**Правовые основы принятия пожертвований**

Добровольные имущественные взносы и пожертвования являются одним из источников формирования имущества некоммерческой организации, в том числе бюджетного или автономного образовательного учреждения.

Следовательно, в уставе учреждения должен быть предусмотрен такой источник финансирования, как добровольные имущественные взносы и пожертвования от граждан и юридических лиц (основание: ч. 1 ст. 26 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»).

**Документальное оформление пожертвования**

Безвозмездная передача имущества муниципальному учреждению может быть оформлена договором дарения или пожертвования.

Договор пожертвования является разновидностью договора дарения, поэтому на него распространяются нормы [Гражданского кодекса](garantF1://10064072.0), регулирующие порядок заключения такого договора.

Согласно [п. 1 ст. 574](garantF1://10064072.5741) ГК РФ дарение, сопровождаемое передачей дара одаряемому, может быть совершено устно, за исключением следующих случаев:

- дарителем является юридическое лицо, а стоимость дара превышает 3000 руб.;

- договор содержит обещание дарения в будущем;

- осуществляется дарение недвижимого имущества.

[Пунктом 3 ст. 5](garantF1://10064072.5743)82 ГК РФ предусмотрено, что жертвователь имущества может установить условия об использовании имущества в определенных целях, поэтому в этом случае письменный договор следует заключать вне зависимости от суммы пожертвования.

Необходимо отметить, что договор дарения недвижимого имущества подлежит государственной регистрации.

**Бухгалтерский учет пожертвований**

В бухгалтерском учете поступление имущества по договору пожертвования должно отражаться на основании первичных учетных документов.

В силу норм [п. 3 ст. 582](consultantplus://offline/ref=D567C41E10D7888574889E041D0EC9710DFDEDD981FF1227924BC6BC5916C241F7A414602C97069Co46BA) ГК РФ юридическое лицо, принимающее пожертвование, для которого установлено определенное назначение, должно вести обособленный учет всех операций по использованию пожертвованного имущества.

В письме Минфина России от 14.04.2014 N 02-06-10/17029 рекомендовано учреждению определить в учетной политике порядок обособленного учета имущества, полученного в качестве пожертвования.

Получение учреждением пожертвования - это доходная операция, отражение в учете которой регламентировано [пунктами 87, 178](consultantplus://offline/ref=BEE05A0E7C82BD2705FCC2DED1A69234B5C2935386D41E88EB4B49EB1E74F1D25C93B5614F0C5F6Dw3CEB) Инструкции № 183н.

**Определяем стоимость имущества, поступающего по договору пожертвования**

Принятие к бухгалтерскому учету полученного пожертвования в виде объектов нефинансовых активов нужно производить по их первоначальной стоимости ([п. 23](garantF1://12080849.2023) Инструкции, утвержденной приказом Минфина от 01.12.2010 № 157н, письмо Минфина России № 02-06-10/17029.

Согласно [п. 25](garantF1://12080849.2025) Инструкции к приказу № 157н первоначальной (фактической) стоимостью объектов нефинансовых активов, полученных учреждением безвозмездно, в том числе по договору дарения, признается их текущая оценочная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, увеличенная на стоимость услуг, связанных с их доставкой, регистрацией и приведением их в состояние, пригодное для использования.

Для целей настоящей Инструкции под текущей оценочной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов на дату принятия к учету.

Определение текущей оценочной стоимости в целях принятия к бухгалтерскому учету объекта нефинансового актива производится на основе цены, действующей на дату принятия к учету (оприходования) имущества, полученного безвозмездно, на данный или аналогичный вид имущества. Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально, а в случаях невозможности документального подтверждения - экспертным путем.

При определении текущей оценочной стоимости в целях принятия к бухгалтерскому учету объекта нефинансового актива [комиссией](garantF1://70746188.2000) по поступлению и выбытию активов, созданной в учреждении на постоянной основе, используются данные о ценах на аналогичные материальные ценности, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, а также в средствах массовой информации и специальной литературе, экспертные заключения (в том числе экспертов, привлеченных на добровольных началах к работе в комиссии по поступлению и выбытию активов) о стоимости отдельных (аналогичных) объектов нефинансовых активов.

