

Пояснительная записка к предлагаемым изменениям в текущие положения налогового законодательства в отношении учета передачи товаров в благотворительных целях

I. Текущие положения налогового законодательства в отношении передачи товаров в благотворительных целях / утилизации товаров

Нами были проанализированы основные положения Налогового кодекса РФ (далее – «НК РФ») по вопросу отнесения на расходы для целей налога на прибыль операций по утилизации продукции по сравнению с передачей такой продукции в адрес благотворительных организаций для социальной поддержки граждан и в целях уменьшения общего количества образуемых отходов. Помимо этого, мы изучили правовое регулирование работы механизма НДС, связанного с указанными выше расходами.

По результатам нашего анализа мы выявили существенную разницу в подходах к налоговому учету операций, связанных с утилизацией продовольственных товаров и иных товаров (далее – «продукция») и их передачи на благотворительные цели. Данная разница делает существенно более выгодным с налоговой точки зрения уничтожение такой продукции и ее утилизацию, чем ее передачу в благотворительных целях для дальнейшего использования. Выявленная несправедливость налогового механизма состоит в следующем.

1. По налогу на прибыль

Согласно императивной норме пункта 16 статьи 270 НК РФ безвозмездная передача имущества (что по своей сути и представляет собой передачу товаров на благотворительные цели) не учитывается как расход при определении налоговой базы по налогу на прибыль, что приводит к дополнительным налоговым платежам при безвозмездной передаче товаров (в том числе на благотворительные цели) Из этого общего правила в настоящее время не установлено исключений, в частности, в отношении передачи товаров на благотворительные цели. При этом, что касается, например, операций по уничтожению / утилизации продовольственных товаров в ситуациях, когда их реализация невозможна (истек срок годности, нарушена упаковка, нарушено качество товара и т.п.), действующее законодательство не содержит ни прямых запретов, ни прямого разрешения для их учета в целях налогообложения. По сложившейся судебной практике налогоплательщикам удается учесть в целях налога на прибыль такого рода расходы на основании пп.49 п.1 ст.264 НК РФ (в качестве прочих расходов, связанные с производством и реализацией). При этом основным аргументом, используемым организациями, является то, что наличие потерь при списании бракованного товара (а также товара с истекшим сроком годности) является неизбежным следствием осуществления деятельности по производству / торговле продовольственными товарами.

Поэтому выгоднее уничтожать продукцию пригодную для передачи на благотворительные цели, так как передача такой продукции на благотворительность приводит к дополнительным

расходам в виде 20% налога на прибыль от стоимости такой продукции по сравнению с уничтожением.

2. По НДС

По НДС предусмотрена законодательная льгота при передаче товаров в рамках благотворительной деятельности (пп.12 п.3 ст.149 НК РФ). Однако перечень документов необходимых для применения данной льготы не закреплен на законодательном уровне. Поэтому налогоплательщики порой предпочитают утилизировать продукцию, придерживаясь более консервативного подхода к налоговой позиции, поскольку при утилизации продукции налогового бремени по НДС не возникает. Такая позиция зафиксирована, в частности, в пункте 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» при условии, если налогоплательщик может зафиксировать факт выбытия и отсутствие передачи третьим лицам, а также то, что товарные потери не являются чрезмерными по сравнению с обычным для такой деятельности уровнем. Такого рода толкование законодательства исключает налогообложение НДС в большинстве практических случаев нормального, корректно документированного выбытия продукции, в том числе в случае ее утилизации.

Более того, в соответствии с недавними поправками в 21 главу НК РФ¹ значительно ограничиваются возможности в отношении принятия к вычету НДС по расходам, относящимся к льготированной деятельности в рамках применения «правила 5%» (в рамках новой редакции НДС по прямым расходам по льготированной деятельности всегда относится на расходы и не может быть принят к вычету). Поэтому при применении льготы по НДС, предусмотренной для операций по передаче товаров на благотворительные нужды, у компаний возникает дополнительный расход.

Таким образом, существует несправедливое, чрезмерное налоговое бремя по налогу на прибыль, в ситуации передачи на благотворительность по сравнению с ситуацией уничтожения продукции; а в отношении НДС существует неясность касательно документального оформления передачи продукции на благотворительность для применения льготы, а также возникает дополнительный расход в виде «входного» НДС по передаваемым на благотворительность товарам. Таким образом, передача товаров на благотворительные цели может приводить к дополнительным расходам до 38% (налог на прибыль - 20%, НДС - 10% по продовольственным товарам, каковых большинство, и 18% по прочим товарам) от стоимости передаваемой продукции, по сравнению с их утилизацией.

