



## ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

---

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 9152/13

Москва

19 ноября 2013 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Абсалямова А.В., Андреевой Т.К., Бациева В.В., Завьяловой Т.В., Козловой О.А., Маковской А.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление общероссийской общественной организации «Российское Авторское Общество» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 29.06.2012 по делу № А40-127535/11-20-521 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 31.05.2013 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – общероссийской общественной организации «Российское Авторское Общество» – Кулагин А.Б., Покровский В.А., Янсон И.Е.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по г. Москве – Новоселова Н.Л., Ушакова Н.Р., Французов А.В., Шишов Д.А.

Заслушав и обсудив доклад судьи Завьяловой Т.В. и объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Общероссийская общественная организация «Российское Авторское Общество» (далее – Российское Авторское Общество, РАО) обратилась в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по г. Москве (далее – инспекция) от 03.08.2011 № 12-28/92 (далее – решение инспекции, решение от 03.08.2011) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части пункта 1 раздела «Налог на добавленную стоимость», пункта 2 раздела «Налог на прибыль», а также пункта 1 раздела «Исчисление и уплата налогов с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации».

Решением Арбитражного суда города Москвы от 29.06.2012 решение инспекции признано недействительным в части пункта 1 раздела «Налог на добавленную стоимость» и пункта 1 раздела «Исчисление и уплата налогов с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации»; в остальной части в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.01.2013 решение суда первой инстанции отменено в части отказа РАО в признании недействительным решения инспекции в части эпизода «Налог на прибыль», связанного с признанием собранного, но не выплаченного авторского вознаграждения кредиторской задолженностью с истекшим сроком исковой давности, в названной части решение инспекции признано недействительным; в остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 31.05.2013 постановлением суда апелляционной инстанции в части признания недействительным решения инспекции по эпизоду, связанному с признанием собранного, но не выплаченного авторского вознаграждения кредиторской задолженностью с истекшим сроком исковой давности, отменил, в указанной части решение суда первой инстанции оставил в силе; в остальной части названные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции и постановления суда кассационной инстанции РАО просит их отменить в части правовой оценки не выплаченного авторам вознаграждения, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм материального и процессуального права, постановление суда апелляционной инстанции оставить без изменения.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить оспариваемые судебные акты 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 обжалуемые судебные акты подлежат отмене в части по следующим основаниям.

Как усматривается из материалов дела, по результатам выездной налоговой проверки Российского Авторского Общества по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за период с 01.01.2007 по 31.12.2008 инспекцией был составлен акт, на основании которого было принято решение от 03.08.2011, которым в том числе доначислен налог на прибыль за 2007 год в сумме 277 266 480 рублей, за 2008 год – 69 512 400 рублей.

Основанием для доначисления указанных сумм налога послужил

вывод инспекции о неправомерном невключении Российским Авторским Обществом в состав внереализационных доходов кредиторской задолженности по суммам депонированного вознаграждения известным и неизвестным авторам за использование произведений, по которой истек срок исковой давности.

В ходе налоговой проверки инспекция установила, что РАО не вело учет авторских вознаграждений, не выплаченных правообладателям, по дате возникновения обязательства, а также не учитывало для целей налогообложения прибыли кредиторскую задолженность с истекшим сроком исковой давности, что повлекло применение инспекцией статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс, Кодекс) в целях определения размера такой задолженности, подлежащей включению на основании пункта 18 статьи 250 Кодекса в состав внереализационных доходов.

В качестве исходных данных для расчета налога на прибыль инспекцией использованы бухгалтерские балансы РАО за 2004–2005 годы, согласно которым по состоянию на 31.12.2004 по строке 620 «Кредиторская задолженность» за 2004 год числилась задолженность в размере 1 155 277 000 рублей, из расчета которой инспекцией доначислен налог на прибыль за 2007 год в сумме 277 266 480 рублей.

Расчет доначисленного налога на прибыль за 2008 год произведен путем определения разницы между кредиторской задолженностью по состоянию на 31.12.2005 (1 444 912 000 рублей) и кредиторской задолженностью по состоянию на 31.12.2004 (1 155 277 000 рублей) и составил 69 512 400 рублей.

