



This document has been provided by the International Center for Not-for-Profit Law (ICNL).

ICNL is the leading source for information on the legal environment for civil society and public participation. Since 1992, ICNL has served as a resource to civil society leaders, government officials, and the donor community in over 90 countries.

Visit ICNL's **Online Library** at
<http://www.icnl.org/knowledge/library/index.php>
for further resources and research from countries all over the world.

Disclaimers

Content. The information provided herein is for general informational and educational purposes only. It is not intended and should not be construed to constitute legal advice. The information contained herein may not be applicable in all situations and may not, after the date of its presentation, even reflect the most current authority. Nothing contained herein should be relied or acted upon without the benefit of legal advice based upon the particular facts and circumstances presented, and nothing herein should be construed otherwise.

Translations. Translations by ICNL of any materials into other languages are intended solely as a convenience. Translation accuracy is not guaranteed nor implied. If any questions arise related to the accuracy of a translation, please refer to the original language official version of the document. Any discrepancies or differences created in the translation are not binding and have no legal effect for compliance or enforcement purposes.

Warranty and Limitation of Liability. Although ICNL uses reasonable efforts to include accurate and up-to-date information herein, ICNL makes no warranties or representations of any kind as to its accuracy, currency or completeness. You agree that access to and use of this document and the content thereof is at your own risk. ICNL disclaims all warranties of any kind, express or implied. Neither ICNL nor any party involved in creating, producing or delivering this document shall be liable for any damages whatsoever arising out of access to, use of or inability to use this document, or any errors or omissions in the content thereof.

Проект МЦНП по влиянию на НГО Налоговых кодексов Казахстана и Кыргызстана
Краткая общая информация о влиянии НДС на НГО

А. Введение

Целью настоящего документа является объяснение, в виде общей вспомогательной информации к конкретным комментариям к положениям об НДС Налоговых кодексов Казахстана и Кыргызстана, влияния на НГО классической системы НДС, применяемой Европейским сообществом (ЕС), а также различных вариантов уменьшения бремени невозмещаемого НДС для НГО, которые рассматривались как в рамках Европейского союза (ЕС), так и в других странах, которые ввели у себя НДС.

Б. Действующая система НДС в ЕС

Все государства – участники ввели НДС. Хотя в различных государствах применяются различные налоговые ставки, налоговая база была существенно гармонизирована в государствах – участниках ЕС 6-ой Директивой ЕС по НДС (Шестая Директива Совета о гармонизации законодательства Государств – участников в отношении налогов с оборота от 17 мая 1977 года (77/388/ЕЭС), О.Ж. № L 145 от 13 июня 1977 года). Те государства, которые хотят вступить в ЕС, должны будут привести свое законодательство в части НДС в соответствии с 6-ой Директивой. То, насколько налоговая база уже была гармонизирована в рамках ЕС, ограничивает свободу действий отдельных государств по предоставлению налоговых льгот НГО.

Однако, что касается НДС на импорт, его воздействие на НГО в любом случае, в целом, ограничено ввиду характера деятельности НГО по импорту или экспорту товаров в общественно полезных целях теми НГО, которым разрешено, или которые предпочли осуществлять свою деятельность непосредственно, а не опосредованным образом путем выдачи грантов для финансирования деятельности других НГО.

Освобождение от уплаты НДС по трансграничным сделкам

В принципе, НДС налагается на импорт вместо таможенных пошлин или в дополнение к ним для того, чтобы сохранить налоговый нейтралитет между внутренними и импортируемыми товарами и услугами. Однако в праве ЕС предусмотрено специальное освобождение от уплаты налога для определенных видов товаров, ввозимых утвержденными благотворительными или филантропическими организациями (Директива Совета 88/181/ЕЭС от 28 марта 1983 года, статьи 40-55). Освобождение от уплаты НДС предоставляется в следующих случаях:

- основные предметы первой необходимости (например, пищевые продукты, лекарственные средства, одежда), пожертвованные для распределения на безвозмездной основе нуждающимся лицам;
- товары, пожертвованные для мероприятий по сбору средств в пользу нуждающихся лиц;
- оборудование и офисные материалы, пожертвованные для уставных целей соответствующей организации;
- пожертвованные предметы, специально предназначенные для образования или обеспечения работой лиц с ограниченными физическими или умственными способностями;
- товары, ввозимые для распределения на безвозмездной основе жертвам стихийных бедствий или для использования агентствами оказания помощи жертвам катастроф.

