

Раздел V.

Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи

В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.

Некоторые проблемы налогообложения прибыли некоммерческих организаций

Some problems of taxation of profits of non-profit organizations



Кожин Павел Сергеевич
студент Института права и предпринимательства
Уральского государственного юридического университета

Pavel S. Kozhin
student of the Institute of Law and Business
of the Ural State Law University

Аннотация: В настоящей статье рассматриваются некоторые проблемы налогообложения прибыли некоммерческих организаций. Некоммерческие организации составляют достаточно большую долю в системе всех юридических лиц, зарегистрированных и функционирующих на территории Российской Федерации. Деятельность некоммерческих организаций проникает во все сферы жизнедеятельности общества, играя ведущую роль в таких сферах как образование, наука, благотворительность.

Ключевые слова: некоммерческие организации, налог на прибыль

Annotation: This article discusses some problems of profit taxation of non-profit organizations. Non-profit organizations make up a fairly large share in the system of all legal entities registered and operating on the territory of the Russian Federation. The activities of non-profit organizations penetrate into all spheres of society, playing a leading role in such areas as education, science, and charity.

Keywords: non-profit organizations, income tax

Последние несколько лет количество некоммерческих организаций неуклонно растет. В числе прочих, одной из причин такого роста является возрастание роли таких организаций, влияние их деятельности, как на внутреннюю политику государства, так и на внешнюю.

Значение некоммерческих организаций переоценить достаточно сложно, так как их деятельность в первую очередь направлена на решение социальных задач: охрана здоровья граждан, развитие физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных

интересов граждан и организаций, оказание юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ.

Важно понимать, что удовлетворение потребностей человека и общества не является единственной задачей некоммерческих организаций. Помимо этого, они могут способствовать устойчивому экономическому развитию, обеспечению стабильности развития политических институтов, а также активно участвовать в решении актуальных проблем граждан.

В российском законодательстве понятие «некоммерческая организация» закреплено в статье 50 Гражданского кодекса и определяется как юридическое лицо, цель

деятельности которого не направлена на извлечение прибыли и распределение полученной прибыли между участниками. Получение прибыли, возможно, только в том случае, если некоммерческие организации осуществляют предпринимательскую деятельность для достижения своих уставных целей.

В соответствии с Федеральным законом № 7 от 12.01.1996 года «О некоммерческих организациях», некоммерческие организации могут быть созданы в следующих организационно-правовых формах: общественные и религиозные организации (объединения), общины коренных малочисленных народов Российской Федерации, казачьи общества, фонды, государственная корпорация, государственная компания, некоммерческие партнерства, частные учреждения, государственные, муниципальные учреждения, бюджетное учреждение, автономная некоммерческая организация, ассоциации (союзы).

По смыслу статьи 9 Налогового кодекса Российской Федерации, очевидно, что некоммерческая организация является одним из участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах и обязана платить законно установленные налоги и сборы наряду с коммерческими организациями.

Налоговое законодательство Российской Федерации для целей налогообложения ставит некоммерческие организации в один ряд с коммерческими организациями, что создает ряд проблем с налогообложением. Так доход, полученный некоммерческими организациями, не является доходом в экономико-теоретическом смысле, поскольку не может быть использован для распределения в качестве прибыли, а может быть использован исключительно для осуществления основного вида деятельности.

Наибольшее число проблем некоммерческих организаций связано с исчислением и уплатой следующих налогов: налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, а также налога на добавленную стоимость.

Более подробно следует остановиться на рассмотрении проблем налогообложения прибыли некоммерческих организаций.

Согласно статье 246 Налогового кодекса Российской Федерации, налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются российские организации. Понимаем, что под российскими организациями понимаются как коммерческие организации, так и некоммерческие организации.

С момента введения в действие главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на прибыль организаций», законодатель закрепил обязанность некоммерческих организаций, не занимающихся предпринимательской деятельностью платить налог на прибыль с безвозмездных поступлений, которые раньше считались целевыми и налогом не облагались. Получение грантов и пожертвований наиболее ярко

отражает проблему, которая возникла при их налогообложении, поскольку они являются одними из основных источников средств для деятельности некоммерческих организаций, получаемые от частных лиц в обмен на те или иные выгоды либо без каких-либо специальных условий.

Положением подпункта 14 пункта 1 статьи 251 установлено, что при определении налоговой базы не подлежат учету доходы, в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией — источником целевого финансирования. Одним из средств целевого финансирования являются гранты.