При рассмотрении данного спора суд первой инстанции поддержал позицию инспекции, указав, что глава 25 Кодекса «Налог на прибыль организаций» не устанавливает каких-либо особенностей ведения налогового учета для организаций, осуществляющих управление правами

на коллективной основе.

В связи с этим, по мнению суда, подлежит применению общий принцип учета кредиторской задолженности по каждому кредитору с обязательным указанием основания и даты возникновения задолженности. Если установить кредитора и основание возникновения задолженности по каким-либо причинам невозможно, такие суммы, как «невыясненные суммы», подлежат учету обособленно на субсчетах и относятся на финансовый результат в общем порядке по истечении трех лет от даты поступления.

Примененную инспекцией методику расчета кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, суд первой инстанции признал обоснованной, поскольку РАО не обеспечило ведение налогового и бухгалтерского учета кредиторской задолженности по выплате авторских вознаграждений, указав, что при расчетном методе достоверное исчисление налогов невозможно по объективным причинам.

Суд апелляционной инстанции назначил по делу финансово-экономическую экспертизу, результаты которой были положены в основу постановления от 28.01.2013, которым решение суда первой инстанции по спорному эпизоду отменено, требование Российского Авторского Общества в этой части удовлетворено.

Согласно заключению экспертов методика расчета, примененная налоговым органом, формирует результат, который не соответствует данным бухгалтерского (налогового) учета, представленным налогоплательщиком. Проанализировав представленные для налоговой проверки документы, касающиеся учета задолженности перед правообладателями (идентифицированными и неидентифицированными), эксперты указали, что полученное инспекцией расчетное значение кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности (1 444 912 000 рублей) в 2,5 раза превышает максимально возможные значения по счету 74 «Вознаграждение для последующего распределения».

Применив правовую позицию, изложенную в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 10.04.2012 № 16282/11, суд апелляционной инстанции счел, что исчисление налоговым органом налога должно соответствовать размеру фактических обязательств налогоплательщика, в связи с чем признал недостоверным произведенный инспекцией расчет сумм доначисленного налога на прибыль.

Суд кассационной инстанции отменил постановление суда апелляционной инстанции в части в связи с допущенным, по его мнению, нарушением требований статьи 82 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при назначении финансово-экономической экспертизы, выразившимся в постановке перед экспертами вопросов, которые не требовали специальных познаний, а отнесены к компетенции суда и производятся на основании оценки доказательств, имеющих в материалах дела. Решение суда первой инстанции по эпизоду «Налог на прибыль», связанному с признанием невыплаченного авторского вознаграждения кредиторской задолженностью с истекшим сроком давности, было оставлено в силе.

По мнению Президиума, судами первой и кассационной инстанций при рассмотрении настоящего дела не было учтено следующее.

В силу положений статьи 246 Налогового кодекса Российской Федерации Авторское Общество признается плательщиком налога на прибыль, соответственно, на нем лежит обязанность по определению объекта налогообложения с учетом требований, содержащихся в главе 25 Налогового кодекса «Налог на прибыль организаций».

Так, пункт 18 статьи 250 Налогового кодекса предписывает включать в состав внереализационных доходов налогоплательщика суммы кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям.

РАО является единственной организацией в Российской Федерации, осуществляющей управление авторскими правами на коллективной основе в сферах, предусмотренных подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 1244 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс).

Пунктом 5 статьи 1244 Гражданского кодекса установлено, что аккредитованные организации обязаны принимать разумные и достаточные меры по установлению правообладателей, имеющих право на получение вознаграждения в соответствии с заключенными этой организацией лицензионными договорами и договорами о выплате вознаграждения.

При этом аккредитованная организация вправе наряду с управлением правами тех правообладателей, с которыми она заключила договоры в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 1242 Гражданского кодекса, также осуществлять управление правами и сбор вознаграждения для тех правообладателей, с которыми у нее такие договоры не заключены (пункт 3 статьи 1244 данного Кодекса).

