

одолим средствами учетной политики и соответствующим документальным оформлением.

Еще раз подчеркну, что при дополнительном (к накладной) документальном оформлении расходов в каждом отчетном (налоговом) периоде и отражении порядка оформления и признания расходов на сертификаты в учетной политике организации указанные расходы могут быть признаны для целей налогообложения (в течение срока действия сертификата, оптимально — равномерно).

А. РАБИНОВИЧ,
главный методолог ЗАО «ЭНЕРДЖИ КОНСАЛТИНГ/Аудит»,
кандидат исторических наук

Налоговые последствия благотворительной деятельности

«Благотворительность — стерилизованное
молоко человеческой доброты».
Оливер Херфорд¹

АННОТАЦИЯ

В современном мире государство не способно уделить должного внимания каждой сфере, нуждающейся в покровительстве и защите. В связи с этим благотворительная деятельность как форма проявления человеческой добродетели в развитом демократическом обществе играет важнейшую роль. Но эта деятельность осуществляется в рамках, установленных законодательством, что влечет правовые последствия, в частности налоговые. Цель статьи — определение таких налоговых последствий, разъяснение порядка оформления передаваемого (полученного) в рамках благотворительности имущества.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: благотворительность, благотворительная организация, спонсор, спонсорская реклама.

ANNOTATION

Nowadays the Government can't give enough attention for every thing that needs to be protected and patronized. Therefore, a charity, that is the form of a human virtue, has a great importance in modern society. However, there are some legal consequences of the charity, for example, taxes consequences. The article intends to define the legal consequences of the charity and to explain a taxation scheme of handing property during the charity process.

KEY WORDS: charity, charitable organization, sponsor, sponsoring advertisement.

Что понимается под благотворительностью?

В соответствии со ст. 1 Федерального закона от 11 августа 1995 года № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» (далее — Закон о благотворительной деятельности, Закон) под такой деятельностью понимается добровольная деятельность граждан и юридических лиц по бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передаче гражданам или юридическим лицам имущества, в том числе денежных средств, бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки.

Направление денежных и других материальных средств, оказание помощи в иных формах коммерческим организациям, а также поддержка политических пар-

¹ См.: Оливер Херфорд (1863–1935), писатель. http://www.aphorism-portal.info/2007/09/23/oliver_kherford.html

тий, движений, групп и кампаний благотворительной деятельностью не являются (п. 2 ст. 2 Закона).

Для признания деятельности в качестве благотворительной необходимо ее соответствие целям, перечисленным в ст. 2 Закона.

Действующее законодательство предусматривает для хозяйствующих субъектов, в том числе предпринимателей, занимающихся благотворительностью, льготы по налогам.

Налог на добавленную стоимость

В подп. 12 п. 3 ст. 149 НК установлено, что НДС не уплачивается при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности, осуществляемой в соответствии с Законом о благотворительной деятельности, за исключением подакцизных товаров.

Для целей применения льготы, предусмотренной подп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ, наличие у налогоплательщика статуса благотворительной организации не обязательно. Данная позиция отражена в письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 24 апреля 2006 года № 03-04-11/72: организация, передающая благотворительную помощь, не обязательно должна иметь статус благотворительной.

По указанию налоговых органов (см. письма УФНС России по г. Москве от 5 марта 2009 года № 16-15/019593, от 2 августа 2005 года № 19-11/55153) для применения налоговой льготы по подп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ налогоплательщику необходимо представить в налоговые органы следующие документы:

- 1) договор (контракт) налогоплательщика с получателем благотворительной помощи на безвозмездную передачу товаров (выполнение работ, оказание услуг) в рамках оказания благотворительной деятельности;
- 2) копии документов, подтверждающих принятие на учет получателем благотворительной помощи безвозмездно полученных товаров (выполненных работ, оказанных услуг);
- 3) акты или другие документы, свидетельствующие о целевом использовании полученных (выполненных, оказанных) в рамках благотворительной деятельности товаров (работ, услуг).

Однако суды при рассмотрении споров к документальному подтверждению льготы по подп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ менее придирчивы и требования налоговых органов о представлении указанного комплекта документов признают недействительными.



Например, ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 17 ноября 2005 года по делу № А56-11300/2005 указал, что получение средств в рамках благотворительной помощи подтверждают письмо от получателя помощи с просьбой перечислить деньги на определенные цели и платежное поручение о перечислении благотворителем средств.

Полагаем все же, что налогоплательщику следует представлять в налоговые органы как можно более полный перечень документов, подтверждающих передачу (получение) средств в рамках благотворительной помощи. Для избежания споров с налоговыми органами рекомендуем руководствоваться названными письмами УФНС России по г. Москве.

