

ГРАНТЫ И ПОЖЕРТВОВАНИЯ при применении главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» юридическими лицами, в том числе некоммерческими организациями

Начать следует с того, что в российском законодательстве нет общего, обязательного для всех отраслей права, собирательного определения понятия «грант». Данное понятие используется и в налоговом, и в бюджетном законодательстве, и в иных специальных нормативных актах (об образовании, о науке, о НКО и т.д.). Во всех этих нормативных актах «грант» определяется по-разному. Следовательно, понятие «грант» различно для разных сфер правоотношений: для налоговых - одно, для бюджетных - другое и т.д.

При решении вопросов о налогообложении грантов необходимо использовать то определение, которое дано в НК РФ, учитывая, что единого определения понятия «грант», общего для всех видов налогов, предусмотренных законом, нет: для налога на доходы физических лиц (НДФЛ) и для налога на прибыль организаций объем понятия «грант» различен!

В целях применения главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» законодателем дано определение понятия «грант», которое используется **ТОЛЬКО** при решении вопроса об уплате налога на прибыль и не может применяться при решении вопроса об уплате налога на доходы физических лиц (в главе, регулирующей налогообложение физических лиц (НДФЛ), также используется понятие «грант», но определено оно иначе) и других налогов (кроме упрощенной системы налогообложения, об этом чуть ниже).

Разграничивая понятия «грант» и «пожертвование», законодатель использует различные категории, которые определены либо в НК РФ, либо в Гражданском кодексе РФ. Целевые средства (деньги) – это объект, а договор – это форма передачи объекта (денег). При решении вопросов налогообложения НК РФ использует признаки, характеризующие и объект, и вид договора как в отдельности, так в совокупности. **Рассматривать ситуацию нужно в каждом конкретном случае индивидуально, т.к. каждый случай (форма договора, условия передачи денег, организационно-правовая форма получателя и статус передающего) обладает уникальной совокупностью признаков.**

Пример: физическое лицо Иванов И.И. передает деньги в сумме 100 рублей Петрову В.В. на обучение в ВУЗе. В данном случае денежные средства с точки зрения НК РФ характеризуется тем, что они переданы одним физическим лицом другому, целью их передачи. С точки зрения гражданско-правовых отношений (договора), эти средства могут быть переданы Иванов И.И. Петрову В.В. в рамках договора пожертвования, дарения, ссуды (безвозмездного пользования), займа и т.д.

Таким образом, при решении вопроса о налогообложении на прибыль организаций необходимо четко разделять категории, используемые НК РФ и ГК РФ, и учитывать их в совокупности.

В статье 251 НК РФ дается следующее определение понятия «грант»: «В целях настоящей главы грантами признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет трем следующим условиям:

гранты предоставляются (1 – как?) на безвозмездной и безвозвратной основах (2 – кем?) российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством Российской Федерации, (3 – на что?) на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения (направления - СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез), охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований

Таким образом, грантом, в смысле налога на прибыль с организаций, могут называться ТОЛЬКО те денежные средства, которые удовлетворяют ВСЕМ ТРЕМ перечисленным признакам. Не могут называться грантом деньги, не удовлетворяющие этим признакам.

Пожертвования, в соответствии со ст. 251 НК РФ, – целевые поступления на содержание некоммерческой организации и ведение ими уставной деятельности. В пп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ сделана прямая ссылка на ГК РФ – *пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации*. В соответствии со ст. 582 ГК пожертвованием признается дарение вещи или права в общеполезных целях, для юридических лиц оно может быть обусловлено жертвователем использованием этого имущества по определенному назначению. Чтобы понять все признаки пожертвования необходимо дать и определение понятию дарения – *по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом (ст. 572).*

Первый признак «гранта» и «пожертвования» в понимании главы 25 НК РФ: безвозмездность и безвозвратность. Союз «и» означает, что грант должен удовлетворять одновременно обоим признакам. Очевидно, что указание на эти признаки должно содержаться в договоре, какой бы формы он ни был.

Особо следует заметить, что НК РФ сам раскрывает содержание этих признаков: *Для целей настоящей главы имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные*

права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги) (ч. 2 ст. 248 НК РФ)

Признак «безвозмездности» в данном случае неразрывно связан с признаком «безвозвратности». Опять же очень важный признак. Например, по договору безвозмездного пользования ссудодатель передает имущество ссудополучателю лишь по временное пользование, а у ссудополучателя имеется обязанность вернуть имущество. Здесь признак безвозмездности присутствует, а признак безвозвратности – нет.

