

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

А. С. Алексаева, студентка V курса экономического факультета ГОУВПО «Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарева»

В статье рассматриваются основные проблемы налогообложения прибыли некоммерческих организаций. На основании выявленных проблем предложены варианты по улучшению механизма налогообложения прибыли некоммерческих организаций.

Ключевые слова: налогообложение прибыли, некоммерческие организации, предпринимательская деятельность, целевые поступления и целевое финансирование

В соответствии с пунктом 1 статьи 50 Гражданского кодекса Российской Федерации некоммерческими организациями признаются юридические лица, не имеющие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющие полученную прибыль между участниками. В соответствии с нормами указанной статьи некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствующей этим целям.

При этом некоммерческие организации, как и любые российские юридические лица, обязаны выполнять возложенные на них государством обязанности, в том числе обязанность уплачивать налоги и сборы в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

В налоговой системе Российской Федерации некоммерческие организации не выделены в отдельную категорию налогоплательщиков, что не только создает для них ряд проблем, связанных с налогообложением, но и затрудняет, с юридико-технической стороны, разработку предложений по изменению налогового законодательства. Наибольшее число проблем НКО связано с исчислением и уплатой трех налогов: налога на прибыль организаций, налога на добав-

ленную стоимость, налога на имущество организаций, а также с исполнением обязанностей налогового агента по налогу на доходы физических лиц.

Рассмотрим более подробно проблемы налогообложения прибыли некоммерческих организаций.

Согласно статье 246 НК РФ все некоммерческие организации, как ведущие, так и не ведущие предпринимательскую деятельность, являются плательщиками налога на прибыль.

С 1 января 2002 г. действует глава 25 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на прибыль организаций», коренным образом изменившая порядок налогообложения безвозмездных поступлений в некоммерческие организации, просуществовавший до этого десять лет. В течение 2002 г. эта глава несколько раз обновлялась, и многие некоммерческие организации, не занимавшиеся предпринимательством, столкнулись с необходимостью платить налог на прибыль с безвозмездных поступлений, которые раньше считались целевыми и налогом не облагались. Особенно остро эта проблема заявляет о себе при получении пожертвований и грантов.

В соответствии с подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению.

Пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, не облагаются налогом на прибыль. Однако далеко не все некоммерческие организации могут быть получателями пожертвований. В частности, такого права лишены автономные некоммерческие организации, которые, по сути, являются единственной приемлемой формой для негосударственных некоммерческих организаций в области образования, культуры, искусства, здравоохранения, социальной помощи, а также для исследовательских и аналитических центров.

Согласно ст. 582 Гражданского кодекса автономные некоммерческие организации не входят в перечень организаций, которым могут делаться пожертвования, что ставит их в неравные условия по сравнению с фондами, учреждениями и общественными организациями, осуществляющими аналогичную общественно полезную деятельность. В то же время правовой статус автономной некоммерческой организации (правоспособность, определенно ограниченная уставом; наличие коллегиального руководящего органа; направленность деятельности на удовлетворение потребностей неограниченного круга лиц; невозможность распределения имущества между учредителями и др.) позволяет рассматривать ее как потенциального получателя пожертвования, т.е. дарения вещи или права в общепользовательных целях, в такой же степени, как и те некоммерческие организации, чья организационно-правовая форма позволяет получать пожертвования.

Принятый 29 мая 2002 г. Федеральный закон № 57-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации» ввел отсутствовавшее ранее в Налоговом кодексе понятие «грант» для целей налогообложения. Грантом признается финансирование конкретных программ только в пяти областях (образование, культура, искусство, охрана окружающей среды и конкретные научные исследования). В целях налогообложения прибыли грантами признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям:

- гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах физическими лицами, некоммерческими организациями, в том числе 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, охраны окружающей среды, а также на проведение конкретных научных исследований;

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

Круг потенциальных иностранных и международных грантодателей ограничен теми организациями, которые включены в перечень, утверждаемый Правительством Российской Федерации.

В результате огромное число фактически предоставляемых грантов не удовлетворяют указанным в законе условиям либо по причине того, что они предоставлены на цели, не вошедшие в узкий круг указанных областей, либо потому, что предоставившие их организации не входят в утвержденный правительством перечень.

Очевидно, что организации, получившие гранты на цели, не вошедшие в круг очерченных тем (например, на здравоохранение, социальное обслуживание, правозащитную работу и т.д.), не в состоянии заплатить с них налог на прибыль, так как бюджеты грантов не предусматривают такой статьи расходов, а свободными (нецелевыми) средствами большинство организаций не обладает. Более того, ни одна грантодающая организация не включает дополнительные средства на уплату налогов в бюджеты поддерживаемых проектов, так как это противоречит и международной практике, и законодательству их стран, и внутренним регламентам грантодателей, и просто здравому смыслу.

