров – физических лиц могут быть еще более неопределенными в силу нечеткого порядка оценки пожертвований, сделанных в неденежной форме. Дополнительную неразбериху вносит и трактовка положений законодательства налоговыми властями (например, только пожертвования в национальной валюте могут вычитаться в 2008 г., хотя в Законе о налогообложении доходов физических лиц подобное ограничение отсутствует).

Не разрешены также переносы налоговых кредитов за благотворительные пожертвования на последующие отчетные периоды[481].

B. НДС

1. Общие принципы

Для целей Закона Украины «Об НДС»[482], «налогоплательщиком» является лицо, которое согласно настоящему Закону обязано осуществлять удержание и внесение в бюджет налога, уплачиваемого покупателем, или лицо, которое импортирует товары на таможенную территорию Украины[483].

Организация считается плательщиком НДС, если[484]:

- сумма ее налогооблагаемых сделок, включающих продажу товаров (предоставление услуг, выполнение работ) за последние 12 месяцев превышает 300,000 гривен (прибл. 40 000 долларов США);
- импортирует товары на таможенную территорию Украины или является получателем работ/услуг, предоставленных нерезидентом (включая Интернет-продажи) для использования или потребления на таможенной территории Украины[485];
- продает конфискат в любом объеме;
- предоставляет пассажирские или грузоперевозки на таможенную территорию Украины;
- несет ответственность за уплату налогов за объекты, являющиеся частью железнодорожной транспортной системы, в соответствии с порядком, установленным Кабинетом Министров Украины, или же

[478] Статья 5.3.2 Закона о налогообложении доходов физических лиц № 889 от 22 мая 2003 г. (с последующими поправками).
[479] Статья 5.3.6 Закона о налогообложении доходов физических лиц.
[480] Статья 7.1 Закона о налогообложении доходов физических лиц.
[481] Статья 5.4.3. Закона о налогообложении доходов физических лиц.
[482] Закон Украины «Об НДС» № 168 от 3 апреля 1997 (с последующими изменениями).
[483] Статья 1.3 Закона об НДС.
[484] Статья 2 Закона об НДС.
[485] Физические лица, не зарегистрированные в качестве плательщиков НДС, могут продолжать деятельность лишь при условии, если они импортируют товары в объеме, который не предполагает налогообложение согласно существующему законодательству.

- организация или ее филиалы предоставляют услуги связи и выступают единым субъектом налогообложения и отчетности по доходам и расходам, связанным с указанными услугами.

Объектом налогообложения являются следующие операции налогоплательщиков[486]:

- поставка товаров и услуг, место предоставления которых находится на таможенной территории Украины, в том числе операции по передаче права собственности на объекты залога заемщику (кредитору) для погашения задолженности залогодателя, а также по передаче объекта финансового лизинга в пользование лизингополучателю;
- импорт товаров на таможенную территорию Украины, включая предоставление услуг нерезидентами на таможенной территории Украины, включая импорт имущества, находящегося в лизинге или залоговом пользовании, а также
- экспорт товаров с таможенной территории Украины и предоставление услуг, использование которых будет иметь место вне таможенной территории Украины.

2. Ставка НДС

Ставка НДС установлена на уровне 20 процентов от суммы налогооблагаемой сделки[487]. В настоящее время не существует льготных ставок.

Нулевая ставка применима, главным образом, к экспортируемым товарам, услугам или работам, а также к международным пассажирским и грузоперевозкам. Нулевая ставка также применяется по отношению к операциям, проводимым филиалами организаций, учрежденных инвалидами (за исключением игорного бизнеса и сбыта подакцизных товаров)[488].

3. Регистрация

Любое лицо, участвующее в налогооблагаемой сделке, связанной с продажей товаров или предоставлением услуг на общую сумму свыше 300 000 гривен (прибл. 40 тысяч долларов США) в течение 12 предшествующих календарных месяцев, обязаны зарегистрироваться в качестве плательщиков НДС[489]. Многие организации не дотягивают до этой пороговой суммы и, в результате, не обязаны регистрироваться и платить НДС. В то же время, организации, заплатившие НДС, но не достигшие пороговой суммы, не могут вернуть ранее заплаченные деньги.

Однако, если в течение 24 месяцев после регистрации в качестве плательщика НДС объем реализованной продукции данной организации за последние 12 календарных месяцев не превышает минимума, в рамках которого организации освобождаются от уплаты налога, регистрация такой организации аннулируется налоговыми властями[490].

4. Льготы для определенных категорий организаций

Зарегистрированные религиозные организации и организации, указанные в параграфе «б» статьи 7.11.1 Закона о налогообложении прибыли, освобождены от уплаты НДС на импорт безвозмездно пожертвованных на благотворительные цели товаров и услуг. Данная льгота не распространяется на акцизные товары, ценные бумаги, нематериальные активы и определенные товары, устанавливаемые правительством, которые предназначаются для проведения

[486] Статья 3 Закона об НДС.
[487] Статья 6.1 Закона об НДС.
[488] Статья 6.2.8 Закона об НДС.
[489] Статья 2.1 Закона об НДС.
[490] Статья 9.6 Закона об НДС.

экономической деятельности. Любая незадекларированная оплата, полученная за такие товары и услуги, рассматривается в качестве уклонения от налогов, а доходы от подобных сделок подлежат конфискации[491].

НПО инвалидов[492] освобождаются от уплаты НДС с продаж товаров и предоставления услуг за исключением акцизных товаров и услуг в рамках игорного бизнеса, а также перепродаваемых товаров. Такие организации могут также, претендовать на нулевую ставку НДС и подавать на возврат НДС, уплаченный в связи с приобретением товаров или услуг. Для подачи на возврат НДС, НПО или индивидуальные инвалиды должны получить разрешение от Межведомственной Комиссии по предприятиям и общественным организациям инвалидов, как предписывается положением Закона о социальной защите инвалидов[493].

Уплаченные суммы НДС подлежат возврату также предприятиям Международного Союза организаций «Союз Чернобыля» и Национальной общественной организации «Союз Чернобыля Украины» при условии того, что более 75 процентов работников организации – пострадавшие в результате чернобыльской катастрофы[494].

5. Льготы для особых категорий товаров и услуг

Продажа или предоставление товаров или услуг предполагает уплату НДС, размер которого определяется по реальной стоимости товаров или услуг – сумме, которая не ниже их рыночной стоимости, даже если данные сделки совершены бесплатно или по стоимости, которая ниже реальной[495]. В качестве исключения из этого правила НДС не взимается с благотворительной помощи или бесплатной передачи товаров или предоставления услуг благотворительным организациям, а также некоторым другим организациям, внесенным в Реестр НПО (например, религиозным), государственным или муниципальным учреждениям, государственным или местным публичным организациям, предприятиям или учреждениям. Кроме того, НДС не взимается с бесплатной передачи товаров или предоставления услуг бенефициариям благотворительной помощи, которые определяются в качестве таковых согласно положениям законодательства[496].

Закон «О гуманитарной помощи»[497]предписывает порядок маркировки и распределения благотворительной (гуманитарной) помощи, а также порядок осуществления контроля за предоставлением гуманитарных услуг. В соответствии с этим законом, в случае, если благотворительная (гуманитарная) помощь получена от иностранного физического или юридического лица, получатель такой помощи должен быть аккредитован Комиссией по гуманитарной помощи для того, чтобы получить освобождение от НДС и других налогов.

Взносы в уставной фонд юридического лица[498] или сбор членских взносов организацией не рассматриваются в качестве налогооблагаемых сделок.

---

[491] Статья 5.1.21 Закона об НДС.
[492] Организация считается НПО инвалидов, если инвалиды составляют не менее 50 процентов сотрудников и если не менее 25 процентов зарплат в данной организации выплачивается инвалидам, а прибавочная стоимость от непосредственного изготовления товаров составляет не менее 8 процентов от продажной цены.
[493] Статьи 5.21 и 6(2)(8) Закона об НДС.
[494] Постановление Кабинета Министров № 1279 от 17 октября 1996 г.
[495] Статья 4.2 Закона об НДС.
[496] Статья 4. Закона об НДС.
[497] Закон о гуманитарной помощи от 22 октября 1999 г.
[498] Статья 3.2.8 Закона об НДС.

Закон об НДС устанавливает список операций, освобождаемых от уплаты НДС, независимо от того, осуществляются ли данные сделки коммерческими или неприбыльними организациями. Данный список, в частности, включает:

- продажу и доставку печатных средств информации по подписке;
- продажу книг, школьных тетрадей и учебников, иных учебных пособий, произведенных в Украине;
- оплату учебы в надлежащем образом аккредитованных начальных, средних и высших учебных заведениях;
- продажу специализированных товаров для инвалидов;
- услуги здравоохранения, предоставленные должным образом аккредитованными заведениями, а также
- текущий ремонт и обслуживание домов для престарелых и инвалидов[499].

6. Порядок возврата НДС

Плательщики НДС, которым причитается возврат, могут подавать на возврат в виде денежных средств (в виде банковского трансферта или чеков Минфина) или же недоплачивать на соответствующую сумму НДС в последующие периоды. Все заявки на возврат НДС проходят аудит налоговых властей в течение 30 дней после подачи декларации НДС[500]. Задержки и отказы в возврате НДС в Украине нередки.

C. Налог на имущество (включая налог на недвижимость)

1. Применимые налоги

В Украине не существует общего налога на имущество, однако существует налог на землю, порядок взимания которого прописан в Законе о плате за землю. Налог на землю платится землевладельцами и пользователями земельных участков, включая тех, которые пользуются участками земли на основании договоров аренды. В принципе, ставка налога на землю на каждый финансовый год устанавливается Законом о государственном бюджете; иные законы не могут изменить ставку налога на землю[501]. Ставка налога составляет 1 процент от оценочной стоимости участка, или же, если местное правительство не проводит оценок, ставка налога устанавливается на среднестатистическом уровне (в настоящий момент - до 40 центов США за квадратный метр)[502]

2. Налоговые льготы

От уплаты налога на землю освобождаются следующие организации:

- медицинские заведения для детей;
- общественные организации инвалидов и филиалы, учрежденные такими организациями;
- зарегистрированные благотворительные организации, которые не участвуют в экономической деятельности;
- зарегистрированные религиозные организации, которые не участвуют в экономической деятельности[503].

[499] Статья 5 Закона об НДС.
[500] Статья 7.7 Закона об НДС.
[501] Статья 4 Закона о плате за землю от 3 июля 1997 г. (с последующими изменениями).
[502] Данная ставка может быть увеличена в пять раз для рекреационных участков.
[503] Статья 11 Закона Украины о плате за землю.

Данные группы могут утратить свой статус освобождения от налогообложения, если они сдают земельные участки в аренду или ведут экономическую деятельность на данных участках. Местные власти могут освободить налогоплательщика от части уплаты налога на землю, которая идет в местный бюджет. На практике местные власти зачастую освобождают НПО от данного налога полностью или частично.

D. Разное: Прочие льготы и привилегии

НПО – истцы, выступающие от имени других лиц, украинских и международных объединений пострадавших в результате чернобыльской катастрофы, НПО инвалидов и некоторые другие НПО освобождаются от уплаты государственной пошлины при подаче судебного иска и нотариальных сборов.

Местные налоги регулируются постановлениями Кабинета Министров о местных налогах и пошлинах. Местные власти могут предоставить НПО освобождение от уплаты местного налога или части налога, идущего в местный бюджет. Самым большим местным налогом является местный налог на зарплаты, устанавливаемый местными властями и пропорциональный количеству работников. Ставка данного налога достаточно незначительна: до 10 процентов от суммы, равной 17 гривнам (прибл. 3 доллара США) умноженной на количество работающих. Многие местные правительства не взимают этого налога или предоставляют частичное или полное от него освобождение для НПО. НПО не платит данный налог, если не имеет постоянного штата или внешних индивидуальных подрядчиков[504].

НПО не освобождаются от налога на рекламу (0.1 процента или 0.5 процента от платы), налога на проведение развлекательных мероприятий (3 процента от доходов от проведения концертов, выставок, фестивалей или аналогичных мероприятий, за исключением тех, которые признаются местными правительственными учреждениями в качестве благотворительных)[505].

[504] Статья 15 Постановления Кабинета Министров Украины о местных налогах и пошлинах от 20 мая 1993 г. (с последующими поправками).
[505] Статья 6 Закона Украины о проведении гастрольных мероприятий N 1115 от 10 июля 2003 г.

УЗБЕКИСТАН

A. Налог на прибыль

1. Основные понятия

Налоговый кодекс Республики Узбекистан[506] (далее - Налоговый кодекс) устанавливает налог на прибыль для двух категорий юридических лиц:

- резидентов Республики Узбекистан;
- нерезидентов Республики Узбекистан, осуществляющих деятельность в Республике Узбекистан через постоянное учреждение или получающих доходы, источник образования которых находится на территории Республики Узбекистан[507].

Налогооблагаемая база определяется исходя из налогооблагаемой прибыли, исчисленной как разница между совокупным доходом и вычитаемыми расходами, с учетом уменьшения налогооблагаемой прибыли в соответствии со статьей 159 Налогового кодекса. При этом полученные дивиденды вычитаются из налогооблагаемой базы[508]. В совокупный доход включаются:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг);
- прочие доходы.

Доходом от реализации товаров (работ, услуг) является выручка от реализации товаров (работ, услуг), в том числе вспомогательными службами, за вычетом налога на добавленную стоимость и акцизного налога[509].

Согласно Гражданскому кодексу Республики Узбекистан «некоммерческие организации» определены как юридические лица, которые не имеют извлечение прибыли в качестве главной цели и могут создаваться в форме общественного объединения, общественного фонда, финансируемого собственником учреждения, а также в иной форме, предусмотренной законодательными актами[510].

Закон «О негосударственных некоммерческих организациях» (далее - Закон об ННО)[511] ввел термин «негосударственная некоммерческая организация» и определил ННО как «самоуправляемая организация, созданная на добровольной основе физическими и (или) юридическими лицами,

(а) не преследующая извлечение дохода (прибыли) в качестве основной цели своей деятельности и

(б) не распределяющая полученных доходов (прибыли) между ее участниками (членами)»[512].

Для целей налогообложения статья 17 Налогового кодекса дает четкое определение того, какие организации относятся к некоммерческим:

---

[506] Налоговый кодекс Республики Узбекистан утвержден Законом Республики Узбекистан от 25.12.2007 г. № ЗРУ-136. Введен в действие с 1 января 2008 г.
[507] Статья 126 Налогового кодекса.
[508] Статья 296 Налогового кодекса.
[509] Статья 130 Налогового кодекса.
[510] Статья 40 Гражданского кодекса от29 августа 1996 г. (с внесенными изменениями от 1 мая 1998 г.).
[511] Закон о негосударственных некоммерческих организациях от 14 апреля 1999 г.(*здесь и далее «Закон об ННО»*).
[512] Статья 2 Закона об ННО.

«под некоммерческими организациями понимаются юридические лица, не имеющие в качестве основной цели своей деятельности извлечение прибыли и не распределяющие полученных доходов между их участниками (членами). К некоммерческим организациям относятся бюджетные организации, в том числе органы государственной власти и управления, негосударственные некоммерческие организации, включая международные, прошедшие государственную регистрацию в Республике Узбекистан, а также органы самоуправления граждан».

2. Ставка налога на прибыль

Ставки налогов и других обязательных платежей устанавливаются решением Президента Республики Узбекистан, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом[513].

Ставка налога на прибыль юридических лиц в 2008г. установлена в размере 10 процентов.

Дивиденды и проценты, выплачиваемые юридическим лицам, подлежат налогообложению по ставке 10 процентов.

3. Полностью или частично освобожденные организации

Не являются плательщиками налога на прибыль юридических лиц[514]:

- некоммерческие организации (НКО). При осуществлении предпринимательской деятельности НКО являются плательщиками налога с прибыли, полученной от осуществления ими предпринимательской деятельности;
- юридические лица, для которых в соответствии с Налоговым Кодексом предусмотрен упрощенный порядок налогообложения[515].

Микрофирмы и малые предприятия вправе выбрать либо упрощенный порядок налогообложения, предусматривающий уплату единого налогового платежа, либо уплату общеустановленных налогов. Но ННО в настоящее время не могут переходить на упрощенный порядок налогообложения.

4. Налогообложение доходов, полученных на безвозмездной основе

Не рассматриваются в качестве дохода налогоплательщика следующие виды доходов, включая[516]:

- субсидии из бюджета;
- безвозмездно полученные средства (имущество или имущественные права), работы и услуги, если передача средств (имущества или имущественных прав), выполнение работ, оказание услуг происходит на основании решения Президента Республики Узбекистан или Кабинета министров Республики Узбекистан;
- полученные гранты[517];

---

513 Статья 27 Налогового кодекса.

514 Статья 126 Налогового кодекса.

515 Включая микрофирмы и малые предприятия, предприятия торговли и общественного питания, нотариусы, и т.д.

516 Статья 129 Налогового Кодекса.

517 Статья 22 Налогового кодекса. Грант - имущество, предоставляемое на безвозмездной основе государствами, правительствами государств, международными и иностранными правительственными организациями, а также международными и иностранными неправительственными организациями, включенными в перечень, устанавливаемый Правительством Республики Узбекистан, Республике Узбекистан, Правительству Республики Узбекистан, органам самоуправления граждан, юридическим и

- средства, полученные некоммерческими организациями на содержание и осуществление уставной деятельности, поступившие с целевым назначением и (или) безвозмездно.

5. Налогообложение дохода от предпринимательской деятельности

ННО разрешается согласно гражданскому законодательству заниматься предпринимательской деятельностью «в пределах, соответствующих ее уставным целям»[518]. Несоответствие данным условиям может привести к приостановке деятельности. При осуществлении предпринимательской деятельности НКО являются плательщиками налога на прибыль, полученную от осуществления ими предпринимательской деятельности[519].

Статья 3 Закона «О гарантиях свободы предпринимательской деятельности»[520] дает понятие предпринимательской деятельности: «Предпринимательская деятельность (предпринимательство) - инициативная деятельность, осуществляемая субъектами предпринимательской деятельности в соответствии с законодательством, направленная на получение дохода (прибыли) на свой риск и под свою имущественную ответственность». Но на практике все доходы, получаемые ННО от бизнеса или инвестирования, рассматриваются как происходящие из предпринимательской деятельности и облагаются налогом на прибыль.

6. Освобождения от налогов по пассивным (инвестиционным) доходам

Дивиденды и проценты облагаются налогом у источника выплаты по ставке 10 процентов.

От налогообложения освобождаются доходы по государственным облигациям и иным государственным ценным бумагам, а также доходы, получаемые в виде процентов от размещения на финансовых рынках временно свободных средств внебюджетного Пенсионного фонда Республики Узбекистан при Министерстве финансов Республики Узбекистан.

Резиденты Республики Узбекистан, а также нерезиденты Республики Узбекистан, осуществляющие деятельность в Республике Узбекистан через постоянное учреждение, получившие дивиденды и проценты, ранее обложенные налогом у источника выплаты в Республике Узбекистан, имеют право на вычет их из совокупного дохода.

