



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 2902/11

Москва

28 июля 2011 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
в составе:

председательствующего – Председателя Высшего Арбитражного
Суда Российской Федерации Иванова А.А.;

членов Президиума: Бациева В.В., Валявиной Е.Ю., Завьяловой Т.В.,
Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г.,
Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. –

рассмотрел заявление Межрегиональной Ассоциации
правозащитных организаций «АГОРА» о пересмотре в порядке надзора
решения Арбитражного суда Республики Татарстан от 08.07.2010 по делу
№ А65-5833/2010, постановления Одиннадцатого арбитражного
апелляционного суда от 13.09.2010 и постановления Федерального
арбитражного суда Поволжского округа от 22.12.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие:

от заявителя – Межрегиональной Ассоциации правозащитных организаций «АГОРА» – Ахметгалиев Р.Х., Чиков П.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Республике Татарстан – Челнокова Р.Н., Шишлова Л.Ю.

Заслушав и обсудив доклад судьи Никифорова С.Б., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 5 по Республике Татарстан (далее – инспекция) проведена выездная налоговая проверка деятельности Межрегиональной Ассоциации правозащитных организаций «АГОРА» (далее – ассоциация) за 2006 – 2008 годы.

По результатам проверки инспекцией составлен акт от 04.12.2009 № 05-01-16/49 и вынесено решение от 12.01.2010 № 05-01-16/1 о привлечении ассоциации к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – решение инспекции), оставленное без изменения решением Управления Федеральной налоговой службы по Республике Татарстан от 18.02.2010 № 105.

По эпизоду, связанному с учетом в целях исчисления налога на прибыль денежных средств, полученных ассоциацией от Tides Foundation и National Endowment for Democracy (далее – фонды), инспекция установила следующее.

Ассоциация получила денежные средства от фондов, определивших их суммы и обусловивших цели использования.

Проанализировав соглашения, заключенные ассоциацией с фондами, письма фондов и другие представленные ассоциацией документы, инспекция сочла их соглашениями о предоставлении ассоциации грантов, а предоставляемые денежные средства – грантами.

Согласно подпункту 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного

налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) – источником целевого финансирования или федеральными законами, в виде полученных грантов. В целях главы 25 Налогового кодекса грантами признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям: гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством Российской Федерации, на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения (направления – СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез), охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований; гранты предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным предоставлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта.

Применив положения подпункта 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса инспекция признала денежные средства – гранты, полученные

от фондов, не отвечающими критериям освобождения от налогообложения, следовательно, подлежащими включению в состав доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль ассоциации, поскольку названных фондов нет в перечне, утвержденном постановлением Правительства Российской Федерации от 24.12.2002 № 923 «О перечне иностранных и международных организаций, гранты которых не учитываются в целях налогообложения в доходах российских организаций – получателей грантов».

Ассоциация обратилась в Арбитражный суд Республики Татарстан с заявлением, уточненным в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, о признании недействительным решения инспекции в отношении подпунктов 1 – 7 пункта 1 в части взыскания штрафа за неполную уплату налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, единого социального налога; подпунктов 1, 2, 3, 5 – 10 пункта 2 в части начисления пеней по налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость, единому социальному налогу, страховым взносам на обязательное пенсионное страхование; подпунктов 1 – 7, 10, 11 пункта 3.1 в части доначисления налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Решением Арбитражного суда Республики Татарстан от 08.07.2010 (с учетом определения от 20.07.2010) заявление удовлетворено частично.

Постановлением Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.09.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 22.12.2010 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов ассоциация, ссылаясь на нарушение арбитражными судами единообразия в

толковании и применении норм права, просит их отменить в части отказа в удовлетворении требования и признать недействительными следующие положения решения инспекции: подпункты 1, 2 пункта 1 в части взыскания штрафа за неполную уплату налога на прибыль в размере 136 621 рубля 32 копеек; подпункт 3 пункта 1 в части взыскания штрафа за неполную уплату налога на добавленную стоимость в размере 12 534 рублей 9 копеек; подпункты 1, 2, 3 пункта 2 в части начисления пеней по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость; подпункты 1, 2 пункта 3.1 в части доначисления 683 057 рублей 3 копеек налога на прибыль и подпункта 3 пункта 3.1 в части доначисления 62 670 рублей 96 копеек налога на добавленную стоимость.

В отзыве на заявление инспекция просит оспариваемые судебные акты оставить без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что указанные судебные акты подлежат отмене в части ввиду следующего.

Суды трех инстанций, отказывая в удовлетворении заявления ассоциации по данному эпизоду, согласились с доводами инспекции, исходя из того, что для отнесения спорных денежных средств к такой категории целевого финансирования как грант есть все основания. В связи с несоблюдением ассоциацией требований подпункта 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса суды сделали вывод о том, что спорные денежные средства подлежат включению в состав доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Между тем судами не учтено следующее.

В соответствии с пунктом 2 статьи 251 Налогового кодекса, при определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных

товаров). К ним относятся целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления и решений органов управления государственных внебюджетных фондов, а также целевые поступления от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики – получатели указанных целевых поступлений обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (понесенных) в рамках целевых поступлений.

