

НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ ИЗГОТОВЛЕНИЯ И РАЗДАЧИ БЛАНКОВ СТРОГОЙ ОТЧЕТНОСТИ

*Л. В. АНАНЬЕВА,
Е. В. МЕЛЬНИКОВА,
эксперты службы
правового консалтинга ГАРАНТ*

Некоммерческая организация (общая система налогообложения) планирует осуществлять безвозмездный показ фильмов. Такая деятельность не предусмотрена уставом организации, однако возможно, что в учредительные документы будут внесены изменения. Для осуществления показа фильмов организация планирует производить безвозмездную раздачу билетов (бланки строгой отчетности). Рассмотрим, каковы будут налоговые последствия изготовления и раздачи билетов (бланков строгой отчетности).

Юридические лица, являющиеся некоммерческими организациями, могут создаваться в том числе в форме общественных организаций.

Согласно ст. 117 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) общественными организациями (объединениями) признаются добровольные объединения граждан, в установленном законом порядке объединившихся на основе общности их интересов для удовлетворения духовных или иных нематериальных потребностей.

Особенности правового положения общественных организаций как участников отношений, регулируемых ГК РФ, определяются законом (п. 3 ст. 117 ГК РФ).

Согласно ст. 2 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (далее — Закон № 7-ФЗ) некоммерческой организацией является организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками. Некоммерческие организации могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта,

удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных интересов граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ.

Предмет и цели деятельности некоммерческой организации указываются в учредительных документах (п. 3 ст. 14 Закона № 7-ФЗ).

Некоммерческая организация может осуществлять один вид деятельности или несколько видов деятельности, не запрещенных законодательством РФ и соответствующих целям деятельности некоммерческой организации, которые предусмотрены ее учредительными документами (п. 1 ст. 24 Закона № 7-ФЗ).

Некоммерческая организация может осуществлять предпринимательскую и иную приносящую доход деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых она создана, и соответствует указанным целям, при условии, что такая деятельность указана в ее учредительных документах (п. 3 ст. 50 ГК РФ, ст. 6 и п. 2 ст. 24 Закона № 7-ФЗ).

Такой деятельностью признаются приносящее прибыль производство товаров и оказанных услуг, отвечающих целям создания некоммерческой организации, а также приобретение и реализация ценных бумаг, имущественных и неимущественных прав, участие в хозяйственных обществах и участие в товариществах на вере в качестве вкладчика.

Некоммерческая организация ведет учет доходов и расходов по предпринимательской и иной приносящей доход деятельности (п. 3 ст. 24 Закона № 7-ФЗ).

Предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг (ст. 2 ГК РФ).

Статьей 27 Закона № 7-ФЗ установлено, что заинтересованные лица обязаны соблюдать интересы некоммерческой организации, прежде всего в отношении целей ее деятельности, и не должны использовать возможности некоммерческой организации или допускать их использование в иных целях, помимо предусмотренных учредительными документами некоммерческой организации. Согласно п. 2 ст. 27 Закона № 7-ФЗ под термином «возможности некоммерческой организации» понимаются принадлежащие некоммерческой организации имущество, имущественные и неимущественные права, возможности в области предпринимательской деятельности, информация о деятельности и планах некоммерческой организации, имеющая для нее ценность.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Для российских организаций прибылью в гл. 25 Налогового кодекса РФ (НК РФ) признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии со ст. 247 гл. 25 НК РФ.

К доходам в гл. 25 НК РФ относятся:

— доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ;

— внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ.

При этом согласно ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с гл. 23, 25 НК РФ.

Поскольку некоммерческая организация планирует раздавать билеты бесплатно, то в соответствии с нормами НК РФ сама по себе раздача билетов и показ фильмов на безвозмездной основе не приводят к образованию дохода в целях налогообложения прибыли.

Согласно 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 некоммерческих ор-

ганизаций 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. Перечень целевых поступлений приведен в указанном пункте.

В то же время согласно п. 14 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств. В отношении бюджетных средств, использованных не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства РФ.

Таким образом, доходом некоммерческой организации признаются суммы использованных не по назначению целевых поступлений. Целевые поступления признаются таковыми и не учитываются в целях налогообложения только в том случае, если они полностью израсходованы на установленные цели.

Некоммерческая организация осуществляет свою деятельность на основании финансового плана — сметы доходов и расходов (п. 1 ст. 3 Закона № 7-ФЗ).

В связи с этим, если расходы на изготовление билетов и бесплатный показ фильмов осуществляются за счет целевых поступлений, но при этом они не предусмотрены уставной деятельностью некоммерческой организации, сумма их не определена сметой расходования целевых поступлений, то использованные не по назначению целевые средства должны быть отражены в составе внереализационных доходов. При этом затраты на изготовление билетов не принимаются в расходы, так как они не направлены на получение дохода, поскольку билеты реализуются безвозмездно (ст. 252, п. 16 ст. 270 НК РФ, письмо УФНС России по г. Москве от 18.06.2009 № 16-15/061725).

Если изготовление билетов связано с осуществлением уставной деятельности организации, а следовательно, такие затраты заложены в смету расходования целевых средств и не превышают установленной суммы, то оснований для начис-

ления дохода от изготовления и раздачи билетов у организации не будет.

Кроме того, если некоммерческая организация является благотворительной, то необходимо учитывать нормы Федерального закона от 11.08.1995 № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» (далее — Закон № 135-ФЗ). Согласно ст. 6 Закона № 135-ФЗ благотворительной организацией является неправительственная (негосударственная и немunicipальная) некоммерческая организация, созданная для реализации предусмотренных Законом № 135-ФЗ целей путем осуществления благотворительной деятельности в интересах общества в целом или отдельных категорий лиц.

В статье 2 Закона № 135-ФЗ указано, что благотворительная деятельность осуществляется в целях в том числе содействия деятельности в сфере образования, науки, культуры, искусства, просвещения, духовному развитию личности.

При этом ст. 12 Закона № 135-ФЗ установлено, что благотворительная организация вправе осуществлять благотворительную деятельность, направленную на достижение целей, ради которых она создана, а также благотворительную деятельность, направленную на достижение целей, предусмотренных Законом № 135-ФЗ.

Таким образом, если организация является благотворительной, то безвозмездная раздача билетов и показ фильмов с целью духовного развития личности будет являться для организации целевым расходом, вне зависимости от указания таких целей создания организации в учредительных документах.

Налог на добавленную стоимость. В главе 21 НК РФ передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг) и соответственно является объектом обложения налогом на добавленную стоимость (НДС).

В то же время согласно подп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению реализация некоммерческими организациями входных билетов и абонементов на посещение театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, аттракционов в зоопарках и парках культуры и отдыха, экскурсионных билетов и экскурсионных путевок, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности.

Это правило распространяется на некоммерческие организации, осуществляющие деятельность в сфере культуры и искусства, к которым относятся театры, кинотеатры, концертные организации и коллективы, театральные и концертные кассы, цирки, библиотеки, музеи, выставки, дома и дворцы культуры, клубы, дома (в частности, кино, литератора, композитора), планетарии, парки культуры и отдыха, лектории и народные университеты, экскурсионные бюро (за исключением туристических экскурсионных бюро), заповедники, ботанические сады и зоопарки, национальные парки, природные парки и ландшафтные парки.

Таким образом, если организация создана с целью осуществления деятельности в сфере культуры и искусства, то распространение билетов (бланков строгой отчетности) для показа фильмов на безвозмездной основе не облагается НДС (письма Минфина России от 08.05.2009 № 03-07-07/41, от 04.02.2009 № 03-07-14/14, письма УФНС России по г. Москве от 28.09.2009 № 16-15/100505, от 16.02.2009 № 16-15/013714).

Кроме того, согласно подп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению на территории РФ передача товаров (выполнение работ, оказание услуг), передача имущественных прав безвозмездно в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Законом № 135-ФЗ, за исключением подакцизных товаров.

Таким образом, если некоммерческая организация является благотворительной и на изготовление и безвозмездную раздачу билетов и показ фильмов направлены средства, полученные на осуществление благотворительной деятельности, то такая деятельность не подлежит обложению НДС на основании подп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ.

Однако согласно позиции налоговых органов применение указанной нормы возможно при наличии:

— договора (контракта) налогоплательщика с получателем благотворительной помощи на безвозмездную передачу товаров (выполнение работ, оказание услуг) в рамках оказания благотворительной деятельности;

— копий документов, подтверждающих принятие на учет получателем благотворительной помощи безвозмездно полученных товаров (выполненных работ, оказанных услуг);

— актов или других документов, свидетельствующих о целевом использовании полученных (выполненных, оказанных) в рамках благотворительной деятельности товаров (работ, услуг).

Если получателем благотворительной помощи является физическое лицо, в налоговую инспекцию представляется документ, который подтверждает фактическое получение указанным лицом товаров (работ, услуг) (письма УФНС России по г. Москве от 02.12.2009 № 16-15/126825 и от 02.08.2005 № 19-11/55153).

Список литературы

1. Гражданский кодекс РФ (часть первая): Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ.

2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ.

3. О благотворительной деятельности и благотворительных организациях: Федеральный закон от 11.08.1995 № 135-ФЗ.

4. О некоммерческих организациях: Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ.

5. Письмо Минфина России от 04.02.2009 № 03-07-14/14.

6. Письмо Минфина России от 08.05.2009 № 03-07-07/41.

7. Письмо УФНС России по г. Москве от 16.02.2009 № 16-15/013714.

8. Письмо УФНС России по г. Москве от 28.09.2009 № 16-15/100505.

9. Письмо УФНС России по г. Москве от 02.12.2009 № 16-15/126825.