Доходы в виде дивидендов, направленные в уставный фонд (уставный капитал) юридического лица, от которого они получены, не подлежат налогообложению.

7. Регулирование расходов

Статья 24 Закона Республики Узбекистан «Об общественных фондах»[521] устанавливает максимально допустимый 20-процентный размер административных расходов фонда, включая выплаты членам попечительского совета и ревизионной комиссии.

8. Уменьшение налогов на сумму благотворительных взносов

Налогооблагаемая прибыль юридических лиц уменьшается на сумму:

физическим лицам, а также имущество, предоставляемое на безвозмездной основе иностранными гражданами и лицами без гражданства Республике Узбекистан и Правительству Республики Узбекистан.

[518] Статья 31 Закона об ННО и Статья 40 Гражданского кодекса.

[519] Статья 126 Налогового кодекса.

[520] Статья 3 Закона от 25.05.2000г. №69-II «О гарантиях свободы предпринимательской деятельности».

[521] Закон Республики Узбекистан «Об общественных фондах».

- взносов в экологические, оздоровительные и благотворительные фонды, учреждения культуры, народного образования, здравоохранения, труда и социальной защиты населения, физической культуры и спорта, органы самоуправления граждан, но не более одного процента налогооблагаемой прибыли;
- средств, направляемых безвозмездно на внесение взносов по ипотечным кредитам и (или) приобретение жилья в собственность работникам из числа молодых семей, но не более 10 процентов налогооблагаемой прибыли;
- отчислений от прибыли предприятий, находящихся в собственности религиозных и общественных объединений (кроме профессиональных союзов, политических партий и движений), благотворительных фондов, направляемых на осуществление уставной деятельности этих объединений и фондов[522].

B. НДС

1. Основные понятия

Порядок определения и оплаты НДС устанавливается статьями 197 – 228 Налогового кодекса. Плательщиками налога на добавленную стоимость являются:

- юридические лица, имеющие облагаемые налогом обороты;
- юридические лица, на которых возлагается обязанность по уплате налога на добавленную стоимость за облагаемые обороты, осуществляемые нерезидентами Республики Узбекистан;
- юридические и физические лица, импортирующие товары на территорию Республики Узбекистан, за исключением физических лиц, завозящих товары для собственных нужд в пределах норм беспошлинного ввоза;
- товарищ (участник) договора простого товарищества, на которого возложено ведение дел простого товарищества (доверенное лицо) при осуществлении им облагаемых оборотов[523].

2. Ставки НДС и порядок исчисления налога

Ставка НДС составляет 20 процентов[524], не считая нулевой ставки, которая применяется только к экспортерам, топливу и смазочным материалам для сельскохозяйственных предприятий. Налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате в бюджет, определяется как разница между суммой исчисленного налога по облагаемому обороту и суммой налога, относимого в зачет в соответствии со статьей 218 Налогового кодекса.

3. Налоговые льготы для специальных категорий организаций

Не являются плательщиками налога на добавленную стоимость некоммерческие организации, за исключением оборотов по реализации товаров (работ, услуг) в рамках предпринимательской деятельности, а также юридические лица, для которых в соответствии с Налоговым кодексом предусмотрен упрощенный порядок налогообложения[525].

4. Налоговые льготы для специальных товаров и услуг

Освобождается от налога на добавленную стоимость оборот по реализации, в том числе[526]:

[522] Статья 159 Налогового кодекса.
[523] Статья 197 Налогового кодекса.
[524] Постановление Президента Республики Узбекистан от 12.12.2007г. №ПП-744.
[525] Статья 197 Налогового кодекса.
[526] Статья 208 Налогового кодекса.

- услуг (действий), оказываемых государственными органами, органами самоуправления граждан и иными уполномоченными организациями, за которые взимаются государственная пошлина и сборы;
- товаров (работ, услуг), за исключением оборотов по реализации от осуществления посреднической, торговой, заготовительной, снабженческо-сбытовой деятельности юридическими лицами, находящимися в собственности общественных объединений инвалидов, фонда «Нуроний» и ассоциации «Чернобыльцы Узбекистана», в общей численности которых работает не менее 50 процентов инвалидов;
- товаров (работ и услуг), приобретаемых юридическими лицами за счет займов (кредитов), предоставленных международными и зарубежными правительственными финансовыми организациями по международным договорам Республикой Узбекистан, а также полученных за счет грантов.

Освобождается от налога на добавленную стоимость импорт, в том числе[527]:

- товаров, ввозимых физическими лицами в пределах норм беспошлинного ввоза, утвержденных таможенным законодательством;
- товаров, предназначенных для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними;
- товаров, ввозимых в качестве гуманитарной помощи, в порядке, определяемом Кабинетом министров Республики Узбекистан;
- товаров, ввозимых в целях благотворительной помощи, включая оказание технического содействия, по линии государств, правительств, международных организаций;
- товаров, ввозимых за счет средств грантов, предоставленных по линии государств, правительств и международных организаций;
- лекарственных средств и изделий медицинского (ветеринарного) назначения, а также сырья, ввозимого для производства лекарственных средств и изделий медицинского (ветеринарного) назначения.

5. Процедура возврата НДС

Возврат суммы налога на добавленную стоимость налогоплательщику путем перечисления денежных средств на банковский счет производится Министерством финансов Республики Узбекистан[528]. Для возврата суммы налога на добавленную стоимость налогоплательщик представляет органам государственной налоговой службы по месту налогового учета письменное заявление с приложением следующих документов в четырех экземплярах:

- акт сверки задолженности юридического лица по налогам и другим обязательным платежам. Акт сверки задолженности по налогам и другим обязательным платежам составляется до 15 числа месяца, следующего за отчетным, и действителен в течение календарного месяца;
- расчет налога на добавленную стоимость;
- сведения о суммах и датах возврата в случае, если юридическому лицу ранее был осуществлен возврат по налогу на добавленную стоимость.

C. Налог на имущество и землю

1. Применяемые налоги

[527] Статья 211 Налогового кодекса.
[528] Статья 228 Налогового кодекса.

Плательщиками налога на имущество юридических лиц являются:

- юридические лица - резиденты Республики Узбекистан, имеющие налогооблагаемое имущество на территории Республики Узбекистан;
- юридические лица - нерезиденты Республики Узбекистан, осуществляющие деятельность в Республике Узбекистан через постоянное учреждение и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Республики Узбекистан, если иное не предусмотрено международными договорами Республики Узбекистан. Если невозможно установить местонахождение собственника недвижимого имущества, налогоплательщиком является лицо, у которого это имущество находится во владении и (или) пользовании. Деятельность нерезидента Республики Узбекистан признается как осуществляемая через постоянное учреждение в Республике Узбекистан в соответствии со статьей 20 Налогового Кодекса[529].

Налог на имущество исчисляется на основании среднегодовой остаточной стоимости (среднегодовая стоимость) объектов налогообложения, который определяется нарастающим итогом как одна двенадцатая от суммы, полученной при сложении остаточных стоимостей (среднегодовых стоимостей) объектов налогообложения на последнее число каждого месяца отчетного периода[530].

Плательщиками земельного налога являются юридические лица, включая нерезидентов Республики Узбекистан, имеющие земельные участки на правах собственности, владения, пользования или аренды[531].

2. Налоговые льготы

От налога на имущество юридических лиц и земельного налога освобождаются:

- организации здравоохранения, физической культуры и социального обеспечения, народного образования, культуры и искусства;
- юридические лица, находящиеся в собственности общественных объединений инвалидов, фонда «Нуроний» и ассоциации «Чернобыльцы Узбекистана», в общей численности которых работает не менее 50 процентов инвалидов, ветеранов войны и трудового фронта 1941-1945 годов, кроме юридических лиц, занимающихся торговой, посреднической, снабженческо-сбытовой и заготовительной деятельностью. При определении права на получение указанной льготы в общую численность работников включаются работники, состоящие в штате[532];
- некоммерческие организации. При осуществлении предпринимательской деятельности некоммерческие организации являются плательщиками налога на имущество юридических лиц, а также являются плательщиками земельного налога по земельным участкам, используемым в предпринимательской деятельности;
- юридические лица, для которых в соответствии с Налоговым кодексом предусмотрен упрощенный порядок налогообложения[533].

D. Разное: Прочие льготы и привилегии

Некоммерческие организации не являются плательщиками налога за пользование водными ресурсами. При осуществлении предпринимательской деятельности некоммерческие

[529] Статья 265 Налогового кодекса.
[530] Статья 268 Налогового кодекса.
[531] Статья 279 Налогового кодекса.
[532] Статья 269 Налогового кодекса.
[533] Статья 265 Налогового кодекса.

организации являются плательщиками налога за пользование водными ресурсами по объемам воды, используемой в предпринимательской деятельности[534].

Некоммерческие организации не являются плательщиками налога на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры, за исключением прибыли, полученной ими от осуществления предпринимательской деятельности[535].

От уплаты налога на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры освобождаются юридические лица, находящиеся в собственности общественных объединений инвалидов, фонда «Нуроний» и ассоциации «Чернобыльцы Узбекистана», в общей численности которых работает не менее 50 процентов инвалидов, ветеранов войны и трудового фронта 1941-1945 годов, кроме юридических лиц, занимающихся торговой, посреднической, снабженческо-сбытовой и заготовительной деятельностью. При определении права на получение указанной льготы в общую численность работников включаются работники, состоящие в штате[536].

Некоммерческие организации не являются плательщиками обязательных отчислений во внебюджетный Пенсионный фонд[537] и в Республиканский дорожный фонд[538], за исключением доходов, полученных от осуществления ими предпринимательской деятельности.