Согласно подпункту 1 пункта 2 статьи 251 Налогового кодекса к целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы, паевые взносы, пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Статьей 582 Гражданского кодекса Российской Федерации пожертвованием признано дарение вещи или права в общеполезных целях. Пожертвования могут делаться гражданам, лечебным, воспитательным учреждениям, учреждениям социальной защиты и другим аналогичным учреждениям, благотворительным, научным и образовательным учреждениям, фондам, музеям и другим учреждениям культуры, общественным и религиозным организациям, иным некоммерческим организациям в соответствии с законом, а также государству и другим субъектам гражданского права, указанным в статье 124 этого Кодекса.

Анализ приведенных законодательных норм позволяет сделать вывод: спорные денежные средства относятся к внереализационным доходам только в том случае, если они не подпадают под положения,

содержащиеся в статье 251 Налогового кодекса, о целевом финансировании и целевых поступлениях.

Названное согласуется с разъяснениями, содержащимися в письме Федеральной налоговой службы от 29.09.2008 № ШТ-15-3/1078@: если полученный организацией грант не удовлетворяет хотя бы одному из условий подпункта 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса и нет иных оснований для отнесения его к целевому финансированию или к целевым поступлениям (пункт 2 статьи 251 Налогового кодекса), он учитывается для целей налогообложения прибыли в составе внереализационных доходов.

Отсутствие упомянутых фондов в перечне иностранных и международных организаций, утвержденном Правительством Российской Федерации, лишает возможности считать спорные денежные средства, поступившие от фондов, грантом в порядке подпункта 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса, но не исключает применение в рассматриваемой ситуации положений подпункта 1 пункта 2 статьи 251 Налогового кодекса о целевых поступлениях в виде пожертвований.

Как следует из устава ассоциации, она является некоммерческой организацией, представляет собой общественное объединение, учрежденное юридическими лицами, являющимися общественными организациями, для содействия ее членам в достижении уставных целей (пункты 1.1, 1.2 устава).

Ассоциация ставит своей основной целью объединение усилий гражданского общества в области защиты прав человека (пункт 3.1 устава).

Tides Foundation является некоммерческой неправительственной организацией, одной из целей которой является поддержка некоммерческих неправительственных организаций в других странах, которые вносят вклад в осуществление позитивных социальных изменений. Такая поддержка включает финансирование общественных нужд, в том числе благотворительную деятельность, для лиц – носителей

ВИЧ/СПИД. Денежные средства, предоставленные указанным фондом, в письме от 05.12.2008 определены как пожертвования (правильный и целесообразный вариант перевода слова «donation» с точки зрения контекста данного документа), имеют безвозмездный характер; цель пожертвования (идентификационный номер TFR 08-03224) – оказание правовой поддержки людям с ВИЧ/СПИДом, в связи с перебоями в поставках препаратов для антиретровирусной терапии в России. Фонд подтвердил осуществление финансирования от 05.12.2008 № TFR 08-03224 в качестве пожертвования письмом от 27.01.2010.

National Endowment for Democracy, некоммерческая организация, одной из целей создания и деятельности которой является поддержка некоммерческих неправительственных организаций в других странах, передала ассоциации по соглашениям № 2006-566.0, 2007-986.0, 2008-992.0 безвозмездно денежные средства для использования по определенному назначению – с целью предоставления юридической защиты неправительственным организациям, ставшим предметом преследования со стороны правительства, необходимой для поддержания возможности продолжить свою деятельность; предоставления персоналу российских неправительственных организаций специальных знаний, необходимых для поддержания возможности продолжить свою деятельность при преследовании со стороны правительства.

Цели предоставления денежных средств фондами соответствуют целям и предмету деятельности ассоциации и отвечают понятию «общепользные цели» – ориентированы на защиту конституционных прав граждан и направлены на достижение общественных благ.

Расходование средств на ведение уставной деятельности, подтвержденное отчетами ассоциации, направленными в фонды (у которых отсутствовали претензии к целевому использованию средств), ведение ассоциацией раздельного учета доходов (расходов), полученных в рамках целевых поступлений и доходов (расходов)

от предпринимательской деятельности (с 2008 года – деятельность в области рекламы), инспекцией подтверждается.

Следовательно, полученные ассоциацией от фондов средства для целей налогообложения прибыли являются целевыми поступлениями в виде пожертвований (цели полученных пожертвований совпадают с уставными задачами ассоциации, соблюдены иные законодательно установленные условия их отнесения к целевым поступлениям – использование по назначению, отдельный учет и другие требования).

Таким образом, суды, отказывая в удовлетворении заявления ассоциации по данному эпизоду, не учли положений, содержащихся в подпункте 1 пункта 2 статьи 251 Налогового кодекса.

Денежные средства, предоставленные фондами, являющиеся пожертвованием, не подлежат учету при исчислении налога на прибыль на основании указанной нормы.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты подлежат отмене согласно пункту 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Вступившие в законную силу судебные акты арбитражных судов по делам со схожими фактическими обстоятельствами, принятые на основании нормы права в истолковании, расходящемся с содержащимся в настоящем постановлении толкованием, могут быть пересмотрены на основании пункта 5 части 3 статьи 311 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, если для этого нет других препятствий.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьей 303, пунктом 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 08.07.2010 по делу № А65-5833/2010, постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.09.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 22.12.2010 по тому же делу в части, касающейся отказа в признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Республике Татарстан от 12.01.2010 № 05-01-16/1 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения по эпизоду, связанному с учетом в целях исчисления налога на прибыль денежных средств, полученных Межрегиональной Ассоциацией правозащитных организаций «АГОРА» от Tides Foundation и National Endowment for Democracy отменить.

В указанной части требования Межрегиональной Ассоциации правозащитных организаций «АГОРА» удовлетворить.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов