

# НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ ПРИВЛЕЧЕНИЯ ПОЖЕРТВОВАНИЙ НЕКОММЕРЧЕСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ, А ТАКЖЕ СВЯЗАННЫЕ С ПОЛУЧЕНИЕМ ПОЖЕРТВОВАНИЙ НЕКОММЕРЧЕСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ СОПУТСТВУЮЩИЕ ВОПРОСЫ ПРАВОВОГО ХАРАКТЕРА

**Юркова Марина Руслановна**

*К.э.н., старший преподаватель, Финансовый  
университет при Правительстве Российской  
Федерации  
marina.koroeva@mail.ru*

## TAX CONSEQUENCES OF ATTRACTING DONATIONS BY NON-PROFIT ORGANIZATIONS, AS WELL AS RELATED LEGAL ISSUES RELATED TO RECEIVING DONATIONS BY NON-PROFIT ORGANIZATIONS

**M. Iurkova**

*Summary.* The article analyzes the financial and legal basis for receiving and using donation funds by organizations in the Russian Federation, the main purpose of which is to provide one form of material support by one person (donor) to other persons (gifted). The author in the article reveals the main problems related to the use of such a category of property as donations. The property, as part of the consideration of the legal status of the donation, includes money.

The material set forth in the article will allow for practical purposes to answer questions related to the receipt and use of donations by organizations related to non-profit in accordance with civil law, in terms of minimizing the risk of attraction, firstly, to tax, and secondly, to administrative responsibility, when applying methods of optimizing tax liabilities by the recipient. The article also includes the result of an analysis of the legal situation of donations.

*Keywords:* donation, donation funds, tax, tax responsibility, administrative responsibility, gratuitousness, income, donor, donee, legal qualification of donations, expenses, risk, special-purpose character, purpose funds.

*Аннотация.* В статье анализируются финансовые и правовые основы получения и использования средств пожертвований юридическими лицами в Российской Федерации, основным назначением которых является обеспечение одной из форм материальной поддержки одними лицами (жертвователя) другим лицам (одаряемым). Автор в статье раскрывает содержательно основные проблемы, связанные с применением такой категории совокупности имущества, как пожертвования. В состав имущества, в рамках рассмотрения вопроса правового статуса пожертвования, включаются денежные средства.

Материал, изложенный в статье, позволит для практических целей ответить на вопросы, связанные с получением и использованием пожертвований организациями, относящимися в соответствии с гражданским законодательством к некоммерческим, в части минимизации риска привлечения, во-первых, к налоговой, а, во-вторых, к административной ответственности, при применении методов оптимизации налоговых обязательств получателем. Статья также включает результат анализа правового положения пожертвований.

*Ключевые слова:* пожертвование, налог, налоговая ответственность, административная ответственность, безвозмездность, доходы, жертвователь, одаряемый, правовая квалификация пожертвований, расходы, риск, целевой характер, целевые средства.

Гражданский кодекс Российской Федерации в статьях 582, а также в статьях 572–577, 579–580 регулирует определяет понятие «пожертвования», порядок документального оформления получения пожертвований, перечень организаций-получателей субсидий, наличие/отсутствие предмета пожертвования, особенности целевого характера пожертвований и другие основные правовые характеристики пожертвований.

Положения указанных выше статьей Гражданского кодекса Российской Федерации классифицируют пожертвование как вид дарения, которому присущи определенные характеристики этой правовой категории. При исследовании условий осуществления пожертвований производился анализ правового положения дарения и особенности его осуществления.

Кроме гражданского законодательства в статье 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) установлено правовое регулирование пожертвований для целей исчисления налога на прибыль организаций получателями пожертвований.

Положения гражданского и налогового законодательства в совокупности определяют обязательные к соблюдению условия получения и использованию пожертвований:

- ◆ документальное оформление пожертвования;
- ◆ безвозмездное получение имущества и отсутствие встречной передачи жертвователю или третьим лицам вещи или встречного обязательства
- ◆ ограниченный перечень юридических лиц — получателей;
- ◆ наличие указания на конкретный предмет пожертвования в виде имущества;
- ◆ целевой характер:
- ◆ на содержание получателя и ведение им уставной деятельности,
- ◆ в общепользовательных целях;
- ◆ ведение раздельного учета полученных доходов и понесенных расходов в рамках пожертвования.

