

Особенности бухгалтерского учета и налогообложения садоводческих товариществ

Васильев В.Н.,

Деятельность садоводческих объединений на законодательном уровне регулируется Федеральным законом от 15 апреля 1998 г. № 66-ФЗ «О садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих и граждан» (на данный момент последние изменения вносились 2 ноября 2004 г.), а также постановлением Правительства РФ от 27 июня 1996 г. № 758 «О государственной поддержке садоводов, огородников и владельцев личных подсобных хозяйств» (последние изменения внесены 6 июня 2002 г.).

В соответствии со статьей 1 Федерального закона № 66-ФЗ садоводческое, огородническое или дачное некоммерческое объединение граждан (садоводческое, огородническое или дачное некоммерческое товарищество, садоводческий, огороднический или дачный потребительский кооператив, садоводческое, огородническое или дачное некоммерческое партнерство) — некоммерческая организация, учрежденная гражданами на добровольных началах для содействия ее членам в решении общих социально-хозяйственных задач ведения садоводства, огородничества и дачного хозяйства.

Порядок организации и ведения бухгалтерского учета в садоводческих объединениях отдельным нормативным документом не регулируется.

Письмом Минфина РФ от 25 октября 1996 г. № 92 «О ведении бухгалтерского учета и отчетности садоводческими товариществами» разъяснено следующее:

садоводческим товариществам рекомендуется вести бухгалтерский учет применительно к разработанной для малых предприятий простой форме бухгалтерского учета (книга (журнал) учета хозяйственных операций по форме № К-1), приведенной в Указаниях по ведению бухгалтерского учета и отчетности, и применению регистров бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденных приказом Минфина России от 22 декабря 1995 г. № 131. В настоящее время упомянутые Указания официально не отменены и не изменены. Однако применять их следует с учетом изменившейся нормативной базы бухгалтерского учета — в частности, с учетом перехода на новый План счетов бухгалтерского учета с 2002 года.

Садоводческие товарищества ведут бухгалтерский учет в соответствии с едиными методологическими основами и правилами, установленными Положением о бухгалтерском учете, положениями по бухгалтерскому учету, регулирующими порядок учета различных объектов бухгалтерского учета, Планом счетов (Инструкцией по применению Плана счетов).

Пунктом 2 упомянутого письма Минфина РФ № 92 определен состав бухгалтерской отчетности, которую должны представлять садоводческие товарищества: Бухгалтерский баланс (форма № 1) и Отчет о прибылях и убытках (форма № 2) только один раз в году. Представление бухгалтерской отчетности иной периодичности постановлением Правительства Российской Федерации от 27 июня 1996 г. № 758 не предусмотрено.

Письмом Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 26 мая 2004 г. № 04-02-06/8 разъяснено, что согласно пункту 1 статьи 289 НК РФ налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации в порядке, определенном этой статьей. Таким образом, на садоводческие товарищества, которые являются плательщиками налога на прибыль организаций, распространяются положения пункта 1 статьи 289 НК РФ. Одновременно обращается внимание на то, что пункт 2 статьи 289 Кодекса, учитывая особенности деятельности садоводческих товариществ, определяет, что некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме.

Таким образом, в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах, садоводческие товарищества, имея налоговые льготы по некоторым налогам, не освобождаются от обязанности представления налоговой отчетности в налоговые органы.

При организации и ведении бухгалтерского учета следует руководствоваться следующим:

Учет отдельных видов и обязательств должен быть организован с той степенью детализации, которая позволяет с минимальными трудозатратами подготавливать бухгалтерскую и налоговую отчетность, а также получать оперативную информацию об исполнении утвержденной сметы доходов и расходов садового товарищества.

1. Взносы участников должны учитываться обособленно по их видам, исходя из определений, приведенных в Федеральном законе № 66-ФЗ, а также их экономического содержания.

Для учета начисленных и поступивших взносов целесообразно открывать отдельные субсчета к счету 86 «Целевое финансирование», например:

86.1. вступительные взносы — для учета денежных средств, внесенных членами садоводческого некоммерческого объединения на организационные расходы на оформление документации;

86.2. членские взносы — для учета денежных средств, периодически вносимых членами садоводческого товарищества на оплату труда работников, заключивших трудовые договоры с таким объединением, и другие текущие расходы такого объединения;

86.3 целевые взносы — для учета денежных средств, внесенных членами садоводческого товарищества на приобретение (создание) объектов общего пользования;

Учет паевых и дополнительных взносов организуется и ведется в садоводческих кооперативах, которые отличаются от садоводческих товариществ тем, что ведут определенную коммерческую деятельность (например, по реализации выращенной продукции). Напомним, что паевые взносы — это

имущественные взносы, внесенные членами садоводческого, огороднического или дачного потребительского кооператива на приобретение (создание) имущества общего пользования; дополнительные взносы – денежные средства, внесенные членами садоводческого кооператива на покрытие убытков, образовавшихся при осуществлении мероприятий.