**Налогообложение**

**Налог на прибыль.** Целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности не включаются в базу по данному налогу ([п. 2 ст. 251](consultantplus://offline/ref=D3C3BD13776CD8CE9E264E2E3FD47236A0A2533E0455E2DAE9AA523AEEB5816E3ACB719FC97639TDB) НК РФ). К этим необлагаемым поступлениям относятся вступительные взносы, членские взносы, паевые взносы, пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с гражданским законодательством РФ.

На заметку. Для признания в целях [гл. 25](consultantplus://offline/ref=6ECC4FCB1236C59434C5D7A9F61DE471FAB6187020F0167699707D95E46A7745A7D6D9C083F937BAb5K1B) НК РФ поступивших средств и (или) иного имущества целевыми поступлениями необходимо, чтобы указанные поступления безвозмездно производились на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности ([Письмо](consultantplus://offline/ref=6ECC4FCB1236C59434C5D7A9F61DE471FAB61B7929F6167699707D95E4b6KAB) ФНС России от 01.07.2015 N ГД-4-3/11408@).

Следовательно, пожертвования, оформленные договором и использованные в соответствии с их назначением, установленным жертвователем, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Основной деятельностью автономных и бюджетных образовательных учреждений признается деятельность, непосредственно направленная на достижение целей, ради которых они созданы. Учредителем бюджетных и автономных учреждений формируется и утверждается государственное (муниципальное) задание ([п. 4 ст. 9.2](garantF1://10005879.924) Закона о некоммерческих организациях, [ст. 4](garantF1://90157.4) Закона об автономных учреждениях).

Осуществление иных видов деятельности, помимо основных, возможно лишь в случаях, если это служит достижению целей, ради которых учреждение создано. При этом исчерпывающий перечень видов деятельности, которые данные учреждения могут осуществлять, в обязательном порядке должен быть закреплен в уставе учреждения.

**УСНО.** При расчете налога при УСНО в части доходов справедлив порядок, установленный для облагаемых и необлагаемых поступлений при расчете налога на прибыль. Согласно [пп. 1 п. 1.1 ст. 346.15](consultantplus://offline/ref=21B1CEDB7B12BA32DBDCC84F926FDD286B8397415BAC185CB175C619AABB7FCC96E591B8C70CgCW1B) НК РФ при определении объекта "упрощенного" налогообложения не учитываются доходы, указанные в [ст. 251](consultantplus://offline/ref=21B1CEDB7B12BA32DBDCC84F926FDD286B8397415BAC185CB175C619AABB7FCC96E591BDC60DCE39gEW3B) НК РФ, включая различные целевые поступления. В связи с этим имущество, полученное "упрощенцем" в качестве пожертвования или на осуществление благотворительной деятельности, не учитывается при определении объекта налогообложения УСНО (Письма Минфина России от 30.04.2015 [N 03-03-06/4/25270](consultantplus://offline/ref=21B1CEDB7B12BA32DBDCD55B8007E72E348694455FAE100DE677974CA4BE77g9WCB), от 07.08.2014 [N 03-11-06/2/39245](consultantplus://offline/ref=21B1CEDB7B12BA32DBDCD55B8007E72E3486944253A8170AE677974CA4BE77g9WCB)).

**НДС.** При исчислении названного налога безвозмездная передача, в том числе дарение, является объектом налогообложения ([пп. 1 п. 1 ст. 146](consultantplus://offline/ref=21B1CEDB7B12BA32DBDCC84F926FDD286B8397415BAC185CB175C619AABB7FCC96E591BDC60CC634gEW3B) НК РФ). В то же время им не признается передача имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью ([пп. 1 п. 2 ст. 146](consultantplus://offline/ref=21B1CEDB7B12BA32DBDCC84F926FDD286B8397415BAC185CB175C619AABB7FCC96E591BDC60CC634gEW9B) НК РФ, [пп. 3 п. 3 ст. 39](consultantplus://offline/ref=21B1CEDB7B12BA32DBDCC84F926FDD286B83954853AC185CB175C619AABB7FCC96E591BDC60CC535gEW8B) НК РФ). При этом операции по передаче некоммерческим организациям имущества для осуществления ими предпринимательской деятельности данными положениями налогового законодательства не предусмотрены.

