Доклад главного государственного налогового инспектора отдела налогообложения юридических лиц Управления ФНС России по Удмуртской Республике О.А. Гусаровой

Добрый день.

Сегодняшний семинар ставит своей целью рассмотреть вопросы «Особенности налогообложения социально ориентированных некоммерческих организаций».

**1. Налоги, уплачиваемые некоммерческими организациями:**

* Налог на прибыль.
* НДС.
* НДФЛ.
* Обязательные страховые взносы.
* Налог на имущество.
* Земельный налог.
* Транспортный налог.
* Специальный налоговый режим – УСНО.

**2. Рассмотрим налогообложение налога на прибыль, НДС и применении специального налогового режима - УСНО:**

**2**.1. **Как рассчитывают и уплачивают налог на прибыль некоммерческие организации.**

НКО не освобождены от уплаты налога на прибыль, но только по доходам от предпринимательской деятельности (Письмо Минфина России от 29.03.2018 № 03-04-05/19879).

 Т.е. некоммерческие организации используют особые условия при расчете и уплате налога на прибыль.

Так, например, отдельные доходы вы исключаете из расчета налога. Кроме того, ряд НКО вправе применять нулевую ставку по налогу. Также есть особенности начисления амортизации.

* Налогом у НКО облагается только прибыль, которая получена от предпринимательской деятельности (Письмо Минфина России от 15.07.2016 N 03-03-07/41469).

Целевые поступления на содержание НКО и ведение уставной деятельности, которые поступили безвозмездно и были использованы по назначению, в доходы не включаются. Затраты, которые произведены за счет целевых поступлений, в расходах не учитываются.

Кроме этого, при формировании налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде средств целевого финансирования, к которым отнесены доходы в виде полученных грантов (подпункт 14 пункта 1 статьи 251 НК).

При этом учет таких доходов и расходов должен вестись отдельно. Этот вывод следует из п. 2 ст. 251, пп. 34 ст. 270 НК РФ, Письма Минфина России от 10.10.2016 N 03-03-10/58937.

К **целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, в частности, относятся** осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях **взносы учредителей (участников, членов**), **пожертвования**, признаваемые таковыми в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации, **доходы в виде безвозмездно полученных некоммерческими организациями работ (услуг), выполненных (оказанных) на основании соответствующих договоров** (подпункт 1 пункта 2 статьи 251 НК РФ).

Доходы в виде **пожертвования** не учитываются некоммерческой организацией при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций, разъяснил Минфин России в Письме от 12.10.2018 № 03-03-06/3/73409, в Письме от 30 октября 2018г. № 03-03-06/3/77988, от 30 августа 2018г. № 03-03-06/1/61847. Такое пожертвование должно быть использовано по целевому назначению, а налогоплательщик - получатель пожертвования обязан вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (понесенных) в рамках целевых поступлений.

Об учете автономной некоммерческой организацией в целях налога на прибыль **субсидий на обеспечение затрат, связанных с оказанием социальных услуг** гражданам посвящены Письма Минфина России от 25.12.2018г. № 03-03-05/94512, от 08.02.2019г. № 03-03-05/7862 в которых указано, что полученные субсидии не могут рассматриваться автономной некоммерческой организацией в целях налога на прибыль организаций ни в качестве средств целевого финансирования, ни в качестве целевых поступлений, так как выделены на договорных условиях в рамках оказания социальных услуг. В этой связи получаемые автономной некоммерческой организацией субсидии должны учитываться при определении налоговой базы в составе доходов организации. При этом расходы, на возмещение которых организации предоставлены субсидии, учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в общеустановленном порядке.

Обратите внимание!

- Полученная выручка от предпринимательской деятельности должна облагаться налогом на прибыль, но оставшиеся после уплаты налога средства могут быть истрачены только на уставные цели НКО.

- Но есть проблема с учетом расходов, относящихся к предпринимательской деятельности, для всех НКО.

НКО, занимающиеся еще и предпринимательской деятельностью, не могут рассчитывать на то, что часть их затрат, погашаемых за счет целевых поступлений, можно учесть при расчете налога на прибыль от такой деятельности (Письмо Минфина России от 12.08.2016 N 03-03-06/3/47386).

Таким образом, НКО вправе учитывать при формировании налоговой базы по налогу на прибыль только те расходы, источником покрытия которых являются доходы, полученные от коммерческой деятельности, а также от иной приносящей доход деятельности, при условии, что такие доходы подлежат учету при формировании налоговой базы по налогу на прибыль.

Особо отмечу Письмо Минфина России от 23.01.2015 N 03-03-06/4/2051 в котором указано, что если НКО, применяющая в налоговом учете метод начисления, имеет какие-либо общехозяйственные расходы, связанные как с уставной, так и предпринимательской деятельностью, и при этом их невозможно однозначно отнести к деятельности исключительно за счет средств целевого финансирования или целевых поступлений, то данные расходы следует распределить между такими видами деятельности.

* НКО не начисляет амортизацию по имуществу, которое получено в качестве целевых поступлений или было куплено за счет целевых поступлений и используется в некоммерческой деятельности (пп. 2 п. 2 ст. 256 НК РФ).
* НКО, которые ведут образовательную и медицинскую деятельность, применяют ставку 0% по налогу на прибыль. Для этого они должны соблюдать условия, которые установлены ст. 284.1 НК РФ.

Отмечу также, что НКО могут создавать резерв предстоящих расходов, который связан с ведением предпринимательской деятельности. Исключение касается НКО в форме государственной корпорации, государственной компании, объединения юридических лиц.

Отчисления в резерв включаются во внереализационные расходы. Резерв формируется по правилам ст. 267.3 НК РФ.

Нередко некоммерческие организации, в том числе и частные, получают от физических и юридических лиц **имущество в безвозмездное пользование**.

 В связи с этим у бухгалтеров этих организаций, как показывает практика, возникает множество вопросов.

При передаче **органом местного самоуправления** некоммерческой организации **муниципального имущества** в безвозмездное пользование для осуществления уставной деятельности необходимо руководствоваться подпунктом 16 пункта 2 статьи 251 НК РФ которым установлено, 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 налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

По мнению финансового ведомства, положения подп. 16 п. 2 ст. 251 НК РФ **не относятся к имуществу, закрепленному на праве хозяйственного ведения или оперативного управления за государственными или муниципальными предприятиями** (см. письма Минфина России от 10.04.2018 N 03-03-06/3/23640, от 30 октября 2018г. № 03-03-06/1/77796, Письма Минфина России от 04 февраля 2019г. № 03-03-06/3/6136).

Согласно приведенным Письмам Минфина России при заключении некоммерческой организацией договора безвозмездного пользования с ГУП или МУП у некоммерческой организации будет возникать внереализационный доход, облагаемый налогом на прибыль.

**2.2. Применение некоммерческими организациями специального налогового режима – УСНО.**

В п. 3 ст. 346.12 НК РФ, где перечислены лица, которые не имеют права применять УСН, НКО не указаны.

 Наоборот, уточняется, что НКО имеют право применять УСН, даже если доля участия других организаций в них составляет более 25 процентов.

Переход на УСН имеет для НКО весомые преимущества. В общем случае такой переход освобождает фонд от уплаты налога на прибыль, налога на имущество и уплаты НДС.

* Условия применения УСНО:
* Доходы за год - не больше 150 млн руб. (Письмо Минфина от 25.08.2017 N 03-11-06/2/54808). Для перехода с ОСН на УСН с 2020 г. доходы за 9 месяцев 2019 г. должны быть не более 112,5 млн руб.
* Бухгалтерская остаточная стоимость ОС - максимум 150 млн руб.
* Средняя численность работников - не более 100 человек.
* У организации нет филиалов. При наличии других обособленных подразделений, в том числе представительств, УСН применять можно.
* УСН запрещено применять бюджетным и казенным учреждениям и некоторым другим организациям.
* НКО имеет право выбрать объектом налогообложения сумму доходов (п. 1 ст. 346.14 НК РФ) и облагать их по ставке в размере 6 процентов (п. 1 ст. 346.20 НК РФ).

НК РФ не предусмотрено предоставление каких-либо дополнительных льгот налогоплательщикам, применяющим специальные налоговые режимы (Письмо ФНС от 09 февраля 2015г. № ГД-4-3/1836).

