

13 февраля 2017 г.

**В ИФНС России № 4 по г. Москве**  
119048, г. Москва, ул. Доватора, д. 12 корп. 2  
стр.5

от **МОО «МЦР»**  
**ИНН 7704080037/КПП 770401001**  
119019, г. Москва, Знаменский пер., д. 3/5

**ВОЗРАЖЕНИЯ**  
**по Акту налоговой проверки №1203 от 30.12.2016**

ИФНС России № 4 по г. Москве проведена выездная налоговая проверка Международной общественной организации «Международный Центр Рерихов» (далее по тексту – Организация) по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты всех налогов за 2013-2015г.г.

Результаты проверки оформлены Актом выездной налоговой проверки №1203 от 30.12.2016 (далее по тексту – «Акт проверки»). Акт был вручен представителю Организации 13 января 2017 года.

Организация не согласна с выводами и предложениями проверяющих и, руководствуясь п. 6 ст. 100 НК РФ, представляет настоящие Возражения по Акту проверки.

**1. Включение в состав внереализационных доходов для целей налогообложения налогом на прибыль имущества, полученного по договорам дарения.**

**Выводы проверяющих:**

По мнению проверяющих, в отношении имущества, полученного по договорам дарения № 2 19.02.2013 и № 14 от 08.10.2013г. Организацией не велся отдельный учет, поэтому п. 2 ст. 251 НК РФ об исключении из состава доходов полученного безвозмездно имущества для ведения уставной деятельности некоммерческой организации применению не подлежит. Отсутствие отдельного учета проверяющие обосновывают не отражением спорного имущества в бухгалтерском учете.

**Позиция Организации:**

Организация не согласна с позицией проверяющих по следующим основаниям.

**1.** В силу пункта 2 статьи 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению

К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, в частности, относятся осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях взносы учредителей (участников, членов), пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации, доходы в виде безвозмездно полученных некоммерческими организациями работ (услуг), выполненных (оказанных) на основании соответствующих договоров (пп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ).

В соответствии с пунктом 14 статьи 250 НК РФ имущество, полученное некоммерческой организацией в рамках целевых поступлений и использованное не по целевому назначению, учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в составе внереализационных доходов.

Таким образом, основным условием для признания в целях гл. 25 НК РФ поступившего имущества целевыми поступлениями является то, что указанное имущество получено безвозмездно некоммерческой организацией на ведение ее уставной деятельности.

Согласно пункту 2.1. Устава Организации целями создания и деятельности являются содействие изучению, сохранению и популяризации творческого наследия семьи Рерихов, являющегося частью мировой культуры и представляющего интерес и ценность для всех народов, населяющих нашу планету, а также хранение, выявление, собирание, изучение и публикация музейных предметов и музейных коллекций

Проверяющими не оспаривается, что картины получены Организацией безвозмездно по договорам дарения от физических лиц для обеспечения деятельности и развития общественного Музея имени Н.К. Рериха, входящего в структуру Организации, а также для содействия изучению, сохранению и популяризации творческого наследия семьи Рерихов.

Таким образом, факт целевого поступления и использования имущества подтверждается, как представленными в ходе проверки документами, так и выводами проверяющих, сделанными по результатам их оценки.

Установленное п. 2 ст. 251 НК РФ требование о раздельном учете доходов, полученных по договорам дарения, Организацией также было исполнено.

В Учетных политиках Организации на 2013-2015г.г. установлено, что поступающие музейные предметы подлежат особому учету. Учет осуществляется в соответствии с утверждёнными 20.02.2006г. Правилами учета и выдачи предметов изобразительного и мемориально-вещевого фонда, принадлежащих Международному Центру – Музею имени Н.К. Рериха. Учет ведется с использованием специальной учётной документации, обеспечивающей возможность их юридической охраны, полной идентификации и создающей условия для изучения и использования.

Все вышеуказанные документы были представлены в ходе проверки.

Проверяющими на стр. 5 Акта установлено, что все требования учета музейных предметов по картинам, полученным по договорам дарения, Организацией соблюдены: составлены акты приема предметов, предметы внесены в книгу поступлений и им присвоены учетные номера.

Проверяющие указывают, что для признания наличия раздельного учета полученные музейные предметы должны быть учтены в составе бухгалтерского учета как прочие поступления.

Такой вывод прямо противоречит положениям п. 2 ст. 251 НК РФ и не соответствует целям указанной нормы.

В п. 2 ст. 251 НК РФ не установлено, как именно должен производиться раздельный учет. Как указано выше, целью раздельного учета ставится недопущение случаев использования имущества не по целевому назначению.

Положения налогового законодательства должны применяться с учетом требований п. 7 ст. 3 НК РФ о толковании всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщиков.

Проверяющими в ходе проверки было установлено как факт ведения обособленного учета полученного по договорам дарения имущества, так и его поступление и использование исключительно на основные цели создания и деятельности Организации.