Понятие «грант» появилось в российском законодательстве в 2002 году с принятием Федерального закон № 57-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Так, под грантами признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям:

- гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

- гранты предоставляются на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, науки, физической культуры и спорта, охраны здоровья, охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

- гранты предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным предоставлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта;

Первая проблема, с которой сталкиваются некоммерческие организации, заключается в ограниченном кругу международных и иностранных грантодателей, которые включены в перечень, утверждаемый Правительством Российской Федерации. Это существенно ограничивает финансирование деятельности некоммерческих организаций, в том числе при получении финансирования от иностранных организаций.

С 2012 года вступил в силу Федеральный закон от 20.07.2012 № 121-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части регулирования деятельности некоммерческих организаций, выполняющих функции иностранного агента», который устанавливает признаки некоммерческой организации, которую необходимо считать иностранным агентом. Российская некоммерческая

организация, которая получает денежные средства и иное имущество из иностранных источников и использует их в интересах иностранного спонсора и/или в политических целях будет являться иностранным агентом.

В результате, узкий круг областей, на которые может предоставляться грант и ограниченный круг организаций, перечень которых утверждает Правительство РФ, тотальный контроль со стороны государства являются причинами того, что у некоммерческих организаций зачастую просто не остается средств для оплаты налога на прибыль, поскольку бюджеты грантов не предусматривают такой статьи расходов, а свободными (нецелевыми) средствами большинство организаций не обладает.

Более того, понимаем, что грантодатель при предоставлении гранта не включает средства на уплату налогов в общих бюджет тех проектов, на которые и идут эти самые гранты, так как это противоречит и международной практике, и законодательству их стран, и внутренним регламентам грантодателей.

Вторая проблема заключается в обязанности вести отдельный учет доходов и расходов. Согласно положениям главы 25 Налогового кодекса, некоммерческие организации обязаны организовать отдельный учет доходов (расходов), полученных

в рамках целевого финансирования (подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ), а также организовать раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений (п. 2 ст. 251 НК РФ).

В отношении целевых поступлений предусмотрена норма, закрепленная в пункте 2 статьи 251 Кодекса, согласно которой при определении налоговой базы не учитываются целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления и решений органов управления государственных внебюджетных фондов, а также целевые поступления от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики — получатели указанных целевых поступлений обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений.

Если же некоммерческая организация не будет вести раздельный учет доходов (расходов), соответственно в налоговую базу попадут абсолютно все доходы, которые были получены организацией в соответствующем налоговом периоде. Соответственно никаких льгот некоммерческая организация получить не сможет.

По мнению налоговых органов, в раздельном учете доходов (расходов) нет необходимости, поскольку общехозяйственные расходы не учитываются при исчислении налога на прибыль некоммерческих организаций, соответственно они могут

финансироваться только за счет целевых поступлений, а при их недостаточности — за счет источников, полученных в результате осуществления предпринимательской деятельности, оставшихся после уплаты налога на прибыль.

При этом, если некоммерческая организация, применяющая в налоговом учете метод начисления, производит какие-либо общехозяйственные расходы, связанные как с деятельностью, осуществляемой в рамках целевого финансирования и (или) целевых поступлений, так и с предпринимательской деятельностью, и при этом невозможно однозначно установить, что такие расходы не осуществляются в рамках ведения деятельности за счет средств целевого финансирования и (или) целевых поступлений, такие расходы не могут быть в полном объеме учтены при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций, определяемой в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности некоммерческой организации.

Третья проблема, с которой сталкиваются некоммерческие организации, заключается в разграничении расходов. Как указывалось ранее, некоммерческие организации кроме своей основной деятельности вправе заниматься предпринимательской деятельностью, которая отвечает целям создания некоммерческой организации. Здесь стоит отметить, что предпринимательская деятельность может напрямую служить достижению целей основной деятельности организации (оказание юридических услуг) либо иметь косвенное отношение к достижению уставных целей. Вместе с этим, любая некоммерческая организация несет расходы, как связанные с её коммерческой деятельностью, так и с деятельностью, которая осуществляется за счет целевых безвозмездных поступлений.

Позиция налоговых органов такова: некоммерческая организация не вправе доходы, связанные с производством и реализацией товаров, работ, услуг, и внереализационные доходы уменьшать на величину расходов, связанных с уставной некоммерческой деятельностью организации.

Указанные расходы должны покрываться за счет целевых поступлений, а при их недостаточности или отсутствии — за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации после уплаты в бюджет налога на прибыль организаций

(письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 18 апреля 2013 года № 03-03-06/4/13345 «Об учете для целей налогообложения прибыли организаций расходов некоммерческих организаций»).