[534] Статья 257 Налогового кодекса
[535] Статья 295 Налогового кодекса
[536] Статья 298 Налогового кодекса
[537] Статья 312 Налогового кодекса
[538] Статья 316 Налогового кодекса

Сравнительные таблицы: Подоходный налог (Налог на прибыль)

Страна	Ставка налога	Освобожденные организации	Освобожденный доход	
			Пожертвования	**Пассивный (Инвестиции)**
Армения	20%	Некоммерческие организации (НКО) освобождаются от налогообложения средств, полученных в качестве пожертвований	Средства (включая членские взносы) и услуги, полученные НКО на безвозмездной основе, не рассматриваются в качестве налогооблагаемого «дохода»	НКО освобождаются от налогообложения дохода от дивидендов, дохода от приватизационных сертификатов, остаточных активов, полученных от ликвидации юридического лица, и дохода от инвестирования в иностранные валюты и ценные бумаги
Азербайджан	22%	От налога на прибыль освобождены доходы НКО, полученные в виде безвозмездных переводов денежных средств, членских взносов и пожертвований. Доходы благотворительных организаций, за исключением дохода, полученного от предпринимательской деятельности освобождены от налога на прибыль.	От налога на прибыль освобождены доходы НКО, полученные в виде безвозмездных переводов денежных средств, членских взносов и пожертвований. Гранты на практике освобождены от налога на прибыль, хотя конкретного упоминания об освобождении грантов от налогообложения в Налоговом кодексе нет.	Дивиденды и проценты облагаются налогом у источника выплаты по ставке 10 процентов.
Беларусь	24%	НКО не освобождаются от налогообложения. Общественные и религиозные организации освобождаются по некоторым видам пожертвований. Освобождаются организации, использующие труд инвалидов, если численность инвалидов в них составляет более 50 процентов от списочной численности. Некоторые освобождения привязаны к конкретной деятельности (изготовления протезно-ортопедических изделий, средств реабилитации и обслуживания	У общественных и религиозных организаций (объединений), республиканских государственно-общественных объединений, иных некоммерческих организаций, созданных в соответствии с законодательством, в состав доходов от внереализационных операций для целей налогообложения не включаются: вступительные, паевые и членские взносы в размерах, предусмотренных уставами; денежные средства, полученные в порядке возмещения их участниками (членами) стоимости приобретенных, а также выполненных (оказанных) работ (услуг)	Нет общих освобождений. За исключением доходов полученных НКО в виде дивидендов на вклады которые изначально освобождены (членские взносы).

		инвалидов).	для этих участников, стоимости товаров, включенных в стоимость указанных работ (услуг), связанных с содержанием и эксплуатацией недвижимого имущества; стоимость (суммы) безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), денежных средств, иных ценностей, имущественных прав при условии использования этих товаров (работ, услуг), денежных средств, иных ценностей и имущественных прав по целевому назначению или на выполнение задач, определенных уставами общественных и религиозных организаций (объединений), иных некоммерческих организаций, в случае, если целевое назначение передающей стороной не определено; доходы (проценты) от хранения вышеуказанных денежных средств на банковских счетах.	
Грузия	15%	Благотворительные организации освобождаются от налога на прибыль, кроме прибыли, полученной от экономической деятельности. Бюджетные (государственные), благотворительные и международные организации частично или полностью освобождены от обложения налогом на прибыль.	От обложения налогом на прибыль освобождаются также полученные организацией гранты, членские взносы и пожертвования.	Нет освобождений по пассивным доходам

Казахстан	20%	Три категории организаций, которые пользуются некоторыми налоговыми преференциями: некоммерческие организации (НКО) и два вида организаций, осуществляющих деятельность в социальной сфере	НКО освобождены от налога на доходы, полученные в виде гранта, вступительных и членских взносов, благотворительной и спонсорской помощи, безвозмездно полученного имущества, отчислений и пожертвований на безвозмездной основе. ООДСС освобождены от налогообложения на доходы, полученные от участия в указанных видах деятельности, и на доходы в виде безвозмездно полученного имущества (при условии, что такой доход направлен на деятельность, освобожденную от налогов), без уточнения конкретных видов такого дохода.	Освобождены от налогообложения доходы НКО в виде «вознаграждения по депозитам», каковым является процент, полученный по банковским депозитам. Однако, проценты по банковским депозитам) подлежат удержанию у источника выплаты по ставке в размере 15 процентов.
Кыргызстан	10%	Существуют две категории организаций, которые пользуются некоторыми освобождениями: простые НКО и некоммерческие организации, имеющие статус благотворительной организации (благотворительные организации).	Следующие виды доходов НКО не облагаются налогом на прибыль: членские и вступительные взносы; гуманитарная помощь и гранты, при условии их использования в уставных целях; и стоимость безвозмездно полученных активов при условии их использования в уставных целях.	Дивиденды, полученные налогоплательщикам и от участия в отечественных организациях не облагаются налогом на прибыль. Проценты, выплачиваемые налогоплательщикам , облагаются налогом у источника дохода по ставке 10 процентов.
Молдова	0%	Налогового кодекса освобождает НКО от подоходного налога	Доходы в виде пожертвований освобождаются от налога при условии, что принятие пожертвований предусмотрено уставом организации.	Конкретно сформулированных освобождений от налога на пассивный доход в Кодексе нет.
Россия	20%	Налоговый кодекс не освобождает НКО от уплаты в бюджет налога на прибыль. Однако, для НКО отдельных организационно-правовых форм, в частности, для общественных организаций инвалидов и религиозных организаций, существуют особенности ее формирования.	При определении налоговой базы не учитываются следующие виды доходов: средства и иное имущество, которое получено в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Законом «О безвозмездной помощи»; имущество, полученное российской организацией безвозмездно; имущество, полученное налогоплательщиком в рамках целевого	Не освобождается.

			финансирования, включая гранты (при условии раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования; имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения. От налогообложения освобождаются следующие целевые поступления: вступительные взносы, членские взносы, паевые взносы; отчисления на формирование резерва на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества, которые производятся товариществу собственников жилья, жилищному кооперативу, садоводческому, садово-огородному, гаражно-строительному, жилищно-строительному кооперативу их членами; имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования; суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций; средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности; совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов; использованные по целевому назначению	

			поступления от собственников созданным ими учреждениям; имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности; денежные средства, полученные некоммерческими организациями на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» и тд.	
Таджикистан	25%	Освобождаются от уплаты налога на прибыль предприятия, принадлежащие объединениям инвалидов, слепых и глухих (при условии соответствия определенным условиям); религиозные, благотворительные, бюджетные, международные и межправительственные некоммерческие организации – за исключением доходов, полученных ими в результате предпринимательской деятельности.	Освобождаются от уплаты налога на прибыль получаемые некоммерческими организациями безвозмездные перечисления, безвозмездное имущество, членские взносы, пожертвования и гранты.	Налог на банковский процент, начисляемый на вклады резидентных предприятий, удерживается у источника по ставке 12 процентов. Сумма процента до обложения налогом не включается в валовой доход получателя и не подлежит дальнейшему налогообложению. Дивиденды, выплачиваемые одним резидентным предприятием другому налогом не облагаются.
Туркменистан	8%	От уплаты налога на прибыль освобождены: инвестиционные пенсионные фонды; организации, осуществляющие реабилитацию инвалидов; образовательные учреждения; предприятия общественных объединений инвалидов; религиозные	В валовой доход не включаются: средства и иное имущество, полученные налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, за счет бюджетных ассигнований, средств государственных фондов, грантов и других источников; целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, в	Нет освобождений. Ставка налога на доходы в виде дивидендов и других средств от долевого участия в других юридических лицах устанавливается в размере 15 процентов.

		организации; сельскохозяйственные предприятия; международные, межправительственные, межгосударственные организации, за исключением дохода, получаемого ими от предпринимательской деятельности.	том числе членские и благотворительные взносы, пожертвования, наследуемое имущество; имущество (работы и услуги), полученное по договору дарения или безвозмездно бюджетными организациями и непредпринимательскими юридическими лицами, а также органами государственной власти и управления, местной исполнительной власти и местного самоуправления; имущество (работы и услуги), получаемое в рамках проектов и программ международной гуманитарной, финансовой и технической помощи, предоставляемой Туркменистану иностранными государствами или международными организациями.	
Украина	25%	Закон о налогообложении прибыли устанавливает сложную систему налоговых льгот для различных категорий организаций и учреждений в зависимости от типа полученного дохода.	Пожертвования в виде денежных средств или имущества освобождаются от налогов в случае, если они сделаны в пользу (а) правительственного учреждения или бюджетной организации; (б) благотворительной или общественной организации; (в) религиозной организации; а также (г) профессионального объединения или профсоюза. Членские взносы однозначно освобождаются от налогообложения лишь в случаях, когда это взносы в: (а) пенсионные фонды и кредитные союзы; (б) союзы, объединения и другие альянсы, представляющие интересы членов; (в) строительные кооперативы, кондоминиумы и другие объединения совладельцев жилья; (г) отраслевые и профессиональные союзы. В то же время административная практика налоговых властей	Пассивный доход НПО всех типов не облагается налогом.