Настоящая статья представляет собой свод и анализ законодательства, регламентирующего предоставление и получение имущества в форме пожертвования, в целях обоснованного применения льготного режима налогообложения некоммерческих организаций. Пожертвования освобождения от обложения налогом на добавленную стоимость на основании подпункта 1 пункта 2 статьи 146 и подпункта 2 пункта 3 статьи 39 НК РФ, о обложения налогом на прибыль организации — на основании подпункта 1 пункта 2 статьи 251 НК РФ.

Риски изменения правовой квалификации договора с договора пожертвования в договор возмездного

оказания услуг могут стать основной причиной получения ограничений в применении некоммерческой организацией льготного режима налогообложения. Положения настоящей статьи содержат формы, в которых могут быть представлены такие риски, и раскрывают направления и способы их минимизации, которые необходимо применять на практике.

### Документальное оформление пожертвования

Документальное оформление пожертвования вытекает, во-первых, из требований законодательства, во-вторых, что не менее важно, в связи с тем, что корректно оформленные условия взаимоотношений сторон по передаче и использованию пожертвования являются признаком благополучного разрешения вопросов со стороны налоговых органов.

Гражданское законодательства в общем случае позволяет заключать договоры не только в письменной форме, но и в устной. Устный договор заключают очно или с помощью средств связи, когда стороны выражают волю словесно, не фиксируя условия договоренностей в документальной форме.

Преимущества в заключении договора в устной форме есть, как например, такое заключение договора не требует несения расходов на организацию, подготовку, оформление и подписание договора. Важно, чтобы устная форма договора допускалась. Как правило, юридическим лицам не разрешено между собой совершать договоры в устной форме. Но законодательство предусматривает отдельные случаи применения устной формы, когда договор исполняется при самом его совершении.

В отношении договоров пожертвования законодатель устанавливает определенные ограничения в применении устной формы.

Устная форма договора пожертвования может применяться только в случае передачи в форме пожертвования движимого имущества стоимостью до трех тысяч рублей. При заключении в устной форме договора пожертвования со стоимостью передаваемого имущества более трех тысяч рублей, и когда хотя бы одной из сторон является юридическое лицо, такой договор признается незаключенным и классифицируется как ничтожный.

В целом в отношении сделок, которые необходимо оформлять в форме договоров, законодательство предусматривает две формы — устную и письменную. Однако, принимая во внимание ограничение, уста-

новленное в зависимости от категории сторон сделки и объема стоимостного показателя сделки, устная форма договоров имеет ограниченное применение. И, как следует из статьи 574 ГК РФ, для отношений, связанных с передачей имущества по системе пожертвований, это ограниченное применение активизируется, и устная форма таких договоров признает оформленную таким образом сделку ничтожной.

Признание сделки ничтожной чревато таким последствиями, как, например, обязанность одаряемого вернуть полученное в рамках пожертвования имущество (в том числе, денежные средства). Либо возникает ответственность, налоговая и (или) административная, за применение одаряемым в отношении полученного имущества льготных положений, предусмотренных статьей 251 НК РФ, как неправомерно отнесенных их к категории целевых поступлений, исключаемых из налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Реалии 21 века ставят новый вопрос в форме заключения договора. Договор, заключенный посредством электронной и иных технических средств, даже путем обмена письмами по электронной почте, признается оформленным в письменной форме. Для этого содержание договоров в неизменном виде можно воспроизвести на материальном носителе, а требование о наличии подписи считается выполненным, если использован любой способ, позволяющий достоверно определить выразившее волю лицо. Специальный способ его определения может быть предусмотрен законом, иными правовыми актами и соглашением сторон.