В первых трех случаях освобождение от уплаты НДС не применяется в отношении импорта алкогольных напитков, табака, кофе, чая и автомобилей, кроме автомобилей скорой помощи. Указанное ограничение, прежде всего, является мерой по защите государственного бюджета; по имеющимся сведениям, отсутствие в некоторых других государствах (например, в России) ограничений в отношении аналогичных льгот в законодательстве страны привело к существенным нарушениям.

Как в отношении таможенных пошлин, так и в отношении НДС, международно признанное определение некоммерческой общественно полезной организации отсутствует. Вследствие этого каждое государство само определяет наличие конкретных видов освобождения от уплаты указанных налогов с оборотов реализации НГО или в их пользу. Государство вправе применять критерии, которые используются для определения общественно полезного статуса при предоставлении прямых налоговых льгот указанным организациям, но это не обязательно. На практике отсутствие конкретного определения организаций, имеющих право на получение льгот, зачастую означает то, что у соответствующих налогоплательщиков есть значительная свобода усмотрения при принятии решения о выдаче разрешения конкретной организации на ввоз соответствующих товаров без уплаты налога.

Некоторые из указанных видов освобождения от налога, такие как освобождение, предусмотренное в статье 40 Директивы, отражают виды освобождения от налога, предоставляемые Таможенным положением, в каком случае таможенные органы обычно отвечают за применение освобождения от уплаты как таможенных пошлин, так и НДС. В случае, когда льготы по НДС отличаются от таможенных льгот, органы, отвечающие на НДС, обычно толкуют их ограничительно, поскольку они крайне неохотно предоставляют освобождение от уплаты налога на импорт предметов из-за пределов Европейского союза, так как это дало бы иностранному поставщику конкурентное преимущество над местным поставщиком, который должен платить НДС. Однако в случае пожертвования иностранный даритель не *конкурирует* с местным поставщиком, продающим такие же предметы. Благотворительная НГО, получающая предметы из-за пределов Европейского союза, скорее всего, предпочтет платить НДС по ставке 20%, например, чем платить полную цену, то есть 100%, местному поставщику тех же предметов. Поэтому, независимо от того, были ли предметы освобождены от уплаты налога, нарушения конкуренции не происходит –

получатель пожертвований всегда предпочтет пожертвованные товары товарам, за которые он должен уплатить полную цену покупки.

Освобождение от уплаты НДС по внутренним сделкам

Освобождение от НДС предоставляется не в виде общей льготы для налогоплательщика, предоставляющего товары и услуги, а по конкретным видам предоставляемых товаров и услуг. Объем видов освобождения от уплаты НДС, предоставляемых по законодательству ЕС по деятельности, представляющей общественный интерес, указанный в статье 13 6-ой Директивы по НДС, включает следующие услуги, которые могут оказывать НГО: стационарное лечение и здравоохранение; благотворительность и социальное обеспечение; защита детства; образование; спорт; культура; сбор средств; транспортное обслуживание больных и травмированных лиц.

Освобождение от уплаты НДС по сбору средств применяется в отношении реализации товаров и услуг в ходе мероприятий по сбору средств, организованных НГО исключительно в свою пользу, при условии, что данное освобождение не может привести к недобросовестной конкуренции с частным сектором (статья 13А 1 (о) 6-ой Директивы ЕС). Государства – участники могут вводить условия применения освобождения от уплаты НДС.

Расходы НГО по НДС

Последствия уплаты НДС для НГО требуют более подробного объяснения. В отличие от механизма действия других налогов, то, что НГО не является плательщиком НДС, или что поставляемые им своим бенефициарам товары и услуги освобождены от НДС, не означает, что НГО не несет расходов по НДС. НДС задумывался как налог на конечного потребителя товаров и услуг: в большинстве случаев таковым будет отдельный член общества, приобретающий их в пункте розничной продажи для своего личного пользования. Коммерческие потребители обычно могут передать НДС, которые они платят при приобретении аналогичных товаров и услуг, своим клиентам, так что единственными расходами, понесенными ими в качестве налогоплательщиков, являются расходы по учету, администрированию и взиманию налога со своих клиентов в пользу государства.