			предполагает и освобождение от налогообложения членских взносов благотворительных и религиозных организаций, приравнивая их к поступающим безвозмездно денежным и неденежным средствам. Гранты освобождаются от налогообложения в случаях, если их получателями являются: (а) государственные бюджетные организации; (б) благотворительные и общественные организации; (в) пенсионные фонды и кредитные союзы; (г) иные юридические лица, чья деятельность не направлена на получение прибыли; а также (д) союзы, ассоциации и прочие альянсы, служащие интересам своих членов.	
Узбекистан	10%	Не являются плательщиками налога на прибыль юридических лиц некоммерческие организации (НКО). При осуществлении предпринимательской деятельности НКО являются плательщиками налога с прибыли, полученной от осуществления ими предпринимательской деятельности	Не рассматриваются в качестве дохода налогоплательщика следующие виды доходов, включая: субсидии из бюджета; безвозмездно полученные средства (имущество или имущественные права), работы и услуги, если передача средств (имущества или имущественных прав), выполнение работ, оказание услуг происходит на основании решения Президента Республики Узбекистан или Кабинета министров Республики Узбекистан; полученные гранты; средства, полученные некоммерческими организациями на содержание и осуществление уставной деятельности, поступившие с целевым назначением и (или) безвозмездно.	Дивиденды и проценты облагаются налогом у источника выплаты по ставке 10 процентов.

Сравнительные таблицы: Предпринимательская деятельность.

Страна	Предпринимательская деятельность разрешается	Освобождение дохода от предпринимательской деятельности
Армения	Общественные организации могут заниматься предпринимательской деятельностью лишь посредством создания коммерческого юридического лица. Благотворительные фонды вправе заниматься предпринимательской деятельностью, не учреждая отдельного коммерческого юридического лица лишь в тех случаях, когда такая деятельность способствует достижению уставных целей организации.	Нет освобождений.
Азербайджан	НКО разрешается осуществлять предпринимательскую деятельность только в том случае, если она не противоречит целям, предусмотренным их уставами.	Нет освобождений.
Беларусь	Некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность как непосредственно, так и через образование других юридических лиц. Общественные объединения и их союзы имеют право на осуществление предпринимательской деятельности только посредством образования (участия в образовании) коммерческих организаций.	Нет освобождений, за исключением отдельных видов деятельности.
Грузия	Непредпринимательское юридическое лицо вправе осуществлять любую не запрещенную законом деятельность, независимо от того, предусмотрена ли эта деятельность в уставе	Благотворительная и религиозная деятельность не рассматривается как экономическая деятельность. Доход, получаемый от осуществления благотворительной деятельности, не облагается налогом на прибыль
Казахстан	НКО имеют право заниматься предпринимательской деятельностью, до тех пор пока она не станет их главной деятельностью.	Освобожден от налогообложения доход НКО, полученный по договору на осуществление государственного социального заказа, и в виде взносов участников кондоминиума. Налоговый кодекс освобождает от налогообложения доход, полученный ООДСС от всей деятельности, независимо от того считаются данные виды деятельности предпринимательскими или нет.
Кыргызстан	НКО разрешается осуществлять предпринимательскую деятельность лишь «постольку, поскольку это необходимо для их уставных целей».	Для НКО не существует каких-либо освобождений по доходам от предпринимательской или экономической деятельности.

Молдова	НКО и благотворительные организации имеют право осуществлять предпринимательскую деятельность при условии, что она связана с уставными целями организации. Для осуществления предпринимательской или экономической деятельности, не связанной с уставными целями, НКО и благотворительные организации обязаны учредить отдельное предприятие.	НКО освобождены от налогообложения по связанной с уставной предпринимательской деятельностью. Побочный бизнес организаций рассматривается как отдельный объект налогообложения, доход по которому облагается налогом по нулевой ставке.
Россия	НКО разрешается заниматься предпринимательской деятельностью при условии, что ее уставная деятельность является основной. Предпринимательская деятельность НКО должна соответствовать двум требованиям: (1) эта деятельность должна помогать НКО осуществлять ее уставные цели и расширять ее возможности в достижении своих уставных задач; и (2) направление такой деятельности должно соответствовать уставным задачам НКО.	Налоговый кодекс не освобождает от налогообложения прибыль, полученную НКО от предпринимательской деятельности, в том числе и от предпринимательской деятельности, соответствующей уставным задачам НКО. Особенности при исчислении налоговой базы также установлены организациям, уставный (складочный) капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций. Такие организации имеют право уменьшать налоговую базу на сумму прибыли, перечисленную указанной религиозной организации на осуществление уставной деятельности. При этом сумма прибыли может быть перечислена организацией из полученной ею прибыли от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения.
Таджикистан	НКО могут участвовать в предпринимательской деятельности «в объеме, необходимом для достижения своих уставных целей».	Налоговый кодекс не содержит привилегий в отношении доходов, полученных от предпринимательской или экономической деятельности.
Туркменистан	Общественные объединения могут осуществлять предусмотренную уставом предпринимательскую деятельность. Доходы от предпринимательской деятельности облагаются налогом на прибыль по общим правилам.	Нет освобождений.
Украина	Общественным организациям все еще не разрешается прямое участие в любых формах предпринимательской/хозяйственной деятельности, проводить которую они могут лишь через специально созданные предприятия. Закон о налогообложении прибыли предполагает возможность того, что НПО может заниматься различными типами экономической деятельности. Благотворительные организации однозначно вправе заниматься экономической деятельностью при условии, что она направлена на достижение уставных целей.	НКО освобождаются от налогообложения дохода, полученного от «основной деятельности». «Основная деятельность» может включать продажу товаров и предоставление услуг НПО в тех областях, которые связаны с выполнением уставных задач, ради которых учреждались данные НПО, при условии, что стоимость подобных товаров и услуг ниже, чем обычная цена или зависит от государственного регулирования.

Узбекистан	ННО разрешается заниматься предпринимательской деятельностью «в пределах, соответствующих ее уставным целям»	На практике все доходы, получаемые ННО от бизнеса или инвестирования, рассматриваются как происходящие из предпринимательской деятельности и облагаются налогом на прибыль.

Сравнительные таблицы: Вычет благотворительных пожертвований

Страна	Пожертвования юридических лиц	Индивидуальные пожертвования
Армения	Переданные денежные и натуральные пожертвования и услуги, которые были оказаны НКО библиотекам, музеям, государственным школам, приютам, домам престарелых, детским домам, психоневрологическим и туберкулезным диспансерам, а также больницам могут быть списаны в размере не превышающем 0.25 процента от валового дохода донора	Физические лица могут списывать до 5% налогооблагаемого дохода, если услуги оказаны и денежные средства и натуральные пожертвования переданы в общественные и религиозные организации, политические партии РА; кондоминиумы, а также организации, не ставящие получение прибыли целью своей деятельности и действующие исключительно в области: религии; благотворительности; науки; [проведения] испытаний в целях общественной безопасности; защиты окружающей среды; развития и поддержки литературы, культуры и образования; защиты прав потребителя; поддержки и организации любительского спорта; защиты прав человека, прав женщин, детей и пожилых людей; поддержки библиотек, музеев, государственных школ, интернатов, домов престарелых, детских домов, а также психиатрических и туберкулезных диспансеров, больниц.
Азербайджан	Нет вычетов по пожертвованиям.	Нет вычетов по пожертвованиям.
Беларусь	Нет вычетов.	Нет вычетов.
Грузия	Из совокупного дохода вычитаются суммы пожертвований, выданные предприятием благотворительным организациям, но не более 8 процентов от суммы годового налогооблагаемого дохода.	Нет вычетов.
Казахстан	Налогооблагаемый доход налогоплательщика (юридического лица) может быть уменьшен в размере общей суммы, не превышающей 3 процентов от налогооблагаемого дохода от стоимости имущества, переданного некоммерческим организациям и организациям, осуществляющим деятельность в социальной сфере, на безвозмездной основе, включая спонсорскую и благотворительную помощь.	Нет вычетов.

Кыргызстан	Безвозмездно переданные активы, включая денежные средства и имущество (по балансовой стоимости), благотворительным организациям, а также организациям культуры и спорта вне зависимости от форм собственности в течение налогового года в размере, не превышающем 10 процентов налогооблагаемого дохода налогоплательщика, при условии, что эти активы не используются в пользу налогоплательщика, их передавшего, подлежат вычету из совокупного годового дохода.	Нет вычетов.
Молдова	Налогоплательщики-резиденты имеют право на вычет «любых сделанных ими в течение налогового года пожертвований на благотворительные цели, но не более 10 процентов облагаемого дохода.	Налогоплательщики-резиденты имеют право на вычет «любых сделанных ими в течение налогового года пожертвований на благотворительные цели, но не более 10 процентов облагаемого дохода.
Россия	Налоговый кодекс не предусматривает изъятий или льгот юридическим лицам, направляющим пожертвования НКО. Однако отдельным учреждениям и организациям предоставлено право включать в расходы суммы, перечисленные создавшим их некоммерческим организациям на осуществление уставной деятельности. Такое право предоставлено учреждениям, единственным собственником имущества которых являются общественные организации инвалидов, и организациям, уставный (складочный) капитал которых полностью состоит из вклада религиозной организации.	Физическое лицо имеет право на получение социальных налоговых вычетов в размере фактически произведенных расходов, но не более 25 процентов суммы дохода, полученного в налоговом периоде.
Таджикистан	Юридические лица могут вычитать до 5 процентов из своего налогооблагаемого дохода в случае безвозмездных пожертвований «благотворительным организациям» и на цели проведения «благотворительной деятельности».	Физические лица могут вычитать до 5 процентов из своего налогооблагаемого дохода в случае безвозмездных пожертвований «благотворительным организациям» и на цели проведения «благотворительной деятельности».
Туркменистан	Нет вычетов.	Нет вычетов.