Субъекты Российской Федерации имеют право устанавливать дифференцированные ставки "упрощенного" налога в зависимости от категорий налогоплательщиков (п. 2 ст. 346.20 НК РФ).

Законом Удмуртской Республики от 29.11.2017г. №66-РЗ введены пониженные ставки "упрощенного" налога в размере 10% и 5%, т.е., для налогоплательщиков предусмотрены льготные условия налогообложения.

Пониженные ставки предусмотрены для организаций при выполнении следующих условий: осуществление определенных видов экономической деятельности и доля доходов данных видов экономической деятельности, в общем объеме доходов по всем видам экономической деятельности должна составлять за налоговый период не менее 90 процентов.

* Налоговый учет при УСН ведется в упрощенном порядке: налогоплательщик отражает показатели своей деятельности только в одном налоговом регистре - Книге учета доходов и расходов (ст. 346.24 НК РФ).
* При определении объекта налогообложения в связи с применением УСН учитываются доходы, определяемые в порядке, установленном п. п. 1 и 2 ст. 248 НК РФ, и не учитываются доходы, указанные, в частности, в ст. 251 НК РФ (п. 1, пп. 1 п. 1.1 ст. 346.15 НК РФ).

Доходы, указанные в ст. 251 НК РФ, единым налогом не облагаются (подп. 1 п. 1.1 ст. 346.15 НК РФ).

Иначе говоря, целевые поступления на ведение НКО уставной деятельности не облагаются налогом и в рамках применения УСН.

В случае если средства из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации выделяются некоммерческой организации в оплату стоимости выполненных работ, оказанных услуг, то они подлежат учету при определении налоговой базы (Письмо Минфина России от 28.03.2018 N 03-03-06/3/19498).

**2.3. Как рассчитывают и уплачивают НДС некоммерческие организации.**

НКО, в соответствии с п. 1 ст. 143 НК РФ, признаются плательщиками НДС.

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом обложения НДС признаются операции по реализации товаров, работ, услуг, передаче имущественных прав на территории РФ независимо от организационно-правовой формы организаций, осуществляющих такие операции.

* В общем случае безвозмездная передача товаров на территории РФ признается реализацией и подлежит обложению НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Однако согласно подп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ от обложения НДС освобождена передача неподакцизных товаров, выполнение работ, оказание услуг в рамках **благотворительной деятельности** в соответствии с Законом N 135-ФЗ.

Поэтому когда НКО бесплатно передает вещи, оказывает бесплатные услуги, выполняет бесплатные работы за счет **целевого финансирования или доходов, полученных от ее предпринимательской деятельности**, то НДС начислять не нужно.

* Обязанность начисления появляется в случае продажи имущества НКО за деньги - см., например, Письмо Минфина России от 12.11.2007 N 03-07-03/156.
* Облагается НДС сдача имущества НКО в аренду - см., например, Письмо Минфина России от 30.04.2015 N 03-03-06/4/25270.
* Кстати, нетрудно сделать вывод, что если, например, НКО сдает свою недвижимость в аренду и сама несет затраты, включающие "входной" НДС, связанные с содержанием этого имущества, то она имеет право на получение налогового вычета, - п. 1 ст. 172 НК РФ. (Можно посмотреть, Письмо Минфина России от 21.11.2014 N 03-0714/59192 и Письмо ФНС России от 20.05.2015 N ГД-4-3/8446@.)
* В подп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ предусмотрено начисление НДС на выполнение СМР для собственного потребления.

В данной части нет никаких льгот и для НКО. Однако НКО имеет право получить налоговые вычеты по "входному" НДС. Это следует из п. 6 ст. 171 НК РФ. Но при этом "входной" НДС по стоимости работ подрядчиков и по стоимости приобретаемых материалов можно принять без ограничений, а вот саму величину начисленного на стоимость СМР налога - только если построенный объект будет участвовать в операциях, облагаемых НДС, а его амортизация - учитываться в налоговых расходах.

Так что, если построенный объект предназначен для уставной деятельности фонда, начисленную сумму НДС придется включить в его первоначальную стоимость.

* И еще - о раздельном учете "входного" НДС.