Налоговый кодекс РФ не содержит положения о возможности распространения действия подп. 12 п. 3 ст. 149 на отношения спонсорства. В действующем законодательстве нет дефиниции понятия «спонсорская помощь». Однако ст. 3 Федерального закона от 13 марта 2006 года № 38-ФЗ «О рекламе» определяет понятия «спонсор» и «спонсорская реклама». Так, спонсор — лицо, предоставившее средства либо обес-

печившее предоставление средств для организации и (или) проведения спортивного, культурного или любого иного мероприятия, создания и (или) трансляции теле- или радиопередачи либо создания и (или) использования иного результата творческой деятельности; спонсорская реклама — реклама, распространяемая на условии обязательного упоминания в ней об определенном лице как о спонсоре.

Позиция налоговых органов по указанному вопросу выражена в письме УФНС России по г. Москве от 30 июня 2005 года № 20-12/46404 «О налогообложении», в соответствии с которым главой 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» льготы для плательщиков данного налога, производящих спонсорский вклад, не предусмотрены.



В литературе же представлены различные позиции. Так, одни авторы полагают, что понятия «благотворительный взнос» и «спонсорский взнос» неравнозначны, поскольку спонсорский взнос, по сути, является платой за рекламу, которая облагается НДС².

Другие считают, что возможны два вида контрактов со спонсором.

1. Предполагается распространение информации о спонсоре. Отношения между спонсором и спонсируемым рассматриваются как оказание рекламных услуг (не только спонсорской рекламы — упоминание лица как спонсора, но и рекламы его товаров, работ и услуг, например, путем размещения логотипа спонсора). На передачу имущества в рамках спонсорской помощи действие льготы, предусмотренной подп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ, не распространяется. Следовательно, компания-спонсор, передавая имущество безвозмездно, должна начислить НДС в установленном порядке.

2. Никакие обязательства спонсируемого не устанавливаются. При этом безвозмездная спонсорская помощь в данной ситуации может быть признана благотворительной, но только в той части, в которой спонсируемые мероприятия отвечают целям, предусмотренным Законом о благотворительной деятельности. Если условия соблюдены, то при передаче имущества в рамках оказания спонсорской помощи применение льготы по подп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ правомерно³.

По нашему мнению, вторая позиция более убедительна. Очевидно, что суть спонсорского договора, не закрепляющего условия о распространении рекламы, но направленного на цели, перечисленные в Законе о благотворительной деятельности, состоит именно в оказании благотворительной помощи. Наименование же такой помощи — «благотворительная» или «спонсорская» — не играет роли для налогообложения.



Существует судебное решение, подтверждающее данную позицию. Так, ФАС Поволжского округа в постановлении от 10 ноября 2005 года по делу № А55-2057/2005-29 указал, что до тех пор, пока не доказан возмездный характер помощи, организация вправе пользоваться льготой, предусмотренной подп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ, даже несмотря на то, что в документах помощь названа спонсорской.

Организации-благотворители оформляют счета-фактуры в обычном порядке, но без выделения сумм налога. В счетах-фактурах и расчетных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)». Если организация осуществляет благотворительную деятельность, она обязана вести раздельный учет обычных операций, облагаемых НДС, и операций, связанных с благотворительностью, освобожденных от налогообложения НДС (п. 4 ст. 149 НК РФ). Если организация не выполняет данную обязанность, налоговые органы имеют право доначислить НДС со стоимости всех осуществляемых организацией операций.

² См.: Консультация эксперта от 2 июля 2008 года (Вахитова Н. В. Аудиторская компания «Верген Аудит») // СПС «КонсультантПлюс».

³ См.: Куряшов С. Н. Безвозмездная и благотворительная помощь // НДС: проблемы и решения, 2010, № 2.

Налог на доходы физических лиц в отношении благополучателей

В силу указания п. 3 ст. 582 ГК РФ пожертвование имущества гражданину должно быть обусловлено жертвователем использованием этого имущества по определенному назначению. При отсутствии такого условия пожертвование имущества гражданину считается обычным дарением.

Если благотворительная помощь оказывается физическим лицам, уместно говорить об уплате НДФЛ.

Так, согласно п. 1 ст. 210 НК РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой по ст. 212 НК РФ. Следовательно, при получении пожертвования у физического лица возникает доход, с которого по правилам ст. 226 НК РФ необходимо удержать НДФЛ.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога (например, в случае оказания помощи в неденежной форме) налоговый агент обязан не позднее одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумму налога (п. 5 ст. 226 НК РФ).

Одновременно в силу п. 28 ст. 217 НК РФ НДФЛ не взимается в случае получения налогоплательщиком дохода, не превышающего 4000 рублей, полученного за налоговый период в виде стоимости подарков, принятых налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей.

