

Особое мнение Давыдовой Зои Ивановны

налогового консультанта НП «Юристы за гражданское общество» на Типовое положение, устанавливающее порядок конкурсного распределения денежных средств субъекта РФ реди некоммерческих организаций

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России письмом 22.02.2012 г. № 03-03-06/4/11 ответил на вопрос Комиссии по развитию благотворительности и волонтерства Общественной палаты Российской Федерации о порядке учета некоммерческими организациями в целях налогообложения прибыли субсидий, предоставляемых из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, органами государственной власти и местного самоуправления.

В письме Минфин России разъяснил следующее:

Если некоммерческой организации субсидии предоставлены безвозмездно на осуществление уставной деятельности, а не в оплату стоимости выполняемых ею работ, оказываемых услуг, то при ведении раздельного учета указанные средства не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Однако, в случаях предоставления субсидий в целях возмещения затрат некоммерческой организации в связи с оказанием ею специализированных видов услуг в соответствии с государственным (муниципальным) заданием, полученные субсидии не могут рассматриваться ни в качестве средств целевого финансирования, ни в качестве целевых поступлений.

Такие субсидии должны учитываться при определении налоговой базы в составе доходов организации. При этом расходы, на возмещение которых организации предоставлены субсидии, также учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в установленном порядке.

Однако, некоммерческой организации, не являющейся государственным (муниципальным) учреждением, не может быть предоставлена из бюджета субсидия на ее содержание и ведение уставной деятельности.

Юридические лица, за исключением указанных в статье 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – БК РФ), бюджетополучателями не являются, им в соответствии с БК РФ из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации могут предоставляться субсидии. В пункте 2 статьи 78.1 БК РФ предусмотрено, что субсидии могут предоставляться некоммерческим организациям, не являющимся государственными (муниципальными) учреждениями.

В пункте 1 статьи 78 БК РФ предусмотрено, что субсидии юридическим лицам (за исключением субсидий государственным (муниципальным) учреждениям) - производителям товаров, работ, услуг предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основе в целях возмещения затрат или недополученных доходов в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

Таким образом, в соответствии с БК РФ субсидии из бюджетов бюджетной системы РФ юридическим лицам, в том числе некоммерческим организациям, не являющимся государственными (муниципальными) учреждениями, предоставляются в целях возмещения затрат в связи с выполнением работ, оказываемых услуг.

Бюджетный кодекс РФ не содержит нормы, позволяющей предоставлять некоммерческим организациям, не являющимся государственными (муниципальными) учреждениями, безвозмездно средства из бюджетов бюджетной системы РФ на содержание и ведение уставной деятельности.

Субсидии, некоммерческим организациям, не являющимся государственными (муниципальными) учреждениями, предоставляются в оплату стоимости выполняемых ими работ, оказываемых услуг, поэтому они не могут быть признаны целевыми поступлениями. Целевыми поступлениям согласно пункту 2 статьи 251 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) являются средства, поступившие безвозмездно некоммерческим организациям на их содержание и ведение ими уставной деятельности.

Перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, определен статьей 251 Налогового кодекса РФ и является исчерпывающим. Учет таких доходов и производимых за счет них расходов ведется отдельно от доходов (расходов), полученных (произведенных) от предпринимательской деятельности. Освобождение от налогообложения субсидий, предоставляемых некоммерческим организациям, не являющимся государственными (муниципальными) учреждениями, из бюджетов бюджетной системы РФ статьей не предусматривается.

Что касается бюджетных и автономных учреждений, то этим учреждениям в соответствии с пунктом 1 статьи 78.1 БК РФ предоставляются субсидии на возмещение нормативных затрат, связанных с оказанием ими в соответствии с государственным (муниципальным) заданием государственных (муниципальных) услуг (выполнением работ), и субсидии на иные цели.

Подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 НК РФ доходы в виде субсидий, предоставляемых бюджетным и автономным учреждениям, отнесены к средствам целевого финансирования и освобождены от обложения налогом на прибыль.

Субсидии некоммерческим организациям, не являющимся государственными (муниципальными) учреждениями, из бюджетов бюджетной системы РФ предоставляются в оплату стоимости выполняемых работ и оказываемых услуг. Следовательно, получателями при определении налоговой базы по налогу на прибыль субсидии должны учитываться в составе выручки от реализации товаров, работ, услуг (статья 249 НК РФ). Расходы, на возмещение которых организациям предоставлены субсидии, подлежат учету при определении налоговой базы по налогу на прибыль в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ, (пункт 1 статьи 252 НК РФ).

В Методических рекомендациях разъясняется, что возможность предоставления субсидий некоммерческим организациям, не являющимся государственными (муниципальными) учреждениями, предусмотрена двумя статьями БК РФ – статьей 78 и статьей 78.1. Два вида субсидий имеют принципиальные отличия. На основании статьи 78 БК РФ субсидии предоставляются: в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг. На основании статьи 78.1 БК РФ субсидии предоставляются некоммерческим организациям, не являющимся государственными (муниципальными) учреждениями. Бюджетный кодекс РФ не указывает, в связи с чем предоставляются эти субсидии некоммерческим организациям, поэтому можно утверждать, что их назначение – поддержка деятельности некоммерческой организации, то есть субсидия предоставляется на содержание некоммерческой организации и ведение ею уставной деятельности.

Таким образом, Методические рекомендации построены на том, что некоммерческим организациям, не являющимся государственными (муниципальными) учреждениями, из бюджетов бюджетной системы РФ могут предоставляться субсидии на содержание их содержание и ведение ими уставной деятельности.

Однако, статью 78.1 БК РФ нельзя рассматривать в отрыве от статьи 78 БК РФ. Определение субсидии дано в статье 78 НК РФ и распространяется, в том числе на статью 78.1 БК РФ.