Украина	Закон позволяет юридическим лицам включать в свои валовые расходы текущего года пожертвования в пользу любых видов НПО (включая гонорары третейским судам, учрежденным НПО) в совокупном размере не менее 2 и не более 5 процентов от налогооблагаемой прибыли в предыдущем году. Юридические лица могут включать в свои валовые расходы дополнительно не менее 2 процентов и не более 10 процентов облагаемой налогом прибыли в предыдущем году в виде пожертвований музеям, другим учреждениям науки, культуры и искусства, занимающимся защитой культурного наследия Украины. Данные пожертвования учитываются отдельно от упомянутого выше пятипроцентного порога. Десятипроцентные пожертвования применимы по отношению к пожертвованиям в пользу общественных объединений инвалидов, пострадавших от аварии на Чернобыльской АЭС.	Пожертвования, сделанные физическими лицами в денежных средствах и имуществом в объеме от 2 до 5 процентов от налогооблагаемого дохода донора за предыдущий год, могут вычитаться соответственно пожертвованиям, сделанным в пользу любого из видов зарегистрированных НПО.
Узбекистан	Налогооблагаемая прибыль юридических лиц уменьшается на сумму: взносов в экологические, оздоровительные и благотворительные фонды, учреждения культуры, народного образования, здравоохранения, труда и социальной защиты населения, физической культуры и спорта, органы самоуправления граждан, но не более одного процента налогооблагаемой прибыли; отчислений от прибыли предприятий, находящихся в собственности религиозных и общественных объединений (кроме профессиональных союзов, политических партий и движений), благотворительных фондов, направляемых на осуществление уставной деятельности этих объединений и фондов	Нет вычетов.

Сравнительные таблицы: НДС

Страна	Общая ставка налога	Регистрация	Нулевая и сниженные ставки	Освобожденные организации	Освобожденные операции
Армения	20%	Юридические лица могут добровольно пройти регистрацию, даже если они не определяются в качестве налогооблагаемого лица (т.е. платящие налоги по упрощенной схеме или «предполагаемые» налогоплательщики)	Нулевая ставка применима лишь к некоторым международным сделкам. Какие-либо сниженные ставки законодательством РА не предусмотрены.	Определенные льготы предоставляются в рамках международных договоров и соглашений. Привилегии по НДС применяются к товарам и услугам в рамках программ гуманитарной помощи и благотворительности.	плата за обучение, продажа образовательной литературы, научно-исследовательская работа, услуги, связанные с уходом, продажа газет и журналов, услуги и продажа товаров, связанных с похоронами и погребением, религиозные обряды; продажа религиозной утвари, осуществляемая религиозными организациями, или покупка данной утвари религиозными организациями.
Азербайджан	18%	Обязаны зарегистрироваться если в течение трех предыдущих месяцев объем их налогооблагаемых операций превысил 22500 манат	Нулевая ставка применяется к ввозу товаров, предоставлению товаров, выполнению работ и оказанию услуг за счет безвозмездной финансовой помощи, полученной из-за рубежа (гранты)	Налоговый кодекс не предусматривает освобождения от НДС на основании некоммерческого характера организации.	Перечень поставок и видов импорта, освобожденных от НДС, включает все виды купли-продажи продукции средств массовой информации, редакционная, издательская, полиграфическая деятельность, связанная с производством продукции печатных средств массовой информации, редакционная, издательская, полиграфическая деятельность, связанная с производством учебников для средних школ, детской литературы и изданий государственного значения, финансируемых из бюджета, ритуальные услуги

					похоронных бюро и кладбищ.
Беларусь	18%	Предел не установлен.	Нулевая ставка применяется при реализации экспортируемых товаров; работ (услуг) по сопровождению, погрузке, перегрузке и иных подобных работ (услуг), непосредственно связанных с реализацией экспортируемых товаров. 10 процентов применяется при реализации производимой на территории Республики Беларусь продукции растениеводства (за исключением цветов, декоративных растений), животноводства (за исключением пушного звероводства), рыбоводства и пчеловодства; при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь и (или) реализации продовольственных товаров и товаров для детей по перечню, утвержденному Президентом Республики Беларусь.	Некоторые нормативные акты предусматривают освобождение конкретных общественных объединений от уплаты налога на добавленную стоимость. Так, в целях развития творческой деятельности и укрепления материальной базы ассоциации общественных объединений “Белорусская конфедерация творческих союзов” и творческих союзов последние освобождены от уплаты налога на добавленную стоимость.	От налогообложения освобождаются: товары, денежные средства (в том числе в иностранной валюте), которые относятся к иностранной безвозмездной помощи или международной технической помощи; медицинские услуги по предоставлению медико-социальной помощи по уходу за больными при стационарном лечении; услуги по уходу за больными, инвалидами и престарелыми; услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях; услуги в сфере культуры и искусства; религиозная литература и (или) предметы религиозного назначения (за исключением подакцизных), а также услуги по организации и проведению религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий.
Грузия	18%	Организация обязана зарегистрироватьс я в качестве	По нулевой ставке облагается: экспорт товаров; товары и услуги,	Не предусматриваетс я освобождения от НДС на	Импорт товаров, предназначенных для оказания гуманитарной

		плательщика НДС, если общая сумма облагаемых НДС операций, осуществленных ею в течение 12-месячного периода, превышает 100 тыс. лари (около 60 тыс. USD)	предназначенные для официального пользования иностранных дипломатических представительств; туристические услуги; услуги и поставки, связанные с международными транспортными перевозками; поставки золота Национальному банку Грузии	основании некоммерческого характера организации.	помощи, и товаров, подпадающих под категорию гранта; оказываемые образовательными учреждениями образовательные услуги, импорт вычислительной техники, приборов, установок и химических реактивов для научной и просветительской деятельности; медицинские услуги, услуги по уходу и содержанию детей в детских домах, уходу и содержанию больных, инвалидов или (и) престарелых; услуги по обучению в сферах искусства и спорта лиц в возрасте до 16 лет; поставка или (и) импорт продуктов детского питания или (и) продукции детской гигиены.
Казахстан	12%	Юридические и физические лица обязаны зарегистрироваться в качестве налогоплательщиков, если их ежегодный оборот превышает 30000-кратный размер МРП.	По нулевой ставке облагается экспорт товаров, международные перевозки и оборот по реализации товаров собственного производства налогоплательщикам, осуществляющим на территории Республики Казахстан деятельность в рамках контракта на недропользование	НКО освобождаются от НДС на обороты по оказанию услуг по защите и социальному обеспечению детей, престарелых, ветеранов войны и труда, инвалидов. Общественные объединения инвалидов освобождены от НДС на реализацию товаров, работ и услуг (при определенных условиях).	Определенные услуги, предоставляемые в сфере культуры, науки и образования; Медицинские услуги; услуги по управлению, содержанию и эксплуатации жилищного фонда; импорт товаров, приобретенных за счет средств грантов, предоставленных по линии государств, правительств государств и международных организаций; импорт товаров ввозимых в качестве гуманитарной и благотворительной помощи.

Кыргызстан	12%	Индивидуальные предприниматели или юридические лица, осуществляющие экономическую деятельность обязаны зарегистрироваться как налогоплательщик НДС, если в течение 12 последовательных месяцев либо в течение периода, составляющего срок менее 12 последовательных месяцев, они осуществляли облагаемые поставки товаров, работ и услуг на территории Кыргызской Республики, стоимость которых составила сумму, превышающую 4 миллиона сомов (примерно 100 000 долларов США).	Экспорт работ и услуг является поставкой, освобожденной от НДС. Существует также нулевая ставка в отношении экспорта товаров и поставок, связанных с международными перевозками.	Поставки, осуществляемые некоммерческой организацией за плату, не превышающую расходов на осуществление этих поставок, являются освобожденными от НДС, если это поставки: для социального обеспечения и защиты детей или малообеспеченных граждан преклонного возраста; в сфере образования, медицины, науки, культуры и спорта. Поставки услуг благотворительными организациями в благотворительных целях освобождаются от НДС.	Освобождается от НДС импорт товаров: для оказания помощи при ликвидации последствий стихийных бедствий, вооруженных конфликтов; в качестве гуманитарной помощи, грантов; лекарственные средства; учебные пособия и школьные принадлежности, научные издания; детское питание; и специализированные товары для инвалидов.
Молдова	20%	Субъекты, осуществляющие предпринимательскую деятельность, обязаны зарегистрироваться как плательщики НДС, если в течение любых 12 следующих друг за другом месяцев они осуществляли поставки товаров и/или услуг на сумму, превышающую 300 000 леев (MDL)	5 процентов - на природный и сжиженный газ, импортируемый и поставляемый на территории Республики Молдова. 8 процентов - на хлеб и некоторые хлебобулочные изделия, молоко и некоторые молочные продукты, а также на лекарства, содержащие одобренные ингредиенты нулевая ставка: на экспортируемые товары и услуги; на все виды международных пассажирских и	Не предусматривается освобождения от НДС на основании некоммерческого характера организации. Освобождаются от НДС: материалы, комплектующие и т.д., импортируемые для производства продукции предприятиями обществ слепых, обществ глухих и обществ инвалидов; товары и/или услуги учреждений образования, связанные с	В том числе, продовольственные и непродовольственные товары для детей согласно перечню, приведенному в Законе о бюджете на соответствующий год; медицинские услуги, за исключением косметических; лекарственное сырье, материалы, изделия; путевки в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения; туристско-экскурсионные путевки; технические средства профилактики инвалидности и реабилитации