Нельзя путать признак безвозвратности, который является признаком и «целевых средств», и договоров (безвозвратность – это условие, предмет договора), с последствиями возврата имущества в судебном порядке в случае ненадлежащего исполнения договора. Например, в случае нецелевого использования средств по договору целевого пожертвования, возврат является последствием ненадлежащего исполнения договора либо отмены пожертвования, а не предметом договора. Возможность отмены договора целевого пожертвования в случае нецелевого использования имущества предусмотрена ч. 5 ст. 582 ГК РФ. Следовательно, пункт о возврате денег в договоре не может быть его предметом, но может быть указан в положении об ответственности сторон, расторжении и отмене пожертвования, например: «В случае нецелевого использования денежных средств Сторона 2 обязуется их вернуть Стороне 1 в порядке, установленном законодательством РФ».

Здесь следует остановиться на часто встречаемых в договорах пожертвований обязанности получателя целевых средств указывать на организацию, которая финансировала то или иное мероприятие (встречное обязательство?!). В практике случались случаи, когда государственные органы пытались обосновать возмездность таких договоров, исходя из того, что по договору у получателя средств имеется встречное обязательство (спонсорская реклама): сторона А предоставляет стороне В денежные средства на проведение мероприятия, а сторона В обязуется распространить публично информацию о стороне А, как финансирующем данное мероприятие. В этом случае необходимо понять какие именно услуги рекламируются и долго доказывать обратное, поэтому для того, чтобы избежать возможных негативных последствий (инициирование проверок, принятие решения о привлечении к налоговой ответственности и т.д.), все же не следует включать в договора пожертвования пункты, в соответствии с которыми получатели средств обязаны совершить действия в интересах жертвователя. При этом добровольные действия, которые не предусмотрены договором, жертвователя по публичному распространению информации о жертвователе не может рассматриваться в качестве «встречного обязательства по договору».

Отдельно обратимся к вопросу об обязанности получателя средств направлять жертвователю отчеты об их целевом использовании. Данная обязанность не может рассматриваться по договору пожертвования как встречное обязательство, так как в данном случае данная обязанность получателя средств связана не с предметом договора (жертвователь обязуется передать имущество на общепользные цели, а получатель принять и использовать в соответствии с этими целями), а является одной из форм контроля за целевым использованием средств.

Такая форма контроля вытекает из смысла ч. 5 ст. 582 ГК РФ. Причем рекомендуем некоммерческим организациям сохранять один экземпляр отчета с отметкой жертвователя о его принятии, поскольку такие отчеты запрашиваются проверяющими органами (Минюст РФ), а также получить письмо, составленное в произвольной форме, где указано, что претензий к расходованию у жертвователя - нет, и средства потрачены целевым образом.

Как уже было сказано выше, **безвозмездность и безвозвратность** – это обязательные признаки, присущие средствам и в виде «грантов», и в виде «пожертвований».

Отличаются средства в виде «грантов» от «пожертвований» следующим.¹

Таблица 1. Кто дает деньги?

Грант в соответствии со ст. 251 НК РФ	Пожертвование в соответствии со ст. 251 НК РФ
Российские физические лица	Российские физические лица
	Иностранные физические лица
Некоммерческие организации	Некоммерческие организации
	Коммерческие организации
Международные организации и объединения (новым указом определен первый критерий – не носящие межправительственный и межгосударственный характер)	Международные организации и объединения (без ограничений)
	Иностранные государства
	РФ

Таким образом, круг лиц, которые могут передать «грант», **освобождается от уплаты налога на прибыль**, существенно уже, чем круг лиц, которые могут делать пожертвования. Например, деньги от коммерческих организации, иностранных физических лиц, государств не будут подпадать под данный пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, но могут подпадать под другие пункты этой статьи и освобождаться от налогообложения по другим причинам. Например, гранты Президента РФ не подпадают под п.п. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, так как эти средства являются бюджетными, то есть полученными от РФ, а в понимании п.п. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ – это не грант, подлежащий освобождению от налога на прибыль **ПО ЭТОМУ ПУНКТУ** статьи. Данный «грант Президента РФ» подпадает под п.п. 3 п. 2 ст. 251 НК РФ.

