

**СТЕНОГРАММА**  
**ДИСКУССИИ ПО ОСНОВНЫМ ВОПРОСАМ**  
**ЗАКЛЮЧЕНИЯ ДОГОВОРОВ ПОЖЕРТВОВАНИЯ**  
(дискуссия состоялась в рамках делового завтрака 23 апреля 2015 года)

**Участники дискуссии:**

**Давыдова Зоя Ивановна** – налоговый консультант Ассоциации «Юристы за гражданское общество», советник государственной гражданской службы Российской Федерации 1 класса.

**Толмасова Алла Константиновна** - консультант Ассоциации «Юристы за гражданское общество»

*Каждое ли юридическое лицо, зарегистрированное в организационно-правовой форме некоммерческой организации, может получать пожертвования?*

Толмасова А.К.

Когда необходимо ответить на какой-то вопрос, мои рассуждения состоят обычно из трех частей. Во-первых, это попытка понять исторический контекст, в котором принимался закон. Затем буквальное его толкование. И, наконец, применение на практике: есть ли по данному вопросу какие-то решения судов, каковы позиции Министерства финансов и налогового органа, как закон работает в жизни.

Теперь применим эту логику к вопросу об организационно-правовых формах и пожертвованиях.

Первая редакция статьи 582 статьи ГК РФ, регулирующей вопросы пожертвования, писалась и принималась в 1995 году, вступила в действие 1 марта 1996 года. В то время уже существовала первая часть Гражданского Кодекса, определяющая формы НКО, но, когда Госдума приняла вторую часть ГК РФ, в которую входит пожертвование, закона об НКО еще не было. Изначально в 582-ой статье не было слов «...могут получать и иные некоммерческие организации в соответствии с законом». Слова эти появилось только в 2006 году. Таким образом, когда писалась статья 582, разработчики, располагая только частью первой ГК, включили в нее все организационно-правовые формы, которые были упомянуты в части первой, кроме потребительских кооперативов, ассоциаций и союзов. Но с тех пор и сама статья 582 изменилась, и многое изменилось в организационно-правовых формах, потому что, например, нынешние ассоциации и союзы - это не те ассоциации и союзы, которые были в 1995 году в первой части Гражданского Кодекса.

Рассмотрим вопрос с точки зрения буквального толкования. В статье 582 в качестве получателей пожертвования перечислены некоторые формы НКО, например все общественные объединения, фонды. Кроме того, перечислены некоторые виды деятельности НКО, зависимо или независимо от организационно-правовой формы. Например, написано «образовательные организации», значит, они могут получать пожертвования, в какой форме ни были бы зарегистрированы, ведь «образовательные» - это не форма, а вид деятельности. Написано: пожертвования могут делаться лечебным, воспитательным учреждениям, учреждениям социальной защиты и другим аналогичным учреждениям, следовательно, получение пожертвований учреждениями законодатель связывает с определенными видами их деятельности.

В 2006 году в перечень допустимых получателей пожертвования была добавлена фраза: «и иные некоммерческие организации в соответствии с законом». Что это значит? Значит, каким-то законом Российской Федерации должна быть предусмотрена возможность получения пожертвования данными организациями. Какие это законы? Это, в первую очередь, закон №7-ФЗ «О некоммерческих организациях». Среди источников формирования имущества НКО в нем указаны пожертвования, никаких исключений не установлено, следовательно, все некоммерческие организации, созданные в организационно-правовой форме, указанной в законе «О некоммерческих организациях», теоретически могут получать пожертвования.

Кроме того, есть отдельные законы, которые указывают на пожертвования как источник формирования имущества определенных видов НКО и которые, с точки зрения их логичности, не могут не вызывать удивление. Например, почему источниками финансирования деятельности жилищно-строительных кооперативов могут быть пожертвования, а вот у товариществ собственников жилья не могут? Логика здесь никакой нет. В законе об обществах взаимного страхования указано, что источниками формирования их имущества являются, в том числе, пожертвования. Также в саморегулируемых организациях пожертвования могут быть источниками формирования имущества.