В Письме ФНС России от 17.05.2005 N ММ-6-03/404@ указано, что если НКО приобретает с "входным" НДС товары, работы и услуги, которые используются одновременно в уставной и коммерческой деятельности НКО, то часть этого НДС можно возместить. Но для этого нужен раздельный учет. Порядок ведения раздельного учета устанавливается НКО самостоятельно, утверждается соответствующим приказом руководителя и отражается в учетной политике для целей налогообложения.

При этом для распределения НДС НКО не могут использовать пропорцию, определяемую исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав), операции, по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав), отгруженных за налоговый период, как это предусмотрено п. 4 ст. 170 НК РФ. Это связано с тем, что у НКО в рамках их уставной некоммерческой деятельности отсутствует показатель "отгруженные товары, работы, услуги".

**2.4. В случае оказания коммерческими организациями благотворительной деятельности в пользу НКО сообщаем следующее.**

В соответствии со ст. 1 Федерального закона от 11.08.1995 N 135-ФЗ "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях" (далее - Закон N 135-ФЗ) **под благотворительной деятельностью** понимается добровольная деятельность граждан и юридических лиц по бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передаче гражданам или юридическим лицам имущества, в том числе денежных средств, бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки.

Деятельность признается благотворительной, если осуществляется в целях, предусмотренных п. 1 ст. 2 Закона N 135-ФЗ.

Перечень целей, на достижение которых направляется безвозмездная помощь, является закрытым. Направление денежных и других материальных средств, оказание помощи в иных формах коммерческими организациями, чем предусмотренных в п. 1 ст. 2 Закона N 135-ФЗ, а также поддержка политических партий, движений, групп и кампаний благотворительной деятельностью не являются.

Граждане и юридические лица, осуществляющие благотворительную деятельность, в том числе путем поддержки существующей или создания новой благотворительной организации, а также граждане и юридические лица, в интересах которых осуществляется благотворительная деятельность, являются участниками благотворительной деятельности, они являются благотворителями и добровольцами либо благополучателями.

Благотворители - лица, осуществляющие благотворительные пожертвования, в том числе в форме бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передачи в собственность имущества, в том числе денежных средств и (или) объектов интеллектуальной собственности. Организация, оказывающая благотворительную помощь, не обязательно должна иметь статус благотворительной (Письмо Минфина России от 24.04.2006 N 03-04-11/72).

**В отношении налога на прибыль:**

В соответствии с п. 16 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются следующие расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей, если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ.

Также согласно п. 34 ст. 270 НК РФ не учитываются при расчете налога на прибыль расходы в виде сумм целевых отчислений, произведенных налогоплательщиком на цели, указанные в п. 2 ст. 251 НК РФ, а именно на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступивших безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованных указанными получателями по назначению.

Как указано в п. 2 ст. 251 НК РФ, к целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся в том числе средства и иное имущество, имущественные права, которые получены на осуществление благотворительной деятельности некоммерческих организаций.

**Таким образом, учесть в расходах при расчете налога на прибыль стоимость передаваемого имущества коммерческая организация - благотворитель не вправе (Письмо Минфина России от 31 июля 2018г. № 03-03-06/3/53855).**

**Коммерческая организация при передаче имущества в благотворительных целях не вправе уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, а также не предусмотрено для указанной категории налогоплательщиков и пониженной ставки по налогу.**

**В отношении НДС:**

Согласно пп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ **не подлежат налогообложению** (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации передача товаров (выполнение работ, оказание услуг), передача имущественных прав безвозмездно в **рамках благотворительной деятельности** в соответствии с Законом N 135-ФЗ, за исключением подакцизных товаров.

Хозяйственные операции, осуществляемые в рамках благотворительной деятельности, должны быть документально подтверждены.

Так же необходимо восстановить НДС, если в качестве благотворительной помощи передается имущество, ранее приобретенное и используемое для деятельности, облагаемой НДС, и НДС принимается к вычету. Эта обязанность восстановить НДС вытекает из требования нормы пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ. Сумму НДС следует восстановить в размере, ранее принятом к вычету. В отношении основных средств и нематериальных активов НДС восстанавливается в размере суммы, пропорциональной остаточной стоимости без учета переоценок.

Как указано в п. 5 ст. 149 НК РФ, налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные п. 3 ст. 149 НК РФ, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту учета в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование.

Спасибо за внимание.