Большинство видов некоммерческих организаций находятся в другом положении. Механизм НДС требует взимания его со всех видов хозяйственной деятельности, как для извлечения прибыли, так и в других целях, однако некоммерческий характер целей НГО ограничивает ее возможность передать своим бенефициарам, а также возможность уплаты ею НДС, взимаемого с НГО при приобретении ею товаров и услуг. Любой НДС, не переданный НГО своим бенефициарам по юридическим основаниям (поскольку НГО не осуществляет хозяйственной деятельности, или поскольку соответствующая хозяйственная деятельность освобождена от уплаты НДС), или по ее усмотрению (поскольку ее бенефициары не могут позволить себе

дополнительные расходы), становится постоянными расходами для НГО. Таким образом, НГО, которая не является плательщиком или «освобождена» от уплаты НДС, как правило, платит больше НДС, чем НГО, которая «облагается налогом полностью».

Как и в случае таможенных пошлин, гармонизация налоговой базы посредством 6-ой Директивы ЕС по НДС дает отдельным государствам ограниченную возможность по своему усмотрению предоставлять НГО освобождение от НДС. Государства смогут предоставлять освобождение косвенным образом (например, посредством государственных затрат на предоставление компенсационных грантов или увеличение существующих грантов для НГО), не нарушая законодательства ЕС, но в законодательстве ЕС по НДС отсутствует общая норма, позволяющая государству – участнику предоставлять общую льготу в виде прямого уменьшения ставки налога или налоговой базы, кроме как в рамках существующих видов освобождения по 6-ой Директиве. Некоммерческий сектор Великобритании лоббирует правительство Великобритании на предмет введения специальной системы грантов для возмещения этому сектору части его расходов по НДС, но пока безуспешно. Как представляется, в некоторых государствах – участниках ЕС некоторые или все расходы по НДС, понесенные определенными некоммерческими организациями (например, теми, которые занимаются оказанием услуг в приоритетных областях для выделения государственных средств, таких как здравоохранение и образование) фактически возмещаются посредством включения их в сумму государственных грантов, выдаваемых государственными ведомствами, отвечающими за финансирование оказания соответствующих услуг.

Как отмечалось выше, для целей НДС для НГО обычно невыгодно не осуществлять никакой хозяйственной деятельности. Кроме того, есть две типичные функции НГО, которые в большинстве случаев не означают осуществление хозяйственной деятельности согласно законодательству ЕС по НДС: предоставление грантов и инвестирование. Принцип НДС, согласно которому налогом облагается только предоставление товаров и услуг за плату, связанную с таким предоставлением, обычно действует таким образом, чтобы освободить от обязательства по уплате налога филантропические гранты в целях финансирования осуществления хозяйственной деятельности другими организациями. В случае инвестиционных операций, которые не связаны с хозяйственной деятельностью, Европейский Суд постановил, что инвестиционная деятельность самого крупного фонда Великобритании (который считается крупнейшим фондом в мире) не может считаться сама по себе хозяйственной деятельностью, не зависимо от размера инвестиционного портфеля и его структуры управления (*Wellcome Trust Ltd. v. Commissioners of Customs & Excise*, дело C-155/94, ECR [1996] I_3013).

Не следует преувеличивать бремя невозмещаемых расходов по НДС для НГО. Если взять некоммерческий сектор в целом, по оценкам около 60% - 80% большей части расходов НГО составляют расходы на содержание персонала, которые не облагаются НДС. Таким образом, крупные суммы невозмещаемого НДС возникают только в крупных НГО, или в случае, когда НГО несет крупные капитальные издержки, например, на новое здание или на компьютерную систему. Однако даже если предположить, что действующее ограниченное применение НДС будет также распространено на обороты по недвижимому имуществу, данное бремя, скорее всего,

увеличится только по причине количественного роста некоммерческого сектора и повышения цен на недвижимость.

Существующие и потенциальные льготы для НГО

В пределах существующей структуры налога у государств есть две основные возможности по уменьшению бремени:

- снижение ставки НДС, применяемой к товарам и услугам, приобретаемым НГО;
- налогообложение товаров и услуг, поставляемых НГО своим бенефициарам, но по ставке, которая существенно ниже типовой действующей ставки НДС.

От первого варианта выигрывают все НГО, независимо от того, занимаются ли они хозяйственной деятельностью. Второй вариант может применяться только к тем НГО, которое занимаются хозяйственной деятельностью; он выгоден НГО в той степени, в какой налоговая ставка существенно ниже приемлемой для передачи стоимости их бенефициарам, и в какой приобретаемые товары и услуги, по которым НГО понесла большую часть своих расходов по НДС, используются для предоставления товаров и услуг бенефициарам, или иным образом связаны с этим.

Теоретически существует возможность свести к минимуму налоговое бремя, уменьшив налоговую ставку до нуля. Нулевая ставка означает, что НГО не нужно взимать НДС при оказании своих услуг, но, в отличие от освобождения от уплаты НДС, НГО разрешается возмещение НДС, уплаченного по приобретаемым товарам и услугам. Однако ЕС принял политическое решение о том, что в интересах завершения формирования внутреннего общего рынка государствам – участникам впредь запрещается применять нулевые ставки кроме как в части, разрешенной в настоящее время по условиям специальной частичной отмены закона, предоставленной конкретному государству.

Среди подвергнутых анализу стран только Ирландия, Португалия и Великобритания из числа государств – участников ЕС уменьшили до нуля ставку НДС, взимаемого по определенным товарам и услугам, предоставляемым НГО (в Греции эта льгота ограничена импортом, осуществляемым указанными НГО). Аналогичные льготы существуют в некоторых странах из числа подавших заявление о вступлении в ЕС (Болгария, Кипр, Венгрия), со временем выяснится, будут ли они постепенно отменены в процессе вступления в ЕС.

Ни одно из государств – участников ЕС не применяет сниженную ставку НДС в отношении всех товаров и услуг, предоставляемых НГО своим бенефициарам. Там, где такие льготы имеются, сниженная ставка применяется только к ограниченному числу категорий предоставляемых товаров и услуг. Самая широкая льгота применяется в Бельгии, Германии, Греции и Люксембурге, где типовая ставка НДС уменьшена до 3% - 8% по оказанию социальных услуг со стороны НГО для достижения общественно полезных целей (в Германии указанная льгота не предоставляется учреждениям образования и культуры и домам для престарелых и инвалидов).

Уменьшенные налоговые ставки также могут применяться в некоторых государствах, не являющихся участниками НГО, например в отношении оборотов по новым зданиям, ремонту существующих зданий и оказанию помощи инвалидам (Чешская Республика), входной плате на культурные мероприятия (Эстония), а также в отношении оборотов по социальному жилью (Венгрия).

В большинстве государств (включая государства, подавшие заявление о вступление в ЕС) также действует освобождение от уплаты НДС для «малого бизнеса», которое дает возможность организациям, в том числе НГО, с малым объемом хозяйственной деятельности (определяемым относительно годового товарооборота) избежать требования о регистрации в качестве налогоплательщика и осуществление отчета по НДС в отношении товаров и услуг, предоставляемых своим клиентам или бенефициарам. Лимит, при превышении которого требуется регистрация, обычно не превышает 13000 Евро, за исключением Австрии (22400 Евро), Ирландии (50000 Евро) и Великобритании (65500 Евро). Однако НГО с оборотом ниже регистрационного лимита обычно могут добровольно зарегистрироваться в случае, если они считают выгодным для себя, т.е. что НДС, который они смогут возместить по приобретаемым ими товарам и услугам после регистрации, превысит НДС, который они будут вынуждены взимать со своих бенефициаров, плюс дополнительные административные расходы и расходы по соблюдению, связанные с регистрацией.

В. Предлагаемые реформы действующей системы ЕС по НДС

Уже некоторое время в ЕС проходит обсуждение предложений по установлению постоянного режима НДС, который призван заменить действующую, переходную, систему, которая функционирует с 1 января 1993 года. Во время написания данного документа нет определенности в отношении того, будут ли реализованы какие-либо из таких предложений, и когда. Предложения ставят перед собой две основные цели: ширина охвата и простота. Ширина охвата предназначена для расширения объема НДС путем охвата большинства организаций и видов деятельности. Простота предназначена для уменьшения различий в пределах ЕС посредством постепенной отмены освобождения от уплаты НДС и нулевых ставок, и гармонизации типовых налоговых ставок в государствах – участниках. Оба указанных понятия влекут важные последствия для НГО.

Конкретные рассматриваемые изменения включают следующее:

- пересмотр определения налогооблагаемого лица, т.е. какие организации не подпадают под действие НДС по причине того, что их деятельность не считается хозяйственной деятельностью;
- пересмотр и возможная отмена всех видов освобождения, разрешенных по статье 13 Шестой Директивы по НДС (которая включает большинство видов освобождения, предоставляемых в настоящее время НГО, занимающимся хозяйственной деятельностью);
- объем налогообложения по уменьшенной ставке, разрешаемой в отношении определенных категорий предоставляемых товаров и услуг.

Каким образом указанные изменения затронут НГО?

Определение налогооблагаемого лица

В настоящее время определение налогооблагаемого лица регулируется статьей 4 Шестой Директивы, однако толкование ее относится, в основном, к компетенции отдельных государств – участников. Таким образом, различные государства могут по-разному относиться к одним и тем же НГО согласно своим конкретным требованиям в отношении того, в каком объеме НГО могут взимать плату или субсидировать своих бенефициаров по оказываемым услугам без того, чтобы это считалось ведением хозяйственной деятельности.

Разумно предположить, что если указанные НГО субсидируют оказание услуг своим бенефициарам, последствия регистрации по уплате НДС окажутся для них особенно обременительными, поскольку у них будут сложности либо с передачей расходов по НДС своим бенефициарам, либо с поглощением дополнительных расходов самими НГО без снижения качества оказываемых услуг. Скорее всего, регистрация по уплате НДС окажется выгодной только в том случае, если она даст НГО возможность большего возврата НДС по приобретаемым ими товарам и услугам, чем они вынуждены были бы платить по оказываемым ими услугам. Насколько мы понимаем, Комиссия дала понять Европейскому комитету благотворительных организаций по НДС (ЕССВАТ), что она готова рассмотреть некоторые соответствующие изменения.

Отмена освобождения от уплаты НДС

Отмена освобождения от уплаты НДС, в настоящее время предоставляемого в отношении услуг, оказываемых НГО, требует проведения аналогичного анализа затрат и результатов: перевесит ли выгода от увеличения возврата НДС по приобретаемым товарам и услугам стоимость ведения учета НДС по оказываемым услугам? Ответ для каждой НГО будет зависеть от того, в какой степени приобретаемые ею товары и услуги облагаются НДС, и от соответствующих ставок, по которым приобретаемые и предоставляемые товары и услуги облагаются НДС. В случае, если доля в издержках НГО расходов на рабочую силу, которые обычно не облагаются НДС, велика (что обычно имеет место), финансовая выгода от возврата НДС по приобретаемым товарам и услугам окажется небольшой, за исключением более крупных НГО, а также тех НГО, которые истратили большие суммы на основные средства, такие как новый офис, или компьютерная система.

Именно по причине значительного разнообразия видов деятельности, доходов и расходов НГО сложно выступать единым фронтом по указанным вопросам. Вследствие этого было высказано предложение о необходимости применения более гибкого подхода, который дал бы НГО возможность налогообложения оказываемых ими услуг в случае, если они сочтут это выгодным для себя.

Недвижимое имущество

Как отмечалось выше, затраты на недвижимое имущество являются одним из основных источников невозмещаемого НДС, уплаченного НГО. В настоящее время у государств – участников имеется значительная степень свободы в установлении режима НДС в отношении оборотов по недвижимости. Семь государств – участников ввели уменьшенную ставку в отношении строительства, поставки, модернизации и реконструкции жилья как часть своей социальной политики. Такая свобода в применении уменьшенных ставок будет поставлена под угрозу введением принципа взимания НДС по месту происхождения в части того, что принцип происхождения может эффективно работать только при условии гармонизированных ставок; в противном случае различия в ставках отразятся в ценовых различиях между государствами – участниками. Отмена уменьшенных ставок также может отразиться в корректировке продажной цены недвижимого имущества; другими словами, последствия этого для НГО могут не ограничиться действующей ставкой НДС, взимаемой в отношении используемого ими имущества, но может также сказаться на цене, которую им придется уплатить за имущество.

