

C L I F F O R D
C H A N C E

**АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ,
РАБОТАЮЩИХ В СОЦИАЛЬНОЙ СФЕРЕ. НАЛОГОВЫЙ ВЫЧЕТ**

АЛЕКСАНДР АНИЧКИН, ИГОРЬ САПРЫКИН
МОСКВА
7 ФЕВРАЛЯ 2018 ГОДА

СОДЕРЖАНИЕ

- I. Налог на прибыль. Льготы для НКО**
- II. НДС в деятельности НКО**
- III. Страховые взносы для НКО**
- IV. НДФЛ. Налоговый вычет**
- V. Ответственность за неуплату налогов**

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ. ЛЬГОТЫ ДЛЯ НКО

Общие положения

- По общему правилу, доходы организаций в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг, имущественных прав) облагаются налогом (п. 8 ст. 250 НК РФ)
- Льготы для целевого финансирования (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ) и целевых поступлений (п. 2 ст. 251 НК РФ)
- Налогоплательщики - получатели целевых поступлений и целевого финансирования обязаны вести отдельный учет доходов / расходов, относящихся к ним

В случае неисполнения данной обязанности организация-получатель лишается льготы
- Доходы в виде использованных не по целевому назначению имущества / денежных средств / работ / услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования, облагаются налогом (п. 8, 14 ст. 250 НК РФ)

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ. ЛЬГОТЫ ДЛЯ НКО (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

Льгота в отношении целевого финансирования (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ)

- К средствам целевого финансирования относится, помимо прочего, имущество в виде полученных грантов
- Для целей льготы грантами признаются денежные средства или иное имущество при соблюдении следующих условий:
 1. Предоставление гранта на безвозмездной и безвозвратной основах
 2. Грантодатель является:
 - российским физическим лицом, или
 - НКО, или
 - иностранной и международной организацией / объединением, включенным в перечень, который утверждается Правительством РФ (на данный момент в него включены 13 организаций)
 3. Целевое назначение – 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, социального обслуживания малоимущих и социально незащищенных категорий граждан
 4. Грант предоставляется на условиях, определяемых грантодателем
 5. Представление грантодателю отчета о целевом использовании гранта

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ. ЛЬГОТЫ ДЛЯ НКО (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

Льгота в отношении целевых поступлений (п. 2 ст. 251 НК РФ)

- Не подлежат обложению налогом 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 лициспользованные указанными получателями по назначению
- К целевым поступлениям на содержание НКО и ведение ими уставной деятельности относятся, помимо прочих:
 - взносы учредителей НКО, пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с ГК РФ, доходы в виде безвозмездно полученных НКО работ / услуг на основании соответствующих договоров
 - средства и иное имущество, имущественные права, которые получены на осуществление благотворительной деятельности
 - денежные средства, недвижимое имущество, ценные бумаги, полученные НКО на формирование или пополнение целевого капитала, которые осуществляются в порядке, установленном законодательством

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ. ЛЬГОТЫ ДЛЯ НКО (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

Льгота в отношении целевых поступлений (п. 2 ст. 251 НК РФ)

- Для применения льготы поступление должно быть именно безвозмездным.
В силу п. 2 ст. 248 таковым будет признаваться поступление, получение которого не связано с возникновением у получателя обязанности выполнить для передающего лица работы и/или оказать передающему лицу услуги
- Для применения льготы также имеет значение использование поступления по назначению. Например, если НКО предоставляет процентные займы из полученных средств, то пожертвования будут облагаться налогом
- При реализации в будущем имущества, полученного в качестве пожертвования, льгота не будет применяться
- Исходя из разъяснений налоговых органов и судебной практики, для применения данной льготы в отношении пожертвований необходимо, чтобы они признавались таковыми в соответствии с гражданским законодательством

НДС В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НКО

Общие положения

- По общему правилу, плательщиками НДС являются организации на общей системе налогообложения. Если организация применяет упрощенную систему налогообложения («УСН»), то она не будет являться плательщиком НДС
- НДС облагается реализация, т.е. передача имущества, выполнение работ, оказание услуг (как на возмездной, так и на безвозмездной основе)
- Льготы, предусмотренные НК РФ:
 - пп. 19 п. 2 ст. 149 НК РФ (передача товаров юридическим и физическим лицам в рамках безвозмездной помощи в соответствии с ФЗ от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации...»)
 - пп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ (передача товаров, работ, услуг, имущественных прав в рамках благотворительной деятельности, регулируемой ФЗ от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях»)

НДС В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НКО (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

Льгота для благотворительной деятельности (пп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ)

Некоторые особенности применения

- Кто может применять льготу:
 - только благотворительные организации?
 - иные организации?

Существует позиция, что льгота будет применяться и в случае, если имущество передается организацией, не имеющей статус благотворительной

- Реализация должна быть безвозмездной
- Льгота не применяется к реализации подакцизных товаров (бензин, дизельное топливо)
- Проблема восстановления НДС для лица, которое передает имущество
Это означает, что суммы налога, ранее принятые к вычету, ему придется восстановить к уплате в бюджет

Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов - в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости

НДС В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НКО (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

Льгота для благотворительной деятельности (пп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ)

Некоторые особенности применения

- Необходимость предоставления подтверждающих документов:
 1. договоры налогоплательщика с получателем благотворительной помощи на безвозмездную передачу товаров (выполнение работ, оказание услуг) в рамках оказания благотворительной деятельности
 2. копии документов, подтверждающих принятие на учет получателем благотворительной помощи безвозмездно полученных товаров (выполненных работ, оказанных услуг)
 3. акты и другие документы, свидетельствующие о целевом использовании полученных (выполненных, оказанных) в рамках благотворительной деятельности товаров (работ, услуг)
 4. документы, подтверждающие статус получателя
- Если получателем является физическое лицо, то предоставляется документ, подтверждающий фактическое получение товаров (работ, услуг) получателем
- Обязательство предоставлять в налоговый орган указанные документы вместе с налоговой декларацией не установлено, однако указанные документы будет необходимо предъявить при проведении налоговым органом камеральной налоговой проверки

СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ ДЛЯ НКО

Пониженный тариф для НКО и благотворительных организаций (пп. 3 п. 2 ст. 427 НК РФ)

В 2017-2018 гг. пониженный тариф могут применять следующие организации

- 1) НКО, зарегистрированные в установленном законодательством порядке, применяющие УСН и осуществляющие в соответствии с учредительными документами деятельность:
 - в области социального обслуживания граждан
 - научных исследований и разработок
 - образования
 - здравоохранения
 - культуры и искусства (театры, библиотеки, музеи и архивы)
 - массового спорта (за исключением профессионального)
- 2) Благотворительные организации, зарегистрированные в установленном законодательством порядке и применяющие УСН

СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ ДЛЯ НКО (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

Пониженный тариф для НКО и благотворительных организаций (пп. 7-8 п. 1 ст. 427 НК РФ)

Условия применения пониженных тарифов

- Для НКО: (1) применение УСН, и (2) доходы от целевых поступлений, грантов и иные виды доходов, перечисленные в НК РФ, должны составлять не менее 70% суммы всех доходов организации
- Для благотворительных организаций: (1) применение УСН, и (2) соответствие деятельности благотворительной организации целям, предусмотренным ее учредительными документами.

Указанные организации в 2017-2018 гг. вправе уплачивать страховые взносы только на обязательное пенсионное страхование по тарифу 20%

При этом организации, которые не имеют права на применение льготы, обязаны исчислять страховые взносы по общему тарифу, который составляет 30% плюс 10% от суммы, превышающей 1 021 000 рублей

НДФЛ. НАЛОГОВЫЙ ВЫЧЕТ

Социальный налоговый вычет для пожертвований (п. 1 ст. 219 НК РФ)

Условия применения вычета

- Вычет предоставляется в случае, если налогоплательщик перечислял пожертвования:
 - 1) благотворительным организациям
 - 2) социально ориентированным НКО на осуществление ими деятельности, предусмотренной законодательством Российской Федерации об НКО
 - 3) НКО, осуществляющим деятельность в области науки, культуры, физической культуры и спорта, образования, просвещения, здравоохранения, защиты прав и свобод человека и гражданина, социальной и правовой поддержки и защиты граждан, содействия защите граждан от чрезвычайных ситуаций, охраны окружающей среды и защиты животных
 - 4) религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности
 - 5) НКО на формирование или пополнение целевого капитала
- Жертвователь, не являющийся налоговым резидентом РФ, в соответствии с НК РФ вычет получить не может

Тем не менее, такая возможность потенциально может быть предусмотрена законодательством государства, налоговым резидентом которого он является

НДФЛ. НАЛОГОВЫЙ ВЫЧЕТ (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

Социальный налоговый вычет для пожертвований (п. 1 ст. 219 НК РФ)

Условия применения вычета

- Вычет распространяется на пожертвования как в денежной, так и в натуральной форме
Для того, чтобы снизить вероятность споров с налоговым органом, рекомендуется указать в договоре пожертвования рыночную стоимость передаваемого имущества
- Вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде и подлежащего налогообложению
 - При этом вычет не может применяться к доходам от долевого участия в организациях, а также к выигрышам в азартных играх и лотерее
 - Ограничение в размере 25% суммы дохода применяется ко всем пожертвованиям налогоплательщика в совокупности, а не к каждому отдельно
- При возврате / отмене пожертвования налогоплательщик обязан включить сумму предоставленного вычета в налоговую декларацию

НДФЛ. НАЛОГОВЫЙ ВЫЧЕТ (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

Социальный налоговый вычет для пожертвований (п. 1 ст. 219 НК РФ)

Порядок предоставления вычета

- Вычет предоставляется налоговым органом по инициативе налогоплательщика (т. е. без заявления от налогоплательщика налоговый орган не обязан применять вычет самостоятельно)
- Для предоставления вычета необходимо представить в налоговый орган подтверждающие документы:
 - Перечень подтверждающих документов не установлен НК РФ
 - Исходя из разъяснений налоговых органов, необходимо представлять копии документов, подтверждающих перечисление пожертвований (квитанции к приходным кассовым ордерам, платежные поручения, банковские выписки)
 - Желательно, чтобы в платежных документах было зафиксировано, что денежные средства направлены на осуществление уставной деятельности НКО
 - Помимо этого, рекомендуется предоставлять: (1) документы, подтверждающие статус организации-получателя, (2) договоры о пожертвовании / оказании благотворительной помощи

НДФЛ. НАЛОГОВЫЙ ВЫЧЕТ (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

Социальный налоговый вычет для пожертвований (п. 1 ст. 219 НК РФ)

Порядок применения вычета

- Необходимо получить справку по форме 2-НДФЛ, в которой будет указана сумма полученных доходов и удержанного НДФЛ
- В налоговый орган необходимо представить следующие документы:
 - 1) налоговую декларацию (форма 3-НДФЛ)
 - 2) подтверждающие документы
 - 3) заявление о возврате излишне уплаченной суммы НДФЛ
- Налоговый орган в течение 3 месяцев после подачи декларации проводит камеральную налоговую проверку, после проведения которой сообщает налогоплательщику о результатах
- Возврат суммы налога на банковский счет должен быть произведен в течение месяца со дня получения налоговым органом заявления, но не ранее окончания камеральной налоговой проверки

НДФЛ. НАЛОГОВЫЙ ВЫЧЕТ (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

Социальный налоговый вычет для пожертвований (п. 1 ст. 219 НК РФ)

Некоторые спорные вопросы

- *Распространяется ли вычет на случаи, когда денежные средства перечисляются напрямую адресату помощи (например, родителям больного ребенка)?*

Нет, поскольку законом установлен исчерпывающий перечень лиц, при пожертвовании которым возникает право на вычет
- *Переносится ли сумма неиспользованного вычета на следующий год?*

По мнению налоговых органов, неиспользованная сумма вычета на следующий год не переносится (т. е. если в каком-либо периоде была заявлена к вычету сумма, равная 20% налогооблагаемого дохода, «оставшиеся» 5% в следующем налоговом периоде использовать не получится)
- *Можно ли заявить вычет за предыдущие периоды?*

Да, поскольку заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение 3 лет со дня уплаты указанной суммы (п. 7 ст. 78 НК РФ)

НДФЛ. НАЛОГОВЫЙ ВЫЧЕТ (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

Социальный налоговый вычет для пожертвований (п. 1 ст. 219 НК РФ)

Некоторые спорные вопросы

- *Можно ли получить вычет, если пожертвование было сделано путем отправки СМС на короткий номер благотворительного фонда?*

НК РФ не содержит ограничений, но для подтверждения права на вычет необходимо будет получить подтверждающие документы (в данном случае часть документов необходимо будет запрашивать у сотового оператора)

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НЕУПЛАТУ НАЛОГОВ

Ответственность, предусмотренная НК РФ

Основное последствие неуплаты налога заключается в том, что налоговый орган по результатам налоговой проверки доначислит организации неуплаченную сумму

В дополнение к сумме неуплаченных налогов или страховых взносов, налоговые органы могут применить (и обычно применяют) следующие меры:

Пени

- Формально пеня является не мерой ответственности, а суммой, которую необходимо уплатить за несвоевременную уплату налога
- Пеня для организаций рассчитывается следующим образом:

$$\text{сумма налога} * \text{количество дней просрочки} * \begin{matrix} 1/300 \text{ ставки рефинансирования} \\ (1/150 \text{ ставки рефинансирования} \\ \text{начиная с 31-го дня просрочки}) \end{matrix}$$

Штрафы

- В законодательстве предусмотрена ответственность за неуплату или неполную уплату налогов / сборов / страховых взносов в виде штрафов:
 - 1) в размере 20% от неуплаченной суммы
 - 2) в размере 40% от неуплаченной суммы, если деяние совершено умышленно

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НЕУПЛАТУ НАЛОГОВ (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

Уголовная ответственность

Уклонение от уплаты налогов организацией (ст. 199 УК РФ)

- Уклонением от уплаты налогов является:
 - непредставление налоговой декларации, или
 - непредставление иных документов, представление которых в соответствии с НК РФ является обязательным, или
 - включение в налоговую декларацию или иные документы заведомо ложных сведений
- Способами уклонения от уплаты налогов могут быть: (1) действия в виде умышленного включения в налоговую декларацию или иные документы заведомо ложных сведений, либо (2) бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации или иных документов
- **Верховный Суд РФ:** «включением в налоговую декларацию или иные документы заведомо ложных сведений является умышленное указание в них любых не соответствующих действительности данных об объекте налогообложения, расчете налоговой базы, наличии налоговых льгот или вычетов и любой иной информации, влияющей на правильное исчисление и уплату налогов»

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НЕУПЛАТУ НАЛОГОВ (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

Уголовная ответственность

Уклонение от уплаты налогов организацией (ст. 199 УК РФ)

- Для того, чтобы уклонение от уплаты налогов было уголовно наказуемым, оно должно быть совершено в **крупном** или **особо крупном** размере
- Для определения крупного размера законодатель предусматривает «долевой» и «абсолютный» критерии
- Крупным размером признается:
 - сумма налогов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 5 000 000 рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов превышает 25% подлежащей уплате суммы налогов в совокупности, или
 - сумма, превышающая 15 000 000 рублей в пределах трех финансовых лет подряд
- Особо крупным размером признается:
 - сумма налогов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 15 000 000 рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов превышает 50% подлежащей уплате суммы налогов в совокупности, или
 - сумма, превышающая 45 000 000 рублей в пределах трех финансовых лет подряд

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НЕУПЛАТУ НАЛОГОВ (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

Уголовная ответственность

Уклонение от уплаты налогов организацией (ст. 199 УК РФ)

- Возможная ответственность за уклонение от уплаты налогов включает, помимо прочего:
 - штраф в размере от 100 000 рублей до 300 000 рублей
 - арест на срок до 6 месяцев
 - лишение свободы на срок до 2 лет
- Если уклонение совершено группой лиц по предварительному сговору или в особо крупном размере:
 - штраф в размере от 200 000 до 500 000 рублей
 - лишение свободы на срок до 6 лет
- Согласно разъяснениям Верховного Суда РФ к ответственности за уклонение от уплаты налогов могут быть привлечены:
 - руководитель организации
 - главный бухгалтер
 - бухгалтер, если в штате нет должности главного бухгалтера
 - лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера / бухгалтера
 - иные лица, если они были специально уполномочены на подписание отчетной документации и/или обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НЕУПЛАТУ НАЛОГОВ (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

Уголовная ответственность

Уклонение от уплаты налогов организацией (ст. 199 УК РФ)

- Лицо освобождается от уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов в случае, если:
 - оно впервые совершило такое преступление, и
 - оно полностью уплатило суммы недоимки, пеней и штрафов, предусмотренные НК РФ
- Важная особенность уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов заключается в том, что срок давности привлечения к ней составляет 10 лет
- Потенциально НКО или благотворительная организация могут быть привлечены к ответственности за соучастие в уклонении от уплаты налогов физическим лицом (ст. 198 УК РФ) или иной организацией

Например, в случае, если НКО или благотворительная организация сознательно выступает в качестве «транзитной» организации, получающей имущество от одного лица и передающей его другому лицу, тем самым способствуя налоговой экономии данных лиц

Спасибо за внимание!

C L I F F O R D
C H A N C E

Clifford Chance, Ul. Gasheka 6, 125047 Moscow, Russia
© Clifford Chance 2018
Clifford Chance CIS Limited

WWW.CLIFFORDCHANCE.COM