Исходя из вышеизложенного, Организация в полном соответствии с п. 2 ст. 251 НК РФ не включила стоимость безвозмездно полученного имущества по договорам дарения в состав налогооблагаемых доходов.

**2.** При определении налогооблагаемой базы проверяющими были нарушены положения налогового законодательства о порядке определения дохода для целей налогообложения.

Инспекцией при определении дохода для целей налогообложения принята рыночная цена, определенная экспертом в отчете об оценке рыночной стоимости произведений искусства № 129-1 от 15.12.2016г., произведенной НИНЭ им. П.М. Третьякова по заказу Министерства культуры РФ.

Налоговый кодекс строго регламентирует в статье 95 НК РФ порядок получения заключения эксперта. В акте проверки отсутствует обоснование, почему для оценки рыночной стоимости картин не был привлечен эксперт в порядке ст. 95 НК РФ.

Кроме того, вышеуказанный отчет составлен с существенными нарушениями, которые более подробно изложены в п. 2.2 раздела 2 «Уплата налога на имущество по музейным предметам, полученным по договорам дарения».

**2. Уплата налога на имущество по музейным предметам, полученным по договорам дарения**

**Выводы проверяющих:**

По мнению проверяющих, Организация должна была включить полученные в период с 2005 по 2012 год в дар картины, не включенные в Музейный фонд РФ, в состав основных средств и облагать налогом на имущество.

**Позиция Организации:**

Организация не согласна с позицией проверяющих по следующим основаниям.

1. Особенности правового положения положение музеев в Российской Федерации определяются в соответствии с Федеральным законом от 26.05.1996 № 54-ФЗ "О Музейном фонде Российской Федерации и музеях в Российской Федерации" (далее - Закон № 54-ФЗ).

В соответствии с определением, содержащимся в ст. 3 Закона № 54-ФЗ, картина, представляющая собой культурную ценность, особые признаки которой делают необходимым для общества ее сохранение, изучение и публичное представление, является музейным предметом.

Проверяющими не оспаривается, что картины, полученные по договорам дарения, являются музейными предметами.

Ссылка проверяющих на стр. 21 Акта на пункт 13 Закона № 54-ФЗ, якобы регулирующий отражение на балансе только музейных предметов, включенных в состав Музейного фонда РФ, необоснована. В законе № 54-ФЗ, в редакции действовавшей в проверяемый период, отсутствует как указанный пункт, так и какие-либо положения о порядке учета музейных предметов на балансе.

Указанный вопрос в проверяемый период был урегулирован в пункте 13 Положения о Музейном фонде Российской Федерации, а также п. 81 Инструкции № 290 от 17.07.1985 по учету и хранению музейных ценностей, находящихся в государственных музеях СССР. В данных нормативных актах установлен порядок специального учета и хранения музейных предметов, который должен осуществляться их собственником и прямо указано следующее:

«Отражение музейных предметов и музейных коллекций на балансе юридического лица, в оперативном управлении или пользовании которого они находятся, не допускается» (п. 13 Положения о Музейном фонде)

«Все памятники истории и культуры (вещественные, объекты природы, произведения всех видов изобразительного и декоративно-прикладного искусства, памятники письменности и др.), хранящиеся в музеях, бухгалтерскому учету по стоимости не подлежат» (п. 81 Инструкции по учету и хранению музейных ценностей)

Следовательно, в действовавшем в проверяемом периоде законодательстве был установлен запрет на учет музейных предметов на балансе музея (вне зависимости от формы собственности) и распространялся на все музейные предметы, а не только входящие в Музейный фонд.

Более того, в настоящий момент в статье 7 Закона № 54-ФЗ прямо указано, что *«отражение музейных предметов и музейных коллекций на балансе музея не допускается»*.

Таким образом, как в проверяемый период, так и в настоящий момент музейные предметы, вне зависимости от того включены они или нет в Музейный фонд РФ, не входят в состав имущества, отражаемого на балансе музея, и учитываются в специальной учетно-хранительской документации.

Организация в полном соответствии с вышеуказанными требованиями нормативных актов осуществляла учет в соответствии с утверждёнными 20.02.2006г. Правилами учета и выдачи предметов изобразительного и мемориально-вещевого фонда, принадлежащих Международному Центру – Музею имени Н.К Рериха. Проверяющими на стр. 15 Акта

установлено, что все требования учета музейных предметов Организацией соблюдены: составлены акты приема предметов, предметы внесены в книгу поступлений и им присвоены учетные номера.

Исходя из вышеизложенного, картины как музейные предметы не должны учитываться в качестве основных средств и в силу п. 1 ст. 374 НК РФ не подлежат обложению налогом на имущество.

**2.** При определении налогооблагаемой базы по налогу на имущество проверяющими были нарушены положения налогового законодательства.

