

О ДОХОДАХ И РАСХОДАХ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Некоммерческие организации (далее - НКО), осуществляющие деятельность, приносящую доход, являются плательщиками налога на прибыль и определяют базу по этому налогу в порядке, установленном [гл. 25](#) НК РФ.

Представляем вашему вниманию подборку писем Минфина по вопросам, связанным с возникновением у таких организаций доходов, подлежащих или, наоборот, не подлежащих обложению этим налогом.

Целевое финансирование и целевые поступления

Перечень доходов, которые вправе не учитывать НКО при формировании базы по налогу на прибыль, приведен в [п. 2](#) и в отдельных подпунктах [п. 1 ст. 251](#) НК РФ. Перечень таких доходов является исчерпывающим.

Перечень средств, признаваемых средствами целевого финансирования и целевыми поступлениями, не учитываемыми в целях налогообложения прибыли, установлен [пп. 14 п. 1 и п. 2 ст. 251](#) НК РФ.

Так, согласно [пп. 14 п. 1 указанной статьи](#) при формировании базы по налогу на прибыль 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, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами, в частности, в виде лимитов бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований), доведенных в установленном порядке до казенных учреждений, а также в виде субсидий, предоставленных бюджетным и автономным учреждениям.

В соответствии с положениями [п. 2 ст. 251](#) НК РФ при определении налоговой базы не учитываются **целевые поступления** (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров).

К ним относятся:

- целевые поступления на содержание НКО и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления и решений органов управления государственных внебюджетных фондов;

- целевые поступления от других организаций и (или) физических лиц, использованные указанными получателями по назначению.

При этом налогоплательщики - получатели названных целевых поступлений обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (понесенных) в рамках целевых поступлений.

Целевой характер выплат проявляется в возложении на получателя бюджетных средств обязанности осуществить их расходование в соответствии с определенными целями.

Примечание. Если НКО получает доходы, не упомянутые в [ст. 251](#) НК РФ, то они учитываются при определении базы по налогу на прибыль в общеустановленном порядке. В случае если денежные средства получены в оплату стоимости оказанных услуг, такие поступления не могут рассматриваться как целевые в смысле, придаваемом указанным поступлениям [п. 2 ст. 251](#) НК РФ, и должны учитываться в составе доходов от реализации ([Письмо](#) Минфина России от 16.11.2018 N 03-03-07/82821).

Получение субсидий автономной некоммерческой организацией

Учитываются ли в доходах, облагаемых налогом на прибыль, субсидии, полученные автономными НКО на обеспечение затрат, связанных с оказанием услуг гражданам?

Автономной некоммерческой организацией признается не имеющая членства НКО, созданная в целях предоставления услуг в сферах образования, здравоохранения, культуры, науки, права, физической культуры и спорта и иных сферах. Автономная НКО может быть создана в результате ее учреждения гражданами и (или) юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов ([ст. 10](#) Закона об НКО [<1>](#)).

[<1>](#) Федеральный [закон](#) от 12.01.1996 N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях".

Следовательно, целью создания автономной НКО является предоставление услуг в вышеназванных областях.

Предоставление субсидий юридическим лицам (за исключением субсидий государственным (муниципальным) учреждениям), индивидуальным предпринимателям, физическим лицам - производителям товаров, работ, услуг регламентировано [ст. 78](#) БК РФ, в соответствии с которой субсидии указанным лицам предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основе в целях возмещения затрат или недополученных доходов в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг. Кроме того, в соответствии со [ст. 78.1](#) БК РФ НКО также могут быть получателями субсидий из бюджета, в случае если это предусмотрено нормативными правовыми актами Правительства РФ, высшего исполнительного органа власти субъекта РФ, местной администрации.

Если средства в виде субсидий выделяются автономной НКО на договорных условиях в рамках оказания социальных услуг, то полученные субсидии не могут рассматриваться автономной НКО в целях исчисления налога на прибыль ни в качестве средств целевого финансирования, ни в качестве целевых поступлений. Такой вывод сделан в [Письмах](#) Минфина России от 08.02.2019 N 03-03-05/7862, от 25.12.2018 N 03-03-05/94512.

В этой связи получаемые автономной НКО субсидии должны учитываться при определении налоговой базы в составе доходов организации. При этом расходы, на возмещение которых организации предоставлены субсидии, учитываются при определении базы по налогу на прибыль в общеустановленном порядке.

