

Ю. А. Мельникова, эксперт журнала

Журнал "Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение" № 7/2012

В связи с большим интересом читателей к теме применения пониженных тарифов страховых взносов для некоммерческих организаций разъясним отдельные аспекты данного вопроса. С 2012 года некоммерческим организациям предоставлено право применять пониженные тарифы страховых взносов. Как воспользоваться этой льготой?

Федеральным законом от 03.12.2011 № 379-ФЗ[1] п. 1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ[2]

дополнен

пп. 11

, согласно которому некоммерческие организации (за исключением государственных (муниципальных) учреждений), зарегистрированные в установленном законодательством РФ порядке, применяющие УСНО и осуществляющие в соответствии с учредительными документами деятельность в области социального обслуживания населения, научных исследований и разработок, образования, здравоохранения, культуры и искусства (деятельность театров, библиотек, музеев и архивов) и массового спорта (за исключением профессионального) в течение 2012 – 2013 годов уплачивают страховые взносы по следующим тарифам:

Наименование

2012 год

2013 год

ПФР

20,0%

20,0%

ФСС

0,0%

0,0%

ФФОМС

0,0%

0,0%

В формулировке **пп. 11 п. 1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ** уже содержится перечень условий, которые должна соблюдать организация для возможности применения пониженного тарифа.

Во-первых, этим подпунктом вправе руководствоваться некоммерческие организации. Исключение составляют государственные (муниципальные) учреждения. Формы некоммерческих организаций приведены в **гл. II Федерального закона № 7-ФЗ[3]**. К ним относятся:

- общественные и религиозные организации (объединения);
- общины коренных малочисленных народов РФ;
- казачьи общества;
- фонды;
- государственная корпорация;
- государственная компания;
- некоммерческие партнерства;
- частные учреждения;
- государственные, муниципальные учреждения (автономные, бюджетные, казенные);
- автономные некоммерческие организации;
- объединения юридических лиц (ассоциации и союзы).

Как уже было отмечено выше, из всех перечисленных форм некоммерческих организаций не соответствуют условиям **пп. 11 п. 1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ** государственные, муниципальные учреждения.

Во-вторых, некоммерческая организация должна быть зарегистрирована в установленном законом порядке.

В-третьих, организация должна применять УСНО.

В-четвертых, организация должна осуществлять определенные виды деятельности:

- в области социального обслуживания населения;
- в области научных исследований и разработок;
- в области образования;
- в области здравоохранения;
- в области культуры и искусства (деятельность театров, библиотек, музеев и архивов);
- в области массового спорта (за исключением профессионального).

Кроме того, вышеперечисленные виды деятельности должны осуществляться в соответствии с учредительными документами. Согласно **п. 2 ст. 52 ГК РФ** в

учредительных документах юридического лица должны определяться наименование юридического лица, место его нахождения, порядок управления деятельностью юридического лица, а также содержаться другие сведения, предусмотренные законом для юридических лиц соответствующего вида. В учредительных документах некоммерческих организаций, унитарных предприятий (и других коммерческих организаций в предусмотренных законом случаях) должны быть определены предмет и цели деятельности юридического лица.

Соблюдение всех вышеперечисленных условий позволяет организации применять пониженные тарифы страховых взносов.

Являются ли вышеперечисленные условия достаточными для применения пониженных тарифов страховых взносов некоммерческими организациями?

Перечисленные выше условия являются необходимыми, но недостаточными для применения пониженных тарифов страховых взносов. Помимо уже приведенных в **пп. 11 п. 1 ст. 58 Федерального закона** □

212-ФЗ

требований, законодатель установил для таких организаций требование о соблюдении доли доходов от профильной деятельности. Данное требование устанавливается **п. 5.1**

,
5.2 ст. 58 Федерального закона □

212-ФЗ

и звучит так: указанные в

п. 11 ч. 1 ст. 58 Федерального закона □

212-ФЗ

плательщики страховых взносов применяют пониженные тарифы страховых взносов при условии, что по итогам года, предшествующего году перехода организации на уплату страховых взносов по тарифам страховых взносов, предусмотренным

ч. 3.4 ст. 58 Федерального закона □

212-ФЗ

, не менее 70% суммы всех доходов организации за указанный период составляют в совокупности следующие виды доходов:

1. доходы в виде целевых поступлений на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности согласно **п. 11 ч. 1 ст. 58 Федерального закона** □ **212-ФЗ**, определяемых в соответствии с **п.**

2 ст. 251 НК РФ

;

2. доходы в виде грантов, получаемых для осуществления деятельности согласно **п. 11 ч. 1 Федерального закона № 212-ФЗ**

и определяемых в соответствии с **пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ**

;

3. доходы от осуществления видов экономической деятельности, указанных в подпунктах «**р**» – «**ф**», «**я.4**» – «**я.6**» **п. 8 ч. 1 Федерального закона № 212-ФЗ**.