Иными словами, передача некоммерческой организации имущества для использования одновременно при осуществлении как основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью, так и предпринимательской деятельности облагается НДС ([Письмо](consultantplus://offline/ref=21B1CEDB7B12BA32DBDCD55B8007E72E348694455FAE100DE677974CA4BE77g9WCB) Минфина России от 30.04.2015 N 03-03-06/4/25270).

**В чем разница между пожертвованием и дарением?**

Договор пожертвования является отдельным случаем договора дарения, при оформлении первого необходимо учитывать нормы, регулирующие порядок заключения второго.

Пожертвованием признается дарение вещи или права в общеполезных целях ([п. 1 ст. 582](consultantplus://offline/ref=BD8E827D544045A8974AC1ABBFDDF9D0A520D545AC54E66FB2B4B6446B6150A0B50AC398F4f70EA) ГК РФ), что отличает его от дарения, в котором даритель не устанавливает цели, а безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу ([п. 1 ст. 572](consultantplus://offline/ref=BD8E827D544045A8974AC1ABBFDDF9D0A520D545AC54E66FB2B4B6446B6150A0B50AC398F57B9C0Df50FA) ГК РФ).

При отсутствии такого условия пожертвование имущества считается обычным дарением ([п. 3 ст. 582](consultantplus://offline/ref=B351CBF27B2EE4159DC288082EF81172912FAD36226D749721355ADC5D650F1AF63B7093F0A0A6E1b729A) ГК РФ). В то же время если же условие о целевом назначении установлено не будет, получателю пожертвования следует распоряжаться таким имуществом в соответствии с его назначением.

**Чем пожертвование отличается от благотворительной помощи?**

Для того чтобы ответить на этот вопрос, следует обратиться к специальному [Закону](consultantplus://offline/ref=A89264C8448D52C0BDD71718F806B28B336BCDCBDD0A5805A29196ADD6PF55A) о благотворительной деятельности. Как правило, в его рамках предоставляют помощь благотворительные организации, в то время как пожертвования могут быть предоставлены всеми желающими юридическими и физическими лицами. При этом благотворительность определяется как деятельность, а пожертвования относятся к отдельным операциям в хозяйственной жизни организаций.

**Содержание договора пожертвования.**

Хотя законодательство оставляет возможность заключения устного договора (в частности, когда жертвователем является физическое лицо), целесообразно использовать письменную форму.

Во-первых, именно в письменном договоре уточняются все существенные условия (предмет договора, указание на безвозмездный характер пожертвования, цели использования передаваемого имущества, порядок его передачи и др.), стороны оговаривают свои права и обязанности. Например, одаряемое учреждение принимает на себя обязательство использовать имущество на достижение конкретной цели, а жертвователь получает право проконтролировать надлежащее выполнение этой обязанности. То есть письменный договор позволяет проследить, каким образом было использовано переданное имущество (потрачены денежные средства), и это важно не только для сторон договора, но и для контролирующих органов.

Во-вторых, если условия, перечисленные в гражданском законодательстве, выполнены (в договоре пожертвования установлено целевое использование передаваемого имущества, а получатель пожертвования ведет раздельный учет операций по использованию такого имущества), данные поступления не учитываются при исчислении налога на прибыль ([пп. 1 п. 2 ст. 251](consultantplus://offline/ref=3295A4DA77FFF46DFC828A2B3CF643B595D0B7D47215A9182FC1EBC5857F2001D12363B059BAHFk7B) НК РФ). В противном случае безвозмездно полученное имущество должно включаться в базу по названному налогу в соответствии с [п. 8 ст. 250](consultantplus://offline/ref=3295A4DA77FFF46DFC828A2B3CF643B595D0B7D47215A9182FC1EBC5857F2001D12363B75EBEF71CH2kBB) НК РФ. На данный факт указали ФНС ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3295A4DA77FFF46DFC829739298216E699D0B6D2731FF4122798E7C7H8k2B) от 07.06.2013 № ЕД-4-3/10452@) и Минфин ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3295A4DA77FFF46DFC82973F2E9E79B3CADAB5D47711A54B78C3BA908B7A28H5k1B) от 13.07.2012 № 03-03-06/4/73).

Если говорить о содержании договора пожертвования, здесь важно остановиться на двух моментах. Один касается предмета договора. Как сказано в [п. 1 ст. 582](consultantplus://offline/ref=3295A4DA77FFF46DFC828A2B3CF643B595D0B4D47114A9182FC1EBC5857F2001D12363B75FHBkAB) ГК РФ, жертвоваться может вещь или право (имущество, в том числе денежные средства, или имущественные права). Однако безвозмездной передаче также подлежат выполненные работы и предоставленные услуги. Разъяснения по этому поводу дал Минфин в [Письме](consultantplus://offline/ref=3295A4DA77FFF46DFC82973F2E9E79B3CADAB5D67516A04A78C3BA908B7A28H5k1B) от 29.10.2013 N 03-03-06/4/46052. Ведомство сослалось на [ст. 5](consultantplus://offline/ref=3295A4DA77FFF46DFC828A2B3CF643B595D1B6D3741CA9182FC1EBC5857F2001D12363B75EBFFF18H2kCB) Федерального закона от 11.08.1995 № 135-ФЗ "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях", согласно которой благотворительные пожертвования со стороны юрлиц и граждан могут осуществляться не только в форме безвозмездных передачи имущества, наделения имущественными правами, но и в форме безвозмездного выполнения работ и оказания услуг.

Другой момент касается порядка информирования жертвователей о результатах использования полученного имущества. Содержание данного (как и ряда иных) пунктов договора пожертвования не прописано в гражданском законодательстве. В связи с этим в отдельных субъектах РФ и муниципальных образованиях имеется практика издания нормативных актов, которые уточняют процедуру привлечения пожертвований. Согласно им руководители подведомственных образовательных учреждений должны разместить в местах, доступных для родителей обучающихся, а также на сайтах своих учреждений необходимую информацию о порядках привлечения целевых взносов и добровольных пожертвований, обжалования неправомерных действий по привлечению дополнительных финансовых средств. Кроме того, на сайтах учреждений должны ежегодно публиковаться отчеты о привлечении и расходовании дополнительных финансовых средств. В соответствии с этими требованиями учреждениям нужно разработать документацию, сопровождающую процедуру пожертвования, и провести разъяснительную работу среди родителей обучающихся. Данные рекомендации также содержатся в письме Министерства образования и науки Российской Федерации от 18.07.2013 № 08-950.

В пользу заключения договоров пожертвования говорит и судебная практика.

**Пожертвование или нет?**

При осуществлении пожертвований стороны договора нередко совершают ошибки, которые влекут за собой разбирательства в суде. Например, возникает вопрос: является ли передача того или иного имущества на самом деле пожертвованием?

Так, например, общеобразовательная школа заключила с гражданкой договор о зачислении ее ребенка в структурное подразделение "Детский сад" (договор об оказании платных образовательных услуг). Он в том числе предусматривал внесение разового спонсорского взноса, не подлежащего возврату в случае выбытия ребенка. Но, как установил Президиум Хабаровского краевого суда ([Постановление](consultantplus://offline/ref=7C9BED34201BA6450845C903DC661367ED59C3876BF9E0BBB8666E72550Cm9B) от 14.01.2013 N 44г-03/2013), денежные средства физических лиц в виде добровольных пожертвований и целевых взносов должны быть оформлены отдельными документами, поскольку не имеют отношения к договору об оказании платных образовательных услуг. Внесение в него условия о выплате безвозмездных единовременных сумм на содержание образовательного учреждения исключает добровольность пожертвования.

Исп. Д.Д. Темнюк, 237955