Учет пожертвований в целях исчисления налога на прибыль

Как было отмечено выше, в соответствии с [п. 2 ст. 251](#) НК РФ при определении базы по налогу на прибыль не учитываются целевые поступления на содержание НКО и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно на основании решений госорганов, а также целевые поступления от других организаций и (или) физических лиц, использованные указанными получателями по назначению, по перечню таких поступлений, поименованных в данном [пункте](#).

При этом к названным целевым поступлениям в [пп. 1 обозначенного пункта](#) отнесены, в

частности, пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с Гражданским кодексом.

На основании [ст. 582](#) ГК РФ пожертвованием признается дарение вещи или права в общеполезных целях. Пожертвования могут делаться гражданам, медицинским, образовательным организациям, организациям социального обслуживания и другим аналогичным организациям, благотворительным и научным организациям, фондам, музеям и другим учреждениям культуры, общественным и религиозным организациям, иным некоммерческим организациям в соответствии с законом, а также государству и другим субъектам гражданского права, указанным в [ст. 124](#) ГК РФ.

В случае получения НКО доходов в виде пожертвования, признаваемого таковым в соответствии с ГК РФ, такие доходы не учитываются при формировании базы по налогу на прибыль при соблюдении условий, установленных [ст. 251](#) НК РФ, то есть пожертвование должно быть использовано по целевому назначению, а налогоплательщик - получатель пожертвования обязан вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (понесенных) в рамках целевых поступлений.

При несоответствии вышеупомянутым требованиям или условиям пожертвование признается доходом налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения прибыли организаций в общеустановленном порядке (см. Письма Минфина России от 30.10.2018 [N 03-03-06/3/77988](#), от 26.12.2018 [N 03-03-07/94959](#), от 24.05.2017 [N 03-03-07/31908](#)).

Получение имущества по договору в безвозмездное пользование

В соответствии с [п. 1 ст. 689](#) ГК РФ по договору безвозмездного пользования (договору ссуды) одна сторона (ссудодатель) обязуется передать или передает вещь в безвозмездное временное пользование другой стороне (ссудополучателю), а последняя обязуется вернуть ту же вещь в том состоянии, в каком она ее получила, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором.

Для целей налогообложения прибыли организаций получение имущества в безвозмездное пользование является **безвозмездным получением имущественного права**.

В соответствии с [пп. 22 п. 1 ст. 251](#) НК РФ при определении базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями на ведение основных видов деятельности, а также в виде имущества, безвозмездно полученного организациями, осуществляющими образовательную деятельность, являющимися НКО, на осуществление образовательной деятельности.

Указанным [подпунктом](#) предусмотрено освобождение названных в нем образовательных учреждений от налогообложения **только при получении доходов в виде безвозмездно полученного имущества**. Освобождение от налогообложения доходов в виде безвозмездно полученных имущественных прав данной [нормой](#) не установлено ([Письмо](#) Минфина России от 17.12.2018 [N 03-03-06/3/91535](#)).

Право безвозмездного пользования государственным и муниципальным имуществом

В [пп. 16 п. 2 ст. 251](#) НК РФ закреплено, что **имущественные права** в виде права безвозмездного пользования государственным и муниципальным имуществом, полученные по решениям органов государственной власти и органов местного самоуправления некоммерческими организациями на ведение ими уставной деятельности, относятся к **целевым поступлениям**, которые также не учитываются при определении базы по налогу на прибыль организаций.

Таким образом, не признается доходом НКО полученное этой организацией на ведение своей уставной деятельности право безвозмездного пользования государственным и муниципальным имуществом, если такое право было передано соответствующим решением органа государственной власти или органа местного самоуправления, в котором указано целевое назначение передаваемого имущества (Письмо Минфина России от 04.02.2019 [N 03-03-06/3/6136](#), от 30.10.2018 [N 03-03-06/1/77796](#)).

Отметим, что положения [пп. 16 п. 2 ст. 251](#) НК РФ не распространяются на случаи, когда имущественные права в виде права безвозмездного пользования имуществом получены на основании решения унитарного предприятия ([Письмо](#) Минфина России от 30.10.2018 [N 03-03-06/1/77796](#)).

Л.И. Баянова
Эксперт журнала
"Налог на прибыль:
учет доходов и расходов"

Подписано в печать

10.04.2019
