

ГЛАВА 11

ДОХОДЫ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В РЕЛИГИОЗНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Согласно ст. 10 Федерального закона «О свободе совести и о религиозных объединениях», в уставе религиозной организации должны быть указаны источники образования денежных средств и иного имущества организации. Законодательство не дает исчерпывающего перечня возможных источников доходов религиозных организаций. Статья 21 ФЗ «О свободе совести...» перечисляет следующие возможные варианты приобретения права собственности религиозной организацией: «Религиозные организации обладают правом собственности на имущество, приобретенное или созданное ими за счет собственных средств, пожертвованное гражданами, организациями или переданное религиозным организациям в собственность государством либо приобретенное иными способами, не противоречащими законодательству Российской Федерации».

В Типовом уставе местной религиозной организации — прихода Русской Православной Церкви (см. приложение) указывается, что средства Прихода образуются из:

пожертвований в связи с совершением богослужений, Таинств, треб, а также иных религиозных обрядов и церемоний;

пожертвований в связи с распространением предметов религиозного назначения и религиозной литературы (в том числе книг, журналов, газет, аудио-видеозаписей, информационных дискет);

иных пожертвований граждан и юридических лиц, в том числе целевых пожертвований;

поступлений в связи с реализацией предметов религиозного назначения и религиозной литературы;

доходов, полученных от деятельности учрежденных Приходом юридических лиц, направляемых на уставные цели Прихода;

иных не запрещенных законодательством Российской Федерации поступлений, направляемых на уставные цели Прихода, в том числе доходов по акциям, иным ценным бумагам и банковским вкладам.

К числу наиболее распространенных источников доходов религиозной организации относятся *пожертвования*. Пожертвованием признается дарение вещи или права в общественно полезных целях. На принятие пожертвования не требуется чье-либо разрешения или согласия (статья 582 ГК РФ). Пожертвование должно быть *безвозмездным дарением*, при котором даритель не получает взамен никакой вещи или выгоды. В случае, если «пожертвование» сопровождается встречной передачей вещи или права либо встречного обязательства, оно не признается пожертвованием или дарением, а рассматривается как притворная сделка (ст.ст. 572 и 170 ГК РФ).

Поэтому, в частности, когда реализация предметов религиозного назначения в магазинах, церковных лавках религиозных организаций именуется «*бесплатной раздачей*» этих предметов верующим, которые «*взамен*» делают «*пожертвование в рекомендованном размере*», это не согласуется с определением понятия «*пожертвование*», содержащимся в Гражданском Кодексе. Как будет показано ниже, подобное переименование торговли, продажи предметов религиозного назначения, ведущейся религиозной организацией, в мнимую бесплатную раздачу лишено практического смысла с точки зрения налогообложения.

Жертвователями могут выступать как физические, так и юридические лица.

Пожертвование имущества религиозной организации может быть обусловлено жертвователем использованием этого имущества по определенному назначению.

В этом случае религиозная организация должна вести обособленный учет всех операций по использованию пожертвованного имущества. Если использование пожертвованного имущества в соответствии с указанным жертвователем назначением становится вследствие изменившихся обстоятельств невозможным, оно может быть использовано по другому назначению лишь с согласия жертвователя, а в случае смерти гражданина-жертвователя или ликвидации юридического лица-жертвователя — по решению суда.

Использование пожертвованного имущества не в соответствии с указанным жертвователем назначением или изменение этого назначения с нарушением вышеуказанных правил дает право жертвователю, его наследникам или иному правопреемнику требовать отмены пожертвования. Таким образом, даже став собственником пожертвованного имущества, религиозная организация не может произвольно пользоваться и распоряжаться им.

