"Практическая бухгалтерия", 2010, N 11

КАКИЕ НАЛОГИ ПЛАТЯТ РЕЛИГИОЗНЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ?

Религиозные организации стали полноправными участниками хозяйственной жизни. Они ведут деятельность, владеют движимым и недвижимым имуществом, землей. На них распространяются все требования действующего законодательства, предъявляемые к юридическим лицам.

Религиозные организации проводят обряды, церемонии, молитвенные собрания и прочую культовую деятельность. Они вправе создавать собственные предприятия (организации) и заниматься предпринимательской деятельностью (п. 1 ст. 6 Федерального закона от 12 января 1996 г. N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях"). В связи с этим обоснованно возникает ряд вопросов по налогообложению, связанных с деятельностью религиозных организаций.

Религиозные организации - это...

Религиозной организацией является добровольное объединение граждан, образованное в целях совместного исповедания и распространения веры и зарегистрированное в качестве юридического лица (ст. 8 Федерального закона от 26 сентября 1997 г. N 125-ФЗ "О свободе совести и о религиозных объединениях"). Религиозные организации подлежат государственной регистрации в соответствии с Федеральным законом от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" с учетом установленного специального порядка государственной регистрации религиозных организаций (ст. 11 Федерального закона N 125-ФЗ).

К сведению. Религиозная организация - это добровольное объединение граждан, зарегистрированное в качестве юридического лица. Их два типа: местные и централизованные. Централизованные могут создавать учреждения и организации, включая образовательные, которые, в свою очередь, также являются религиозными

организациями.

Религиозные организации подразделяются на два типа в зависимости от территориальной сферы деятельности:

- местные, состоящие не менее чем из 10 участников, достигших возраста 18 лет и постоянно проживающих в одной местности либо в одном городском или сельском поселении;

- централизованные, состоящие в соответствии со своим уставом не менее чем из трех местных религиозных организаций.

Религиозной организацией признается также учреждение или организация, созданные централизованной религиозной организацией в соответствии со своим уставом, в том числе руководящий либо координирующий орган или учреждение, а также учреждение профессионального религиозного образования.

Льгота по НДС: огласите весь список...

Один из видов деятельности религиозной организации - 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.

Налоговый кодекс гласит, что предметы религиозного значения и религиозной литературы освобождаются от налога на добавленную стоимость (пп. 1 п. 3 ст. 149 НК РФ). Но полного списка Кодекс не раскрывает. Их Перечень содержится в Постановлении Правительства РФ от 31 марта 2001 г. 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".

Внимание! Налоговый кодекс гласит, что предметы религиозного значения и религиозной литературы освобождаются от НДС. Их полный Перечень содержится в Постановлении Правительства РФ от 31 марта 2001 г. N 251.

Подробно приведем этот Перечень, который включает пять пунктов.

Предметы храмового пространства:

а) священные предметы, предметы религиозного поклонения, в том числе престолы, жертвенники, голгофы, звездицы, копия, лжицы, иконы, канонические изображения, плащаницы, а также принадлежности и части, составляющие с этими предметами единое целое, в том числе облачения, покровы, иконные доски, ризы, рамки икон и т.п.;

б) предметы храмового убранства и архитектурные элементы храма, в том числе иконостасы, царские и диаконские врата, аналои, киоты, сени, столы панихидные, купола, шары и конусы к купольной религиозной символике, паникадила, ограждения алтарные и клиросные, стасидии, подсвечники, семисвечники, кадила, светильники, лампады, кресла-троны, раки, гробницы, доски именные храмовые, решетки оконные храмовые, шкафы алтарные, ящики для свечей и огарков, а также принадлежности и части, составляющие с этими предметами единое целое, в том числе облачения для аналоя, стаканчики и поплавки для лампад.

Предметы, необходимые для отправления богослужений, обрядов и церемоний:

а) предметы религиозной символики и атрибутики, в том числе кресты всех разновидностей, панагии, медальоны, ладанки, жезлы, посохи, памятные знаки, ордена и медали религиозных организаций, хоругви, штандарты, вертепы рождественские, салфетки под пасхальные куличи, пасочницы, художественные пасхальные яйца, пояса

с молитвами, а также праздничные подарочные наборы, составляемые из предметов в соответствии с настоящим Перечнем;

б) вещества и предметы, необходимые для совершения богослужений и религиозных обрядов, в том числе свечи, елей, миро, лампадное масло, ладан, кадила, печати для артоса и просфор, приборы для соборования, херувимы, фонари церковные, оклады на евангелие, апостол и чиновник; блюда, ковши, кувшины, иные сосуды; закладки в богослужебную литературу и т.п.;

в) одежда и головные уборы религиозного назначения:

- богослужебные облачения, в том числе мантии архиерейские, стихари, фелони, епитрахили, пояса, поручи, набедренники, палицы, специализированная одежда и головные уборы, в том числе фартуки, нарукавники, используемые при освящении престола, косынки храмовые, форменная одежда студентов духовных учебных заведений и других учреждений религиозных организаций.

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

Издательская продукция религиозного назначения:

а) богослужебная литература, в том числе Священное Писание, чинопоследования, указания, ноты, служебники, а также молитвословы, религиозные календари, помянники, святцы;

б) богословские, религиозно-образовательные и религиозно-просветительские книжные издания;

в) официальная бланковая и листовая продукция религиозных организаций, в том числе отдельные молитвы, канонические изображения, изречения, открытки и конверты религиозных организаций, патриаршие и архиерейские послания и адреса, грамоты, приглашения, дипломы духовных учебных заведений, свидетельства о совершении таинств и паломничества.

Аудио- и видеоматериалы религиозного назначения, имеющие маркировку с полным официальным наименованием религиозной организации:

а) аудио- и видеоматериалы, иллюстрирующие вероучение и соответствующую ему практику, в том числе богослужения, религиозные обряды, церемонии и паломничество;

б) аудио- и видеоматериалы богословского и религиозно-образовательного содержания (кроме анимационных, игровых (художественных) фильмов), содержащие пособия по обучению религии и религиозному воспитанию.

Необходимо отметить, что серебряные кольца с молитвами, которые широко распространяются религиозными организациями, не подпадают под освобождение от уплаты налога. Это касается и паломнических услуг, связанных с поклонением святым местам (Письмо УФНС России по г. Москве от 23 января 2009 г. N 19-11/004721).

Религиозные организации (объединения) 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 апреля 2007 г. N 03-07-03/45, от 7 сентября 2007 г. N 03-07-07/28, УМНС России по г. Москве от 10 июня 2003 г. N 24-11/30729).

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

Внимание! Освобождаются от НДС ремонтно-реставрационные работы храмов, являющихся памятниками истории и культуры, но при условии, что организация, выполняющая эти работы, имеет лицензию на реставрацию этих памятников (ст. 149 НК РФ).

Льготы на ввоз печатной продукции религиозного значения

В соответствии с Соглашением от 17 июня 1950 г. "О ввозе материалов образовательного, научного и культурного характера" (совершено в Лейк-Саксессе, Нью-Йорк 22.11.1950 вместе с Протоколом к Соглашению от 26 ноября 1976 г.) и на основании Постановления Правительства РФ от 6 июля 1994 г. N 795 "О присоединении Российской Федерации к Соглашению о ввозе материалов образовательного, научного и культурного характера и Протоколу к нему", Постановления Правительства РФ от 30 ноября 2005 г. N 709 "О внесении изменения в Постановление Правительства Российской Федерации от 6 июля 1994 г. N 795" договаривающиеся стороны облагают ввозимые материалы внутренними налогами, взимаемыми на момент ввоза, при условии, что они не превышают налогов, которыми прямо или косвенно облагается подобная продукция отечественного производства.

Для применения норм Соглашения и Протокола в части невзимания НДС необходимо подтверждение компетентных органов, что ввозимые товары относятся к сфере образования, науки и культуры, с указанием назначения и объемов ввозимых товаров. В данном случае этим органом является Федеральное агентство по печати и массовым коммуникациям. Например, на основании подтверждения Федерального агентства по печати и массовым коммуникациям от 9 февраля 2009 г. N 18/2-13-09/18-14689с ГУФТД ФТС России считает обоснованным применить льготы по уплате НДС в отношении печатной продукции религиозного назначения "Библия" (тираж 23 000 экземпляров), оформленной по ГТД N 10122070/140207/0000797.

Транспортный налог

Согласно ст. 357 Налогового кодекса плательщиками транспортного налога являются лица, на которых зарегистрированы транспортные средства. На данный налог льготы не предусмотрены. Таким образом, с транспортных средств, принадлежащих религиозным

организациям, транспортный налог необходимо уплачивать.