Таблица 2. Кому дают деньги?

Грант в соответствии со ст. 251 НК РФ	Пожертвование в соответствии со ст. 251 НК РФ

¹ Речь не идет об отличии договора гранта от договора пожертвования, а об отличии целевых средств как объекта налогообложения в понимании ст. 251 НК РФ.

Российские физические лица	
Иностранные физические лица	
Некоммерческие организации	Некоммерческие организации
Коммерческие организации	
Международные организации и объединения (без ограничений)	
Российская Федерация, субъекты Российской Федерации: республики, края, области, города федерального значения, автономная область, автономные округа, а также городские, сельские поселения и другие муниципальные образования	

Таким образом, для применения того или иного пункта ст. 251 НК РФ: «грант» или «пожертвование», необходимо учитывать и получателя средств. Для применения п. 2 ст. 251 НК РФ целевые средства должны быть получены только некоммерческой организацией, а «гранты» могут быть получены любым лицом.

Таблица 3. На что могут передаваться деньги?

Грант в соответствии со ст. 251 НК РФ	Пожертвование в соответствии со ст. 251 НК РФ
образование	содержание некоммерческих организаций
искусство	ведение ими уставной деятельности
культуры	
охрана здоровья населения (направления - СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез)	
охраны окружающей среды	
защиты прав и свобод человека и гражданина	
социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан	
проведение конкретных научных исследований	

В НК РФ не раскрывается понятий «содержание НКО» и «ведение ими уставной деятельности». В этой связи следует привести Письмо Управления МНС по г. Москве от 22 января 2003 г. № 26-12/4743² в котором раскрываются понятия "содержание некоммерческой организации" и "ведение уставной деятельности": к расходам на содержание некоммерческих организаций относятся расходы по оплате труда административно-управленческого и другого персонала, осуществляющего уставную деятельность, командировочные расходы, расходы на канцелярские

² Данное разъяснение основано на письмах Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, которые признаны утратившими силу. В то же время на практике данные понятия используется именно в том виде. Более того, данное определения очень, по мнению автора, очень удачны и соответствуют НК РФ и законодательству об НКО

товары, расходы по аренде помещений, расходы по содержанию зданий и помещений, расходы по содержанию и эксплуатации автотранспорта, расходы на публикацию отчета о деятельности и отчета об использовании имущества, расходы по приобретению основных средств и др. Ведение уставной деятельности – это направление целевых средств на осуществление целей, предусмотренных в уставе некоммерческой организации. Следовательно, средства на реализацию определенной программы фактически являются средствами на осуществление НКО уставной деятельности (частный случай).

Таким образом, Налоговый кодекс РФ предусматривает более широкие цели средств передаваемых как пожертвования и закрытый перечень целей грантов. Например, международная организация, включенная в список, утвержденный Правительством РФ, передала НКО, занимающейся охраной здоровья детей (предусмотрено Уставом организации), потерявших зрение, целевые средства на обеспечение лечения. Цель данных средств не предусмотрена п.п. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, значит, эти деньги не могут считаться грантом в понимании Налогового кодекса РФ и не могут освобождаться от налога на прибыль по этому основанию. **Однако** данные средства, если они переданы в рамках договора пожертвования, можно рассматривать, как подпадающие под п. 2 ст. 251 НК РФ – пожертвования на ведение уставной деятельности.

Вывод: целевые средства в виде «грантов» и в виде «пожертвований» для применения ст. 251 НК РФ (вне зависимости от пункта) частично пересекаются:

- Кто дает деньги: российские физические лица и НКО.
- Кто получает деньги: НКО.
- На что даются деньги: в том случае, если деятельность, удовлетворяющая требованиям гранта (см. таблицу 3), указана в уставе НКО.

ВНИМАНИЕ! Во взаимоотношениях международных и иностранных организаций и российских НКО при применении ст. 251 НК РФ (уплата налога на прибыль организаций) Постановление Правительства РФ № 485 от 28 июня 2008 г., сократившее перечень организаций, гранты которых не учитываются в целях налогообложения, само по себе не создает трудностей (при нынешнем законодательстве) в продолжении деятельности международных и иностранных организаций на территории РФ.