Таким образом, указанные проблемы создают препятствия для эффективной работы некоммерческих организаций. Одним из возможных вариантов решения проблем при налогообложении прибыли некоммерческих организаций возможно путем внесения изменений в законодательство о налогах и сборах.

Как уже ранее было указано, постанова в один ряд коммерческих и некоммерческих организаций нецелесообразно. Предпринимательская деятельность коммерческих организаций обладает высокой рентабельностью, имеет большие объемы реализации товаров, работ или услуг.

С другой стороны полного освобождения от налогообложения прибыли некоммерческих организаций по признаку лишь организационно — правовой формы быть не должно, так как это может стимулировать маскировку деятельности коммерческих организаций под деятельность некоммерческих организаций. Кроме того, отмена налога на прибыль для некоммерческих организаций в качестве самостоятельного эффекта приведет к снижению прозрачности функционирования некоммерческих организаций для их учредителей и общества в целом вследствие меньшего контроля за ведением бухгалтерского и налогового контроля.

Таким образом, некоммерческие организации имеют большое значения для развития различных сфер общества и государства. Извлечение прибыли не является основным видом деятельности для таких организаций, поэтому финансирование их деятельности осуществляется за счет добровольных пожертвований. В этой связи стоит пересмотреть действующий режим налогообложения прибыли некоммерческих организаций.

Библиографический список:

1. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 29.12.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 22.01.2021) // КонсультантПлюс: справочно-правовая система [Официальный сайт]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 25.01.2021);
2. «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 08.12.2020) // КонсультантПлюс: справочно-правовая система [Официальный сайт]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 25.01.2021);
3. Федеральный закон «О некоммерческих организациях» от 12.01.1996 N 7-ФЗ (ред. от 30.12.2020) // «Собрание законодательства РФ», 15.01.1996, № 3, ст. 145;
4. Проблемы налогообложения некоммерческих организаций в России — М.: ИЭПП, 2007. — 371 с.: ил. — (Научные труды / Институт экономики переходного периода; № 108Р);
5. А. С. Алексеева «Проблемы налогообложения прибыли некоммерческих организаций» // [Электронный ресурс] - http://sisupr.mrsu.ru/2009-2/pdf/14.1_alexaeva.pdf.html
6. Соловьева, Н. Е. Налогообложения некоммерческих организаций / Н. Е. Соловьева, А. И. Воржевитина. — Текст: непосредственный // Проблемы и перспективы экономики и управления : материалы III Междунар. науч. конф. (г. Санкт-Петербург, декабрь

2014 г.). — Санкт-Петербург : Заневская площадь, 2014. — С. 135-137. — URL: <https://moluch.ru/conf/econ/archive/131/6459/> (дата обращения: 25.01.2021)

7. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов Российской Федерации от 18 апреля 2013 года № 03-03-06/4/13345 «Об учете для целей налогообложения прибыли организаций расходов некоммерческих организаций» // КонсультантПлюс: справочно-правовая система [Офф. сайт]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 25.01.2021)

Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

Уважаемые авторы!

Редакция журнала «Налоги и финансовое право» напоминает вам, что с 1 декабря 2015 года журнал «Налоги и финансовое право» вышел из состава аккредитованных изданий ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации.

Обращаем ваше внимание, что это никак не сказалось на партнерских отношениях с компаниями «Гарант», «КонсультантПлюс» (в этих правовых системах вы всегда сможете увидеть наш журнал и свои статьи).

Редакция журнала
«Налоги и финансовое право»
(343) 350-12-12

Раздел 1. Сведения о журнале «Налоги и финансовое право»

1. Журнал «Налоги и финансовое право» зарегистрирован в Государственном комитете по печати. Регистрационный номер № 014933.
2. Главный редактор журнала «Налоги и финансовое право» — Аркадий Викторович Брызгалин.
3. Периодичность выхода: 1 номер ежемесячно.
4. Каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» содержит 1-2 основные темы.
5. Кроме этого, в каждом номере присутствуют постоянные рубрики: «Теория и практика налогообложения и финансовое право», «Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам» и ряд других рубрик. Редакция журнала оставляет за собой право корректировать и дополнять список постоянных рубрик.
6. Материалы, как правило, готовятся сотрудниками Группы компаний «Налоги и финансовое право».
7. В каждом номере журнала «Налоги и финансовое право», независимо от тематики, размещен раздел, в котором публикуются авторские материалы (статьи) сотрудников Группы компаний «Налоги и финансовое право», а также сторонних авторов, направляющих свои работы для публикации: «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

Раздел 2. Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

1. Статьи сторонних авторов принимаются в каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» (см. п. 7 «Сведения о журнале «Налоги и финансовое право») в рубрику «Теория и практика налогообложения и финансового права».
2. Рубрика «Теория и практика налогообложения и финансового права» размещена в открытом доступе на нашем сайте в архиве журнала «Налоги и финансовое право» (<http://www.cnfp.ru/izdatelstvo/archive>).
3. Редакция не уведомляет авторов об этапах прохождения статьи от получения до публикации, однако редакция может дать устный ответ на вопрос: «На каком этапе рассмотрения находится статья автора». Телефон редакции (343) 350-11-62.