Правообладатель, не заключивший с аккредитованной организацией договор о передаче полномочий по управлению правами, может в любой момент полностью или частично отказаться от управления этой организацией его правами, письменно уведомив о своем решении аккредитованную организацию. При этом аккредитованная организация обязана уплатить правообладателю причитающееся ему вознаграждение, полученное от пользователей в соответствии с ранее заключенными договорами, и представить отчет (пункт 4 статьи 1244 Гражданского кодекса).

Согласно пункту 2 статьи 47 Закона Российской Федерации от 09.07.1993 № 5351-1 «Об авторском праве и смежных правах» (далее – Закон № 5351-1), регулирующему правоотношения, возникшие до 01.01.2008, обладатели авторских и смежных прав, не предоставившие

полномочий организации в отношении сбора вознаграждения, вправе потребовать от организации выплаты причитающегося им вознаграждения в соответствии с произведенным распределением, а также исключить свои произведения и объекты смежных прав из лицензий, предоставляемых этой организацией пользователям.

Следовательно, обязательства аккредитованной организации по управлению правами на коллективной основе о выплате правообладателю, не являющемуся членом этой организации, сумм авторского вознаграждения определены моментом волеизъявления правообладателя в установленной законом форме, то есть моментом востребования.

Кроме того, пунктом 4 статьи 45 Закона № 5351-1 предусмотрено, что организация, управляющая имущественными правами на коллективной основе, вправе сохранять невостребованное вознаграждение, включая его в распределяемые суммы или обращая на другие цели в интересах представляемых ею обладателей авторских и смежных прав по истечении трех лет с даты его поступления на счет организации.

Таким образом, реализуя возложенную на него функцию по управлению авторскими правами, Российское Авторское Общество призвано обеспечивать соблюдение прав неопределенного круга лиц – авторов (правообладателей) произведений на гарантированное законом справедливое получение вознаграждения, предусмотренных Бернской конвенцией по охране литературных и художественных произведений от 09.09.1886 и Всемирной конвенцией об авторском праве от 06.09.1952.

В связи с изложенным является недопустимым изъятие средств РАО, принадлежащих иным лицам.

Делая вывод об истечении срока исковой давности, суды первой и кассационной инстанций, по мнению Президиума, не учли следующее.

В силу требований статей 200 и 314 Гражданского кодекса общий трехлетний срок исковой давности по требованиям автора, не являющегося членом аккредитованной организации по управлению правами на



коллективной основе о взыскании (выплате) сумм авторского вознаграждения, собранного для него такой организацией, исчисляется по истечении семи дней с момента письменного волеизъявления автора (правообладателя).

Следовательно, примененная инспекцией методика расчета налога на прибыль, основанная на общей информации о состоянии субсчета 74.20 «Расчеты по выплате авторских вознаграждений. Вознаграждения для последующего распределения» и не учитывающая специфику деятельности Российского Авторского Общества, противоречит положениям главы 25 Налогового кодекса, в связи с чем не может быть признана обоснованной.

Вместе с тем, признавая за РАО право на освобождение от обложения налогом на прибыль средств, причитающихся правообладателям, Президиум полагает, что их нецелевое использование, а также направление на цели, не предусмотренные уставом РАО, влечет обязанность по включению указанных средств в налогооблагаемую базу по правилам, предусмотренным пунктом 14 статьи 250 Налогового кодекса, в качестве имущества, использованного не по целевому назначению.

В ходе выездной налоговой проверки по рассматриваемому спору данное обстоятельство инспекция не установила.

Таким образом, постановление суда кассационной инстанции в части спорного эпизода как нарушающее единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права в соответствии с пунктом 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежит отмене.

Постановление суда апелляционной инстанции в указанной части подлежит оставлению без изменения.

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.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 5 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 31.05.2013 по делу № А40-127535/11-20-521 Арбитражного суда города Москвы в части эпизода, связанного с признанием собранного, но не выплаченного общероссийской общественной организацией «Российское Авторское Общество» авторского вознаграждения кредиторской задолженностью с истекшим сроком исковой давности, отменить.

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.01.2013 в названной части оставить без изменения.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов