**Что выгоднее - спонсорство или благотворительность?**

**Статьей 39 Конституции РФ провозглашен принцип поощрения со стороны государства благотворительной деятельности. В силу бурного роста экономических показателей России за последние несколько лет, институт благотворительности вступил в фазу своего активного развития, в связи с чем, даже появились разговоры о возрождении традиций меценатства, существовавших в дореволюционной России.**

Не каждый собственник бизнеса или его руководитель на сегодняшний день имеет четкое представление о том, какие последствия с точки зрения Закона может повлечь для него участие в благотворительной или спонсорской деятельности. А между тем, последствия эти различны и имеют большое значение для инвестора, в частности, с точки зрения возможности использования налоговых льгот, связанных с оптимизацией расходной части бизнеса (речь идет о налогах с доходов и НДС).

Рассмотрим подробно и тот и другой механизмы финансирования в целях сравнения возможных налоговых последствий для инвестора.

**Понятия, связанные с  благотворительностью в современном российском праве**

Гражданский кодекс РФ не содержит понятия благотворительности, как такового и идентифицирует его со словом «пожертвование», давая следующее определение:

«Пожертвованием признается дарение вещи или права в общеполезных целях» (ст. 582 ГК РФ).

Пожертвование является разновидностью договора дарения, однако, в отличие от простого дарения, осуществляется оно в строго определенных целях - общеполезных. Договор же дарения, в общем смысле, является наиболее ярким примером безвозмездной сделки, предусмотренной Гражданским кодексом, поскольку в соответствии с ним, одна сторона безвозмездно передает другой стороне вещь или имущественное право (п. 1 ст. 572 ГК РФ).

Таким образом, главным критерием, позволяющим отличить пожертвование от какой-либо иной деятельности по передаче вещи или права, является его безвозмездный, то есть бескорыстный характер.

Однако, применительно к понятию благотворительность, в данном случае под бескорыстностью следует понимать не только безвозмездную передачу имущества или имущественных прав.

Действующее законодательство предусматривает более широкий перечень действий от имени передающей стороны, подпадающих под определение благотворительности.

Так, в статье 1 Федерального закона №135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» от 11.08.1995г., содержится следующее определение благотворительной деятельности:

«…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».

Таким образом, благотворительное пожертвование, как видно из приведенного определения, представляет собой один из способов осуществления благотворительной деятельности, поэтому в отличие от пожертвования, носящего сугубо безвозмездный характер, осуществление благотворительной деятельности иными способами может осуществляться и возмездным путем (передача чего-либо на более льготных условиях).

Упомянутый закон №135-ФЗ действует уже более 10 лет, и за это время  зарекомендовал себя с положительной стороны, как основополагающий документ, определяющий взаимоотношения сторон, передающих блага и их получающих.

Согласно данному закону право на осуществление благотворительной деятельности в нашей стране имеют любые граждане и юридические лица.

Однако, чтобы действия лица, желающего сделать общеполезный дар другому лицу, были квалифицированы в дальнейшем как благотворительные, такому лицу необходимо соблюсти ряд законодательно установленных ограничений, а именно:

1) Благотворительные пожертвования должны осуществляться в строго определенных  формах, в частности, в виде:

 - бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передачи в собственность имущества, в том числе денежных средств и (или) объектов интеллектуальной собственности;

- бескорыстного (безвозмездного или на льготных условиях) наделения правами владения, пользования и распоряжения любыми объектами права собственности;

- бескорыстного (безвозмездного или на льготных условиях) выполнения работ, предоставления услуг благотворителями - юридическими лицами (ст. 5 Закона №135-ФЗ).

2) Пожертвования могут осуществляться в отношении строго определенного круга лиц (ст. 582 ГК РФ):

- граждан;

- лечебных, воспитательных учреждений;

- учреждений социальной защиты и других аналогичных учреждений;

- благотворительных, научных и образовательных учреждений;

- фондов, музеев и других учреждений культуры;

- общественных и религиозных организаций;

- иных некоммерческих организаций в соответствии с законом;

- государства и его субъектов.

При этом статьей 575 ГК РФ установлен запрет на дарение, за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает 5 МРОТ, в отношении следующих субъектов:

- работников лечебных, воспитательных учреждений, учреждений социальной защиты и других аналогичных учреждений гражданами, находящимися в них на лечении, содержании или воспитании, супругами и родственниками этих граждан;

- государственных служащих и служащих органов муниципальных образований в связи с их должностным положением или в связи с исполнением ими служебных обязанностей;

- в отношениях между коммерческими организациями.

Кроме того, Закон №135-ФЗ, давая расширительное толкование норме, содержащейся в ГК РФ, указывает, что в случае если направление денежных и других материальных средств, оказание помощи в иных формах осуществляется в отношении коммерческих организаций, а также с целью поддержки политических партий, движений, групп и кампаний, такие действия благотворительной деятельностью не являются (п. 3 ст. 2 Закона №135-ФЗ).

3) Благотворительная деятельность должна преследовать одну из следующих целей (п. 1 ст. 2 Закона №135-ФЗ):

- социальной поддержки и защиты граждан, включая улучшение материального положения малообеспеченных, социальную реабилитацию безработных, инвалидов и иных лиц, которые в силу своих физических или интеллектуальных особенностей, иных обстоятельств не способны самостоятельно реализовать свои права и законные интересы;

- подготовки населения к преодолению последствий стихийных бедствий, экологических, промышленных или иных катастроф, к предотвращению несчастных случаев;

- оказания помощи пострадавшим в результате стихийных бедствий, экологических, промышленных или иных катастроф, социальных, национальных, религиозных конфликтов, жертвам репрессий, беженцам и вынужденным переселенцам;

- содействия укреплению мира, дружбы и согласия между народами, предотвращению социальных, национальных, религиозных конфликтов;

- содействия укреплению престижа и роли семьи в обществе;

- содействия защите материнства, детства и отцовства;

- содействия деятельности в сфере образования, науки, культуры, искусства, просвещения, духовному развитию личности;

- содействия деятельности в сфере профилактики и охраны здоровья граждан, а также пропаганды здорового образа жизни, улучшения морально-психологического состояния граждан;

- содействия деятельности в сфере физической культуры и массового спорта;

- охраны окружающей природной среды и защиты животных;

- охраны и должного содержания зданий, объектов и территорий, имеющих историческое, культовое, культурное или природоохранное значение, и мест захоронения.

4) Передача имущества благотворителем (жертвователем) должна быть обусловлена использованием этого имущества получателем по строго определенному (целевому!) назначению.

При отсутствии данного условия пожертвование считается обычным дарением (п. 4 ст. 582 ГК РФ), в связи с чем, очень важно правильно оформить взаимоотношения между одаряемым и дарителем. В случае, если дарителем является юридическое лицо и стоимость дара превышает 5 МРОТ, для такого договора является обязательной письменная форма сделки (п. 2 ст. 574 ГК РФ), при этом в нем обязательно нужно указать конкретную цель благотворительности, соответствующую перечню, изложенному в п. 2 Закона №135-ФЗ.

Кроме того, статьей 5 Закона №135-ФЗ благотворителям разрешено определять цели и порядок использования своих пожертвований. В случаях же, когда использование пожертвованного имущества в соответствии с указанным жертвователем назначением становится невозможным вследствие изменившихся обстоятельств, оно может быть использовано по другому назначению лишь с согласия жертвователя, а случае смерти гражданина-жертвователя или ликвидации юридического лица- жертвователя по решению суда (п. 4 ст. 582 ГК РФ). В противном случае жертвователь (а также его наследники и правопреемники) вправе потребовать отмены пожертвования (п. 5 ст. 582 ГК РФ).

Таким образом, из всех перечисленных условий можно вывести одно общее правило, позволяющее квалифицировать деятельность как благотворительную, собрав все ее признаки воедино: благотворительная деятельность – деятельность, осуществляемая физическим или юридическим лицом бескорыстно, добровольно, в общеполезных целях, не связанных с извлечением дохода или политикой.

**Спонсорство, как оно есть**

Согласно ст.  3 Закона №38-ФЗ «О рекламе»  от 13.03.2006г. спонсор – это  лицо, предоставившее средства либо обеспечившее 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. Таким образом, спонсорство – это деятельность спонсора, предоставившего средства для проведения определенного мероприятия.

При этом закон о рекламе не разъясняет, каким может быть спонсорство – возмездным или безвозмездным. Исходя из общего значения и толкования данного закона можно сделать вывод, что спонсорство по своей природе – возмездная деятельность, поскольку любая реклама требует определенных затрат в целях получения от этого результатов в виде прироста доходов рекламодателя.

Как гласит закон о рекламе,  спонсорская реклама - реклама, распространяемая на условии обязательного упоминания в ней об определенном лице как о спонсоре (п.п. 10 ст. 3 Закона №38-ФЗ). Гражданский кодекс РФ не содержит такой разновидности сделки как спонсорский договор, однако гражданские права и обязанности могут возникать «из договоров и иных сделок хотя и непредусмотренных законом, но не противоречащих ему» (ст. 8 ГК РФ).  Если следовать норме статьи 423 ГК РФ, спонсорский договор является возмездной сделкой, т.к. спонсор должен получить от спонсируемого встречное исполнение обязательств. На самом же деле спонсорство, может осуществляться и безвозмездно, что в определенной мере роднит его с благотворительностью (в виде безвозмездных пожертвований), однако ставить знак равенства между данными понятиями все же не стоит. В Законе №38-ФЗ нет условия о том, что спонсируемый в обязательном порядке должен рекламировать спонсора или его товары. В ранее действовавшем законе о рекламе №108-ФЗ такое условие существовало. Таким образом, спонсорскую помощь можно разделить условно на возмездную и на безвозмездную.

Спонсором можно считать любое лицо (физическое или юридическое), предоставляющее средства в обмен на распространение информации о нем (возмездное спонсорство), а также предоставляющее средства без ожидания от получателя средств рекламных действий в отношении его имени или продукции (бренда) (безвозмездное спонсорство). Главное, чтобы средства предоставлялись в целях проведения какого-либо мероприятия, упомянутого в ст. 3 Закона №38-ФЗ. Именно направленностью своих целей спонсорство отличается от благотворительности.

В зависимости от того, какую деятельность ведет лицо – благотворительную или спонсорскую, а также от того, какой характер носит спонсорская деятельность – возмездный или безвозмездный (для благотворительности данный факт значения не имеет), будут различаться и налоговые последствия для инвестора, вытекающие из соответствующих обязательств.

Для наибольшей ясности рассмотрим налоговые последствия для инвестора от осуществления той и другой деятельности на конкретных примерах, взяв, в частности, оказание материальной поддержки детям в виде финансовой помощи детскому дому, организации выставки для школьников, а также проведения спортивных детских мероприятий.

## 1. НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИ ОКАЗАНИЯ БЛАГОТВОРИТЕЛЬНОЙ ПОМОЩИ1.1. Налог на прибыль организации

На основании п. 16 ст. 270 НК РФ расходы,связанные с осуществлением благотворительной деятельности не учитываются при формировании налоговой базы по налогу на прибыль, поскольку являются расходами,не признаваемыми в целях налогообложения прибыли. Согласно п. 16 ст. 270 НК РФ сюда относятся:

* стоимость безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходы, связанные с такой передачей;
* суммы целевых отчислений, произведенных налогоплательщиком на цели, предусмотренные п. 2 ст. 251 НК РФ, в частности,насодержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности,куда относятся, в том числе, пожертвования и иное имущество,направленное на осуществление благотворительной деятельности. Таким образом,с точки зрения исчисления и уплаты налоганаприбыльорганизацииневыгоднозаниматьсячистоблаготворительной деятельностью, поскольку данные расходы не уменьшают налогооблагаемую базу по данному налогу.

##  1.2. Налог на добавленную стоимость

 В соответствии с п.п. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг), то есть, облагается налогом на добавленную стоимость на общих основаниях.

При этом согласно п.п. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ передача товаров (выполнение работ, оказание услуг), осуществляемая безвозмездно в
 рамках благотворительной деятельности в соответствии с Федеральным законом "О благотворительной деятельности и благотворительных  организациях", за исключением подакцизных товаров, освобождается от обложения НДС.

 В случае, если в качестве благотворительной помощи передаются денежные средства, организация также не будет начислять НДС, поскольку согласно п.п. 1 п. 3 ст. 38 Налогового кодекса РФ операции, связанные с  обращением российской или иностранной валюты, не признаются реализацией для целей налогообложения.

Кроме того, при реализации товаров на безвозмездной основе согласно ст. 40 НК РФ налоговая база по НДС определяется как стоимость указанных товаров, исчисленная исходя из рыночных цен без включения в  них НДС. Очевидно, что добавленная стоимость в данном случае не возникает, поскольку деньги не имеют рыночной стоимости.

 На данный счет имеется Письмо Минфина РФ №03-07-11/555 от 08.11.2007г., разъясняющее, что операции по перечислению денежных
средств, в перечень операций, признаваемых объектом налогообложения НДС, установленный п. 1 ст. 146 НК РФ, не включены, в связи с чем, при безвозмездном перечислении организацией денежных средств обязанность по уплате НДС не возникает.
 Следует отметить, что освобождение от исчисления НДС влечет за собой обязанность восстановления «входного» НДС на основании п.п. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ (по приобретенным товарам, работам, услугам) по имуществу, передаваемому в благотворительных целях, в случае если данное имущество ранее использовалось в деятельности благотворителя, «входной» НДС по которому уже был принят к вычету. При этом НДС восстанавливается с остаточной стоимости имущества.

 В случае, если имущество было изначально приобретено для передачи в целях оказания благотворительной помощи, «входной» НДС включается в стоимость данного имущества (в соответствии с п. 2 ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении товаров, работ, услуг, используемых для операций, освобожденных от налогообложения, учитываются в стоимости таких товаров, работ или услуг). Однако на основании п. 5 ст. 149 НК РФ организация вправе отказаться
 от льготы по НДС, предусмотренной п.п. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ, подав соответствующее заявление об отказе в налоговую инспекцию до 1-го  числа того налогового периода, в котором она решила отказаться от льготы. В данном случае организация получит право на возмещение  входного НДС по приобретенным товарам на основании п. 1 ст. 172 НК РФ

 – при соблюдении соответствующих условий – принятии товаров к учету, их оплате и получении счетов-фактур от продавца.

В случае если организация осуществляет операции, как подлежащие налогообложению, так и не подлежащие, она обязана вести раздельный учет таких операций в соответствии с п. 4 ст. 149 НК РФ, а также вести раздельный учет сумм «входного» НДС. Если организация нарушит данное правило, она может утратить право на вычеты по НДС. При этом данные суммы нельзя будет также включить и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

 **ПРИМЕР 1.**

Организация, находящаяся на общем режиме налогообложения, оказывает благотворительную помощь детским домам, передавая безвозмездно игрушки и иные подарки, а также перечисляя денежные средства на счета детских домов.

А) Налог на прибыль
 Для целей налогообложения прибыли расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества и расходов, связанных с такой
передачей, не учитываются (п. 16 ст. 270 НК РФ). То есть стоимость безвозмездно переданного детским домам имущества не уменьшает
 налогооблагаемую прибыль.

Б) НДС
Согласно п.п. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ стоимость имущества, передаваемого в качестве благотворительной помощи, налогом на добавленную стоимость не облагается.
При этом принять входной НДС по приобретенным товарам  к вычету организация не сможет, поскольку они используются в деятельности, не облагаемой НДС (п.п. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ. Согласно п. 2 ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ,услуг), используемых для операций, освобожденных от налогообложения,
учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг). Если налогоплательщик уже произвел вычет сумм НДС, то сумму налога
необходимо восстановить и уплатить в бюджет.

Таким образом, в данном случае организации необходимо подсчитать, что будет наиболее выгодно для нее с точки зрения уплаты НДС: применение  освобождения от НДС либо возмещение «входного» НДС. Что касается безвозмездного перечисления денежных средств, то такие операции в перечень операций, признаваемых объектом налогообложения  НДС, установленный п. 1 ст. 146 НК РФ, не включены, в связи с чем, при безвозмездном перечислении организацией денежных средств данная
 организация налог на добавленную стоимость не уплачивает.

ПРИМЕР 2.
 Организация передает приобретенные ею товары -  детскую одежду,  школьные принадлежности, в рамках благотворительной деятельности в детский дом. При этом организация находится на упрощенной системе налогообложения с объектом налогообложения – доходы минус расходы. Поскольку такая передача товаров носит явно безвозмездный характер, и полностью подпадают под определение безвозмездной благотворительной деятельности (пожертвование), приведенной выше, налогообложение
 организации будет осуществляться в следующем порядке:

А) единый налог организации при применении УСН
 Согласно ст. 346.16 НК РФ налогоплательщики, применяющие УСН (объект налогообложения – доходы минус расходы), уменьшают полученные доходы на величину произведенных расходов.

При этом в состав расходов, уменьшающих налоговую базу при применении УСН, согласно п.п. 23 п. 1 ст. 346.16 НК РФ налогоплательщик вправе включить расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации. Налоговый кодекс РФ не содержит норм о том, что безвозмездная передача товаров в рамках благотворительной деятельности признается в целях главы 26. «Упрощенная система налогообложения» реализацией товаров.

 Кроме того, согласно п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются  документально подтвержденные затраты, осуществленные
 налогоплательщиком при условии, что указанные затраты произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

 Поскольку благотворительная деятельность не является деятельностью, направленной на получение дохода, то произведенные расходы по оплате стоимости товаров, переданных в дальнейшем детскому дому, организация не вправе включать в состав расходов при исчислении налогооблагаемой базы при применении УСН.
Б) НДС
 Организация не будет подпадать под уплату НДС на основании п. 2 ст. 346.11 НК РФ, как лицо, применяющее УСН.

 ПРИМЕР 3.
 Автотранспортное производственное предприятие, находящееся на общей системе налогообложения передает детскому дому в качестве благотворительной помощи произведенный им легковой автомобиль для  осуществления в будущем перевозок детей.

А) Налог на прибыль
 Как и в примере 1 расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества и расходов, связанных с такой передачей, не будут
 учитываться в целях налогообложения прибыли предприятия (п. 16 ст. 270 НК РФ).
 Б) НДС
Согласно п.п. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ  безвозмездная передача товаров в рамках благотворительной деятельности освобождается от налогообложения НДС, за исключением подакцизных товаров.

Легковой автомобиль на основании п.п. 6 п. 1 ст. 181 НК РФ является подакцизным товаром. Таким образом, в соответствии с п.п. 1 п. 1 ст. 182 НК РФ передача на территории России права собственности на произведенные подакцизные товары другому лицу, в том числе, на безвозмездной основе, признается объектом налогообложения по акцизам.
В связи с этим, автотранспортное предприятие, передавая в качестве благотворительной помощи автомобиль детскому дому, не только не вправе воспользоваться освобождением от НДС по п.п. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ, но и обязано уплатить в бюджет, помимо суммы НДС с операции по передаче имущества, также и сумму соответствующего акциза.

 ПРИМЕР 4.

Индивидуальный предприниматель, находящийся на общей системе налогообложения  осуществил единовременное  благотворительное  пожертвование в виде денег в пользу детского дома в сумме 48 000  рублей, а также закупил детскую одежду для воспитанников детского дома на сумму 50 000 рублей. При этом  доход предпринимателя по итогам  хозяйственной деятельности за год составил 600 000 рублей.

 А)  НДФЛ
 В данном случае целью благотворительной деятельности является пожертвование детскому дому, что соответствует одной из целей,
перечисленных в ст. 2 Федерального закона от 11.08.1995г. №135-ФЗ, а именно, - содействие деятельности в сфере образования, науки,
 культуры, искусства, просвещения, духовному развитию личности.

На основании п.п. 1 п. 1 ст. 219 НК РФ налогоплательщик при определении налоговой базы по НДФЛ имеет право на получение социального налогового вычета в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям образования, - в размере фактически произведенных расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде.
 Таким образом, предприниматель имеет право при определении размера налоговой базы за соответствующий налоговый период по НДФЛ на социальный налоговый вычет в сумме перечисленных средств. Такой вычет предоставляется в соответствии с п. 2 ст. 219 НК РФ на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода. Что касается расходов предпринимателя по приобретению детской одежды для воспитанников детского дома, то такие расходы не являются благотворительным взносом, т.к., согласно п.п. 1 п. 1 ст. 219 НК РФ оказание благотворительной помощи подразумевается лишь в денежной форме, следовательно, указанные расходы на одежду в сумме 50 000 рублей не учитываются в составе социальных налоговых вычетов. Данный подход законодателя может быть оспорен в суде, что подтверждается арбитражной практикой. В частности, ФАС Поволжского  округа в Постановлении от 28.06.2006г. по делу N А12-29703/05-С51указал, что передача денежных средств является лишь одним из возможных способов оказания благотворительной помощи, в связи с чем, суд признал несостоятельным и противоречащим Конституции РФ ограничительное толкование налоговым органом п. 1 ст. 219 НК РФ.
При подаче заявления на вычет налогоплательщику также следует учитывать, что не все расходы на благотворительность могут быть учтены в составе социального вычета, а лишь те, которые понесены для нужд организаций, прямо указанных в п.п. 1 п. 1 ст. 219 НК РФ, на что  указал Минфин РФ в письме №03-05-01-05/101 от 14.06.2006г.
 Б) НДС
 В соответствии с п.п. 1 п.1 ст. 146 НК РФ передача товаров на безвозмездной основе является объектом обложения НДС.  Однако в данном случае товары переданы в рамках благотворительной деятельности,поэтому на основании п.п. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ такая передача не подлежит обложению НДС. Безвозмездная передача денежных средств также не будет являться объектом налогообложения НДС в соответствии с п. 1 ст. 146 НК РФ, чем подробнее было описано в примере 1.

**2. НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ БЕЗВОЗМЕЗДНОЙ СПОНСОРСКОЙ ПОМОЩИ**

**2.1. налог на прибыль**

В ранее действовавшем Законе №108-ФЗ «О рекламе» содержалось понятие **спонсорства**, которое определялось как осуществление юридическим или физическим лицом (спонсором) вклада (в виде предоставления имущества, результатов интеллектуальной деятельности, оказания услуг, проведения работ) в деятельность другого юридического или физического лица (спонсируемого) на условиях распространения рекламы о спонсоре, его товарах. В связи с этим, не любая спонсорская помощь признавалась таковой, а лишь та, обязательным реквизитом которой было распространение спонсируемым рекламы о спонсоре.

Новый же Закон о рекламе от 01.07.2006г. №38-ФЗ не содержит такого понятия как  «спонсорство». При этом согласно новому закону спонсором признается лицо, не только оказывающее помощь в обмен на распространение информации о себе, но и предоставляющее такую помощь безвозмездно, то есть, не рассчитывающее на упоминание своего имени во время проведения спонсируемого мероприятия. Таким образом, стало возможно говорить *о безвозмездной спонсорской помощи.*
В целях налогообложения прибыли, последствия оказания безвозмездной спонсорской помощи будут идентичными последствиям оказанной благотворительной помощи -  расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг) и затраты, связанные с такой передачей, не будут учитываться в соответствии с п. 16 ст. 270 НК РФ в качестве расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу.

**2.2. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ**

При передаче товаров, работ услуг на безвозмездной основе возникает объект налогообложения по НДС на основании п.п. 1п. 1 ст. 146 НК РФ.
Налоговой базой по налогу на добавленную стоимость признается, в частности, стоимость готовой продукции, исчисленная исходя из рыночных цен (п. 2 ст. 154 НК РФ).
Однако, в отличие от благотворительной деятельности, освобождаемой от НДС, безвозмездная спонсорская помощь в перечень льготируемых операций, указанных в ст. 149 НК РФ не входит.
Главным отличием безвозмездного спонсорства от благотворительности является цель предоставления средств. Это обязательно должно быть  финансирование  определенного мероприятия. В случае же, если цели оказываемой безвозмездной спонсорской помощи будут отвечать критериям ст. 2 Закона о благотворительности, такая помощь, может быть признана благотворительной, что повлечет для нее соответствующие налоговые последствия в виде освобождения от уплаты НДС.
То есть,  оказывая спонсорскую помощь безвозмездно, спонсирующая сторона не только не сможет включить расходы на спонсорство в расходы по налогу на прибыль, но и уплатит НДС со стоимости оказываемой помощи (за исключением случаев оказания помощи в виде передачи денежных средств).
Поскольку градация данных операций (безвозмездное спонсорство и благотворительность) для целей налогообложения НДС имеет разные налоговые последствия, очень важно правильно отразить данные операции в первичных учетных документах, обязательно указав цели оказываемой помощи.
В случае, если спонсорский договор не заключен в письменной форме, спонсору и спонсируемому разумно обменяться письмами, также указав в них цель предоставления помощи. Можно также отразить цель в первичных бухгалтерских документах (счетах-фактурах, актах и т.д.) для того, чтобы налоговые органы могли в дальнейшем правильно квалифицировать налоговые последствия таких действий.

 **ПРИМЕР 5.**

Предприятие, занимающееся розливом питьевой воды в бутылки, выступает спонсором городской детской спартакиады, предоставив безвозмездно питьевую воду для участников соревнований в собственной таре. Данное предприятие применяет общую систему налогообложения.

**А) Налог на прибыль**
Поскольку спонсорская помощь оказывается безвозмездно (не в целях рекламы предприятия или его продукции – определенной марки питьевой воды), то возникшие у предприятия затраты в связи со спонсированием спартакиады исключаются из расчета налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии с п. 16 ст. 270 НК РФ.

**Б) НДС**
Передача права собственности на товары (работы, услуги) на безвозмездной основе в целях налогообложения признается реализацией товаров (работа, услуг) в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ. При этом реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ является объектом обложения НДС на основании п.п. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ. Следовательно, при передаче питьевой воды  в рамках оказания безвозмездной спонсорской помощи (не являющейся благотворительной) возникает объект обложения НДС.

**ПРИМЕР 6.
Производственное предприятие оплачивает путевки в спортивно-оздоровительные лагеря детям своих сотрудников.**

**А) Налог на прибыль**
Согласно п.п. 29 ст. 270 НК РФ не учитываются в целях налогообложения по налогу на прибыль расходы на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников.

**Б) НДС**
В соответствии с пп. 18 п. 3 ст. 149 гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) операции по реализации услуг санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, расположенных на территории Российской Федерации, оформленных путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности, освобождаются от налогообложения налогом на добавленную стоимость независимо от источника оплаты.
Поэтому услуги детских спортивно-оздоровительных лагерей, включенные в стоимость путевок, оформленных по соответствующей форме и оплаченных организациями, налогом на добавленную стоимость не облагаются.

В случае если спонсорским договором предусмотрено, что спонсируемый обязан распространять информацию (рекламу) о спонсоре или его продукции, то такая помощь признается возмездной спонсорской помощью, а расходы на оказание такой помощи представляют собой расходы на рекламу для спонсора.

**3. НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ ОКАЗАНИЯ ВОЗМЕЗДНОЙ СПОНСОРСКОЙ ПОМОЩИ**

**3.1.** **НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ**

Следует обратить внимание, что ныне действующий Закон о рекламе не говорит прямо о том, что спонсорский вклад является платой за рекламу, в связи с чем, у налогоплательщика существует риск того, что такой вклад не будет отнесен к расходам в целях налогообложения прибыли. Поэтому, в заключаемом договоре целесообразно не делать акцент на формулировках, позволяющих квалифицировать его как спонсорский, а лучше сделать договор на оказание чисто рекламных услуг.

Налогоплательщик при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль вправе учесть затраты, связанные с оказанием спонсорской помощи на условиях распространения рекламы о нем, при условии, что эти расходы будут являться экономически обоснованными, документально подтвержденными и направленными на получение дохода ([п. 1 ст. 252 НК РФ](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_25/Article_252/)).

Согласно [п.п. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_25/Article_264/) расходы на рекламу  приобретенных и реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках, относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

При этом, в соответствии с [п. 4 ст. 264 НК РФ](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_25/Article_264/) расходы на рекламу делятся на две категории: **нормируемые и ненормируемые**.
В полном объеме при налогообложении прибыли могут быть учтены следующие расходы (ненормируемые расходы):
- на рекламные мероприятия через СМИ (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;
- на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- на участие в выставках, ярмарках, экспозициях,
- оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов,
- изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, и (или) о самой организации,
- на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Существуют также **нормируемые расходы**, которые могут уменьшать налогооблагаемую прибыль в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации, определяемой в соответствии со [статьей 249 Налогового кодекса РФ](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_25/Article_249/) ([абз. 5 п. 4 ст. 264 НК РФ](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_25/Article_264/)). К данным расходам, в частности, относятся расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, не указанные в абзацах втором - четвертом пункта 4 ст. 264 НК РФ, осуществленные им в течение отчетного (налогового) периода.

**3.2. НДС**

Как и в случае оказания спонсором безвозмездной спонсорской помощи, *возмездная* спонсорская помощь в виде передачи товаров (работ, услуг) признается объектом налогообложения по НДС согласно [ст. 146 НК РФ](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_21/Article_146/).

Однако у данного вида спонсорской  помощи есть некоторые особенности, связанные с возможностью применения спонсором вычета по НДС.
Поскольку возмездная спонсорская помощь оказывается спонсором в обмен на оказание ему спонсируемым услуг рекламного характера, такой договор с гражданско-правовой точки зрения следует квалифицировать как договор возмездного оказания рекламных услуг.

В соответствии с п.п. [1 п. 1 ст. 146 НК РФ](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_21/Article_146/) объектом налогообложения по НДС является реализация товаров, работ и услуг на территории РФ. Под реализацией услуг при этом Налоговый кодекс РФ понимает возмездное оказание услуг одним лицом другом лицу.

Таким образом, у спонсируемого возникает объект налогообложения по НДС, т.е. он обязан начислить налог на стоимость оказываемых рекламных услуг и предъявить его к оплате спонсору. Следовательно, денежные средства спонсора, направленные на оказание спонсорской помощи должны включать в себя и НДС.

НДС, уплаченный при приобретении услуг и выполнении работ *по размещению рекламы,* спонсор может принять к вычету при выполнении требований, установленных ст. ст. [171](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_21/Article_171/) и [172](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_21/Article_172/) НК РФ.

В частности, в соответствии с [п.2 ст.171](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_21/Article_171/) Налогового кодекса РФ вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, при условии использования этих товаров (работ, услуг) при осуществлении операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость. Кроме того, для осуществления права на вычет у спонсора должен быть счет-фактура, выставленный спонсируемым в течение 5 дней с момента оказания услуг (то есть, с момента подписания акта об оказанных услугах). Также, сумма НДС должна быть выделена отдельной строкой в платежных документах, подтверждающих перечисление спонсором денежной помощи.

В случае, если спонсорский договор будет содержать общий перечень оказываемых спонсору рекламных услуг без выделения сумм НДС по ним, спонсору будет очень сложно доказать правомерность применения вычета по НДС.

Кроме того, согласно [п. 7 ст. 171 НК РФ](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_21/Article_171/) спонсор вправе произвести вычет по НДС лишь по нормируемым видам рекламных расходов и только в доле, соответствующей норме 1% от выручки за соответствующий налоговый период.

Сумма НДС, пропорциональная величине сверхнормативных рекламных расходов, не может быть принята к вычету, а также учтена в расходах по налогу на прибыль ([п. 1 ст. 170 НК РФ](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_21/Article_170/)).

**ПРИМЕР 7 .**

Юридическое лицо, применяющее УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы» заключило спонсорский договор со спортивной городской школой, согласно которому во время спортивных соревнований данная школа будет распространять рекламу о спонсоре в виде ношения спортивной формы в логотипом товарного знака спонсора и надписи на одежде с указанием в словесном выражении имени спонсора.

**А) Единый налог при применении УСН**

В соответствии с [п.п. 20 п. 1 ст. 346.16 НК РФ,](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_26_2/Article_346_16/) налогоплательщик, применяющий УСН, в данном случае уменьшает полученные доходы на расходы, связанные с рекламой своего товарного знака. При этом согласно [п. 2 ст. 346.16](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_26_2/Article_346_16/). такие расходы учитываются в порядке, предусмотренном для учета расходов для налога на прибыль в ст. 264 НК РФ.

Расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, не указанные в абзацах втором - четвертом п. 4 ст. 264 НК РФ, осуществленные им в течение отчетного (налогового) периода, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации, определяемой в соответствии со статьей 249 НК РФ.

Данное правило означает, что затраты спонсора на  размещение своего логотипа на форме спортсменов будут учитываться при расчете налога не полностью, а лишь в строго ограниченном размере, не превышающем 1 процент выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.
Спонсору необходимо учитывать, что распространяемые спонсируемым лицом сведения о нем должны позволить определить действительного спонсора мероприятия, в противном случае он не сможет сформировать рекламные расходы. В связи с этим, спонсору в данном случае необходимо иметь грамотно составленный договор, чтобы его расходы на рекламу в дальнейшем были признанным налоговыми.

**Б) НДС**
Как и в примере 2, организация не будет подпадать под уплату НДС на основании [п. 2 ст. 346.11 НК РФ](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_26_2/Article_346_11/), как лицо, применяющее упрощенную систему налогообложения.

**ПРИМЕР 8.**
Общество с ограниченной ответственностью, находящееся на общей системе налогообложения выступило спонсором конкурса-выставки рисунков одаренных детей, перечислив на счет организатора выставки денежные средства. Организатором является некоммерческая организация, которая, в свою очередь предоставила право спонсору открыть от своего имени выставку, а также участвовать в церемонии поздравления победителей, представивших лучшие рисунки.

**1) Налог на прибыль**

Налогоплательщики при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль вправе учесть затраты, связанные с оказанием спонсорской помощи на условиях распространения рекламы, при условии, что эти расходы экономически обоснованны, документально подтверждены и направлены на получение дохода.

В рассматриваемом примере затраты спонсора на проведение конкурса-выставки являются его расходами на рекламу, поскольку имя спонсора широко афишировалось во время церемонии открытия выставки и поздравления победителей.

В соответствии с [п.п. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_25/Article_264/) расходы на рекламу приобретенных и реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках, относятся к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией.

При этом, согласно [абз.4 п. 4 ст. 264 НК РФ](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_25/Article_264/) при налогообложении прибыли могут быть учтены в полном размере расходы на участие в выставках, содержащих информацию о рекламируемых товарах, работах и услугах, выполняемых и оказываемых организацией, и (или) о самой организации. То есть, данные расходы спонсора являются ненормируемыми и учитываются при уменьшении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в полном объеме.

**2) НДС**
Согласно [п.п. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_21/Article_146/) реализация товаров (работ, услуг) является объектом обложения НДС.

В нашем примере в адрес спонсируемого передаются денежные средства, что не подпадает под перечень операций, облагаемых НДС согласно [ст. 146 НК РФ](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_21/Article_146/), поскольку объекта налогообложения в данном случае не возникает (см. ранее описанные примеры № 1,4).

Права на вычет по НДС в данном случае у спонсора также не возникнет, поскольку данные рекламные расходы являются ненормируемыми ([согласно п. 7 ст. 171 НК РФ](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_21/Article_171/), если в соответствии с [гл. 25 НК РФ](http://wiki.klerk.ru/index.php/Glava_25/) расходы принимаются для целей налогообложения прибыли по нормативам, то суммы налога по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем размеру норматива, следовательно, если расходы ненормируемые, то права на вычет не возникает).

Основной вывод, который может сделать для себя налогоплательщик из вышеприведенных примеров, при возникновении спорной ситуации в квалификации тех или иных расходов в целях исчисления налога на прибыль и НДС состоит в грамотной аргументации цели заключения договора (но не цели, в соответствии с которой будет использоваться передаваемое имущество, что не имеет значения для налоговых органов), а также правильном документальном оформлении договорных отношений.

**1) Договор оказания благотворительной помощи** (или пожертвования) – должен иметь направленность на одну из целей, установленных в п. 1 ст. 2 Закона №135-ФЗ, иначе это будет считаться обычным дарением, а не благотворительной помощью.

В случае, если передается имущество, благотворитель вправе указать в договоре назначение использования имущества благополучателем.
Кроме того, обязательным является указание на то, что одна сторона предоставляет что-либо другой стороне без получения от нее платы или иного встречного предоставления.

Такой договор должен быть в обязательном порядке составлен в письменной форме, если:
- жертвователем является юридическое лицо, и стоимость дара превышает 5 [МРОТ](https://www.klerk.ru/reference/glossary/?40503);
- предметом пожертвования является объект недвижимости (для такого договора обязательна государственная регистрация);
- договор содержит обещание дарения в будущем.

Передачу имущества и денежных средств также необходимо обязательно документально подтвердить. Если благотворительная помощь оказывается путем передачи денежных средств, то, оформляется, либо приходный кассовый ордер и квитанция к нему (наличные расчеты), либо платежные поручения и соответствующие банковские выписки (безналичный расчет).

Имущество передается по акту приемки-передачи, либо накладной. Кроме того, необходимо правильно оформить счет-фактуру. Согласно п. 5 ст. 168 НК РФ при реализации товаров, операции по реализации которых не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), расчетные документы, а также документы первичного учета и счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм налога. При этом на указанных документах делается соответствующая надпись и ставится штамп «Без налога (НДС)».

Что касается налогообложения расходов, возникающих при оказании благотворительной помощи, то к расходам в целях исчисления налога на прибыль данные расходы не относятся, а от обложения НДС благотворитель освобождается.

**2) Договор оказания безвозмездной спонсорской помощи***-* по своей правовой конструкции, как и договор на оказание благотворительной помощи, должен соответствовать договору дарения. В обязательном порядке в договоре должна быть указана его цель – на проведение какого-либо мероприятия, создание или трансляцию какой-либо передачи и т.д. При этом из договора должно быть ясно, что целью спонсора не является реклама своей продукции, имени или марки.

Налоговые последствия данного договора: отсутствие расходной части прибыли, и наличие обязанности по уплате НДС в бюджет на общих основаниях.

**3) Договор оказания возмездной спонсорской помощи** заключается в целях распространения рекламы о спонсоре, что обязательно должно быть отражено в его условиях. По правовой конструкции данный договор представляет собой договор на оказание услуг рекламного характера (гл. 39 ГК РФ). В обязательства спонсора должно входить финансирование мероприятия или оказание иного вида поддержки, а в обязательства спонсируемого – распространение в ходе мероприятия или передачи информации о спонсоре путем размещения логотипа, упоминания имени спонсора, предоставления ему права выступления на данном мероприятии и т.п.

К данному договору, помимо документов, подтверждающих передачу имущества или денег, должны в обязательном порядке прилагаться акт приемки-передачи оказанных рекламных услуг, счет-фактура с выделенной суммой НДС, а также текст рекламного объявления, экземпляр печатного издания и иные подобные носители, подтверждающие факт рекламы спонсора.

Данный договор не обязательно должен быть составлен в форме единого документа. Он может быть заключен в форме обмена письмами между спонсором и спонсируемым с обязательным указанием цели оказания помощи.

Расходы на рекламу по такому договору признаются в качестве расходов в целях налогообложения прибыли.  НДС при общей системе налогообложения уплачивается спонсором на общих основаниях.

Как видим, каждая из вышеприведенных форм оказания помощи имеет свои плюсы и минусы с точки зрения налогообложения налогом на доходы (прибыль) и НДС.

Таким образом, в условиях российской действительности руководителю предприятия  (или его собственнику), прежде чем решить, в какой форме оказывать ту или иную финансовую или материальную поддержку или спонсировать проведение какого-либо мероприятия, лучше изначально решить, что для организации будет предпочтительнее с точки зрения налогообложения возникающих расходов.

Данный постулат применим, если только речь не идет о достижении высоконравственных целей, связанных со стремлением некоторых бизнесменов, порой, вопреки собственной выгоде, создать базу для развития таких отраслей Российской экономики как здравоохранение, образование, культура, искусство. Без соответствующей благотворительной поддержки, данные отрасли, скорее всего, еще долго не выйдут на тот уровень своего развития, который существовал во времена Морозовых, Демидовых, Боткиных и других меценатов.

К сожалению, принцип, провозглашенный в Конституции РФ - о поощрении со стороны государства благотворительной деятельности на сегодняшний день остается лишь декларацией, не имеющей под собой никакой практической почвы. Сегодня, как никогда, Россия нуждается в развитии и сохранении интеллектуальных ценностей, которыми она всегда гордилась.

Хочется верить, что директора предприятий и их собственники, разобравшись в вопросах благотворительности и спонсорства, и ответив для себя на вопрос: «что есть что?», найдут ответ и на такой риторический вопрос: «как извлечь из пользы личной – пользу общественную?».