Акцизы

В соответствии со ст. 181 Налогового кодекса к подакцизным товарам относятся спиртосодержащая и алкогольная продукция, пиво, табачная продукция, лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства, прошедшие государственную регистрацию, препараты ветеринарного назначения, парфюмерно-косметическая продукция, разлитая в емкости не более 100 мл, автомобильный бензин и т.д. Необходимо помнить, что с 1 января 2003 г. ювелирные изделия, в том числе и реализуемые религиозными организациями, подакцизным товаром не являются.

Налог на имущество

В соответствии со ст. 381 Налогового кодекса религиозные организации освобождаются от уплаты налога на имущество только в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности. Таким образом, все имущество религиозных организаций, не используемое в религиозных целях, подпадает под обложение налогом на имущество. Примером может служить здание братского корпуса или общежития.

Вместе с тем в соответствии со ст. 372 Налогового кодекса налог на имущество организаций является региональным налогом. И органы субъектов РФ 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 "ноль" процентов.

Налог на землю

Религиозные организации освобождаются от уплаты земельного налога в отношении принадлежащих им на праве постоянного (бессрочного) пользования или на праве собственности земельных участков, если на данных земельных участках 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 почитании (паломничества). К ним относят паломнические центры и здания гостиниц, принадлежащие религиозным организациям;

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

- иной религиозной деятельности.

А к объектам благотворительного назначения в первую очередь относят 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 мая 2005 г. 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. Налоговики, видя такую ситуацию, требуют уплаты земельного налога. Минфин России считает данное требование налоговиков неправомерным и дает разъяснения (Письмо от 24 мая 2005 г. N 03-06-02-02/41), 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.

Также на практике встречаются обстоятельства, когда на территории религиозной организации, а точнее, на ее земле расположены объекты религиозного или благотворительного назначения, не принадлежащие данной религиозной организации. И в этом случае религиозная организация подпадает под льготу по земельному налогу. Это также следует из п. 4 ст. 395 Налогового кодекса.

А в Письме Минфина России от 7 мая 2008 г. N 03-05-04-02/31 сказано: 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.

Налог на прибыль

Религиозные организации являются плательщиками налога на прибыль (п. 1 ст. 246 НК РФ).

Но при этом при определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:

- 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 (пп. 27 п. 1 ст. 251 НК РФ);

- целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров). К ним относятся целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления и решений органов управления государственных внебюджетных фондов (Письмо Минфина России от 26 марта 2010 г. N 03-03-06/4/34). А также целевые

поступления от других организаций и (или) физических лиц с условием, что указанные получатели будут использовать их по назначению (п. 2 ст. 251 НК РФ).

Какие средства чаще всего поступают в религиозную организацию в виде целевых поступлений? Это:

- целевые взносы и пожертвования;

- 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 религиозных организаций;

- средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности;

- 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;

- средства, полученные от физических лиц, некоммерческих организаций (в том числе иностранных и международных организаций и объединений по Перечню таких организаций, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 28 июня 2008 г. N 485 "О Перечне международных и иностранных организаций, получаемые налогоплательщиками гранты (безвозмездная помощь) которых не подлежат налогообложению и не учитываются в целях налогообложения в доходах российских

организаций - получателей грантов").

Вышеперечисленные поступления должны быть использованы на достижение определенных целей и на осуществление уставной деятельности. Например, согласно типовому уставу Прихода Русской Православной Церкви, к уставным целям относятся: проведение богослужений, обрядов, миссионерская деятельность, паломничество и т.д.

Использованные по назначению целевые поступления должны отвечать требованиям:

- они должны быть получены на содержание религиозной организации и осуществление ею уставной деятельности;

- в религиозной организации должен быть организован раздельный учет доходов и расходов, полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений (п. 2 ст. 251 НК РФ);

- по окончании налогового периода религиозная организация должна представить в налоговый орган по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств по форме, утверждаемой Минфином (п. 14 ст. 250 НК РФ).

Если эти требования не выполняются, целевые поступления будут признаны внереализационными доходами организации. Моментом их признания будет дата, когда получатель фактически использовал полученные целевые средства не по целевому назначению либо нарушил условия, на которых они были предоставлены. Основание - пп. 9 п. 4 ст. 271 Налогового кодекса.

Это важно. Необходимо обратить внимание, что любые другие организации, осуществляющие целевые отчисления на уставную деятельность религиозных организаций, не смогут отнести данные отчисления к расходам, уменьшающим налоговую базу (п. 34 ст. 270 НК РФ). В этой связи можно сделать вывод, что гл. 25 Налогового кодекса не предусматривает положений, поощряющих благотворительность.

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

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.

А.Маликова

Редактор-эксперт

Подписано в печать

27.10.2010