

х

"Финансовая газета. Региональный выпуск", 2011, N 51

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ РЕЛИГИОЗНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Религиозные организации являются полноправными участниками хозяйственной жизни. Они владеют движимым и недвижимым имуществом, землей, проводят обряды, церемонии, молитвенные собрания и прочие культовые мероприятия, вправе создавать собственные предприятия (организации) и заниматься предпринимательской деятельностью, что закреплено положениями Федерального закона от 12.01.1996 N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях". В настоящее время насчитывается более 23 тыс. религиозных организаций, относящихся к различным конфессиям. В связи с этим обоснованно возникает ряд вопросов по налогообложению, связанных с деятельностью религиозных организаций.

В соответствии с положениями Федерального закона от 26.09.1997 N 125-ФЗ "О свободе совести и о религиозных объединениях" религиозной организацией признается зарегистрированное в качестве юридического лица добровольное объединение граждан, образованное в целях совместного исповедания и распространения веры.

В силу юридической природы религиозные организации имеют особые льготы при налогообложении.

Налог на добавленную стоимость

Одним из видов деятельности религиозной организации является реализация религиозной литературы и предметов религиозного назначения. Эти операции (за исключением реализации подакцизных товаров и минерального сырья), включая передачу для собственных нужд, имеют льготу по НДС. Так, в НК РФ установлено, что предметы религиозного значения и религиозной литературы освобождаются от обложения НДС (пп. 1 п. 3 ст. 149 НК РФ). Перечень указанных предметов содержится в Постановлении Правительства Российской Федерации от 31.03.2001 N 251 "Об

утверждении Перечня предметов религиозного назначения и религиозной литературы, производимых и реализуемых религиозными организациями (объединениями), организациями, находящимися в собственности религиозных организаций (объединений), и хозяйственными обществами, уставный (складочный) капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций (объединений), в рамках религиозной деятельности, реализация (передача для собственных нужд) которых освобождается от обложения налогом на добавленную стоимость" (далее - Перечень).

Перечень включает:

1) предметы храмового пространства (священные предметы, предметы религиозного поклонения, предметы храмового убранства и архитектурные элементы храма, купола, лампы, кресла-троны, доски именные храмовые, решетки оконные храмовые);

2) предметы, необходимые для отправления богослужений, обрядов и церемоний (предметы религиозной символики и атрибутики, вещества и предметы, необходимые для совершения богослужений и религиозных обрядов, одежда и головные уборы религиозного назначения);

3) специализированные вспомогательные предметы, необходимые для хранения, установки, функционирования и перемещения предметов, указанных в п. п. 1 и 2 Перечня, в том числе подставки, кронштейны, вешалки, держатели, древки, колпаки, накидки, накладки, пакеты, мешочки, полки, футляры, цепи, ящики, шкафы, носилки;

4) издательская продукция религиозного назначения (богослужебная литература, богословские, религиозно-образовательные и религиозно-просветительские книжные издания, официальная бланковая и листовая продукция религиозных организаций). Важно отметить, что до 2007 г. освобождение от обложения НДС данной продукции предусматривалось только для тех религиозных организаций, которые сами производили предметы религиозного назначения и религиозную литературу. В настоящее время данная льгота распространяется на все религиозные организации;

5) аудио- и видеоматериалы религиозного назначения, имеющие маркировку с полным официальным наименованием религиозной организации (аудио- и видеоматериалы,

иллюстрирующие вероучение и соответствующую ему практику, в том числе богослужения, религиозные обряды, церемонии и паломничество).

Необходимо отметить, что серебряные кольца с молитвами, которые широко распространяются религиозными организациями, не освобождены от обложения налогом. Это касается и паломнических услуг, связанных с поклонением святым местам (Письмо УФНС России по г. Москве от 23.01.2009 N 19-11/004721).

Религиозные организации могут применять льготу по НДС, предусмотренную при реализации предметов религиозного характера как собственного производства, так и приобретенных у других предприятий (пп. 1 п. 3 ст. 149 НК РФ). При этом не важно, у религиозных или нерелигиозных организаций приобретался товар (Письма Минфина России от 11.04.2007 N 03-07-03/45, от 07.09.2007 N 03-07-07/28, УМНС России по г. Москве от 10.06.2003 N 24-11/30729).

Освобождается от обложения НДС реализация предметов религиозного назначения, производимая не только самой религиозной организацией, но и коммерческой организацией, уставный капитал которой полностью состоит из вклада религиозной организации.

Под освобождение от обложения НДС подпадают также ремонтно-реставрационные работы в храмах, являющихся памятниками истории и культуры, но при условии, что организация, выполняющая эти работы, имеет лицензию на реставрацию этих памятников (ст. 149 НК РФ).

Налог на прибыль

Религиозные организации являются полноправными плательщиками налога на прибыль (п. 1 ст. 246 НК РФ). Однако при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, полученные религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний, от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения (пп. 27 п. 1 ст. 251 НК РФ), а также целевые поступления, к которым относятся поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности,

полученные безвозмездно на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления и решений органов управления государственных внебюджетных фондов (Письмо Минфина России от 26.03.2010 N 03-03-06/4/34), и поступления от других организаций и (или) физических лиц с условием, что указанные получатели будут использовать их по назначению (п. 2 ст. 251 НК РФ). Названные поступления всегда вызывают повышенный интерес у налоговых органов. Например, Местной религиозной организации Свидетели Иеговы в г. Краснодаре налоговым органом в ходе проведения выездной налоговой проверки была доначислена сумма налога на прибыль за 2004, 2005 и 2006 гг., основанием чему явился вывод инспекции о нецелевом использовании организацией денежных средств, полученных от физических лиц в форме пожертвований, что согласно п. 14 ст. 250 НК РФ привело к образованию внереализационного дохода (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 10.02.2010 по делу N А32-23590/2008-19/500).

Позже Местная религиозная организация Свидетели Иеговы обратилась в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации с заявлением о пересмотре Постановления арбитров. Однако судебная коллегия не нашла оснований для передачи дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, поскольку было установлено, что предоставление организацией части пожертвований религиозной организации "Управленческий центр Свидетелей Иеговы в России", а также физическим лицам для приобретения объектов недвижимости, подлежащих использованию для совершения религиозных обрядов и церемоний, не может быть квалифицировано как нецелевое использование денежных средств (Определение ВАС РФ от 10.06.2010 N ВАС-6888/10).

Важно обратить внимание на то, что любые другие организации, осуществляющие целевые отчисления на уставную деятельность религиозных организаций, не смогут отнести данные суммы к расходам, уменьшающим налоговую базу (п. 34 ст. 270 НК РФ). В связи с этим напрашивается вывод о том, что гл. 25 НК РФ не предусматривает положений, поощряющих благотворительность.

Религиозная организация имеет право самостоятельно устанавливать форму учета использования целевых средств. Как правило, такой учет ведется с применением ведомости прихода и расхода денежных средств с разбивкой по направлениям.

Акцизы

В соответствии со ст. 181 НК РФ к подакцизным товарам относится алкогольная продукция. Алкоголь вполне легально присутствует в церкви с момента ее основания, поскольку без него совершенно невозможно совершить некоторые таинства, например Причастие, при котором используется вполне подакцизный Кагор, символизирующий кровь Христову. Однако религиозная организация не является плательщиком акцизов, так как не занимается производством и реализацией подакцизных товаров.

Транспортный налог

Согласно ст. 357 НК РФ плательщиками транспортного налога являются лица, на которых зарегистрированы транспортные средства. Льготы по данному налогу не предусмотрены. Таким образом, со стоимости транспортных средств, принадлежащих религиозным организациям, транспортный налог необходимо уплачивать.

В силу того, что данный налог является региональным, законодательные (представительные) органы субъекта Российской Федерации могут ввести пониженные налоговые ставки в пределах, установленных НК РФ, установить порядок и сроки уплаты налога.

Налог на имущество

Статьей 381 НК РФ определено, что религиозные организации освобождаются от уплаты налога на имущество только в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности. Таким образом, все имущество религиозных организаций, применяемое в иных целях, облагается данным налогом. Примером может служить здание братского корпуса или общежития.

Вместе с тем в соответствии со ст. 372 НК РФ налог на имущество организаций является региональным налогом, и властные органы субъектов Российской Федерации имеют право установить на территории субъекта льготы для определенных некоммерческих организаций (п. 3 ст. 12 НК РФ). Как правило, ставка по налогу для религиозной организации устанавливается в размере 0 процентов. На сегодня нулевая ставка действует на территории 35 субъектов Российской Федерации.