Из представленного материала следует, что в целях договор пожертвования должен, как правило, быть оформлен сторонами в письменной форме, в том числе в электронном, независимо от категории лиц, которые передаются пожертвование.

Договор должен включать условия, предусмотренные главой 27 ГК РФ, и условия, перечисленные в пункте 1 настоящей статьи.

Кроме того, если речь идет о передаче имущества, за исключением денежных средств, то у передающей стороны — жертвователя, возникают риски по налоговой и (или) административной ответственности по налогу на добавленную стоимость, для целей исчисления которого объектом налогообложения признается безвозмездная передача имущества, товаров, работ, услуг, приравняемая в рамках главы 21 НК РФ к реализации имущественных прав, товаров, работ, услуг соответственно.

Договор пожертвования отличается от договора дарения рядом правовых и финансовых (экономических)

характеристик, одним из основных среди которых признается наличие указания на общепользную цель передаваемых средств в рамках пожертвования, тогда как для дарения подобного ограничения не предусмотрено.

При передаче пожертвования учреждениям жертвователем может быть закреплено в договоре условие об использовании (направлении, применении) полученного имущества по заранее определенному в договоре назначению, а учреждение принимает на себя обязательства организации и ведения обособленного учета всех операций по использованию (направлению, применению) полученного на основании соглашения о передаче пожертвования имущества соответственно.

Как правило, условия договоров пожертвования содержат следующие положения:

1. в части обязанностей одаряемого (получателя пожертвования):
  - ◆ использование пожертвования исключительно в рамках целевого назначения пожертвования, указанного в предмете договора;
  - ◆ организаций и осуществление обособленного учета пожертвования;
  - ◆ извещение жертвователя о случаях невозможности использования пожертвования в соответствии с целевым назначением, например, при изменении обстоятельств, связанных с использованием имущества;
  - ◆ наличие согласия жертвователя на изменение целевого назначения пожертвования, и использования его по новому согласованному целевому назначению.
2. в части прав жертвователя:
  - ◆ отмена пожертвования в случае его использования одаряемым полностью или частично не в соответствии с указанным в договоре целевым назначением пожертвования;
  - ◆ запроса у одаряемого письменного отчета об использовании пожертвования в целях контроля за соблюдением одаряемым целевого назначения предоставленного имущества.

Также не будет излишнем предусмотреть в договоре пожертвования гарантии жертвователя о том, что передаваемое пожертвование на дату передачи одаряемому принадлежит жертвователю на праве собственности и не находится в залоге, под арестом или не является предметом исков третьих лиц.

#### Получение имущества на безвозмездной основе

В договоре (соглашении) указание на возмездные начала (либо скрытое его наличие) создает риски для

переквалификации такого договора в договор возмездного оказания услуг, и, как следствие, исключает признание договора договором пожертвования.

Договор будет признаваться безвозмездным, если по нему одна сторона обязуется предоставить другой стороне имущество без предусмотренного условия о получении от одаряемого той или иной платы, а также иного встречного предоставления: одаряемый может в ответ на полученное пожертвование оказать услуги жертвователю.

Наличие встречной передачи вещи (в том числе приравниваемого к ней — встречного обязательства) подразумевает, что рассматриваемый договор будет подлежать пересмотру на предмет применения к нему правил и положений пункта 2 статьи 170 ГК РФ, которым установлен порядок признания сделки притворной. Совершение сделки с целью прикрыть другую сделку признается совершение притворной сделки, которая также может подразумевать иные условия сотрудничества сторон, нежели отраженные и зафиксированные в соглашении между сторонами.

### Ограниченный перечень юридических лиц-получателей пожертвования

Категории лиц-получателей пожертвований, относящихся к юридическим лицам, ограничен некоммерческими организациями, а именно:

- ◆ организации социального обслуживания
- ◆ благотворительные организации
- ◆ медицинские организации
- ◆ образовательные организации
- ◆ научные организации
- ◆ общественные организации
- ◆ религиозные организации
- ◆ другие социально ориентированные организации
- ◆ фонды
- ◆ музеи
- ◆ иные учреждения культуры
- ◆ иные некоммерческие организации.

Особенности правового положения некоммерческих организаций выше перечисленных, их организационно-правовых форм, типов и видов, предусмотренных законом, возможные формы финансовой и экономической поддержки некоммерческих организаций определены и регулируются законодательством о правовом положении некоммерческих организаций [1].

Социально ориентированные некоммерческие организации осуществляют деятельность по развитию

гражданского общества в Российской Федерации и решению социальных проблем.

Особенностью некоммерческой организации в сравнении с коммерческой является законодательно закрепленная за такими организациями цель деятельности, а точнее наоборот — отсутствие как одной из основных целей деятельности получение прибыли, и, как следствие, право на распределение прибыли между участниками, получение которой все-таки не исключается, но и ее отсутствие не является препятствием для продолжения деятельности некоммерческих организаций.

Хотя в законодательном порядке такая «анти-цель» закреплена, ее отсутствие, а тем более полученный вместо нее убыток, все-таки может создать определенные проблемы для некоммерческих организаций, поскольку такие организации подпадут под внимание так называемых «убыточных» комиссий. Такие комиссии создаются при инспекция Федеральной налоговой службы Российской Федерации. Такие комиссии носят название комиссий по легализации налоговой базы. Порядок работы комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам представлены в Порядке проведения налоговых комиссий разъяснен ФНС России (Письмо от 25.07.2017 № ЕД-4-15/14490@). Стимулирование роста поступлений налоговых платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации является единственной целью комиссии по легализации налоговой базы.

Благотворительные, управленческие, научные и образовательные, культурные и другие социально направленные цели создания некоммерческих организаций установлены законодательством.

Налоговое законодательство для целей признания передаваемого имущества (в том числе, денежных средств) пожертвованием, и, как следствие, применение льготных положения о включении таких поступлений в состав доходов, не учитываемых при расчете налоговой базы по налогу на прибыль организаций, ограничивает организаций-получателей некоммерческой формой одаряемых.

### Предмет пожертвования в виде имущества

Если в договоре пожертвования не будет указано на конкретный предмет в виде имущества, который будет подлежать передаче полностью или частично в виде пожертвования, то такой договор будет признан ничтожным. О правовом статусе ничтожных договором автор сообщал выше в настоящей статье.

В договоре пожертвования в разделе «предмет договора» следует указать о том, что по договору жертвователь обязуется передать в собственность имущество, а одаряемый обязуется его принять. Передача имущества может осуществляться на основании акта приема-передачи имущества. В данном разделе договора, как правило, отражаются характеристики передаваемого имущества (денежные средства, мебель, оборудование, транспортное средство и т.п.), а также указывается общепользная цель предоставления пожертвования.

#### Общепользные цели получения пожертвований

Действующее законодательство не содержит определение понятию «общепользная цель».

Нередко, исследуя вопрос выполнения условия об общепользной цели, исследователи прибегали к вопросу сравнения общепользной цели с социальными (благотворительными) целями деятельности благотворительных организаций, пытаясь найти здесь ответ на вопрос как же определить общепользность цели.

На этот вопрос сегодня может найти ответ в разъяснениях Минфина России, в которых федеральный государственный исполнительный орган дает формулировку о том, что для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций получателям пожертвований необходимо руководствоваться необходимостью выполнения требования об общепользности целей предоставления пожертвования, которую предлагает рассматривать через призму вида деятельности одаряемого — направлена ли она на достижение общепользных целей либо нет.

И здесь необходимо действительно осуществлять сравнение целевого назначения, указанного в договоре, с перечнем целей деятельности благотворительных организаций. Среди которых: социальная поддержка граждан, помощь в пострадавшим в результате стихийных бедствий, экологических катастроф и т.п., содействия деятельности в сфере образования, науки, культуры, искусства, просвещения, духовному развитию личности и др [2].

