



**Предложения о внесении изменений в  
в Налоговый кодекс РФ и принятию мер в целях единообразия толкования и  
применения норм права**

Применение пп. 14 п. 1 ст. 251 и п.п. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ (гранты и пожертвования)

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 НПО 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.

Кроме того, необходимо учитывать, что ГК РФ не предусматривает такого вида договора, как договор о предоставлении гранта. НК РФ не может устанавливать виды гражданско-правовых отношений. Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства (ст. 11 НК РФ).

Разграничивая понятия «грант» и «пожертвование», законодатель использует различные категории, которые определены либо в НК РФ, либо в ГК 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.

Таким образом, при применении ст. 251 НК РФ 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, могут называться ТОЛЬКО те денежные средства или иное имущество, которые удовлетворяют ВСЕМ ТРЕМ перечисленным признакам. Не могут называться грантом денежные средства и имущество, 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 РФ 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 и пожертвование должны удовлетворять одновременно обоим признакам.

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).

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 общеполезные 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.

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.

Таблица 1. Кто предоставляет денежные средства и иное имущество

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
НКО	НКО
	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», 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. 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. Данный «грант Президента РФ» подпадает под п.п. 3 п. 2 ст. 251 НК РФ.

Таблица 2. Получатель средств и имущества

Грант в соответствии со ст. 251 НК РФ	Пожертвование в соответствии со ст. 251 НК РФ
НКО	НКО
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. Цель предоставления и использования средств и имущества

Грант	Пожертвование
-------	---------------

в соответствии со ст. 251 НК РФ	в соответствии со ст. 251 НК РФ
образование	содержание НКО организаций
искусство	ведение ими уставной деятельности
культура	
охрана здоровья населения (направления - СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез)	
охрана окружающей среды	
защита прав и свобод человека и гражданина	
социальное обслуживание малоимущих и социально не защищенных категорий граждан	
проведение конкретных научных исследований	

В НК РФ не раскрывает содержание терминов «содержание некоммерческой организации» и «ведение уставной деятельности». Однако, в ряде писем налоговых органов, а также в решениях арбитражных судов под этими терминами понимается следующее:

- к расходам на содержание НКО относятся расходы по оплате труда административно-управленческого и другого персонала, осуществляющего уставную деятельность, командировочные расходы, расходы на канцелярские 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 НПО уставной деятельности (частный случай).

**Вывод: целевые средства в виде «грантов» и в виде «пожертвований» для применения ст. 251 НК РФ для НКО означает одно и то же.**

В подтверждение этих доводов можно сослаться на арбитражную практику

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 27 октября 2006 г. N КГ-А40/10273-06 (извлечение): *«Суд пришел к выводу о том, что предоставленный по договору грант является пожертвованием (статья 582 Гражданского кодекса Российской Федерации)...Согласно пункту 1.1 договора о предоставлении гранта от 11 января 2005 года N ФИО-6/05/Д-185/05-ОР МОО "Открытая Россия" (грантодатель) передает на безвозмездной и безвозвратной основе в собственность АНО "Федерация Интернет Образования" денежные средства в качестве гранта (целевого финансирования) с условием их использования по определенному договором назначению, а АНО "Федерация Интернет Образования" принимает эти денежные средства и обязуется использовать их в соответствии с целями и иными условиями договора. ....В пункте 3.1 договора предусмотрено, что сумма гранта передается для ее использования исключительно в целях финансирования реализации осуществляемой АНО "Федерация Интернет Образования"»*

программы в сфере образования "Поколение.ru".....В соответствии с пунктом 1 статьи 582 Гражданского кодекса Российской Федерации пожертвованием признается дарение вещи или права в общеполезных целях. ...Пожертвование имущества юридическим лицам может быть обусловлено жертвователем использованием этого имущества по определенному назначению. В этом случае пожертвованное имущество используется одаряемым в соответствии с назначением имущества (пункт 1 статьи 582 Гражданского кодекса Российской Федерации)...Суд апелляционной инстанции на основании данных норма права и с учетом разъяснений вышестоящих судебных инстанций, условий договора пришел к правильному выводу о том, что заключенный между сторонами договор является безвозмездной сделкой, его предметом является пожертвование имущества - денежных средств, жертвуемые деньги не выступают в качестве средства платежа, погашения долга по обязательству ответчика»

Кто то может привести случай из практики или выдуманный пример, получения коммерческой организацией гранта, соответствующего всем условиям п.п. 14. п1 ст. 251 НК РФ?! Нам это не удалось.