В том случае, когда садоводческое товарищество получает субсидии, субвенции или иные виды государственной помощи, для их учета следует открывать отдельный субсчет.

2. Учет денежных средств организуется и ведется с учетом требований документов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и указаний Центробанка РФ.

Как юридическое лицо садоводческое товарищество имеет право открывать расчетные и иные счета в кредитных организациях (банках). При осуществлении расчетов следует руководствоваться указаниями Центробанка РФ. Учет операций по расчетному счету ведется на счете 51 «Расчетные счета».

При оформлении и учете кассовых операций садоводческие товарищества руководствуются порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, установленным Центральным банком Российской Федерации. В настоящее время действует Порядок ведения кассовых операций в РФ, утвержденный Решением Совета Директоров Центрального Банка России от 22 сентября 1993 г. № 40.

Из числа наиболее принципиальных требований Порядка ведения кассовых операций необходимо выделить следующие:

Для осуществления расчетов наличными деньгами каждое товарищество должно иметь специально оборудованное помещение и вести кассовую книгу по установленной форме.

Садоводческие товарищества могут иметь в своих кассах наличные деньги в пределах лимитов, установленных банками, по согласованию с руководителями учреждения и вышестоящим распорядителем бюджетных средств. При необходимости лимиты остатков кассы пересматриваются.

Товарищества обязаны сдавать в банк всю денежную наличность сверх установленных лимитов остатка наличных денег в кассе в порядке и сроки, согласованные с обслуживающими банками. Накапливать в кассах наличные деньги сверх установленных лимитов для осуществления предстоящих расходов, в том числе на оплату труда, запрещено.

Хранить в кассах наличные деньги сверх установленных лимитов можно только для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию не свыше 3 рабочих дней, включая день получения денег в банке.

Поступление денежных средств от членов садоводческого товарищества (вступительные, членские и другие взносы) осуществляется:

- безналичным порядком;
- уплатой наличных денежных средств в кассу.

Прием наличных денег в кассу производится по приходным кассовым ордерам. О приеме денег выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписями главного бухгалтера или лица, на это уполномоченного, и кассира (пункт 13 Порядка ведения кассовых операций).

Выдача наличных денег под отчет (например, для приобретения хозяйственного инвентаря, хозяйственных или канцелярских товаров) производится из касс товариществ.

При выдаче денег по расходному кассовому ордеру или заменяющему его документу отдельному лицу кассир требует предъявления документа (паспорта или другого документа), удостоверяющего личность получателя, записывает наименование и номер документа, кем и когда он выдан и отбирает расписку получателя. Если заменяющий расходный кассовый ордер документ составлен на выдачу денег нескольким лицам, то получатели также предъявляют указанные документы, удостоверяющие их личность, и расписываются в соответствующей графе платежных документов. Однако в последнем случае запись о данных документа, удостоверяющего личность, на денежном документе, заменяющем кассовый расходный ордер, не производится.

Расписка в получении денег может быть сделана получателем только собственноручно чернилами или шариковой ручкой с указанием полученной суммы: рублей — прописью, копеек — цифрами. При получении денег по платежной (расчетно-платежной) ведомости сумма прописью не указывается.

Выдача денег лицам, не состоящим в списочном составе товарищества, производится по расходным кассовым ордерам, выписываемым отдельно на каждое лицо, или по отдельной ведомости на основании заключенных договоров.

Выдачу денег кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере или заменяющем его документе. Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег бухгалтерией указывается фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег. Если выдача денег производится по ведомости, перед распиской в получении денег кассир делает надпись: «По доверенности». Доверенность остается в документах дня, как приложение к расходному кассовому ордеру или ведомости.

Оплата труда, выплата пособий по социальному страхованию производятся кассиром по платежным (расчетно-платежным) ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

Разовые выдачи денег на оплату труда отдельным лицам производятся, как правило, по расходным кассовым ордерам.

При получении расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов (оформленных бухгалтером товарищества) кассир обязан проверить:

- а) наличие и подлинность на документах подписи бухгалтера, а на расходном кассовом ордере или заменяющем его документе разрешительной надписи (подписи) руководителя или лиц на это уполномоченных;
- б) правильность оформления документов;
- в) наличие перечисленных в документах приложений.

В случае несоблюдения одного из этих требований кассир возвращает документы бухгалтеру для надлежащего оформления. В случае, если штатом товарищества содержание отдельной единицы бухгалтера не предусмотрено, обязанности по правильному составлению приходных и расходных кассовых документов возлагаются на бухгалтера-кассира. Необходимые контрольные процедуры осуществляются в рамках регулярных проверок, проводимых руководством товарищества, а также при проведении ежегодной ревизии ревизионной комиссией садоводческого товарищества. Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы немедленно после получения или выдачи по ним денег подписываются кассиром, а приложенные к ним документы погашаются штампом или надписью - «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года).

Расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов. Расходные кассовые ордера, оформленные на платежных (расчетно-платежных) ведомостях на оплату труда и других приравненных к ней платежей регистрируются после их выдачи.

Учет кассовых операций в учреждениях как в валюте Российской Федерации (рублях), так и в иностранных валютах, ведется в кассовой книге.

Каждое товарищество ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и бухгалтера (главного бухгалтера) данного учреждения.

При опечатывании книги мастичной печатью используются клей на основе жидкого стекла («Силикатный», «Канцелярский», «Канторский», «Жидкое стекло»), бумага типа папиросной, штемпельная краска. Бумага с оттиском печати смазывается с двух сторон клеем, после опечатывания книги наносится еще один слой клея.

Записи в кассовой книге ведутся в 2 экземплярах через копировальную бумагу чернилами или шариковой ручкой. Вторые экземпляры листов должны быть отрывными и служат отчетом кассира. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами.

Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера учреждения или лица, его заменяющего.

Записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

Выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или другом заменяющем его документе, в оправдание остатка наличных денег в кассе не принимается. Эта сумма считается недостачей и взыскивается с кассира. Наличные деньги, не подтвержденные квитанциями или чеками контрольно-кассовых машин, считаются излишком кассы и зачисляются в доход учреждения.

Все наличные деньги и ценные бумаги в товариществах хранятся, как правило, в несгораемых металлических шкафах, а в отдельных случаях — в комбинированных и обычных металлических шкафах, которые по окончании рабочего дня закрываются ключом и опечатываются печатью кассира. Ключи от металлических шкафов и печати хранятся у кассиров, которым запрещается оставлять их в условленных местах, передавать посторонним лицам либо изготавливать неучтенные дубликаты.

Хранение в кассе наличных денег и других ценностей, не принадлежащих данному садоводческому товариществу, запрещается.

Кассир в соответствии с действующим законодательством о материальной ответственности рабочих и служащих несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей и за ущерб, причиненный садоводческому товариществу как в результате умышленных действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям.

Кассиру запрещается передоверять выполнение порученной ему работы другим лицам.

В случае, когда садоводческое товарищество осуществляет наличные денежные расчеты в связи с реализацией товаров, работ или услуг, следует руководствоваться нормами Федерального закона от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

Учет кассовых операций ведется на счете 50 «Касса» — поступление денежных средств — по дебету счета 50, расходование — по кредиту.

3. Учет расчетов с работниками. Начисленная заработная плата работникам садоводческого товарищества (освобожденному руководителю, бухгалтеру, кассиру, штатным работникам охраны) отражается по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Так как формирование себестоимости продукции, работ или услуг в садоводческом товариществе не производится, использование счета 20 «Основное производство» (или, например, 26 «Общехозяйственные расходы») нецелесообразно. Допускается прямое списание начисленных сумм за счет источников их финансирования.

Например:

дебет счета 86.2 кредит счета 70 — на сумму начисленной оплаты труда;

дебет счета 86.2 кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на сумму произведенных начислений на оплату труда (ЕСН и взносы в Фонд соцстраха РФ);

дебет счета 70 кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДФЛ» — на сумму удержанного налога на доходы физических лиц;

дебет счета 70 кредит счета 50 — на сумму произведенной оплаты;

дебет счетов 68 и 69 кредит счета 51 (или 50 — если деньги сдаются непосредственно в кредитную организацию или отделение связи для зачисления в бюджет) — на сумму погашенной задолженности по платежам в бюджет.

4. Также непосредственно на счета учета финансирования могут списываться так называемые общехозяйственные расходы (канцтовары, инвентарь, не относящийся к объектам основных средств, и т.п.):

дебет счета 86.2 кредит счетов учета приобретенного имущества (10 «Материалы») — на сумму стоимости приобретенных и использованных активов.

5. Для учета всех видов расчетов со сторонними организациями за поставленные товары, выполненные работы или оказанные услуги целесообразно применять счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (нормативными документами бухгалтерского учета именно этот счет рекомендуется использовать для учета расчетов субъектами малого предпринимательства). Такими услугами могут быть, например, оплата электроэнергии, вывозка мусора, охрана (если штатным расписанием садового товарищества соответствующие единицы не предусмотрены) и т.д.

В бухгалтерском учете операции по поставке товаров, выполнению работ или оказанию услуг оформляются следующим образом:

дебет счета 08 «Вложения во вне оборотных активов» кредит счета 76 — на сумму стоимости приобретенных объектов основных средств (например, оборудования или средств счетной техники со сроком полезного использования более года и стоимостью свыше 10 тыс. руб. за единицу);

дебет счета 01 «Основные средства» кредит счета 08 — на сумму первоначальной стоимости объектов основных средств, введенных в эксплуатацию;

дебет счета 76 кредит счета 51 — на сумму произведенной оплаты. При приобретении объектов основных средств и иных вне оборотных активов (например, нематериальных) источники финансирования не списываются. Отражение использованных сумм по дебету счета 86 производится при выбытии ранее приобретенных объектов, в том числе и по истечении срока полезного использования;

дебет счета 10 кредит счета 76 — на сумму стоимости приобретенных материалов;

дебет счета 86.2 кредит счета 10 — на сумму стоимости использованных материалов;

дебет счета 76 кредит счета 51 (50) — на сумму произведенной оплаты;

дебет счета 86.2 кредит счета 76 — на сумму стоимости работ или услуг, выполненных или оказанных сторонними организациями. Списание источников финансирования производится на основании акта, в котором подтверждаются объем выполненных работ (оказанных услуг) и их стоимость;

дебет счета 76 кредит счета 51 (50) — на сумму произведенной оплаты.

Также на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» следует учитывать расчеты с работниками, не состоящими в штате садоводческого товарищества (по договорам гражданско-правового характера). Обращаем внимание, что в подобных случаях помимо начисления собственно оплаты труда, необходимо удержать НДФЛ и начислить суммы ЕСН.

6. Суммы дебиторской задолженности также следует учитывать на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». При этом они должны учитываться отдельно от сумм кредиторской задолженности. Дебиторская задолженность по расчетам со сторонними организациями у садовых товариществ возникает сравнительно редко (так как подобная задолженность предполагает расчеты за переданные товары, выполненные работы или оказанные услуги в интересах сторонних лиц). Чаще всего такие расчеты могут возникать по суммам претензий за нарушение условий хозяйственных договоров или по суммам нанесенного садовому товариществу ущерба действиями сторонних физических лиц или организаций.

Кроме того, на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» целесообразно учитывать задолженность участников товарищества по членским взносам (задолженность по вступительным взносам отражается, как правило, при их внесении, поэтому использование счетов учета расчетов не обязательно). Действующее законодательство о бухгалтерском учете не запрещает в данном случае (у субъектов малого предпринимательства) использовать счет 75 «Расчеты с учредителями».

Организация и ведение полноценного налогового учета в садоводческих товариществах вряд ли являются целесообразными — необходимость определения налоговой базы по некоторым налогам возникает только при заполнении налоговой декларации. Данные о суммах удержанного НДФЛ и начисленного ЕСН можно брать непосредственно из платежных ведомостей на выплату заработной платы.

Однако в том случае, когда садоводческое товарищество осуществляет операции по реализации товаров (работ, услуг), возникает необходимость учета не только налоговой базы по налогу на прибыль, но и по НДС.

Налоговые льготы по НДС и налогу на прибыль садоводческим товариществам не предоставлены.

В соответствии со статьей 333.9 НК РФ забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан, не является объектом налогообложения водным налогом.

Статьей 342 НК РФ установлено, что при добыче подземных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в сельскохозяйственных целях, включая орошение земель сельскохозяйственного назначения, водоснабжение животноводческих ферм, животноводческих комплексов, птицефабрик, садоводческих, огороднических и животноводческих объединений граждан, налогообложение налогом на добычу полезных ископаемых производится по налоговой ставке 0 процентов.

Таким образом, садоводческие товарищества фактически не являются плательщиками водного налога и НДС.

Строения, находящиеся на территории садовых товариществ, как правило, не предназначены для постоянного проживания. Поэтому деятельность садовых товариществ отличается определенной

сезонностью. При этом наибольшая активность приходится на весенне-летний период. В осенне-зимний период возможны проблемы с проведением общего собрания участников, уточнения смет доходов и расходов, сбора дополнительных членских взносов и т.п.

Поэтому представляется целесообразным проведение в течение года, как минимум, двух общих собраний участников — в сентябре-октябре и марте-апреле.

В повестку дня общего собрания участников, проводимого перед осенне-зимним периодом, целесообразно включать следующие вопросы:

- принятие решений о формировании и об использовании имущества такого объединения, о создании и развитии объектов инфраструктуры, а также установление размеров целевых фондов и соответствующих взносов. При этом целесообразно вынести на рассмотрение общего собрания вопрос уточнения размеров взносов на следующий финансовый год. Это предполагает разработку проектов договоров со сторонними организациями, оказывающими услуги (по охране, уборке мусора, очистке дорог, в том числе и от снега, и т.п.). Самым сложным вопросом при этом может оказаться вопрос оценки изменения стоимости услуг с начала следующего финансового года (с 1 января) и связанное с этим изменением увеличение размера членских взносов. По нашему мнению, наиболее рациональным представляется принятие за основу размера повышения стоимости услуг текущего года с последующей его корректировкой при проведении собрания в марте-апреле (проведение собрания в этот период фактически является обязательным, так как обусловлено необходимостью рассмотрения итогов деятельности садового товарищества за прошедший год);

- установление или уточнение размера пеней за несвоевременную уплату взносов. Снижение активности деятельности товарищества в осенне-зимний период, как правило, обуславливает возникновение проблем со своевременностью и полнотой внесения взносов. Тем не менее, необходимость осуществления расходов (практически по всей номенклатуре) имеется и в данном периоде;

- предварительное утверждение приходно-расходной сметы такого объединения и принятие решений о ее исполнении. При этом рассматриваются итоги исполнения сметы с начала года до даты проведения собрания, а также производится оценка возможных результатов ее исполнения до конца года. По нашему мнению, целесообразно на этом же собрании утвердить смету доходов и расходов на следующий год. При этом следует оговорить, что после начала года допускается корректировка показателей сметы;

- утверждение отчетов правления, ревизионной комиссии (ревизора), комиссии по контролю за соблюдением законодательства. При рассмотрении данного вопроса целесообразно оценить результаты проведенной инвентаризации (прежде всего расчетов), которую следует провести перед проведением собрания. Обращаем внимание на то, что материалы данной инвентаризации не могут быть использованы при составлении годовой бухгалтерской отчетности (в соответствии с требованиями документов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета инвентаризация для целей составления отчетности должна начинаться не позднее 1 октября года, за который составляется отчетность, а инвентаризацию расчетов целесообразно проводить по состоянию на 31 декабря отчетного года).

Кроме того, необходимо уточнить расчеты с органами государственной власти и местного самоуправления. В частности, если указанными органами садовому товариществу оказывались меры финансовой поддержки, то неиспользованный остаток следует вернуть, так как в противном случае подобные остатки могут расцениваться, как получение дохода, подлежащего включению в налоговую базу по налогу на прибыль.

Особенностью 2005 года является то, что до его окончания должны быть урегулированы земельные отношения между садовыми товариществами и органами государственной власти и местного самоуправления.

Международный еженедельник "Финансовая газета" /

В. ВОРОБЬЕВА, советник государственной гражданской службы Российской Федерации 2 класса

В налоговые органы поступает множество обращений граждан - членов садоводческих некоммерческих товариществ с просьбой разъяснить некоторые назревшие вопросы налогообложения. В частности, в них говорится о сложностях составления налоговой отчетности, поскольку такие товарищества, как правило, не имеют в штате квалифицированных бухгалтерских кадров и имущества на балансе, не занимаются предпринимательской деятельностью и соответственно не имеют никаких доходов. Отмечается, что представление деклараций в налоговые органы требует дополнительных расходов. Поступает много писем с просьбой разъяснить причины отмены с 1 января 2005 г. льготы по ЕСН с сумм, выплачиваемых за счет членских взносов садоводческих, садово-огородных товариществ лицам, выполняющим работы (услуги) для указанных организаций. Высказываются предложения, направленные на снятие социальной напряженности в связи с увеличением в 2005 г. земельного налога ввиду изменения порядка его исчисления на основании кадастровой стоимости земельных участков. А в ряде обращений предлагается полностью освободить садоводческие некоммерческие товарищества от уплаты каких-либо налогов. Кроме того, возникает вопрос, почему в уплату налогов филиалы Сбербанка России не принимают от садоводческих некоммерческих товариществ наличные денежные средства. Публикуемое разъяснение поможет разобраться в этих вопросах.

Садоводческое, огородническое или дачное некоммерческое объединение - это общее понятие, объединяющее несколько видов организаций, имеющих ряд общих признаков: во-первых, данные организации некоммерческие (т.е. не преследующие извлечения прибыли в качестве основной цели своей деятельности); во-вторых, это объединение граждан, а не организаций; в-третьих, объединение формируется на добровольной основе; в-четвертых, целью объединения является содействие его членам в решении общих социально-хозяйственных задач ведения садоводства, огородничества и дачного хозяйства (обеспечение водой, электроэнергией, вывоз мусора и т.д.). Такие объединения создаются, как правило, городскими жителями на добровольных началах для содействия своим членам в решении общих хозяйственных и социальных задач.

Правовое положение садоводческих, огороднических и дачных объединений регулируется Федеральным законом от 15.04.98 г. ¹ 66-ФЗ (ред. от 2.11.04 г.) «О садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях граждан» (далее - Закон ¹ 66-ФЗ), которым предусмотрено несколько возможных форм организаций для коллективного занятия гражданами садоводством и огородничеством. Это садоводческие, огороднические или дачные некоммерческие товарищества, потребительские кооперативы либо некоммерческие партнерства. Их отличает главным образом форма собственности на имущество общего пользования, приобретенное тем или иным садоводческим, огородническим или дачным некоммерческим объединением или созданное им за счет взносов его членов. В некоммерческом товариществе оно является совместной собственностью его членов (кроме средств специального фонда, образованного по решению общего собрания товарищества и являющегося собственностью самого товарищества); в потребительском кооперативе и некоммерческом партнерстве - находится в собственности такого кооператива или некоммерческого партнерства как юридического лица.

Закон ¹ 66-ФЗ регулирует отношения, возникающие в связи с ведением гражданами садоводства, огородничества и дачного хозяйства, устанавливает порядок их создания, деятельности, реорганизации и ликвидации, права и обязанности их членов.

Наиболее распространенной является садоводческое некоммерческое товарищество.

Согласно п. 2 ст. 6 и п. 4 ст. 14 Закона ¹ 66-ФЗ садоводческое некоммерческое товарищество считается созданным с момента его государственной регистрации, имеет в собственности обособленное имущество, приходно-расходную смету, печать с полным наименованием. После государственной регистрации земельный участок предоставляется ему первоначально в срочное пользование. После утверждения проекта организации, застройки территории данного товарищества и вынесения указанного проекта в натуре членам садоводческого товарищества выделяются земельные участки в собственность или на ином вещном праве. При передаче за плату земельный участок первоначально предоставляется в совместную собственность членов такого товарищества с последующим предоставлением земельных участков в собственность каждого члена.

Земли общего пользования предоставляются садоводческому некоммерческому товариществу как юридическому лицу в собственность либо на ином вещном праве.

Также следует иметь в виду, что поддержка садоводов и садоводческих товариществ осуществляется органами государственной власти и органами местного самоуправления в порядке, предусмотренном ст. 35 и 36 Закона ¹ 66-ФЗ.

Обязанность по уплате налогов

Статьей 3 НК РФ установлено, что законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. Налоги и сборы не могут носить дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. В соответствии со ст. 19 НК РФ налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы. При этом законодательство о налогах и сборах не содержит норм, предусматривающих полное освобождение лиц, в том числе и садоводческих объединений, признаваемых налогоплательщиками в установленном законодательством порядке, от уплаты налогов и (или) сборов.

Представление налоговых деклараций

Для налогоплательщиков важно не только внести в бюджет соответствующую сумму налога, но и грамотно составить налоговую декларацию и представить ее в налоговый орган в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. При этом правильно составленная и своевременно представленная декларация является гарантией того, что у организации не будет впоследствии проблем.