			грузовых транспортных перевозок; на товары и услуги, поставляемые международным организациям в рамках соглашений, участницей которых является Республика Молдова.	учебно-производственным и воспитательным процессом; услуги по подготовке и повышению квалификации кадров; услуги по обучению детей и подростков в кружках, секциях, студиях; услуги, связанные с содержанием детей в дошкольных учреждениях; товары собственного производства студенческих и школьных столовых, столовых больниц; столовых иных учреждений и организаций социально-культурной сферы; обряды и церемонии, проводимые религиозными организациями.	инвалидов; книжная продукция и периодические издания, за исключением носящих рекламный и эротический характер, а также услуги по изданию книжной продукции и периодики; товары, услуги, определенные в качестве гуманитарной помощи.
Россия	18%	Предел не установлен.	По налоговой ставке 0 процентов налогообложение производится: в связи с экспортом товаров, работ, услуг, в частности, международной транспортировкой, космической деятельностью, добычей драгоценных металлов, а также в отношении товаров, работ, услуг, предназначенных для официального и личного пользования	Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателе	Реализация товаров, работ, услуг за некоторыми исключениями, производимых и реализуемых правомочными общественными организациями инвалидов (ООИ), их учреждениями и организациями, и рядом других, относящихся к ним типов организаций; передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности; услуг в сфере

			дипломатическими представительствами. НДС по налоговой ставке 10 процентов применяется к производству и импорту: продовольственных товаров; товаров для детей; периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера; книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера; и медицинских товаров отечественного и зарубежного происхождения.	й без учета налога [НДС] не превысила в совокупности два миллиона рублей. Не признаются плательщиками НДС НКО, применяющие упрощенную систему налогообложения.	образования, по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений; услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях; товаров (работ, услуг), за исключением подакцизных товаров, реализуемых (выполненных, оказанных) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «О безвозмездной помощи»; реализация предметов религиозного назначения и религиозной литературы и предоставление услуг религиозного характера; и тд.

Таджикистан	20%	Обязательство регистрироваться вступает в силу, когда лицо, занимающееся предпринимательской деятельностью, провело в течение предыдущих 12 месяцев налогооблагаемые операции на сумму, превышающую 200 000 таджикских сомони.	Не существует льготных ставок. Нулевая ставка применима лишь в связи с экспортом, международными перевозками и поставкой золота в Национальный Банк Таджикистана.	Освобождаются от уплаты НДС поставки товаров, выполнение работ и предоставление услуг объединениями инвалидов, слепых и глухих при условии выполнения двух условий: (i) инвалиды, слепые или глухие должны составлять не менее 50 процентов служащих; (ii) указанные лица должны получать не менее 50 процентов общей суммы годовых выплат (включая неденежную форму вознаграждения)	Продажа, передача или аренда недвижимости, кроме гостиничных помещений или жилья для отдыхающих; оказание религиозной организацией религиозных и ритуальных услуг; оказание медицинских услуг; предоставление образовательных услуг детям и подросткам в клубах (включая оздоровительные и спортивные), художественных студиях, а также предоставление услуг по уходу за детьми в дошкольных учреждениях; импорт товаров, выполнение работ и предоставление услуг в рамках гуманитарной помощи, импорт товаров для государственных учреждений Республики Таджикистан и органов государственной власти для целей преодоления последствий природных катаклизмов, аварий и катастроф.
Туркменистан	15%	Все юридические лица и физические лица, попадающие под определение налогоплательщика, являются плательщиками налога на добавленную стоимость.	Ставка в размере 0 (ноль) процентов применяется в отношении: реализация на экспорт товаров как собственного производства, так и приобретенных (с исключениями); оказание услуг по	Нет общего освобождения НКО. Освобождается безвозмездная передача: имущества по решению органов государственной власти и управления, местной	Реализация товаров, выполнение работ, оказание услуг в рамках проектов и программ международной гуманитарной, финансовой и технической помощи и кредитов (займов), предоставляемых Туркменистану

			осуществлению международных перевозок пассажиров и грузов; услуги, связанные с заправкой топливом иностранных морских и воздушных судов; реализация товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли; реализация товаров, выполнение работ и оказание услуг, предназначенных для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами, международных организаций; и тд.	исполнительной власти и местного самоуправления; товаров (или безвозмездное выполнение работ или оказание услуг) для непредпринимательских юридических лиц и органов государственной власти и управления, местной исполнительной власти и местного самоуправления; товаров (или безвозмездное выполнение работ или оказание услуг) благотворительными организациями; товаров (или безвозмездное выполнение работ или оказание услуг) в качестве гуманитарной и (или) благотворительной помощи; и тд. Реализация товаров, выполнение работ, оказание услуг непредпринимательскими юридическими лицами и органами государственной власти и управления, местной исполнительной власти и местного самоуправления не с целью получения прибыли.	иностранными государствами или международными организациями или физическими лицами. Услуги по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, услуги по реабилитации инвалидов; услуги в системе образования; реализация товаров, производимых учебно-производственными предприятиями общества слепых и глухих и других общественных организаций инвалидов; реализация сельскохозяйственными предприятиями продуктов переработки производимой ими сельскохозяйственной продукции, кроме продукции маслоделия; услуги по приему туристов, включая их размещение, общественное питание, предоставление индивидуальных бытовых и лечебно-оздоровительных услуг, организацию развлечений, оказываемых субъектами национальных туристических зон на территории этих зон.

Украина	20%	Любое лицо, участвующее в налогооблагаемой сделке, связанной с продажей товаров или предоставлением услуг на общую сумму свыше 300 000 гривен (прибл. 40 тысяч долларов США) в течение 12 предшествующих календарных месяцев, обязаны зарегистрироваться в качестве плательщиков НДС	Нулевая ставка применима, главным образом, к экспортируемым товарам, услугам или работам, а также к международным пассажирским и грузоперевозкам. Нулевая ставка также применяется по отношению к операциям, проводимым филиалами организаций, учрежденных инвалидами (за исключением игорного бизнеса и сбыта подакцизных товаров)	Религиозные организации и НПО освобождены от уплаты НДС на импорт безвозмездно пожертвованных на благотворительные цели товаров и услуг. НПО инвалидов освобождаются от уплаты НДС с продаж товаров и предоставления услуг за исключением акцизных товаров и услуг в рамках игорного бизнеса, а также перепродаваемых товаров. Такие организации могут также, претендовать на нулевую ставку НДС и подавать на возврат НДС, уплаченный в связи с приобретением товаров или услуг. Уплаченные суммы НДС подлежат возврату также предприятиям Международного Союза организаций «Союз Чернобыля» и Национальной общественной организации «Союз Чернобыля Украины» при условии того, что более 75 процентов работников организации – пострадавшие в результате чернобыльской катастрофы	НДС не взимается с благотворительной помощи или бесплатной передачи товаров или предоставления услуг благотворительным организациям, а также некоторым другим организациям, внесенным в Реестр НПО (например, религиозным), государственным или муниципальным учреждениям, государственным или местным публичным организациям, предприятиям или учреждениям. Кроме того, НДС не взимается с бесплатной передачи товаров или предоставления услуг бенефициариям благотворительной помощи, которые определяются в качестве таковых согласно положениям законодательства. Взносы в уставной фонд юридического лица или сбор членских взносов организацией не рассматриваются в качестве налогооблагаемых сделок. Освобождаются от уплаты НДС: продажа и доставка печатных средств информации по подписке; продажа книг, школьных тетрадей и учебников, иных учебных пособий, произведенных в Украине; оплата учебы в надлежащем

					образом аккредитованных начальных, средних и высших учебных заведениях; продажа специализированных товаров для инвалидов; услуги здравоохранения, предоставленные должным образом аккредитованными заведениями, а также текущий ремонт и обслуживание домов для престарелых и инвалидов.
Узбекистан	20%	Нет предела.	Нулевая ставка применяется только к экспортерам, топливу и смазочным материалам для сельскохозяйственных предприятий.	Не являются плательщиками налога на добавленную стоимость некоммерческие организации, за исключением оборотов по реализации товаров (работ, услуг) в рамках предпринимательской деятельности, а также юридические лица, для которых в соответствии с Налоговым кодексом предусмотрен упрощенный порядок налогообложения.	Освобождается от налога на добавленную стоимость оборот по реализации, в том числе: услуг (действий), оказываемых государственными органами, органами самоуправления граждан и иными уполномоченными организациями, за которые взимаются государственная пошлина и сборы; товаров (работ, услуг), за исключением оборотов по реализации от осуществления посреднической, торговой, заготовительной, снабженческо-сбытовой деятельности юридическими лицами, находящимися в собственности общественных объединений инвалидов, фонда «Нуроний» и ассоциации «Чернобыльцы Узбекистана», в

					общей численности которых работает не менее 50 процентов инвалидов; товаров (работ и услуг), приобретаемых юридическими лицами за счет займов (кредитов), предоставленных международными и зарубежными правительственными финансовыми организациями по международным договорам Республикой Узбекистан, а также полученных за счет грантов.

Сравнительные таблицы: Другие налоги

Страна	Налог на имущество, недвижимость и землю	Другие
Армения	Ежегодно налогом на имущество облагаются строения и средства транспорта. НКО не обладают какими-либо налоговыми льготами в отношении налогообложения имущества.	НКО предоставлена скидка при оплате пошлины за государственную регистрацию и регистрацию поправок к уставам, а также правовые действия, направленные на защиту названия организации.
Азербайджан	Налог на имущество и земельный налог применяется как к коммерческим, так и некоммерческим организациям. К числу субъектов, освобожденных от уплаты налога на имущество, в частности, относятся общественные организации инвалидов и учреждения, финансируемые из государственного бюджета.	Акцизы, дорожный налог и некоторые другие налоги взимаются с организаций независимо от их коммерческого или некоммерческого статуса.
Беларусь	НКО являются плательщиками налога на имущество и землю. Освобождаются от обложения налогом на недвижимость: объекты социально-культурного назначения организаций; основные средства организаций Общественного объединения «Белорусское товарищество инвалидов по зрению», Общественного объединения «Белорусское общество глухих» и Общественного объединения «Белорусское общество инвалидов», а также обособленных подразделений этих юридических лиц при условии, если численность инвалидов в указанных юридических лицах или их обособленных подразделениях составляет не менее 50 процентов от списочной численности в среднем за период; Основные средства, предназначенные для охраны окружающей среды и улучшения экологической обстановки; Культовые здания, в том числе не завершенные строительством, религиозных организаций (объединений). Земельным налогом не облагаются, в частности: земельные участки организаций, осуществляющих социально-культурную деятельность и получающих дотации (субсидии) из республиканского и (или) местных бюджетов на возмещение убытков от этой деятельности, организаций Федерации профсоюзов Беларуси, осуществляющих социально-культурную деятельность, а также санаторно-курортных и оздоровительных организаций и детско-юношеских спортивных школ независимо от форм собственности, предоставленные им в пользование для осуществления уставной деятельности; земельные участки религиозных организаций; земельные участки организаций, осуществляющих научную деятельность или обеспечивающих ее, по перечню таких организаций, утверждаемому Президентом Республики Беларусь.	Организации общественных объединений «Белорусское товарищество инвалидов по зрению», «Белорусское общество инвалидов», «Белорусское общество глухих», в которых численность инвалидов составляет не менее 50 процентов от списочной численности работников, освобождены от уплаты сбора в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки. Общественные объединения инвалидов, если численность инвалидов в них составляет не менее 50 процентов освобождаются от уплаты налога на приобретение автомобильных транспортных средств. Требование что сумма обязательных страховых взносов в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь, исчисленная с выплат, начисленных в пользу работников, и подлежащая уплате за истекший месяц, должна быть не менее суммы этих взносов, не применяется, при условии что сельскохозяйственная продукция составляет более 50 процентов от общего объема произведенной продукции.

Грузия	Имущество организаций освобождается от налогов, кроме земли и имущества, используемого для экономической деятельности. Освобождения от налога на землю потенциально доступно НКО.	С 1 января 2008 г. ставка налога на доход физических лиц была повышена с 12 процентов до 25 процентов. Для лиц, получающих заработную плату за счет грантов, до 1 января 2011 г., сохраняется ставка 12 процентов.
Казахстан	Недвижимость облагается налогом на имущество, земельным налогом и регистрационным сбором, уплачиваемым при регистрации прав на недвижимость. Некоммерческие организации наряду с ООДСС (независимо от правовой формы) и некоторыми другими видами организаций пользуются льготной ставкой налога на имущество 0,1 процент (по сравнению со стандартной ставкой равной 1,5 процента). Некоммерческие организации и ООДСС оплачивают земельный налог по льготной ставке равной 10 процентам от стандартного обложения. Религиозные объединения полностью освобождены от налога на имущество и земельного налога.	Выплаты, производимые за счет средств грантов, предоставляемых по линии государств, правительств государств и международных организаций, не подлежат обложению социальным налогом. Сниженная ставка социального налога (4,5 процента) применяется в отношении специализированных организаций инвалидов с нарушениями опорно-двигательного аппарата, с потерей слуха, речи, зрения. НКО и ООДСС пользуются другими налоговыми льготами, включая льготы по социальному налогу, государственные пошлины и регистрационные сборы.
Кыргызстан	Налоговый кодекс предусматривает освобождения по налогу на имущество для следующих категорий объектов: объекты имущества обществ инвалидов I и II групп, а также организаций Кыргызского общества слепых и глухих, в которых инвалиды, слепые и глухие составляют не менее 50 процентов от общего числа занятых, и их заработная плата составляет сумму не менее 50 процентов от общего фонда оплаты труда. Перечень указанных предприятий определяется Правительством Кыргызской Республики. Освобождает от земельного налога земли организаций инвалидов, участников войны и приравненных к ним лиц и земли общества слепых и глухих.	Благотворительные организации полностью освобождаются от уплаты налога с продаж по всем видам деятельности.

Молдова	Освобождены от уплаты налога на недвижимое имущество общества слепых, общества глухих, общества инвалидов и предприятия, созданные для выполнения этими обществами своих уставных целей; религиозные организации – по недвижимому имуществу, используемому для проведения религиозных обрядов. От налога на недвижимое имущество (землю, земельные участки) освобождаются: заповедники, дендрологические и национальные парки, ботанические сады; научные и научно-исследовательские организации и учреждения сельскохозяйственного и лесохозяйственного профиля, использующие их для научных и учебных целей; учреждения культуры, искусства и кинематографии, образования. здравоохранения, спортивно-оздоровительные комплексы, а также памятники природы, истории и культуры, финансируемые из средств государственного бюджета или профессиональных союзов.	Местные органы власти имеют право освобождать общественно-полезные объединения от уплаты местных налогов, но это редко делается на практике.
Россия	НКО не освобождены от уплаты налога на имущество и землю. Для религиозных организаций и общероссийских общественных организаций инвалидов налоговые льготы установлены в части имущества, используемого ими для осуществления основной уставной деятельности. Льготы по налогу также предоставлены организациям и учреждениям, созданным общероссийскими общественными организациями инвалидов, в отношении имущества, используемого ими в целях, установленных Налоговым кодексом. При этом от налогообложения освобождаются общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов.	Региональный налог - транспортный налог, вводится законодательными актами субъектов РФ. Налоговый кодекс не предусматривает других освобождений от налогов.

Таджикистан	Освобождается от налога на недвижимость, жилье и прочие строения, в которых проживают Герои социалистического труда, Герои Таджикистана, Герои Советского Союза, участники Великой Отечественной войны 1941-1945 и лица, приравненные к ним. Земельные угодья, освобождаемые от земельного налога, включают в том числе: территории заповедников, национальных и дендрологических парков, ботанических садов; земли организаций, на которых находятся используемые ими здания, охраняемые государством как памятники истории, культуры и архитектуры; земли, непосредственно используемые для научных и учебных целей, а также для испытания сортов сельскохозяйственных культур, декоративных и плодовых деревьев научными организациями, экспериментальными и научно-опытными хозяйствами, научно-исследовательскими учреждениями и учебными заведениями сельскохозяйственного и лесохозяйственного профиля.	
Туркменистан	От налога на имущество освобождаются: инвестиционные пенсионные фонды; предприятия общественных объединений инвалидов; общественные объединения; религиозные организации; образовательные учреждения; учреждения и предприятия здравоохранения; сельскохозяйственные предприятия. Не облагается налогом имущество, используемое исключительно в сфере науки, образования, реабилитации инвалидов, охраны окружающей среды, спортивные комплексы, стадионы и другие спортивные сооружения и объекты, а также используемые в них спортивное оборудование и инвентарь, здания и сооружения детских развлекательных центров, а также другое имущество, используемое для детских развлекательных целей, включая аттракционы, игровые аппараты и т.д., а также имущество, используемое в сфере туризма и некоторые другие виды.	
Украина	В Украине не существует общего налога на имущество, однако существует налог на землю. От уплаты налога на землю освобождаются следующие организации: медицинские заведения для детей; общественные организации инвалидов и филиалы, учрежденные такими организациями; зарегистрированные благотворительные организации, которые не участвуют в экономической деятельности; зарегистрированные религиозные организации, которые не участвуют в экономической деятельности.	НПО – истцы, выступающие от имени других лиц, украинских и международных объединений пострадавших в результате чернобыльской катастрофы, НПО инвалидов и некоторые другие НПО освобождаются от уплаты государственной пошлины при подаче судебного иска и нотариальных сборов. НПО не освобождаются от налога на рекламу (0.1 процента или 0.5 процента от платы), налога на проведение развлекательных мероприятий (3 процента от доходов от проведения концертов,

		выставок, фестивалей или аналогичных мероприятий, за исключением тех, которые признаются местными правительственными учреждениями в качестве благотворительных).
Узбекистан	От налога на имущество юридических лиц и земельного налога освобождаются: организации здравоохранения, физической культуры и социального обеспечения, народного образования, культуры и искусства; юридические лица, находящиеся в собственности общественных объединений инвалидов, фонда «Нуроний» и ассоциации «Чернобыльцы Узбекистана», в общей численности которых работает не менее 50 процентов инвалидов, ветеранов войны и трудового фронта 1941-1945 годов, кроме юридических лиц, занимающихся торговой, посреднической, снабженческо-сбытовой и заготовительной деятельностью. При определении права на получение указанной льготы в общую численность работников включаются работники, состоящие в штате; некоммерческие организации. При осуществлении предпринимательской деятельности некоммерческие организации являются плательщиками налога на имущество юридических лиц, а также являются плательщиками земельного налога по земельным участкам, используемым в предпринимательской деятельности; юридические лица, для которых в соответствии с Налоговым кодексом предусмотрен упрощенный порядок налогообложения	Некоммерческие организации не являются плательщиками налога за пользование водными ресурсами, на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры, обязательных отчислений во внебюджетный Пенсионный фонд и в Республиканский дорожный фонд за исключением прибыли, полученной ими от осуществления предпринимательской деятельности. От уплаты налога на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры освобождаются юридические лица, находящиеся в собственности общественных объединений инвалидов, фонда «Нуроний» и ассоциации «Чернобыльцы Узбекистана», в общей численности которых работает не менее 50 процентов инвалидов, ветеранов войны и трудового фронта 1941-1945 годов, кроме юридических лиц, занимающихся торговой, посреднической, снабженческо-сбытовой и заготовительной деятельностью. При определении права на получение указанной льготы в общую численность работников включаются работники, состоящие в штате.