Введение уменьшенных налоговых ставок на реализацию товаров и услуг

Другим способом улучшения анализа затрат и результатов в пользу НГО служит применение уменьшенной ставки НДС к оказываемым ими услугам. В настоящее время размер минимальной законной уменьшенной ставки в ЕС составляет 5%. Многие НГО полагают, что для нейтрализации последствий для ресурсов НГО отказа от освобождения от налога им следует добиваться уменьшения ставки ниже 5% (Группа благотворительных компаний по проведению налоговой реформы (CTRG) в Великобритании предложила 3% максимальную уменьшенную ставку). В идеале это должна быть нулевая ставка, но ЕС ранее исключило любую возможность продления действующих нулевых ставок. К тому же, влияние на отдельную НГО будет зависеть от того, какая доля ее затрат облагается НДС. Если гипотетически предположить, что типичная функционирующая НГО, имеющая собственный штат работников, вероятно, платит НДС по не более чем 20% своих годовых расходов и по типовой ставке НДС в размере 19% (которая примерно равняется средней в ЕС), фискально нейтральная уменьшенная ставка по реализации товаров и услуг составит 3,8% (20% x 19%). Конечно, здесь не учтены значительные расходы по соблюдению, которые несут все плательщики НДС; поэтому НГО обоснованно предлагают более низкую 3% ставку.

Трудоемкие услуги

Мера ЕС (Директива Совета 1999/85/ЕС от 22 октября 1999 года, OJ L 277, 28 октября 1999 года), которая разрешает государствам – участникам введение по своему усмотрению временно на срок до 3 лет, начиная с 1 января 2000 по 31 декабря 2002 года, уменьшенную ставку на оказание определенных трудоемких услуг, имеет особенно важное значение для НГО, потому что большая часть работ, осуществляемых НГО для своих бенефициаров, может быть выполнена на индивидуальной основе. Нельзя также забывать, что техническое обслуживание и ремонт недвижимого имущества является трудоемкой услугой; применение уменьшенной ставки в

отношении таких услуг может помочь НГО как в управлении своими собственными расходами, так и в удовлетворении потребностей в социальном жилье. Указанные факторы означают, что у НГО будет сохраняться потребность в найме и обучении людей для оказания таких услуг; это в свою очередь будет давать государствам - участникам поступления сумм подоходного налога и социального обеспечения. Кроме того, НГО, работающие в сфере социальных лишений, имеют возможность нанять социально лишенных лиц для содействия в своей работе. В отличие от государственных программ переподготовки, НГО предлагают безработным реальные рабочие места, открывающие доступ к практическому обучению и развитию навыков.

Г. Освобождение от уплаты НДС для НГО за пределами ЕС

За пределами ЕС имеются примеры других систем НДС, механизм которых включает компонент льготы для уменьшения суммы невозмещаемого НДС, уплаченного со стороны НГО. В Лихтенштейне большинство налогоплательщиков, оказывающих освобожденные от уплаты налога услуги, могут предпочесть обязательства по уплате налога, т.е. они могут считать свои освобожденные от налогообложения предоставляемые товары и услуги подлежащими налогообложению и тем самым возратить свой входящий налог; это представляет особую привлекательность для НГО по причине относительно низких ставок НДС в Лихтенштейне. В Канаде НГО имеют право на ежегодный возврат 50% невозмещаемого НДС. В Австралии новый Налог на товары и услуги (GST) разрешает НГО производить полный возврат НДС по приобретаемым товарам и услугам даже в том случае, если оказываемые ими своим бенефициарам услуги освобождены от уплаты НДС. Однако на сегодняшний день оказалось сложным адаптировать систему ЕС таким образом; на деле это может оказаться невозможным с политической точки зрения, поскольку НДС частично функционирует как налог для обеспечения поступлений в бюджет самого ЕС.