Пункты 8, 8¹, 11, 26 ст. 217 НК РФ содержат перечень доходов, выплачиваемых физическим лицам, в отношении которых НДФЛ не начисляется. Однако указанные доходы должны выплачиваться специализированными благотворительными организациями и по особым, установленным законодательством причинам. Например, не подлежат обложению НДФЛ доходы, выплачиваемые налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ, а также налогоплательщикам, являющимся членами семей лиц, погибших в результате террористических актов на территории РФ, независимо от источника выплаты (абз. 5 п. 8 ст. 217).

Таким образом, если получаемая налогоплательщиком — физическим лицом благотворительная сумма составляет более 4000 рублей и не входит в круг исключений, указанных ст. 217 НК РФ, НДФЛ подлежит уплате.

Налог на доходы физических лиц в отношении благотворителей

Подпункт 1 п. 1 ст. 219 НК РФ предусматривает предоставление социального налогового вычета гражданам, оказавшим благотворительную помощь организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым за счет бюджетных средств. Кроме того, вычет могут получить лица, перечислившие денежные средства физкультурно-спортивным, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд. Имеют право на данный вычет и граждане, оказавшие благотворительную помощь религиозным организациям на ведение уставной деятельности (в частности, на совершение богослужений, иных религиозных обрядов и церемоний, религиозное воспитание и др.). Социальный налоговый вычет предоставляется в размере фактически произведенных налогоплательщиком расходов, но не более 25 процентов суммы дохода, полученного в том же налоговом периоде.

Обратим внимание, что подп. 1 п. 1 ст. 219 НК РФ касается оказания благотворительной помощи именно организациям, поэтому не принимаются к вычету расходы,

произведенные физическими лицами на оказание благотворительной помощи непосредственно физическим лицам.

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России в письме от 14 июня 2006 года № 03-05-01-05/101 определил, что если денежные средства были перечислены непосредственно общественной организации, а не образовательной школе, то налогоплательщик не вправе воспользоваться социальным налоговым вычетом. Итак, следуя логике налоговых органов, можно сделать вывод: если денежные средства переданы через посредника — общественную организацию, а не непосредственно, то гражданин-налогоплательщик не имеет права на социальный налоговый вычет.

Кроме того, если физическое лицо оказывает материальную и финансовую помощь организации, которая осуществляет свою деятельность без государственной регистрации и без приобретения прав юридического лица, то физическое лицо не может воспользоваться правом на получение социального налогового вычета (письмо УФНС России по г. Москве от 19 декабря 2006 года № 28-10/111164).

Для получения социального налогового вычета налогоплательщик — физическое лицо должен подать в налоговый орган налоговую декларацию по налогу на доходы физических лиц по форме 3-НДФЛ, утвержденной приказом Министерства финансов РФ от 29 декабря 2009 года № 145н, и заявление. К заявлению прилагаются следующие документы, подтверждающие право на вычет:

- документ, подтверждающий суммы полученного дохода и фактически уплаченного НДФЛ за отчетный налоговый период (справка по форме 2-НДФЛ, утвержденная приказом ФНС России от 13 октября 2006 года № 3АЭ-3-04/706@);
- договор на перечисление денежных средств в рамках благотворительной помощи;
- копии платежных документов, подтверждающих внесение (перечисление) денежных средств физического лица — налогоплательщика на благотворительные цели.

Если гражданин перечислил денежные средства непосредственно со своего банковского счета, произведенный расход подтверждается банковской выпиской.

При внесении денежных средств наличными в кассу организации-благополучателя подтверждающим документом будет служить квитанция к приходному кассовому ордеру с указанием назначения этих средств.

Налоговые вычеты, в частности вычеты в связи с оказанием благотворительной помощи, предоставляются только по доходам, облагаемым НДФЛ по ставке 13 процентов (пп. 2-4 ст. 210 НК РФ).

Налог на прибыль организаций в отношении благотворителей

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Учитывая изложенное, для уменьшения налогооблагаемой базы расходы должны быть экономически оправданными, то есть направленными на извлечение дохода. Следовательно, расходы, произведенные организацией в рамках благотворительной деятельности, не могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль, поскольку не отвечают требованиям ст. 252 НК РФ. Данной позиции придерживаются и налоговые органы: письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 4 апреля 2007 года № 03-03-06/4/40.

В силу п. 16 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей. В п. 34 той же статьи определено, что не учитываются расходы в виде сумм целевых отчислений, произве-

денных налогоплательщиком на цели, указанные в п. 2 ст. 251 НК РФ. Это целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, полученные безвозмездно на осуществление благотворительной деятельности, в частности денежные средства и иное имущество (подп. 4 п. 2 ст. 251 НК РФ).

Следовательно, при передаче имущества в рамках благотворительной деятельности расходы по такой операции не учитываются в целях налогообложения прибыли.

В соответствии с п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 года № 33н (далее — ПБУ 10/99), перечисление средств (взносов, выплат и т. д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных учитываются в составе прочих расходов организации. Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они произведены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности) (п. 18 ПБУ 10/99).

Налог на прибыль организаций в отношении благополучателей

Благополучателями являются некоммерческие благотворительные организации, которые созданы в соответствии с Законом о благотворительной деятельности (о чем есть запись в уставных документах) либо в свидетельстве о государственной регистрации которых указано, что они являются благотворительными.

Благотворительные организации могут создаваться в формах общественных организаций (объединений), фондов, учреждений и в иных формах, предусмотренных действующим законодательством для указанных организаций.

Согласно п. 2 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и/или физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики — получатели целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений. К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, в частности, относятся: средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности.

В соответствии с абз. 1 п. 14 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств.

Налогоплательщики, получившие имущество (в том числе денежные средства), работы, услуги в рамках благотворительной деятельности, целевые поступления или целевое финансирование, по окончании налогового периода представляют в налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств по форме, утверждаемой Министерством финансов РФ (абз. 2 п. 14 ст. 250 НК РФ).

Последствия непредставления налогоплательщиками отчета о целевом использовании полученных средств в виде благотворительной помощи в НК РФ не установлены. Официальная позиция налоговых органов также отсутствует.



Заметим, что по данному вопросу А. Альферович высказывает два противоположных мнения:

1) непредставление отчета о целевом использовании полученных средств не является основанием для отнесения средств в виде целевого финансирования и целевых поступлений к внерализационным доходам⁴;

2) отчет представляется в составе налоговой декларации по налогу на прибыль организаций. Таким образом, декларация за налоговый период по установленной форме включает указанный отчет. Поэтому представление налоговой декларации не по установленной форме квалифицируется как непредставление налоговой декларации. Согласно ст. 119 НК РФ непредставление налоговой декларации является налоговым правонарушением⁵.

Наша точка зрения состоит в том, что непредставление отчета о целевом использовании полученных средств служит основанием для отнесения средств в виде целевого финансирования и целевых поступлений к внерализационным доходам на основании абз. 1 п. 14 ст. 250 НК РФ. Указанный вывод вытекает из п. 1.2 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (приложение № 2 к приказу Министерства финансов РФ от 5 мая 2008 года № 54н), в соответствии с которым некоммерческие организации, у которых не возникает обязанность по уплате налога на прибыль организаций, представляют Декларацию по истечении налогового периода по форме в составе Титульного листа (Листа 01), Листа 02 и, при получении средств целевого финансирования, целевых поступлений и других средств, указанных в пп. 1 и 2 ст. 251 НК РФ, Листа 07 (отчет о целевом использовании имущества).

Некоммерческие благотворительные организации ведут бухгалтерский учет и составляют бухгалтерскую отчетность на общих основаниях в соответствии с Федеральным законом от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и утвержденными Минфином России положениями и приказами.

В бухгалтерском учете юридическое лицо, принимающее пожертвование, для использования которого установлено определенное назначение, должно вести обособленный учет всех операций по использованию пожертвованного имущества.

Для обобщения информации о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, используется счет 86 «Целевое финансирование».

В своем внутреннем рабочем плане счетов благотворительная организация для расчетов с благотворителями предусматривает к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» специальный субсчет «Расчеты с благотворителем».

Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы (п. 10.3 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 года № 32н).

Если остаточная стоимость основного средства, которое передано благотворителем, равна нулю или если жертвователь не ведет бухгалтерский учет (например, когда имущество передается в рамках благотворительной деятельности от гражданина), можно использовать цены, которые обычно применяются при сделках по купле-продаже такого же или схожего имущества. Информация о ценах, действующих на

⁴ См.: Консультация эксперта от 12 мая 2006 года (Альферович А. А., советник налоговой службы РФ III ранга) // СПС «КонсультантПлюс».

⁵ Там же.

дату принятия имущества к бухгалтерскому учету, должна быть подтверждена документально или заключением экспертизы. Для подтверждения рыночной стоимости имущества считаем целесообразным пригласить независимого оценщика.

Имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности, не подлежит амортизации (подп. 2 п. 2 ст. 256 НК РФ). В отношении такого имущества на забалансовом счете организации производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом (абз. 3 п. 17 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 года № 26н).

Н. УДАЛЬЦОВА,
юрист Адвокатского бюро
«Егоров, Пугинский, Афанасьев и партнеры»,
аспирантка ИЗиСП при Правительстве РФ

Н. АВЕРЧЕНКО,
старший юрист того же Адвокатского бюро