Не могут получать пожертвования те организации, которые ни по форме, ни по виду – характеру деятельности - не подпадают под действие закона о НКО и для которых либо нет специального закона, либо есть специальный закон, но в нем не указано, что они могут быть получателем пожертвования. Например, до 1 сентября 2014 года деятельность садоводческих товариществ под закон «О некоммерческих организациях» не подпадает, а в законе об этих объединениях пожертвования как источник формирования дохода не

указан. Поэтому если такая организация при поступлении средств оформит документы как пожертвование, с точки зрения налогообложения к ней могут предъявить претензии, что это не пожертвование, а простое дарение, и сумму, которую товарищество указало как пожертвование, следует включить в доход.

С точки зрения практики, я не знаю судебных дел по поводу возможности или невозможности некоммерческих организаций получать пожертвования. От Министерства финансов есть несколько писем, все они примерно с такой же логикой, которая была мною приведена. Вывод из них следующий: источником формирования дохода некоммерческой организации в соответствии со статьей 26 закона 7-ФЗ могут являться пожертвования, при этом предусмотрено, что законами могут устанавливаться ограничения на источники доходов НКО отдельных видов, но действующее законодательство таких запретов не содержит.

Давыдова З.И.

Для ответа на вопрос обратимся к положениям статьи 582 Гражданского Кодекса РФ. В пункте 1 статьи дано определение пожертвования. Пожертвованием признается дарение вещи или права в общеполезных целях. Значит, пожертвования могут делаться для осуществления деятельности в общеполезных целях.

Далее в пункте 1 статьи законодатель перечисляет учреждения, которым могут делаться пожертвования (лечебные, воспитательные учреждения, учреждения социальной защиты ...). То есть пожертвования могут делаться не всем юридическим лицам, зарегистрированным в организационно-правовой форме учреждения, а только учреждениям той направленности, которые поименованы в пункте.

Далее в пункте указано «общественным и религиозным организациям», позднее появилась дополнение: «иным некоммерческим организациям в соответствии с законом».

В Российской Федерации некоммерческие организации создаются в различных организационно-правовых формах. При этом для осуществления деятельности в общеполезных целях создаются не все некоммерческие организации. В Гражданском кодексе РФ установлено, что пожертвования могут делаться в общеполезных целях. Выходит, некоммерческим организациям организационно-правовых форм, которые не поименованы в статье 582 НК РФ, пожертвования могут делаться, если они созданы в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, для осуществления деятельности в общеполезных целях. Так как не все некоммерческие организации создаются для осуществления деятельности в общеполезных целях, следовательно, и получать пожертвования могут не все некоммерческие организации.

Так, например, автономные некоммерческие организации не могут получать пожертвования. Автономной некоммерческой организацией признается не имеющая членства некоммерческая организация, учрежденная гражданами и юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов, в целях предоставления услуг в сферах образования, культуры, науки и здравоохранения и иных услуг в сферах некоммерческой деятельности. В законодательстве прямо сказано, что автономные некоммерческие организации создаются в целях предоставления услуг в определенных сферах. Для осуществления деятельности в общепользовных целях автономные некоммерческие организации не создаются, поэтому не вправе получать пожертвования.

Теперь о некоммерческих партнерствах. Некоммерческое партнерство - это основанная на членстве некоммерческая организация, которую учреждают граждане и юридические лица для содействия ее членам в осуществлении деятельности, направленной на достижение социальных, культурных и иных целей, направленных на достижение общественных благ. Значит, некоммерческое партнерство создается для содействия членам в осуществлении деятельности направленной на достижение общественных благ, предусмотренной в уставе, а не для осуществления деятельности в общепользовных целях. Следовательно, получать пожертвования не вправе. Деятельность некоммерческие партнерства обязаны вести за счет членских взносов членов партнерства.

Ассоциации и союзы. Изначально ассоциации (союзы) создавались для оказания помощи своим членам в достижении стоящих перед ними задач. В последующем Федеральным законом от 11 февраля 2013 года № 8-ФЗ внесены изменения в статью 11 Федерального закона «О некоммерческих организациях». После внесения в закон изменений юридические лица и (или) граждане могли создавать ассоциации (союзы) не только для оказания помощи своим членам в достижении стоящих перед ними задач, но и в целях представления и защиты общих, в том числе профессиональных интересов, и для достижения общественно полезных целей.

Если ассоциация (союз) в установленном законодательством порядке создана для достижения общественно полезных целей, то такая ассоциация (союз) вправе получать пожертвования на осуществление деятельности, направленной на достижение общественно полезных целей, предусмотренных в ее уставе.

Ассоциации (союзы), созданные для оказания помощи своим членам в достижении стоящих перед ними задач, не вправе получать пожертвования, деятельность они обязаны вести за счет взносов, поступающих от членов.

В отношении учреждений. Законодатель в статье 582 ГК РФ установил, что не всем юридическим лицам, созданные в организационно-правовой форме учреждения, могут делаться пожертвования, а только учреждениям той направленности, которые указаны в статье. Например, лечебным, то есть поликлиникам, больницам, санаториям.

Для образовательных учреждений в Налоговом кодексе РФ предусмотрена отдельная норма. В подпункте 22 пункта 1 статьи 251 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, безвозмездно полученного государственными, муниципальными и негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензию на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности.

Учреждения, созданные для осуществления управленческой деятельности, и учреждения той направленности, которые не указаны в статье 582 Гражданского кодекса РФ, не вправе получать пожертвования. Средства, поступившие таким учреждениям безвозмездно, не являются пожертвованием, и должны рассматриваться как безвозмездно полученные средства, подлежащие учету в составе внереализационных доходов, и, соответственно, при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Потребительским кооперативом признается добровольное объединение граждан и юридических лиц на основе членства с целью удовлетворения материальных и иных потребностей участников, осуществляемое путем объединения его членами имущественных паевых взносов. Паевые взносы, аккумулированные кооперативами, не облагаются налогом на прибыль на основании подпункта 1 пункта 2 статьи 251 НК РФ. Потребительские кооперативы обеспечивают эксплуатацию общего имущества в жилом доме, в оплату стоимости этой деятельности кооператив получает от членов плату, которая для него является доходом от реализации. Так как потребительские кооперативы не создаются для осуществления деятельности в общепольных целях, они не вправе получать пожертвования.

Товарищества собственников жилья - это добровольное объединение собственников помещений в многоквартирном доме для совместного управления общим имуществом в многоквартирном доме. Обязательные платежи членов товарищества являются для товарищества доходом за выполненные работы по обеспечению эксплуатации общего имущества в жилом доме доходом. Для осуществления деятельности в общепольных целях товарищества не создаются, поэтому получать пожертвования не вправе.

Значит, не любая некоммерческая организация имеет право получать пожертвования, а только такая организация, которой выполняются условия, дающие право для получения таких средств и иного имущества. Выходит получать пожертвования могут те некоммерческие организации, которые в соответствии с законодательством созданы для осуществления деятельности в общепольных целях.

Ассоциации и союзы, созданные коммерческими организациями и некоммерческими организациями для оказания помощи своим членам в достижении стоящих перед ними задач, понимали, что свою деятельность обязаны осуществлять за счет членских взносов своих членов.

Хотелось бы обратить внимание еще на один момент. В конце пункта 1 статьи 582 Гражданского кодекса РФ указано, что пожертвования могут делаться Российской Федерации, субъектам Российской Федерации, муниципальным образованиям. Значит, например, администрация субъекта Российской Федерации не может получить пожертвование в качестве юридических лиц на свой счет, а субъект Российской Федерации может. Если юридическое или физическое лицо решит пожертвовать денежные средства субъекту Российской Федерации, то эти средства должны поступить в бюджет субъекта Российской Федерации, а не на счет администрации, как юридического лица. В Бюджетном кодексе РФ установлено, что к доходам бюджетов, помимо налоговых и неналоговых доходов, относятся и безвозмездные поступления, в том числе добровольные пожертвования. Пожертвовать можно не только денежные средства, но и другое имущество, например, здание. Через комитет по управлению имуществом здание передается в казну субъекта Российской Федерации.