В соответствии с пп. 13 п. 1 ст. 4 Закона г. Москвы от 05.11.2003 N 64 "О налоге на имущество организаций" освобождаются от уплаты налога религиозные организации, зарегистрированные в установленном порядке, в отношении имущества, используемого ими для осуществления уставной деятельности.

В Письме Минфина России от 21.11.2005 N 03-06-01-04/424 отмечается, что недвижимое имущество, принадлежащее иностранной религиозной организации на праве собственности, но переданное в бессрочное пользование российской религиозной организации, не рассматривается в качестве имущества, не облагаемого налогом. Это связано с тем, что иностранная религиозная организация, а также ее представительство не могут заниматься культовой и иной религиозной деятельностью на территории Российской Федерации и на них не распространяется статус религиозного объединения.

Широкий общественный резонанс вызвало принятие Федерального закона от 30.11.2010 N 327-ФЗ "О передаче религиозным организациям имущества религиозного назначения, находящегося в государственной или муниципальной собственности". Имело место негодование музейных работников по поводу гипотетической массовой передачи музейных экспонатов, однако речь в Законе идет исключительно об имуществе религиозного назначения, причем на 90% это касается зданий и сооружений, которые в настоящее время находятся в собственности государства, но уже используются религиозными объединениями, причем не только Русской православной церковью (храмы, монастыри, здания, в которых ведется обучение религии).

Земельный налог

Религиозные организации освобождаются от уплаты земельного налога в отношении принадлежащих им на праве постоянного (бессрочного) пользования или на праве собственности земельных участков, если на них расположены здания храмов, часовен, а также иные здания, строения, сооружения религиозного и благотворительного назначения (п. 4 ст. 395 НК РФ). К объектам религиозного назначения относят здания (строения, сооружения), которые предназначены для:

богослужений (храмы, часовни и другие культовые постройки), молитвенных (дома

причта, келейные корпуса, корпуса наместника и т.д.) и религиозных собраний, других религиозных обрядов и церемоний;

религиозных почитаний (паломничества) (паломнические центры и здания гостиниц, принадлежащие религиозным организациям);

профессиональных религиозных образований (духовные школы, семинарии, училища, а также общежития для учащихся и т.п.);

иной религиозной деятельности.

Объектами благотворительного назначения в первую очередь являются здания (строения, сооружения), которые используются в благотворительных целях, например благотворительные столовые или больницы, православные детские дома, общеобразовательные учреждения, имеющие согласно учредительным документам статус благотворительных организаций (Письмо Минфина России от 24.05.2005 N 03-06-02-02/41).

Нередко встречаются такие ситуации, когда на земельном участке, принадлежащем религиозной организации, помимо объектов религиозного и благотворительного назначения расположены иные постройки, не имеющие такого назначения. Налоговые инспектора, видя такую ситуацию, требуют уплаты земельного налога. Минфин России считает данную позицию налоговых органов неправомерной и указывает в Письме от 24.05.2005 N 03-06-02-02/41 на то, что освобождению от обложения земельным налогом подлежит весь земельный участок, принадлежащий религиозной организации, на котором расположено здание, строение или сооружение религиозного либо благотворительного назначения, независимо от нахождения на данном земельном участке зданий, строений и сооружений иного назначения.

На практике также встречаются обстоятельства, когда на территории религиозной организации, а точнее на ее земле расположены объекты религиозного или благотворительного назначения, не принадлежащие данной религиозной организации. Даже в этом случае религиозная организация имеет право на льготу по земельному налогу (п. 4 ст. 395 НК РФ).

В Письме Минфина России от 07.05.2008 N 03-05-04-02/31 отмечается, что если на земельном участке, принадлежащем религиозной организации, не расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения, а находятся только здания, строения или сооружения, где производится религиозная литература, печатные, аудио- и видеоматериалы и иные предметы религиозного назначения, то налогообложение такого земельного участка должно осуществляться в общеустановленном порядке.

В заключение хотелось бы отметить, что вопрос о налогообложении церквей и иных религиозных организаций нигде, кроме России, пока не ставился. Такое положение, как взимание с верующих граждан налога на содержание Церкви, в некоторых цивилизованных странах существует, но там священнослужители получают зарплату от государства, а добровольные пожертвования используются на благо исключительно конкретного прихода и дел милосердия.

Е.Лаврова

К. э. н.

Е.Смирнова

Доцент

Подписано в печать

21.12.2011