**Для чего необходим пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ?!**

На все это можно возразить, что есть международные и иностранные организации, которые действуют в соответствии со своим внутренним национальным законодательством.

Российское законодательство регулирует, причем довольно подробно, такие правоотношения: раздел 6 ГК РФ «Международное частное право» – определение права, подлежащего применению к гражданско-правовым отношениям с участием иностранных лиц или гражданско-правовым отношениям, осложненным иным иностранным элементом: ст. 1211 (право, подлежащее применению к договору при отсутствии соглашения сторон о выборе права) и ст. 1210 (выбор права сторонами договора) ГК РФ

Помимо этого необходимо применять ст. 430 ГК РФ - При толковании условий договора судом принимается во внимание буквальное значение содержащихся в нем слов и выражений. Буквальное значение условия договора в случае его неясности устанавливается путем сопоставления с другими условиями и смыслом договора в целом. Если правила, содержащиеся в **части** первой настоящей статьи, не позволяют определить содержание договора, должна быть выяснена действительная общая воля сторон с учетом цели договора. При этом принимаются во внимание все соответствующие обстоятельства, включая предшествующие договору переговоры и переписку, практику, установившуюся во взаимных отношениях сторон, обычаи делового оборота, последующее поведение сторон.

В российской правоприменительной и судебной практике возникают проблемы при толковании договора и терминов, используемых в нем.

Вот несколько терминов, используемых в различных договорах:

*grant contract, grant agreement* – переводится как грантовое соглашение, в некоторых случаях договор пожертвования, дарения

*donation agreement* – договор пожертвования, договор дарения.

*charitable donation, contribution* – может быть переведено, как благотворительное пожертвование, вклад, дар

*donor* – может быть переведено как спонсор, донор, жертвователь

Иллюстрация:

Слово «ананас» на английский переводится как *pineapple*, дословно «сосновое яблоко».

Очевидно, что далеко не все переведенные с английского слова, звучащие на русском языке как «грант» и «пожертвование», в полной мере соответствуют объему понятия используемых в российском законодательстве терминов.

Преодолеть проблемы толкования путем дословного перевода текста и использования аналогичных по написанию и звучанию терминов из российского законодательства невозможно.

Следовательно, если при толковании договора, в том числе с участием иностранных лиц будет установлено, что денежные средства и иное имущество переданы

- безвозмездно,
- безвозвратно,
- НКО,
- на уставную деятельность этой НКО

то такой договор полностью соответствует требованиям ст. 582 ГК РФ.

В случае соблюдения и других условий, предусмотренных ст. 251 НК РФ (целевое расходование, ведение раздельного учета), то НКО вправе применить п.п. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ.

В подтверждение этой позиции можно сослаться на арбитражную практику.

Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда 5 июня 2009 г. по делу № 18АП -3818/2009: *«В соответствии с Уставом Озерская городская социально-экологическая общественная организация «Планета надежд» является добровольным, самоуправляемым, основанным на членстве некоммерческим формированием, созданным по инициативе граждан, объединившихся на основе совместной деятельности для защиты своих прав и законных интересов и достижения целей, предусмотренных Уставом (п.1.1 Устава) .....При таких обстоятельствах Озерская городская социально-экологическая общественная организация «Планета надежд» может выступать в качестве субъекта получения пожертвования.....Согласно пункту 2 Устава целями организации являются: содействие решению проблем женской безработицы; защита материнства и детства, содействие решению проблем, связанных с охраной здоровья женщин и детей; содействие повышению престижа семьи, пропаганда здорового образа жизни; правовая, социальная и психологическая поддержка представителей слабо социально защищенных слоев населения, оказавшихся в кризисных ситуациях, подвергшихся различным видам насилия; содействие оздоровлению экологической обстановки, сохранению и восстановлению природной среды. Для достижения целей организация проводит просветительские, информационные мероприятия, общественные исследования по социально-значимым проблемам, осуществляет выпуск печатной продукции по распространению практического опыта. Источником формирования имущества и денежных средств организации являются ..... и пожертвования в денежной и натуральной форме...Из материалов дела следует, что Канадский Фонд «Гражданское общество» в рамках Канадской Программы технического сотрудничества при Посольстве Канады в Москве предоставил заявителю целевое финансирование на осуществление целевой благотворительной деятельности....., согласно договору о финансировании от 30.01.2006. В соответствии с условиями договора проект не предусматривает получения прибыли или коммерческую деятельность, направлен на вовлечение граждан в реализацию реформы ЖКХ. Письмом от 11.04.2007 руководитель проекта подтвердил своевременное получение от заявителя финансового отчета со всеми документами, подтверждающими расходы, указанный отчет принят, к расходованию*

средств претензий нет. Заявителем и организацией «Национальный вклад в развитие демократии» были заключены соглашения .... о переводе средств для осуществления благотворительной деятельности, посредством оказания консультаций лицам, чьи права и законные интересы нарушены. Соглашения предусматривают программные расходы, в том числе на заработную плату, аренду помещения, канцелярские и почтовые расходы. ....Заявитель, согласно соглашению получил от «Женщин Европы за общее будущее» 69550 евро в качестве целевого благотворительного пожертвования для консультирования и оказания юридической помощи людям, пострадавшим от экологического загрязнения. **Из анализа представленных договоров следует, что они не направлены на извлечение прибыли.**

Апелляционный суд находит обоснованными доводы организации о том, что расходование полученных денежных средств на приобретение компьютера, канцелярских товаров, оплату труда, услуг связи, направлено на содержание некоммерческой организации и ведение уставной деятельности, в том числе **на достижение общественных благ, то есть для целей налогообложения они являются расходами, произведенными за счет средств целевого финансирования.** ....Из представленных в материалы дела....видно, что заявитель учитывал операции по приходу и выбытию денежных средств отдельно по каждому благотворителю. **Следовательно, данные средства не подлежат налогообложению на основании подпункта 1 пункта 2 статьи 251 НК РФ.»**

Такой же позиции придерживаются и некоторые правоприменительные органы. Например, Управление Минюста РФ по г. С.Петербург и Ленинградской области в актах проверки по ее результатам указали, что НКО получали пожертвования от Фонда Тайдс, от Фонда помощи Института Открытое Общество.

В то же время налоговые органы противоречиво толкуют данные нормы. В большинстве случаев толкование договора и применение ст. 251 НК РФ осуществляется путем перевода наименования соглашения либо путем признания любого соглашения с иностранными фондами грантовыми соглашениями. Например, именно таким образом толковали соглашения налоговые органы г. Озерска соглашения общественной организации «Планета Надежд».

В акте выездной налоговой проверки МАПО «АГОРА» специалисты налогового органа делают примерно аналогичные выводы: «предоставление пожертвования в виде гранта...», «соглашения являются соглашениями о предоставлении гранта».

**Вывод: наличие п.п. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ излишне, и его необходимо исключить. Этот пункт приводит к противоречивому толкованию правоприменительными органами положений ст. 251 НК РФ.**

В то же время считаем необходимым привести и альтернативный вариант.

В соответствии с пп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Согласно Письму Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики

Минфина РФ от 21 сентября 2004 г. N 03-02-07/39 "О компетенции налоговых органов в работе по разъяснению налогового законодательства" *«при исполнении законодательства о налогах и сборах налогоплательщик должен руководствоваться, прежде всего, указанным законодательством, а также вправе учитывать позиции МНС России и Минфина России, выраженные в соответствии с их компетенцией по интересующему его вопросу».*

С учетом изложенного, противоречивую практику применения норм ст. 251 НК РФ может решить Письмо Минфина РФ.

В данном письме Минфину РФ с учетом арбитражной практики необходимо разъяснить:

- Гранты и пожертвования в смысле ст. 251 НК РФ, получаемые НКО обладают общими признаками: безвозмездность, безвозвратность, целевой характер использования средств в соответствии с уставными целями.
- При применении пп. 1 п.п. 2 ст. 251 НК РФ в случаях получения НКО целевых средств от международных и иностранных организаций недопустимо толковать договор только путем дословного перевода текста. В данном случае, исходя из требований ст. 11 НК РФ при толковании договора необходимо учитывать требования ст. 430, (толкования договора), ст. 1211 (право, подлежащее применению к договору при отсутствии соглашения сторон о выборе права) и ст. 1210 (выбор права сторонами договора) ГК РФ. В случае, если заключенный договор, отвечает требованиям ст. 582 ГК РФ (пожертвования), а полученные денежные средства и иное имущество было использовано на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности и при этом велся отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений, то НКО вправе применить п.п. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ.

Подготовили:

Павел Чиков, председатель МАПО «АГОРА», к.ю.н.

Рамиль Ахметгалиев, адвокат, правовой аналитик МАПО «АГОРА»

11 декабря 2009 года