## ***На осуществление какой деятельности некоммерческие организации могут получать пожертвования?***

Давыдова З.И.

В этом вопросе снова все упирается в общепользные цели. Некоммерческие организации, созданные в соответствии с российским законодательством для осуществления деятельности в общепользных целях, и осуществляющие ее в соответствии с уставом, могут получать пожертвования.

Толмасова А.К.

На мой взгляд, когда законодатель говорил об общепользных целях, он противопоставлял их частной выгоде. Все некоммерческие организации, на которые распространяется закон 7-ФЗ, создаются для достижения общественных благ согласно пункту 2 статьи 2 указанного закона. Некоммерческая организация, которая создается не для достижения общественных благ, просто не будет зарегистрирована Министерством юстиции. Я в этом вопросе сторонник формального подхода: создана некоммерческая организация, ее учредительные документы прошли регистрацию в Минюсте, то есть признается, что она создана для достижения общественных благ. Следовательно, средства, которые она получает и целевым образом тратит на достижение своих уставных целей в соответствии с уставом, вполне могут быть признаны пожертвованием.

Если рассуждать об общей пользе с точки зрения каких ценностных установок, то неизбежно возникают противоречия при буквальном толковании закона. Например, кто-то считает, что объединение коммерческих организаций не может быть создано для осуществления деятельности в общепользных целях. Однако саморегулируемые организации, которые согласно закону могут получать пожертвования, чаще всего являются объединением именно коммерческих организаций. Но законодатель же пишет в статье 12 закона № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях», что для них источниками формирования имущества могут быть, в том числе, добровольные имущественные взносы и пожертвования. В общем, формальный ответ: организации, которые в соответствии с законом теоретически могут быть получателем пожертвования, практически могут получать пожертвования на осуществление деятельности, предусмотренной их уставом и на содержание их организации в разумных пределах. В отношении деятельности, приносящей доход. По закону такая деятельность должна быть направлена на цели, ради которых создана НКО и соответствовать этим целям, т.е. с точки зрения общепользности она неотличима от так называемой уставной. Поэтому теоретически, на мой взгляд, организация может получать на нее пожертвования. Но на практике этого делать не стоит, есть риск попасть на налоговые санкции.

## *Есть ли отличия между пожертвованием и благотворительным пожертвованием?*

### Толмасова А.К.

Начнем с истории. Закон № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» был принят 8 августа 1995 года. А вторая часть Гражданского кодекса, особенная часть, с видами договоров, вступила в действие 1 марта 1996 года. То есть 135-ый закон, с его формулировкой «благотворительное пожертвование», появился первым. По тому, как определено благотворительное пожертвование в 135-ом законе, я скажу так: в отличие от пожертвования в Гражданском кодексе, благотворительное пожертвование - это не вид обязательства, это не вид договора. По Гражданскому кодексу пожертвование – разновидность дарения, дарение – вид обязательства, вид договора. Выходит, что по ГК пожертвование – это вид обязательства, тогда как благотворительные пожертвование – это формы оказания благотворительной помощи, а не вид договора.

Теперь с точки зрения практики. Я сторонник того, чтобы при оформлении договоров писать просто слово «пожертвование». На практике люди не любят писать просто «пожертвование», им надо что-то добавить (благотворительное, целевое). Если речь идет о передаче вещи, в том числе денежных средств или права, то можно написать «благотворительное пожертвование», будем толковать в смысле пожертвования по Гражданскому кодексу. Но при других формах оказания благотворительной помощи, таких, как оказание услуг, предоставление права пользования, не надо приравнивать пожертвование и благотворительное пожертвование друг к другу, и с точки зрения налогообложения нужно относиться к ним осторожно. Короткий ответ на вопрос такой: пожертвование – это форма договора, благотворительное пожертвование – это форма оказания благотворительной помощи. Лучше использовать слова «благотворительное пожертвование» только по их прямому назначению.

### Давыдова З.И.

Многие организации, даже не созданные для осуществления благотворительной деятельности, пишут: «договор благотворительного пожертвования». Средства на осуществление благотворительной деятельности некоммерческим организациям предоставляются даже тогда, когда такая деятельность у них не предусмотрена уставом. Слова «благотворительная деятельность» не должны применяться там, где такая деятельность не предусмотрена законодательством. Если такие формулировки использует благотворительный фонд, то это нормально, только если в уставе фонда предусмотрено осуществление благотворительной деятельности, но другие некоммерческие организации, не имеющие статуса благотворительной организации, не должны этого делать.



***Какие некоммерческие организации вправе не учитывать в целях налогообложения прибыли средства и иное имущество, которые получили на осуществление благотворительной деятельности в соответствии с подпунктом 4 пункта 2 статьи 251 НК РФ?***

Давыдова З.И.

В подпункте 4 пункта 2 статьи 251 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что при определении налоговой базы не учитываются средства, иное имущество и имущественные права, которые получены на осуществление благотворительной деятельности. То есть для благотворительных организаций законодатель определил отдельный подпункт. Благотворительные организации вправе получать средства на осуществление благотворительной деятельности и подпункт 4 относится к этим организациям. Таким образом, в отношении благотворительных организаций применяется подпункт 4, а что касается пожертвований другим некоммерческим организациям в общепольных целях, то следует обращаться к подпункту 1 пункта 2 статьи 251 Налогового кодекса РФ.

Министерство финансов дало разъяснение по этому вопросу в письме Минфина России от 25 мая 2012 года № 03-03-06/4/48.

Толмасова А.К.

Обратим внимание, что в этой формулировке статьи 251 Налогового кодекса нет слов «осуществление благотворительной деятельности благотворительными организациями». По сути, вопрос сводится к тому, какие некоммерческие организации вправе осуществлять благотворительную деятельность. Очевидно, что на законных основаниях благотворительную деятельность осуществляют благотворительные организации. Кроме того, существуют не благотворительные организации, но осуществление ими благотворительной деятельности предусмотрено законом. Хороший пример – религиозные организации. Для них в законе №125-ФЗ «О свободе совести и о религиозных объединениях» предусмотрена отдельная статья 18-я: «благотворительная и культурно-просветительская деятельность религиозных организаций». Но по большому счету благотворительную деятельность могут осуществлять самые разные организации, причем не только НКО, но и коммерческие организации. Я сейчас не про налогообложение, а про само осуществление деятельности. В статье 4 закона о благотворительной деятельности сказано, что граждане и юридические лица вправе беспрепятственно осуществлять благотворительную деятельность индивидуально или объединившись, с образованием или без образования благотворительной организации.

Даже если некоммерческая организация создана в целом не ради достижения благотворительных целей, в 24-ой статье закона о

НКО написано, что она вправе осуществлять один или несколько видов деятельности. Вполне может существовать некоммерческая организация, одним из направлений которой является благотворительная деятельность. Законодательство допускает осуществление благотворительной деятельности даже, например, микрофинансовой организацией, конечно, если она предусмотрена ее уставом.

Таким образом, вправе получать средства на осуществление благотворительной деятельности и не учитывать эти средства в качестве дохода могут те НКО, уставами которых предусмотрено осуществление благотворительной деятельности и если они реально ее осуществляют.

*Некоммерческие организации, созданные в каких организационно-правовых формах, могут получать благотворительное пожертвование на осуществление благотворительной деятельности?*

Толмасова А.К.

Если некоммерческая организация в соответствии с уставом может осуществлять благотворительную деятельность, то она может получить благотворительное пожертвование на ее осуществление. Вот что важно: когда мы говорим «благотворительное пожертвование», оно благотворительное не для того, кто его получает, а для того, кто его дает. Следовательно, получателем благотворительного пожертвования может быть не только благотворительная организация. Если у нас в целях благотворительной деятельности стоит, например, содействие деятельности в области образования, то тот, кто дает благотворительные пожертвования школе, тот осуществляет благотворительную деятельность. Поэтому не страшно, если оно будет названо благотворительным пожертвованием.

Не все общепользные цели являются благотворительными, но, если общепользная цель, на которую дано пожертвование, соответствует целям благотворительной деятельности, мы вправе говорить, что это благотворительное пожертвование.

Давыдова З.И.