В соответствии с п.п. 3, 4 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах, а также представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

Согласно п. 1 ст. 80 НК РФ налоговая декларация представляет письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога. Она представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Данная обязанность обусловлена не наличием суммы такого налога к уплате, а положениями закона об этом виде налога, которыми соответствующее лицо отнесено к числу плательщиков данного налога. Следовательно, отсутствие у организации или физического лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги, объекта налогообложения и (или) суммы налога к уплате не лишает указанных лиц статуса налогоплательщика и соответственно не освобождает их от обязанности представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по соответствующим налогам.

Изложенное подтверждается информационным письмом Президиума ВАС РФ от 17.03.03 г. ¹ 71.

Таким образом, отсутствие у садоводческих некоммерческих товариществ по итогам конкретного налогового периода объекта налогообложения и (или) суммы налога к уплате не освобождает их от обязанности представления в налоговый орган налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, НДС, ЕСН и др.

Декларация по налогу на прибыль организаций

Согласно ст. 246 НК РФ российские организации признаются плательщиками налога на прибыль. Статьей 11 Кодекса российские организации определены как юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, к ним относятся в том числе и некоммерческие организации. При этом глава 25 НК РФ, регулирующая порядок обложения налогом на прибыль организаций, не предусматривает льгот для некоммерческих организаций.

На основании ст. 247 НК РФ объектом обложения налогом на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком, которая определяется как разница между полученными доходами от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также внереализационными доходами и расходами, связанными с производством и реализацией, и внереализационными расходами.

В соответствии с п. 1 ст. 289 НК РФ все налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговый орган по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации в порядке, определенном указанной статьей. Следовательно, на садоводческие некоммерческие товарищества, которые являются плательщиками налога на прибыль организаций, распространяются положения п. 1 ст. 289 Кодекса.

Вместе с тем п. 2 ст. 289 НК РФ предусмотрено, что некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога, т.е. не имевшие в течение отчетного года доходов от реализации товаров (работ, услуг) и внереализационных доходов, а осуществляющие деятельность только за счет целевых поступлений, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме по истечении налогового периода (года) - не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Таким образом, некоммерческие организации (в том числе садоводческие некоммерческие товарищества), у которых не возникает обязательств по уплате налога на прибыль организаций, представляют в налоговые органы декларацию по упрощенной форме только по истечении налогового периода. В состав этой декларации входят:

- титульный лист;
- раздел 1 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика»;
- лист 02 «Расчет налога на прибыль организаций» (без приложений);
- лист 07 «Отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования».

Декларация составляется по форме, утвержденной приказом Минфина России от 7.02.06 г. ¹ 24н.

Декларация по НДС

Согласно ст. 143 НК РФ организации признаются плательщиками НДС.

Формы налоговой декларации по НДС утверждены приказом Минфина России от 28.12.05 г. ¹ 163н «Об утверждении форм налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость, налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов и косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь и порядков их заполнения». Периодичность представления в налоговые органы налоговой декларации по НДС зависит от выручки, полученной налогоплательщиком за отчетный месяц.

Согласно п. 6 ст. 174 НК РФ налогоплательщики с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога, не превышающими 2 млн руб., вправе уплачивать налог исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший квартал не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. Налогоплательщики, уплачивающие налог ежеквартально, представляют налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

При отсутствии операций, облагаемых НДС, и операций, освобожденных от налогообложения, налогоплательщики представляют налоговую декларацию по НДС в налоговые органы по месту учета за налоговый период, установленный п. 2 ст. 163 НК РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 163 НК РФ для налогоплательщиков (налоговых агентов) с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога, не превышающими 2 млн руб., налоговый период устанавливается как квартал.

Указанные налогоплательщики представляют в налоговый орган титульный лист, разделы 1.1 и 2.1 декларации. При заполнении строк и граф разделов 1.1 и 2.1 декларации ставятся прочерки.

Таким образом, налоговую декларацию по НДС необходимо ежеквартально представлять в налоговый орган даже в том случае, если в истекшем налоговом периоде у налогоплательщика отсутствовали объекты налогообложения. Изложенное подтверждается решением ВАС РФ от 3.02.04 г. ¹ 16125/03.

Следовательно, указанные разделы формы декларации по НДС представляются налогоплательщиками (в том числе и некоммерческими организациями), не ведущими финансово-хозяйственной деятельности, один раз в квартал (четыре раза в год).

Некоммерческие организации (в том числе садоводческие некоммерческие товарищества), у которых возникают обязательства по уплате налога, представляют налоговую декларацию в налоговый орган по месту учета по итогам отчетного (налогового) периода.

О плате за пользование водными объектами

Одним из актуальных является вопрос о том, являются ли садоводческие и огороднические объединения граждан, имеющие на своей территории собственную артезианскую скважину и добывающие на

основании лицензии на водопользование подземную пресную воду, плательщиками за пользование водными объектами. При этом, как правило, вода используется только в своем хозяйстве.

В этой связи следует отметить, что с 1 января 2005 г. вступила в силу глава 25.2 «Водный налог» НК РФ. В соответствии с п.п. 13 п. 2 ст. 333.9 Кодекса забор воды из водных объектов для полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, которые находятся в собственности граждан, объектом обложения водным налогом не признается.

Таким образом, с 1 января 2005 г. садоводческие некоммерческие товарищества плательщиками водного налога не являются.

Однако необходимо иметь в виду, что они являлись плательщиками платы за пользование водными объектами в 2002, 2003 и 2004 гг. на основании Федерального закона от 6.05.98 г. ¹ 71-ФЗ «О плате за пользование водными объектами».

О системе налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей

Согласно ст. 346.2 НК РФ плательщиками единого сельскохозяйственного налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию и (или) выращивающие рыбу, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию и (или) рыбу, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, составляет не менее 70%.

В соответствии со ст. 1 Федерального закона от 15.04.98 г. ¹ 66-ФЗ (ред. от 2.11.04 г.) садоводческое, огородническое или дачное некоммерческое объединение граждан (садоводческое, огородническое или дачное некоммерческое товарищество, садоводческий, огороднический или дачный потребительский кооператив, садоводческое, огородническое или дачное некоммерческое партнерство) - это некоммерческая организация, учрежденная гражданами на добровольных началах для содействия ее членам в решении общих социально-хозяйственных задач ведения садоводства, огородничества и дачного хозяйства. Таким образом, такие объединения не осуществляют деятельности по производству сельскохозяйственной продукции.

Следовательно, садоводческие, огороднические и дачные некоммерческие объединения граждан не могут быть переведены на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Форма уплаты налогов

Что касается уплаты налогов садоводческими некоммерческими товариществами путем открытия банковских счетов, необходимо отметить следующее.

Открытие счета в банке согласно главе 45 «Банковский счет» ГК РФ обусловлено заключением между банком и заинтересованным лицом (клиентом банка) договора банковского счета.

В соответствии со ст. 421 ГК РФ юридические лица свободны в заключении договора. Понуждение к его заключению не допускается, за исключением случаев, когда обязанность заключить договор предусмотрена ГК РФ, законом или добровольно принятым обязательством.

Понуждение юридического лица к заключению договора банковского счета законодательством Российской Федерации не предусмотрено.

Вместе с тем согласно п. 2 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами - с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области связи.

Согласно п. 3 ст. 58 НК РФ уплата налогов производится в наличной или безналичной форме.

Как следует из положений п. 2 ст. 45 НК РФ, допускается уплата налога наличными денежными средствами через кассу органа местного самоуправления либо организацию связи федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области связи. Однако такое право в силу п. 3 ст. 58 НК РФ предоставлено только налогоплательщикам или налоговым агентам, являющимся физическими лицами. При этом они должны иметь счет в банке.

На налогоплательщиков – юридических лиц право выбора уплаты налогов не распространяется, в связи с чем они в обязательном порядке должны производить уплату налогов в безналичной форме, в порядке, установленном применительно к каждому налогу, но не противоречащем требованиям ст. 58 НК РФ. Таким образом, садоводческие некоммерческие товарищества, являющиеся юридическими лицами, уплату налогов производят только в безналичном порядке.

Согласно письму Банка России и МНС России от 12.11.02 г. ¹ 151-Т/ФС-18-10/2 «Об отдельных вопросах, связанных с уплатой организациями налогов и сборов» налогоплательщикам-организациям запрещено при уплате налогов и сборов вносить в банки наличные денежные средства для перечисления их на счета по учету доходов соответствующих бюджетов, минуя свои банковские счета, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

В этой связи отказ филиалов Сбербанка России принимать наличные денежные средства в уплату налогов садоводческими некоммерческими товариществами является правомерным.

Смотрите по данной теме:

Реализация товаров некоммерческими организациями

Вправе ли некоммерческая организация в соответствии с пунктом 4 статьи 170 НК РФ распределять НДС по общехозяйственным расходам пропорционально поступлениям (расходам, осуществляемым за счет поступлений) в виде членских взносов за налоговый период и стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период.