Законодательство оставляет на усмотрение религиозных организаций вопрос о наличии членских взносов или иных аналогичных регулярных выплат для финансирования деятельности религиозных организаций со стороны их участников (членов) — физических или юридических лиц. Религиозная организация может закрепить в своем уставе положение об уплате ее участниками членских взносов в определенном размере или не делать этого. В уставы централизованных религиозных организаций и входящих в их структуру МРО может включаться положение о том, что МРО отчисляют определенные суммы на обеспечение деятельности ЦРО. Например, в Типовом уставе православного прихода указывается, что «11. 3. Приход в обязательном порядке через Епархию отчисляет средства на общецерковные нужды в размере, установленном Священным Синодом Русской Православной Церкви, и средства на общепархиальные нужды в порядке и размере, установленных Епархией».

Будучи некоммерческими организациями, религиозные организации вправе осуществлять предпринимательскую деятельность лишь для достижения целей, ради которых они созданы,

и соответствующую этим целям (ст. 117 ГК РФ, ст. 24 ФЗ «О некоммерческих организациях», ст. 23 ФЗ «О свободе совести...»). Они имеют также право создавать собственные предприятия.

В соответствии с принципом отделения религиозных объединений от государства, государство не финансирует деятельность религиозных организаций. Однако, в соответствии со ст. 4 ФЗ «О свободе совести...», государство оказывает финансовую, материальную и иную помощь религиозным организациям в реставрации, содержании и охране зданий и объектов, являющихся памятниками истории и культуры. Эти целевые поступления из бюджета должны расходоваться строго по назначению. Иногда они могут иметь существенное значение для обеспечения нормальной жизнедеятельности религиозной организации (например, при неудовлетворительном состоянии культового здания, охраняемого как памятник истории и культуры).

Религиозная организация, как и любое российское юридическое лицо, обязана выполнять возложенные на нее государством обязанности, в том числе обязанность уплачивать налоги в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. При этом следует отметить, что положения налогового законодательства учитывают специфику деятельности религиозных организаций.

Религиозным организациям предоставлены значительные льготы, учитывающие их некоммерческую сущность, большие трудности, с которыми связано ведение хозяйственной деятельности в современных условиях, малообеспеченность основной массы верующих, не способных полностью обеспечить содержание религиозных организаций своими пожертвованиями.

Предоставление религиозным организациям налоговых льгот является широко распространенной в мире практикой. Налоговые льготы представляют собой косвенную материальную поддержку религиозных организаций за счет бюджетных средств (недополученные налоговые поступления в бюджет), то есть разумное отступление от принципа отсутствия государственного финансирования отделенных от государства религиозных организаций.

Имущество религиозного назначения, в том числе культовые здания и земельные участки, на которых они размещены, могут обладать большой номинальной стоимостью, но они не являются объектами коммерческого оборота, не приносят пропорциональных доходов. Поэтому обложение культовых зданий и земельных участков налогом на имущество организаций и земельным налогом приведет к тому, что очень многие религиозные организации, в первую очередь те из них, которые стеснены в средствах, не смогут выполнять обязанности по уплате этих налогов. В конечном итоге такой налоговой политики религиозные организации окажутся лишены возможности свободно отправлять религиозный культ.

Не обладающие правами юридического лица религиозные объединения (религиозные группы) не являются налогоплательщиками и не имеют возможности воспользоваться налоговыми льготами, установленными в Налоговом Кодексе РФ для религиозных организаций. Используемое для осуществления деятельности религиозных групп имущество принадлежит физическим лицам. Участниками гражданских правоотношений, возникающих в связи с деятельностью религиозной группы, также являются физические лица (участники религиозной группы). Льгот для них Налоговым Кодексом не предусмотрено.

В соответствии со статьей 8 Налогового Кодекса РФ (далее — НК):

— под **налогом** понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований;

— под **сбором** понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами; должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев (ст. 2, ч. 2 НК РФ). Поэтому, в частности, налоговые льготы могут устанавливаться только одновременно для всех религиозных организаций, независимо от их конфессиональной принадлежности.

В Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: **федеральные, региональные и местные** (ст. 12 НК РФ).

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены Налоговым Кодексом и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены Налоговым Кодексом и Законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации

Местными налогами признаются налоги, которые установлены Налоговым Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные Налоговым Кодексом РФ.

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ		
налог на добавленную стоимость	реализация товаров (работ, услуг) и др.	Есть льготы
акцизы	реализация произведенных подакцизных товаров (автомобили, алкогольная продукция, бензин и др.).	
налог на доходы физических лиц	религиозные организации являются налоговыми агентами в отношении своих работников	

налог на прибыль организаций	прибыль, полученная налогоплательщиком, — полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов	Есть льготы
налог на добычу полезных ископаемых	полезные ископаемые, добытые из недр на участке недр, предоставленном налогоплательщику	
водный налог	забор воды из водных объектов; использование акватории, использование водных объектов для целей гидроэнергетики, лесосплава и др.	
сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов		
государственная пошлина	сбор при обращении в уполномоченные органы за совершением юридически значимых действий	Есть льготы
РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ		
налог на имущество организаций	движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств	Есть льготы

налог на игорный бизнес		
транспортный налог	транспортные средства	
МЕСТНЫЕ НАЛОГИ		
земельный налог	Земельные участки на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения	Есть льготы
налог на имущество физических лиц		Религиозные организации не являются налогоплательщиками

Налог на добавленную стоимость

Объектом обложения налогом на добавленную стоимость являются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе на безвозмездной основе, и некоторые другие операции, перечисленные в ст. 146 НК РФ.

Общая налоговая ставка составляет 18% от стоимости реализованных товаров, выполненных работ, оказанных услуг. Льготная (пониженная) ставка в размере 10% установлена для ряда социально значимых категорий товаров — некоторых продовольственных товаров (мяса, молока, сахара, соли, хлеба, муки и т.п.), товаров для детей, периодических печатных изданий, некоторых медицинских товаров. Продавая товар, религиозная организация включает НДС в его цену и затем уплачивает налог. Таким образом, фактически налог взывается с покупателя продукции, конечного потребителя товара. Предоставляемые религиозным организациям льготы по НДС позволяют либо реализовывать товары и услуги по более низкой цене, либо получать большую прибыль.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 149 главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового Кодекса, от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождены операции:

по реализации (или передаче для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы (в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством Российской Федерации по представлению религиозных организаций (объединений), производимых религиозными организациями (объединениями) и организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объединения), и реализуемых данными или иными религиозными организациями (объединениями) и организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объединения), в рамках религиозной деятельности, за исключением подакцизных товаров и минерального сырья,

а также организация и проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий.

Перечень указанных товаров утвержден постановлением Правительства Российской Федерации от 31 марта 2001 г. № 251.

В соответствии с вышеназванной нормой Кодекса, освобождены от налогообложения налогом на добавленную стоимость организация и проведение вышеуказанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий. Таким образом, практика отказа от взимания платы за совершение религиозных обрядов (обряд совершается бесплатно, но лицу, попросившему его совершить, предлагается сделать пожертвование в рекомендованном размере) не имеет целью уклонение от налогообложения. Эта практика связана с желанием религиозных организаций не заниматься прямой «торговлей религиозными услугами» и имеет нравственную, а не экономическую мотивацию.

На основании п. 15 части 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации

ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных работ, выполняемых при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций (за исключением археологических и земляных работ в зоне расположения памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; строительных работ по воссозданию полностью утраченных памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; работ по производству реставрационных, консервационных конструкций и материалов; деятельности по контролю за качеством проводимых работ).

Таким образом, если религиозная организация выступает заказчиком ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных работ, то в стоимость работ, оплачиваемых ею ремонтно-реставрационной организацией (подрядчику), не должен включаться налог на добавленную стоимость в следующих случаях:

объект является культовым зданием (сооружением), находящимся в собственности или в безвозмездном пользовании религиозной организации и охраняется как памятник истории и культуры;

объект является культовым зданием (сооружением), находящимся в собственности или в безвозмездном пользовании религиозной организации, но не относится к памятникам истории и культуры;

объект не является культовым зданием (сооружением), но находится в собственности или в безвозмездном пользовании религиозной организации и охраняется как памятник истории и культуры.

Акцизы

Налогоплательщиками акциза являются организации и индивидуальные предприниматели, совершающие операции, подлежащие налогообложению акцизами. «В настоящее время акцизами, прежде всего, облагаются социально вредные товары, в сдерживании потребления которых заинтересовано государство и общество. Кроме того, к подакцизным нередко относятся высококорентабельные товары, реализация которых приносит налогоплательщикам сверхприбыль. (...) В настоящее время к подакцизным товарам относятся спирт этиловый, спиртосодержащая и алкогольная продукция, пиво, табачная продукция, легковые автомобили и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 150 л.с., автомобильный и прямогонный бензин, дизельное топливо и моторные масла (ст. 181 НК РФ)».¹

Для религиозных организаций льгот по акцизам Налоговым Кодексом в настоящее время не предусмотрено.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)

Исчисление и уплата налога на доходы физических лиц производится на основании 23-й главы НК РФ. Налогоплательщиками по этому налогу являются физические лица, объектом налогообложения — доходы физических лиц. Религиозные организации, как и любые другие организации, являются налоговыми агентами в отношении своих работников, т.е. исчисляют, удерживают НДФЛ из заработной платы и перечисляют в бюджет. Ни для религиозных организаций, ни для их работников по этому налогу не предусмотрено никаких особых правил или льгот. Налоговая ставка установлена ст. 224 НК РФ в размере 13%, кроме некоторых специально предусмотренных этой же статьей случаев, не имеющих отношения к заработной плате.

Налогоплательщики имеют право на получение социального налогового вычета в случае совершения пожертвований религиозным организациям. Подлежащие обложению НДФЛ доходы налогоплательщика уменьшаются на сумму пожертвований,

¹ Демин А. В. Налоговое право. М., 2008. С. 107.

перечисляемых (уплачиваемых) им религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности, но не более 25 процентов суммы дохода, полученного в налоговом периоде¹ (статья 219 НК РФ). На практике воспользоваться этой льготой достаточно сложно, поскольку у большинства граждан основным источником доходов является заработная плата, из которой НДФЛ удерживается перед выплатой. Таким образом, пожертвовавший на нужды религиозной организации гражданин должен получить документальное подтверждение факта и размера пожертвования и в установленный период подать налоговую декларацию с целью возвращения ему суммы социального налогового вычета. В реальной жизни такое, скажем так, нетипично. Некоторые авторы полагают, что «поскольку пожертвования от физических лиц поступают в религиозную организацию в основном анонимно, то эта льгота носит скорее декларативный характер»².

Налог на прибыль организаций

Статья 247 Налогового Кодекса РФ определяет *прибыль как полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов*.

Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций регулируется главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ. Статьей 246 НК РФ установлено, что все российские организации являются налогоплательщиками налога на прибыль организаций. Таким образом, религиозные организации признаются плательщиками по данному налогу.

Налоговая ставка составляет 20% (ст. 284 НК РФ), налоговый период — календарный год (ст. 285 НК РФ).

Налоговым Кодексом предусматриваются льготы по налогообложению религиозных организаций.

¹ Налоговым периодом в отношении НДФЛ признается календарный год (ст. 216 НК РФ).

² Никишина Е. А., Макальская М. Л. Финансовое обеспечение деятельности православных религиозных организаций. М., 2008. С. 52.

Так, в соответствии с подпунктом 27 пункта 1 статьи 251 Кодекса при определении налоговой базы не учитываются 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*. В отличие от вышерассмотренной льготы по НДС, в данном случае не существует отдельного нормативного документа, устанавливающего перечень предметов религиозного назначения, на доходы от реализации которых распространяется данная льгота. На практике налоговые органы ориентируются на перечень предметов, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 31.03.2001 г. для применения льготы по НДС.

Соответственно, *расходы*, осуществляемые религиозными организациями в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний, а также в связи с реализацией религиозной литературы и предметов религиозного назначения, не учитываются при определении налоговой базы согласно пункту 48 статьи 270 Кодекса.

В налоговую базу не включаются целевые поступления из бюджета бюджетополучателям (п. 2 ст. 251 НК РФ). Для религиозных организаций это бюджетное финансирование реставрации, содержания и охраны зданий и объектов, являющихся памятниками истории и культуры, выделяемое в соответствии с п. 3 ст. 4 ФЗ «О свободе совести...».

При определении налоговой базы, в соответствии с подпунктом 11 пункта 2 статьи 251 Кодекса, не учитывается *имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности*. На основании данного положения не подлежат обложению налогом на прибыль *пожертвования*, полученные религиозной организацией на осуществление какой-либо деятельности, предусмотренной ее уставом.

Религиозные организации — получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов и расходов, полученных и произведенных в рамках целевых поступлений (п.

2 ст. 251 НК РФ). Это требование призвано обеспечить возможность осуществления контроля за тем, были ли целевые поступления действительно использованы в тех целях, на которые они были получены религиозной организацией. По окончании налогового периода религиозные организации представляют в налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств.

Если целевые поступления, в том числе пожертвованное имущество и денежные средства, использованы религиозной организацией не по назначению, не на уставные цели, то они будут признаны внереализационными доходами (п. 14 ст. 250 НК РФ). Религиозной организации придется включить их в налоговую базу при исчислении налога на прибыль. (Помимо этого, жертвователю будет вправе требовать отмены пожертвования, согласно ч. 5 ст. 582 Гражданского Кодекса РФ).

Кроме того, согласно подпункту 39 пункта 1 статьи 264 Кодекса, учитываются как расходы, связанные с производством и реализацией, расходы налогоплательщиков-организаций, *уставной (складочный) капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций*, в виде сумм прибыли, полученной от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения, при условии перечисления этих сумм на осуществление уставной деятельности указанных религиозных организаций. Это, например, означает, что принадлежащая религиозной организации иконописная мастерская или магазин церковной литературы, перечисляющие свою прибыль религиозной организации, вправе учесть перечисленную прибыль как расходы. Если церковная мастерская получила от продажи икон доход в 1 000 000 рублей, произведя при этом расходы на 800 000 рублей, то она имеет подлежащую обложению налогом прибыль в размере 200 000 рублей (не будучи религиозной организацией, мастерская не имеет льготы по налогу на прибыль от реализации предметов религиозного назначения). Но если эти 200 000 рублей мастерская перечисляет религиозной организации на уставную деятельность, она вправе приплюсовать их к произведенным расходам. В результате

1 000 000 — (800 000 + 200 000) = 0, мастерская не имеет прибыли, подлежащей налогообложению.

Другие налогоплательщики, делающие пожертвования религиозным организациям на осуществление уставной деятельности, не смогут отнести эти пожертвования к расходам, уменьшающим налоговую базу (ст. 270 п. 34 НК РФ). Таким образом, в отличие от физических лиц, которые, по крайней мере теоретически, стимулируются делать пожертвования религиозным организациям посредством предоставления налогового вычета при уплате НДФЛ, для жертвователей — юридических лиц такого налогового стимула в настоящее время не существует.

Государственная пошлина

Государственная пошлина является не налогом, а сбором. Она взимается при обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам за совершением в отношении плательщика сбора юридически значимых действий (при обращении в суд, при выдаче лицензии, при совершении нотариальных действий, при государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним). К юридически значимым действиям приравнивается также выдача документов (их копий, дубликатов).

Государственная пошлина уплачивается истцом при обращении в суд, кроме предусмотренных законом случаев, когда истец освобождается от уплаты госпошлины. Госпошлина может быть взыскана с лица, которое выступает ответчиком в суде, если решение суда принято не в его пользу, а истец был освобожден от уплаты госпошлины. (Если госпошлина была уплачена истцом при обращении в суд, проигравший дело ответчик обязывается компенсировать истцу расходы по уплате госпошлины).

Государственная пошлина, в частности, взимается:

за государственную регистрацию юридического лица (в том числе — религиозной организации) в размере 4 000 рублей;

за государственную регистрацию изменений, вносимых в устав религиозной организации, — 800 рублей.

В соответствии со статьей 333³⁵ НК РФ, п. 1, религиозные объединения освобождаются от уплаты государственной пошлины за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях указанных организаций или объединений.

Транспортный налог

Транспортный налог (гл. 28 НК РФ) является региональным налогом.

Налогоплательщиками налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

Объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации соответственно в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства (ст. 361 НК РФ).

Налоговые ставки, указанные в пункте 1 статьи 361 НК РФ, могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в десять раз.

Налоговый Кодекс не предусматривает льгот по транспортному налогу для религиозных организаций, но они могут быть введены законами субъектов Российской Федерации.

Налог на имущество организаций

Согласно главе 30 «Налог на имущество организаций» Налогового Кодекса Российской Федерации, налог на имущество организаций является региональным налогом, формирующим, в значительной степени, доходы региональных и местных бюджетов.

В соответствии с пунктом 2 статьи 381 Кодекса, религиозные организации освобождаются от налогообложения в отношении *имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности.*

В письме Министерства финансов РФ от 24 мая 2005 г. № 03–06–02–02/41 к имуществу, освобождаемому от налогообложения, отнесены:

*«культовые здания и сооружения,
иные объекты, специально предназначенные для совершения и обеспечения богослужений, молитвенных и религиозных собраний, других религиозных обрядов и церемоний, религиозного почитания (паломничества), профессионального религиозного образования, иной религиозной деятельности,
предметы религиозного назначения и другое имущество, используемое для религиозной деятельности».*

Та же статья 381 НК РФ освобождает любые организации от уплаты налога на имущество в отношении объектов, признаваемых *памятниками истории и культуры федерального значения* в установленном законодательством Российской Федерации порядке. Однако на практике всё находящееся у религиозных организаций имущество, отнесенное к памятникам истории и культуры федерального значения, имеет религиозное назначение. Таким образом, на это имущество налоговая льгота распространяется по двум вышеперечисленным основаниям.

Религиозные организации должны уплачивать налог на имущество лишь в части стоимости того имущества, которое учитывается на их балансе в качестве объектов основных средств и не используется ими для осуществления религиозной деятельности.

В связи с этим возникает вопрос: если религиозная организация осуществляет исключительно религиозную деятельность

в соответствии с уставом, то будет ли подлежать налогообложению такое имущество, как, например, компьютеры, ведь они не используются прямым и непосредственным образом в религиозной деятельности, но, с другой стороны, организация не осуществляет никакой другой деятельности, кроме религиозной¹²

Однозначного ответа на этот вопрос не существует, поскольку в действующем законодательстве не дается определения понятия «религиозная деятельность». В спорных случаях все зависит от того, сможет ли религиозная организация убедить налоговые органы в том, что деятельность, для осуществления которой используется данное имущество, должна быть отнесена к религиозной. В одном реальном случае местной религиозной организации удалось обосновать, что оргтехника (компьютер, принтер, ксерокс) используется ею для составления расписания богослужений, для переписки с верующими и другими религиозными организациями и, таким образом, является имуществом, используемым для обеспечения религиозной деятельности. Известны случаи, когда споры с налоговыми органами возникали по поводу обложения налогом на имущество принадлежащего религиозной организации автомобиля, используемого священнослужителем для поездок с целью совершения религиозных обрядов в домах верующих.

В случае, если жилые помещения (квартиры, дома), принадлежащие религиозной организации, используются для проживания священнослужителей, которые, кроме проживания, проводят в этих жилых помещениях религиозные обряды и церемонии, данное имущество может быть отнесено к освобождаемому от уплаты налога на имущество в соответствии со ст. 381 НК РФ. Так, Арбитражный суд Свердловской области в решении от 28.05.2007 по делу № А60-5394/2007-С8 указал, что Жилищный Кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 № 188-ФЗ

¹² Загайнова С. К., Горбунова Н. В. Религиозные организации: организационно-правовые основы деятельности, бухгалтерский учет, налогообложение. СПб., 2004. С. 287.

в п. 2 ст. 17 допускает использование жилого помещения для осуществления профессиональной деятельности или индивидуальной предпринимательской деятельности проживающими в нем на законных основаниях гражданами, если это не нарушает права и законные интересы других граждан, а также требования, которым должно отвечать жилое помещение. Довод налоговой инспекции о том, что от налогообложения по налогу на имущество освобождаются только объекты, специально предназначенные для совершения и обеспечения богослужений, молитвенных и религиозных собраний, а в силу статьи 17 Жилищного Кодекса Российской Федерации жилые помещения предназначены для проживания граждан, в связи с чем полагававшего, что жилые помещения не могут быть освобождены от налогообложения, судом не принят во внимание, поскольку основан на неверном толковании статьи 381 Налогового Кодекса Российской Федерации, пункта 2 статьи 17 Жилищного Кодекса РФ, статьи 16 Федерального закона № 125-ФЗ от 26.09.1997 г. «О свободе совести и религиозных объединениях».

Необходимо обратить внимание на то, что нормы главы 30 «Налог на имущество организаций» Кодекса допускают возможность предоставления религиозным организациям дополнительных льгот по уплате налога на имущество организаций. Так, статьей 372 Кодекса предусмотрено, что при установлении налога законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками. В соответствии со статьей 4, п. 1, пп. 13 Закона г. Москвы «О налоге на имущество организаций» от 05.11.2003 г. № 64, зарегистрированные в установленном порядке религиозные организации освобождены от уплаты налога на имущество, используемое ими для осуществления уставной деятельности. Таким образом, в Москве объектом обложения данным налогом не является любое имущество религиозных организаций, используемое ими для ведения какой-либо предусмотренной их уставами деятельности, в том числе и предпринимательской.

Земельный налог

Согласно главе 31 «Земельный налог» Налогового Кодекса, вступившей в силу с 1 января 2005 года, земельный налог устанавливается в качестве местного налога и вводится в действие в соответствии с Налоговым Кодексом нормативными правовыми актами (законами) представительных органов муниципальных образований (органов законодательной (представительной) власти городов Москвы и Санкт-Петербурга).

В соответствии со ст. 388 НК РФ, налогоплательщиками налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

На основании пункта 4 статьи 395 Налогового Кодекса *религиозные организации освобождаются от уплаты земельного налога в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения.*

В Письме Министерства финансов РФ от 24 мая 2005 г. № 03-06-02-02/41 разъясняется, что от налогообложения земельным налогом освобождается *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. Письмо Министерства финансов РФ от 7 мая 2008 г. № 03-05-04-02/31 дополняет, 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».

Страховые взносы

На смену ранее уплачивавшемуся единому социальному налогу введена уплата страховых взносов в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования».

Для плательщиков страховых взносов — организаций и индивидуальных предпринимателей объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам, занимающимся частной практикой), а также по договорам авторского заказа, договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

Таким образом, страховые взносы уплачиваются религиозными организациями не только в пользу своих работников, но и в пользу физических лиц, не являющихся работниками религиозной организации, но выполняющих для нее работы, оказывающие услуги, например в пользу мастера, выполняющего ремонт по договору подряда. Не уплачиваются страховые взносы в случаях, если граждане добровольно безвозмездно трудятся в целях оказания помощи религиозной организации.

Статья 12 указанного Федерального закона устанавливает применяемые тарифы страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации (ПФР), Фонд социального страхования Российской Федерации (ФСС) и Федеральный фонд обязательного

медицинского страхования (ФФОМС). В процентах от размера выплаты страховые взносы составляют:

ПФР	ФСС	ФОМС	ИТОГО
26,0%	2,9%	5,1%	34,0%

Таким образом, на 100 р., выплаченных физическому лицу, религиозная организация уплачивает 34 р. страховых взносов. В соответствии со ст. 58.2 вышеназванного Закона, в 2012–2013 гг. тариф страхового взноса в ПФР снижен с 26 до 22% и суммарный тариф страховых взносов составляет, соответственно, **30,0%**.

(О выплате страховых взносов за священнослужителей и работников см. также следующую главу.)