Благотворительные пожертвования на осуществление благотворительной деятельности имеют право получать некоммерческие организации, созданные в соответствии с Федеральным законом «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях». Благотворительные организации согласно закону о благотворительности создавались в организационно-правовых формах общественных организаций (объединений), фондов, учреждений и в иных формах, предусмотренных федеральными законами для благотворительных организаций (статья 7 Закона о благотворительности).

Слушателям необходимо ознакомиться со статьей 37 закона «Об общественных объединениях». Статья называется «Предпринимательская деятельность общественных объединений». В статье установлено, что допускается использование общественными объединениями своих средств на благотворительные цели, даже если это не указано в их уставах. Отсюда вытекает, что общественные организации могут осуществлять благотворительную деятельность, даже если это не предусмотрено их уставами, за счет тех средств, которые остались у них после оплаты в бюджет налогов в установленном порядке.

***Предусматривает ли Гражданский Кодекс возможность осуществления пожертвования в форме освобождения некоммерческой организации от имущественной обязанности перед третьими лицами по оплате товара?***

Давыдова З.И.

Пожертвование может делаться только в общепольных целях в форме дарения вещи или права. Это установлено в статье 582 Гражданского кодекса РФ. А вот возможности осуществления пожертвования в форме освобождения некоммерческой организации от имущественной обязанности перед третьими лицами по оплате товара Гражданский Кодекс не предусматривает. Поэтому, если такая операция возникает, то сумма, которая поступила, является безвозмездно полученной и должна учитываться при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Об этом сообщил и Минфин России в письме от 20 марта 2007 года № 03-03-06/1/168.

Толмасова А.К.

Такой возможности Гражданский кодекс не предусматривает.

***В каких случаях договор пожертвования должен быть заключен с юридическим лицом-жертвователем в письменной форме?***

Толмасова А.К.

Если дарителем является юридическое лицо и сумма дара превышает 3000 рублей, договор должен иметь письменную форму. Если он не имеет письменную форму, такой договор является ничтожным. Если никто не обратится за применением последствий ничтожности сделки и полученное по сделке не будет возвращено, то следует считать полученное по ничтожной сделке неосновательным обогащением. А неосновательное обогащение – это доход. Но это теоретически. Я на практике не сторонник того, чтобы НКО принимали от юридических лиц пожертвования без должным образом составленных документов. Но это и бывает редко, без письменного договора юридические лица, как правило, перечисляют пожертвования только в тяжкие времена каких-то серьезных катастроф. Если говорить о систематической деятельности некоммерческих организаций, договоры обычно имеют письменную форму в виде единого документа. Если в вашей организации возникла такая ситуация – нет документа с названием «Договор пожертвования», не отчаивайтесь. Дело в том, что в случае пожертвования закон не требует от нас составления непременно единого документа с подписями обеих сторон, в отличие от, например, договора аренды. Значит, это может быть не только единый документ, это может быть обмен документами, в том числе телефонограммами. Я всем советую заводить журнал приема и отправки телефонограмм.

Ну и оферта – многие НКО размещают публичную оферту на своих сайтах, а акцепт оферты приравнивается к письменной форме договора. В общем, правило простое: если пожертвование осуществляет юридическое лицо и сумма больше 3000 рублей, то необходима письменная форма договора. Кстати, если ваша организация сама кому-то предоставляет помощь, не забывайте, что письменная форма договора обязательна.

Давыдова З.И.

В пункт 2 статьи 574 Гражданского кодекса РФ семь лет назад было внесено изменение о том, что договор дарения движимого имущества должен быть совершен в письменной форме, когда дарителем является юридическое лицо и стоимость дара превышает три тысячи рублей. Из практики встреч с некоммерческими организациями следует, что многим организациям о внесении в статью изменения известно. Причем удивительно, что в одной аудитории слушатели в курсе изменения и руководствуются нормой, а в другой просто не слышали об изменении. Думаю, что у организаций никаких сложностей при заключении договора пожертвования в письменной форме в случаях, когда дарителем движимого имущества является юридическое лицо и стоимость дара превышает три тысячи рублей, не возникнет.