4. Редакция оставляет за собой право отбирать к публикации только те статьи, которые соответствуют общей теме издания: налоговое и финансовое право.

5. Редакция оставляет за собой право не принимать к рассмотрению статьи, содержащие ошибки и опечатки, поскольку не корректирует и не редактирует авторские статьи.

6. Редакция оставляет за собой право не публиковать статьи, содержание которых затрагивает честь и достоинство третьих лиц, а также имеет информацию и рекомендации сомнительного характера.

7. Автор обязан в письменном виде уведомить редакцию, что представленная статья нигде ранее не была опубликована (оформляется соглашение о передаче права на публикацию статьи).

8. Статья не может быть опубликована без ссылки на автора.

9. Автор, прислав в журнал «Налоги и финансовое право» свою статью, соглашается с тем, что она может быть опубликована в журнале «Налоги и финансовое право», а также в электронной версии журнала «Налоги и финансовое право», включена в электронные базы данных («Гарант», «КонсультантПлюс»), размещена на сайте Группы компаний «Налоги и финансовое право» и включена в рассылки, которые готовит Группа компаний «Налоги и финансовое право».

10. Автор вправе еще где-либо опубликовать свою статью, уже вышедшую в журнале «Налоги и финансовое право», но с предварительного согласия Редакции, при этом ссылка на первую публикацию в журнале «Налоги и финансовое право» обязательна.

11. Статьи публикуются на безвозмездной основе. Гонорар за опубликованные статьи не выплачивается, за исключением материалов, подготовленных по заказу Редакции.

12. По факту публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право» автору статьи высылается по электронной почте номер журнала (pdf-формат), в котором опубликована статья.

13. Соблюдение организационных и технических требований, предоставление анкеты и соглашения о передаче права на публикацию статьи обязательны (образцы анкеты и соглашения можно найти на этой странице).

Раздел 3. Организационные и технические требования к статье

1. Объем статьи: не более 10 страниц формата А4; интервал между строк 1,5; размер букв 12.

2. Статья оформляется в формате MS Word.

3. Статья должна содержать следующие информационно-сопроводительные данные (оформляются в начале статьи после заголовка): **Фамилия Имя Отчество** (полностью), **фотография** (высылается отдельным файлом), **должность, место работы, город проживания, аннотация к статье** до 150 слов на русском и английском языках, **ключевые слова** к статье на русском и английском языках, **пристатейный библиографический список**.

4. Выслать текст статьи можно по электронной почте: snfr@snfr.ru. Текст в указанном формате отдельным файлом + фотография + заполненная и подписанная анкета (скан-копия) + заполненное и подписанное соглашение о передаче права на публикацию статьи (скан-копия).

5. Анкету и соглашение заполняют и подписывают все авторы (соавторы).

6. Если текст содержит схемы, рисунки и графики, просим согласовать формат с техническим редактором журнала «Налоги и финансовое право» Напалковым Алексеем Васильевичем cnfp@cnfp.ru или по тел. (343) 350-12-12, 350-15-90.

7. Представленный авторский текст статьи не корректируется и не редактируется.

Все материалы, высланные в адрес редакции, не возвращаются.

8. Редакция не принимает к рассмотрению статьи, если не выполнены организационные и технические требования к статье (раздел 3, пункты 1-7).

Формы анкеты и соглашения размещены здесь:

<http://www.cnfp.ru/izdatelstvo/usloviya-publikacii>

НАЛОГОВЫЙ ПРЕДСТАВИТЕЛЬ предприятий, организаций и граждан



**Группа компаний
«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ
ПРАВО»**

- *защита* налогоплательщика в налоговых и судебных органах
- *анализ* обоснованности актов налоговых органов
- налоговый *консалтинг* (консультации, экспертизы, заключения)
- *защита* от санкций по валютному и таможенному контролю
- хозяйственные *споры* любой сложности
- Налоговый клуб
- общий *аудит*

Наш адрес:

620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, д. 77, 4 этаж.

Тел./факс: (343) 350-11-62, 350-12-12.

www.cnfp.ru E-mail: cnfp@cnfp.ru