Так, если организация получила целевое финансирование для закупки конкретного оборудования, то по этому финансированию следует отдельно учесть все расходы по приобретению этого оборудования, включая и стоимость самого оборудования.

Если организация получила грант на проведение каких-либо исследований, то соответственно все расходы по проведению этих исследований должны также учитываться отдельно от других расходов.

Некоммерческие организации, наряду с деятельностью, финансируемой за счет целевых поступлений, вправе осуществлять на договорной основе приносящую прибыль деятельность по выполнению работ и оказанию услуг. При

выполнении некоммерческими организациями работ за счет целевых средств и работ (услуг) на коммерческой основе общехозяйственные расходы, произведенные организацией, объективно связаны как с коммерческой деятельностью, так и с деятельностью, осуществляемой за счет целевых средств. Очевидно, что расходы на содержание организации (оплата труда административно-управленческого персонала, плата за аренду помещений и другие аналогичные расходы организации) не могут быть отнесены к тому или иному виду деятельности непосредственно и их следует распределять между видами деятельности на основании экономически обоснованного расчета.

Однако в соответствии с позицией налоговых органов, расходы на содержание организации и ведение уставной деятельности должны осуществляться за счет целевых поступлений, а при их недостаточности – за счет чистой прибыли организации. Таким образом, вышеупомянутые расходы не признаются расходами при налогообложении прибыли, полученной от коммерческой деятельности некоммерческими организациями.

Обязательным условием для льготирования по налогу на прибыль средств целевого финансирования и целевых поступлений является отдельный учет. Налоговый кодекс требует организовать отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования (подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ). А также организовать отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений (п. 2 ст. 251 НК РФ).

Другими словами, если у организации, например, есть бюджетное финансирование, гранты и коммерческая деятельность, то ей нужно учитывать доходы и расходы в разрезе:

- бюджетного финансирования (по каждому виду финансирования);
- грантов (по каждому гранту);
- прочей деятельности (в общем порядке).

Если организация по какой-либо причине не вела отдельный учет, в налоговую базу по налогу на прибыль попадут все полученные доходы в том периоде, в котором они поступили.

Налоговые органы против ведения раздельного учета в принципе. Дело в том, что, как показывает практика, налоговики считают, что общехозяйственные расходы при исчислении налога на прибыль некоммерческими организациями не учитываются. То есть они не могут покрываться за счет доходов от предпринимательской деятельности. Они финансируются за счет целевых поступлений, а при их недостаточности – за счет источников, полученных в результате осуществления предпринимательской деятельности, оставшихся после уплаты налога на прибыль.

Из приведенных выше проблем связанных с уплатой налога на прибыль некоммерческими организациями необходимо внести изменения в законодательство о налогах и сборах.

Прибыль от предпринимательской деятельности НКО облагается на общих основаниях, и это вызывает серьезные сомнения в правомерности такого положения. Установление единой ставки по налогу на прибыль, как для коммерческих, так и для некоммерческих организаций, считаю нецелесообразно. Так как предпринимательская деятельность бюджетных организаций, как правило, не имеет высокой рентабельности, так как непосредственно связана с социальными нуждами населения и имеет относительно небольшие, по сравнению с коммерческими предприятиями, объемы реализации товаров, работ и услуг.

Любая коммерческая организация успешно развивается, если она основную часть своей прибыли направляет на расширение производства, внедрение новой прогрессивной техники и технологий, высоко эффективных научных достижений, обновление ассортимента товаров работ и услуг в связи с требованиями рынка.

Такой возможности у предпринимательской деятельности бюджетных учреждений нет.

Таким образом, некоммерческие организации, как правило, имеют достаточных средств на расширение и совершенствование работы в рамках предпри-

нимательской деятельности и находятся в менее выгодных условиях по сравнению с коммерческими организациями.

Изменить неблагоприятные условия можно было бы путем уменьшения ставки налогообложения прибыли или установления специальной льготы.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая). От 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000) (ред. от 19.07.2009) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.10.2009) // СПС «Консультант +».

2. Вахрин П. И. Финансовый анализ в коммерческих и некоммерческих организациях: Учеб. пособие / П. И. Вахрин. – М.: «Маркетинг», 2005.

3. Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / А. К. Губаева [и др.]; Отв. ред. Н. Д. Егоров, А. П. Сергеев. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008.