Такого рода разница в законодательном подходе, по нашему мнению, носит системный характер, и ее устранение возможно только путем законодательных изменений в главы

¹ Внесены Федеральным законом от 27 ноября 2017 № 335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Налогового кодекса, регламентирующие исчисление и уплату НДС (глава 21 НК РФ) и налога на прибыль (глава 25 НК РФ).

Предлагаемые ниже законодательные изменения призваны устранить барьеры в отношении передачи пригодных к употреблению продовольственных товаров (срок годности которой не истек) и иных товаров для благотворительных целей, и стимулировать торговые организации, предприятия общественного питания и производителей передавать такую продукцию в благотворительных целях вместо их уничтожения. Соответственно, предлагаемые изменения направлены на выравнивание законодательных норм, а также носят положительный социально-экономический и экологический характер.

Важно отметить, что при благотворительных передачах указанной продукции обеспечивается максимальная законность и прозрачность перехода материальных ценностей, а также безопасность продукции для конечного получателя:

- все передачи продукции оформляются в строгом соответствии с законодательством (по договорам пожертвования);
- продукция имеет все документальные подтверждения качества, так как жертвователями предоставляются все необходимые сертификаты;
- продукция передается в пределах сроков годности и попадает к конечному получателю до истечения сроков годности.

В частности, БФ «Фонд продовольствия «Русь», имеющий 5 лет опыта таких благотворительных передач, является аудируемой организацией, уже третий год успешно проходит аудит АО «КПМГ» и соответствует всем выше перечисленным критериям законности, прозрачности и безопасности.

Предлагаемые изменения будут иметь следующий эффект на налоговые поступления бюджетной системы Российской Федерации.

1. Сумма поступлений в бюджет сократится на сумму равную 30% (20% налог на прибыль и 10% НДС на большинство основных продовольственных товаров) от суммы расходов на продукцию, которую российские налогоплательщики передают на благотворительность при существующих положениях налогового законодательства (за 2016 год сумма выпадающих доходов бюджета составила бы приблизительно 500 миллионов рублей из расчета оказанной продовольственной помощи на сумму 1, 5 миллиарда рублей).

2. Однако мы ожидаем, что предложенные поправки приведут к положительному социальному эффекту - росту объемов продукции, которую передают на благотворительные цели, в частности за счет тех объемов, которые сейчас уничтожаются компаниями (несмотря на то, что продукция пригодна для потребления). По таким объемам продукции, дополнительно вовлекаемым в благотворительный оборот, мы не ожидаем выпадающих доходов бюджета.

Предлагаемые изменения не касаются механизмов передачи продовольственных товаров и иных товаров со стороны физических лиц. Данные вопросы нуждаются, по нашему мнению, в

отдельном правовом механизме, включая и его составную часть, направленную на налоговое стимулирование такого рода общественно полезной деятельности.

II. Предложения по изменению

а. Налог на прибыль

В пункт 1 статьи 265 НК РФ добавить подпункт 19.4 следующего содержания:

«19.4) расходы в виде стоимости продовольственных товаров (продукции), а также иных товаров, безвозмездно переданных коммерческими организациями в адрес благотворительных организаций в соответствии с Федеральным законом «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» или иных социально ориентированных некоммерческих организаций в соответствии с Федеральным законом «О некоммерческих организациях»;

При этом, такая передача должна быть оформлена актом или иным аналогичным документом, подтверждающим безвозмездную передачу товаров благотворительным организациям.

В целях настоящего подпункта под продовольственными товарами (продукцией) понимаются продовольственные товары в соответствии с Федеральным законом «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» (за исключением алкогольной продукции).

В целях настоящего подпункта под благотворительными и иными социально ориентированными некоммерческими организациями понимаются организации, уставной целью которых является социальная поддержка и защита граждан, включая улучшение материального положения малообеспеченных лиц или иная аналогичная цель.

В целях настоящего подпункта перечень иных товаров утверждается Правительством Российской Федерации.»

б. НДС

1) Подпункт 12 пункта 3 статьи 149 НК РФ дополнить словами:

"При передаче продовольственных товаров (продукции), а также иных товаров, указанных в подпункте 19.4 пункта 1 статьи 265, организациями

благотворительным организациям в соответствии с Федеральным законом «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» или иным социально ориентированным некоммерческим организациям в соответствии с Федеральным законом «О некоммерческих организациях» положения настоящего подпункта применяются при наличии акта или иных аналогичных документов (их копий), подтверждающих безвозмездную передачу товаров (продукции) получателем таких товаров.»

2) Абзац 1 подпункта 2 пункта 3 статьи 170 НК РФ после слов «100 процентов акций которой принадлежит Российской Федерации» дополнить словами:

«операций по передаче продовольственных товаров (продукции), а также иных товаров, указанных в подпункте 19.4 пункта 1 статьи 265, предусмотренных подпунктом 12 пункта 3 статьи 149 настоящего Кодекса.»