Таким образом, прежде чем некоммерческой организации применять с 01.01.2012 пониженные тарифы страховых взносов, предусмотренные **п. 3.4 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ**, необходимо, помимо соответствия условиям, приведенным в **пп. 11 п. 1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ**

, определить долю доходов от профильной деятельности по итогам 2011 года. Если данная доля составляет 70% и более, организация вправе применять с 01.01.2012 пониженные тарифы страховых взносов, в противном случае, несмотря на соответствие требованиям

пп. 11 п. 1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ

, такая организация не вправе применять пониженные тарифы страховых взносов.

Каковы особенности определения доходов с целью определения доли доходов от «профильного» вида деятельности?

Как указано в **п. 5.2 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ** сумма доходов определяется по данным налогового учета организации в соответствии со **ст. 346.15 НК РФ**

с учетом требований

ч. 5.1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ

.

Мы рассмотрели условия, соблюдение которых позволяет некоммерческой организации перейти на уплату страховых взносов по пониженным тарифам.

Существуют ли какие-либо условия, соблюдение которых необходимо для сохранения права на применение пониженных тарифов страховых взносов?

Условия, соблюдение которых необходимо некоммерческой организации для сохранения права на применение пониженных тарифов страховых взносов, поименованных в **п. 3.4 ст.58 Федерального закона** □

212-ФЗ

, существуют, и закреплены они в

п. 5.3 ст. 58 Федерального закона □

212-ФЗ

: в случае, если по итогам расчетного периода применительно к указанному расчетному периоду организация не выполняет условия, установленные пунктом 11 части 1 и частью 5.1 настоящей статьи, такая организация лишается права применять тарифы страховых взносов, предусмотренные частью 3.4 настоящей статьи, с начала периода, в котором допущено несоответствие условиям, указанным в настоящей части. При определении объема доходов организации для проверки соответствия выполнению условий, установленных частью 5.1 настоящей статьи, учитываются целевые поступления и гранты, поступившие и не использованные организацией по итогам предыдущих расчетных периодов.

В данной норме не проявляется отчетливо тот факт, что это требование **Федерального закона** □ **212-ФЗ**

3 для

некоммерческих организаций, выполнение которого необходимо для сохранения права на применение пониженных тарифов страховых взносов. Внимательное прочтение этой нормы позволяет сделать вывод, что некоммерческая организация для сохранения права на применение тарифов, приведенных в

п. 3.4 ст. 58 Федерального закона □

212-ФЗ

, должна не только соответствовать требованиям

пп. 11 п. 1 ст. 58 Федерального закона □

212-ФЗ

(с учетом требований

п. 5.1 ст. 58 Федерального закона □

212-ФЗ

) на момент начала расчетного периода, в котором организация собирается применять пониженные тарифы, но и соблюдать эти требования, а также требование о сохранении доли доходов от профильной деятельности по итогам каждого отчетного периода.

Поясним сказанное на примере. Некоммерческая организация, не являющаяся

государственным (муниципальным) учреждением, применяет УСНО, осуществляет один из видов деятельности, предусмотренный **пп. 11 п. 1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ**

. По итогам 2011 года доля доходов организации от профильной деятельности превышает 70%. Соответственно, на 01.01.2012 такая организация имеет право применять пониженные тарифы, предусмотренные для плательщиков страховых взносов, поименованных в

пп. 11 п. 1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ

. Для сохранения права на применение пониженных тарифов в течение 2012 года некоммерческая организация должна соблюдать требования

пп. 11 п. 1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ

на протяжении всего календарного года, а также следить за величиной доли доходов от профильной деятельности по итогам каждого отчетного периода, которыми являются I квартал, полугодие, девять месяцев и год.

Каков порядок контроля за соблюдением перечисленных выше условий в отношении некоммерческих организаций?

Контроль за соблюдением условий, установленных **п. 11 ч. 1 и ч. 5.1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ**

, осуществляется в том числе на основании отчетности, представляемой некоммерческими организациями в соответствии со

ст. 15 Федерального закона № 212-ФЗ

.

Для реализации этого положения в формы отчетности по страховым взносам РСВ-1[4] и 4ФСС[5] введены таблицы, заполняя которые, некоммерческая организация подтверждает свое право на применение пониженного тарифа. Так, в таблице указываются следующие показатели:

- сумма доходов, всего;
- сумма доходов в виде целевых поступлений на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поименованной в **п. 11 ч. 1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ**

, определяемых в соответствии с

п. 2 ст. 251 НК РФ

;

- сумма доходов в виде грантов, получаемых для осуществления деятельности, поименованной в **п. 11 ч. 1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ**, определяемых в соответствии с **п**

п. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ

;

- сумма доходов от осуществления видов экономической деятельности, указанных в **пп. «р»**

— «

ф»

, «

я.4»

— «

я.6» п. 8 ч. 1 ст. 58 Федерального закона №

212-ФЗ

;

- доля доходов, определяемая в целях применения **ч. 5.1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ**.

Значения данных показателей указываются как по итогам года, предшествующего текущему расчетному периоду, так и по итогам текущего расчетного периода.

В случае, если некоммерческая организация является государственным (муниципальным) учреждением, как мы уже заметили ранее, она не вправе применять пониженные тарифы на основании пп. 11 п. 1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ. Предусмотрены ли какие-либо льготы по уплате страховых взносов для таких организаций?

Применять пониженные тарифы на основании **пп. 11 п. 1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ**

вправе организации, осуществляющие деятельность в области социального обслуживания населения, научных исследований и разработок, образования, здравоохранения, культуры и искусства (деятельность театров, библиотек, музеев и архивов) и массового спорта (за исключением профессионального), а также соответствующие иным предусмотренным

Федеральным законом №

212-ФЗ

условиям. Организация независимо от ее формы и целей создания вправе применять

пониженные ставки страховых взносов на основании

пп. 8 п. 1 ст. 58 Федерального закона 

212-ФЗ

, если она осуществляет такие виды деятельности, как:

- научные исследования и разработки;
- образование;
- здравоохранение и предоставление социальных услуг;
- деятельность спортивных объектов;
- прочая деятельность в области спорта;
- деятельность библиотек, архивов, учреждений клубного типа (за исключением деятельности клубов);
- деятельность музеев и охрана исторических мест и зданий;
- деятельность ботанических садов, зоопарков и заповедников.

В соответствии с данным подпунктом организации, помимо осуществления «социальных» видов деятельности, должны применять УСНО и контролировать размер доходов от основного вида деятельности, который должен превышать порог в 70%.

Что касается определения доли доходов, на этом вопросе стоит остановиться подробнее. У государственных (муниципальных) учреждений основную долю доходов нередко составляет имущество, полученное в рамках целевого финансирования. При определении размера доходов от основного вида деятельности в целях применения пониженных тарифов страховых взносов следует учитывать положения **п. 1.4 ст. 58 Федерального закона** 

212-ФЗ

, согласно которому соответствующий вид экономической деятельности, предусмотренный

п. 8 ч. 1

данной статьи, признается основным видом экономической деятельности при условии, что доля доходов от реализации продукции и (или) оказанных услуг по этому виду деятельности составляет не менее 70% общего объема доходов. Сумма доходов определяется в соответствии со

ст. 346.15 НК РФ

.

Согласно положениям **ст. 346.15 НК РФ** в составе доходов не учитываются в том числе 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 учреждениям и автономным учреждениям;
- в виде лимитов бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований), доведенных до 1 июля 2012 года в установленном порядке до бюджетных учреждений, являющихся получателями бюджетных средств.

Иными словами, требование о доле доходов от основного вида деятельности не менее 70% общего объема доходов может быть выполнено такой организацией в том случае, если состав доходов от «льготного» вида деятельности не ограничен доходами, полученными в рамках целевого финансирования.

Таким образом, некоммерческая организация, которая является государственным (муниципальным) учреждением, применяет УСНО и у которой доля доходов от основного вида деятельности по итогам текущего отчетного периода превышает 70% доходов от вышеперечисленных видов деятельности, вправе применять пониженные тарифы страховых взносов на основании **пп. 8 п. 1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ**.

Исходя из параметров деятельности некоммерческая организация имеет право применять пониженные тарифы страховых взносов на основании как пп. 8, так и пп. 11 п. 1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ. Каким положением должна руководствоваться организация в этой ситуации?

Что касается размера тарифа страховых взносов, ставки, предусмотренные для плательщиков страховых взносов **пп. 8 и 11 п. 1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ**, одинаковы и приведены в **п. 3.4 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ**

. Таким образом, какое основание для применения пониженного тарифа организация ни выбрала бы (

пп. 8
или

11 п. 1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ)

, размер исчисленных страховых взносов будет одинаковым. Другой вопрос, что оба подпункта предъявляют различные требования к данным категориям плательщиков. Как мы выяснили ранее, применение пониженных тарифов страховых взносов на основании

пп. 11 п. 1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ

предъявляет к организации больше требований, чем

пп. 8
. При этом следует помнить, что в двух этих ситуациях порядок определения доходов отличается.

В случае, если организация имеет право на применение пониженных тарифов страховых взносов по двум основаниям, ей, на наш взгляд, следует выбрать одно из них и закрепить свое решение в учетной политике.

[1] Федеральный закон от 03.12.2011 № 379-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам установления тарифов страховых взносов в государственные внебюджетные фонды».

[2] Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования».

[3] Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».

[4] Утверждена Приказом Минздравсоцразвития РФ от 15.03.2012 № 232н «Об утверждении формы расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Пенсионный фонд Российской Федерации, страховым взносам на обязательное медицинское страхование в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования плательщиками страховых взносов, производящими выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, и порядка ее заполнения».

[5] Утверждена Приказом Минздравсоцразвития РФ от 12.03.2012 № 216н «Об утверждении формы расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также по расходам на выплату страхового обеспечения и порядка ее заполнения».