Невозможность применения российскими НКО пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ не означает невозможности применения ими иных пунктов той же статьи (*Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 6 июня 2005 г. № А35-4181/04-С2. Из данного постановления суда следует, что налоговые органы привлекли к ответственности учреждение за невключение в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль грант. Предоставленный им грант не отвечал специальным условиям, предусмотренным в п. 14 ст. 251 ГК РФ. Это обстоятельство подтвердилось в суде - предоставленный грант не отвечал этим требованиям. Суд, полно и всесторонне исследовав обстоятельства дела, установил, что полученный ГРАНТ, как целевые средства, отвечал требованиям*

ДРУГОГО ПУНКТА, а именно п. 22 ст. 251 НК РФ. То есть иными словами, суд сделал вывод, что если целевые средства не соответствуют условиям гранта, предусмотренным п. 14 ст. 251 НК РФ, то ВОЗМОЖНО и НЕОБХОДИМО применение и других пунктов ст. 251 НК РФ).

Налог на добавленную стоимость

В данной главе НК РФ понятия «грант» и «пожертвование» не используются.

В соответствии с п.п. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения не являются операции, указанные в п. 3 ст. 39 НК РФ – передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью.

Рекомендации

Рекомендации международным и иностранным организациям при направлении целевых средств российским НКО на их содержание и ведение ими уставной деятельности, а также на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения, охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований:

1. начиная с момента объявления конкурса проектов учитывать российское законодательство и использовать терминологию «целевые пожертвования»;
2. заключать с НКО договора *пожертвования* (такая формулировка, начиная с объявления конкурса, позволит не допустить со стороны государственных органов РФ произвольного «нужного ей» толкования договора), по завершению проекта получить и направить некоммерческой организации отчет с отметкой о его принятии и письмо об отсутствии претензий к расходованию пожертвования и реализации проекта;
3. исключить из договоров пожертвований обязательства НКО в обязательном порядке ссылаться в СМИ на «донора», как спонсора проекта;
4. не подменять и отождествлять понятия «пожертвование» и «благотворительное пожертвование» (последнее имеет свою специфику – специальные получатели таких пожертвований, цели пожертвований, условия использования и расходования, специальная отчетность и т.д.);
5. исключить из обихода и документооборота термин «грант», «грантовое соглашение», «грантодатель» и «грантополучатель».
6. ввести в положения договора пожертвования указание на то, что денежные средства по этому договору в целях налогообложения являются пожертвованием и удовлетворяют требованиям п.п. 2 ст. 251 НК РФ. Тем самым стороны договора соглашаются, что передаваемые денежные средства являются именно пожертвованием и именно в понимании его Налоговым кодексом РФ в части налога на прибыль организаций. Четкая и

последовательная позиция позволит укрепить позицию защиты при любых претензиях госорганов и сознательно исключит «возможность маневра» между пожертвованием и грантом в рамках отношений с налоговой службой. Тем не менее, такая возможность сохранится при судебном обжаловании, поскольку в арбитражной практике уже есть подобный прецедент (см. выше постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 6 июня 2005 г. № А35-4181/04-С2);

7. ввести в договор пожертвования пункт «Отмена пожертвования» и указать в нем «Отмена пожертвования осуществляется в соответствии с гражданским законодательством РФ».

Анализ законодательства и сложившейся практики дает основания полагать, что если Правительство РФ планирует создать препятствия международным и иностранным организациям в их деятельности в РФ по поддержке российских НКО, то Постановление Правительства РФ № 485 от 28 июня 2008 г. не будет единственным нововведением в законодательстве.

В ближайшее время следует ожидать внесения изменений в НК РФ:

Вариант 1: уравнивание понятий «грант» и «пожертвование» для НКО, например, под общим понятием «.....целевые средства, получаемые НКО, в том числе и от международных и иностранных организаций по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ....».

Вариант 2: конкретизация понятия «пожертвования» в пп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ, например, «.....к указанным целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы, паевые взносы, пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации, полученные в том числе от международных и иностранных организаций по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ....»

Вариант 3: исключение вообще средств, поступивших от международных и иностранных организаций из ст. 251 НК РФ, например, целевые средства, полученные НКО, кроме средств полученных от международных и иностранных организаций....»