#### О стоимостных ограничениях при получении пожертвования

Стоимостные ограничения для пожертвований не установлены. Кроме того, факта, что в случае, если размер пожертвования составляет менее трех тысяч

рублей и передающей стороной является гражданин (физическое лицо), то договор пожертвования может быть оформлен в устной форме.

Об отличиях пожертвования от других форм безвозмездного получения имущества (денежных средств)

Отличия от дарения:

- ◆ перечень лиц-получателей для признания передачи имущества пожертвованием ограничен, при дарении — нет;
- ◆ при дарении возможно освобождение от имущественной обязанности, при пожертвовании — нет;
- ◆ наличие целевого назначения у пожертвования, дарение — без условий.

Отличия от благотворительной помощи:

- ◆ определением указанным понятиям представлены в разных, не связанных друг с другом, нормативных правовых актах;
- ◆ благотворительность может быть безвозмездной и возмездной (льготной) деятельностью, а пожертвование предоставляется только на безвозмездных началах;
- ◆ цели при пожертвовании более обобщенные (например, применение понятия общепользных целей), а при благотворительности — цели конкретные и должны быть строго определены;
- ◆ при этом спектр благотворительной деятельности шире: то есть, например, работы или услуги пожертвовать невозможно (только имущество передается в рамках договоров пожертвования), но их можно выполнить или оказать на благотворительной основе;
- ◆ однако в части получателей помощи у пожертвования шире возможности: так, в рамках благотворительности перечень получателей помощи уже — например, к ним не могут быть отнесены религиозные и политические организации, или даже государство, тогда как при пожертвовании в пользу указанных субъектов можно передавать имущество с учетом ограничений установленных гражданским законодательством в отношении такой правовой категории как пожертвования.

Отличия от спонсорской помощи:

- ◆ при спонсорской помощи цели предоставления не ограничены, при пожертвовании — закреплена общепользность целей предоставления;
- ◆ спонсорская помощь может совмещаться с рекламой, пожертвование — не может;
- ◆ при спонсорской помощи — наличие встречных обязательств спонсируемого лица, при пожертвовании — отсутствуют.

Ответственность и иные последствия в случае отсутствия одного из основных признаков (условий) пожертвования в заключенном договоре

#### 1. Признание сделки притворной:

К договору пожертвования могут быть применены правила, относящиеся к договорам возмездного оказания услуг, с применением мер налоговой и административной ответственности.

#### 2. Налоговая ответственность по ст. 120 НК РФ:

- ◆ грубое нарушение правил учета объектов налогообложения влечет взыскание штрафа от 10 до 30 тыс. руб.;
- ◆ приведшие к занижению налоговой базы — в размере 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 тыс. руб.

Либо по ст. 122 НК РФ:

Признание пожертвования доходом для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций — доначисление налога на прибыль, пеней и предъявление штрафа:

- ◆ в размере 20% от неуплаченной суммы налогов.

#### 3. Административная ответственность должностных лиц по ст. 15.15.6 КоАП РФ:

Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету влечет наложение административного штрафа на должностных лиц:

- ◆ в размере от 15 до 30 тыс. руб.

Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету — регистрация в регистрах бухгалтерского учета притворного объекта бухгалтерского учета.

Таким образом, в соответствии со ст. 582 ГК РФ пожертвование выступает разновидностью дарения вещи или права, основными отличительными чертами которого являются:

- ◆ пожертвование вещи или права делается в общепользовательных целях;
- ◆ получателями пожертвования могут выступать образовательные организации;
- ◆ не требуется чье-либо разрешение или согласие;
- ◆ целевой характер.

В соответствии со ст. 251 НК РФ для признания пожертвования целевым поступлением и, соответственно, доходом, не учитываемым при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, оно должно быть использовано получателем по назначению — следовательно, в договоре пожертвования обязательно должно быть указано целевое назначение передаваемого пожертвования.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Федеральным законом от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» Письмо от 25.07.2017 № ЕД-4-15/14490@
2. Федеральный закон от 11.08.1995 № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и добровольчестве (волонтерстве)»

© Юркова Марина Руслановна ( marina.koroeva@mail.ru ).

Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»