**2.1.** В соответствии с п. 1 ст. 375 НК РФ налоговая база по налогу на имущество определяется как среднегодовая стоимость имущества.

В случае если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета (п. 3 ст. 375 НК РФ).

Согласно абз. 3 п. 17 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, основные средства, которые принадлежат некоммерческим организациям, не амортизируются, а по ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом.

Таким образом, у некоммерческих организаций налогом облагается разница между первоначальной стоимостью объекта и величиной начисленного по нему износа.

При определении налоговой базы проверяющие неправомерно не уменьшили определённую ими стоимость картин на сумму износа, начисленного за весь период, начиная с даты их получения.

Исходя из требований ст. 89, 100 НК РФ, при проведении проверки налоговая инспекция должна установить действительный объем налоговых обязательств налогоплательщика.

В соответствии с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 16.07.2004 № 14-П, основное содержание выездной налоговой проверки - проверка правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) одного или нескольких налогов по месту нахождения налогоплательщика на основе изучения как документальных источников информации, так и фактического состояния объектов налогообложения.

Иными словами, размер доначисленного налоговым органом по результатам проверки налога должен соответствовать действительным налоговым обязательствам налогоплательщика, которые определяются на основании всех положений НК РФ.

Таким образом, в ходе проверки инспекция обязана не только доначислять неуплаченный налог, но и принимать во внимание все выявленные показатели, влияющие как на увеличение, так и на уменьшение налога.

**2.2.** Проверяющими необоснованно была определена для целей налогообложения стоимость части полученных в дар картин.

Так стоимость коллекции эскизов и набросков С. Н. Рериха была определена на основании представленного Министерством культуры исследования НИИЭ им. П.М. Третьякова от 16.12.2016. В данном исследовании прямо указано, что оно не является оценочным отчетом и представляет исключительно мнение данной организации.

Такой источник информации противоречит абзацу 3 п. 29 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств. Согласно данному пункту рыночная стоимость безвозмездно полученного имущества определяется экспертным заключением оценщиков. При этом налоговый кодекс строго регламентирует в статье 95 НК РФ порядок получения заключения эксперта в ходе проведения налоговой проверки. В акте проверки отсутствует обоснование, почему для оценки рыночной стоимости не был привлечен эксперт в порядке ст. 95 НК РФ.

В порядке ст. 95 НК РФ инспекцией была назначена экспертиза только в отношении части картин, перечисленных на стр. 19 Акта. Однако представленные отчеты НИИЭ им. П.М. Третьякова об оценке рыночной стоимости составлены с существенными нарушениями, необоснованы или вызывают сомнения в их правильности.

Отчеты по содержанию и оформлению не соответствуют требованиям Федерального закона от 29 июля 1998 г. №135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» в действующей редакции, Федерального стандарта оценки «Общие понятия оценки, подходы и требования к проведению оценки (ФСО №1)», утвержденного приказом Минэкономразвития России от 20 мая 2015 г. №297, Федерального стандарта оценки «Требования к отчету об оценке (ФСО №3)», утвержденного приказом Минэкономразвития России от 20 мая 2015 г. №299

В разделе «Характеристики объекта оценки» Оценщик не приводит сведений, по какой причине не проводился осмотр объекта оценки. Отказ от проведения осмотра объекта не позволяет корректно определить состояние объекта оценки, а также вынести свое первоначальное суждение о действительной принадлежности картины художнику Рериху. Состояние картины является одним из важнейших ценообразующих факторов, который может оказать значительное влияние на результат определения стоимости. Также Оценщик не приводит сведений о подлинности картины, что также может оказать значительное влияние на стоимость.

Вопреки требованиям п.5 Федерального стандарта оценки «Требования к отчету об оценке (ФСО №3)» «При составлении отчета об оценке оценщик должен придерживаться следующих принципов: ... информация, приведенная в отчете об оценке, существенным образом влияющая на стоимость объекта оценки, должна быть подтверждена» Оценщик не приводит сведений об источнике экспертного мнения, что не позволяет определить корректность заключения о рыночной стоимости.

В разделе «Анализ рынка» Оценщик не приводит данных о том, как влияют на стоимость картин периоды творчества художника, материал, на котором написана картина, размеры картины и т.п.

В разделе «Исследование сравнительным методом» Оценщик использует аналоги, относящиеся к разным периодам творчества художника (до 1920-х годов художник работал в России, после – в Тибете), ничем это не обосновывая. Данный факт мог оказать

влияние на итоговую стоимость. Также, Оценщик не вносит никаких корректировок по таким важным ценообразующим факторам как: период творчества (что, как правило, является важным ценообразующим фактором при оценке картин), размер картины, материал, на котором написана картина, состояние аналогов и объекта оценки и т.д.

Указывая в разделе «Исследование экспертным методом», что им использованы «экспертные оценки профессионалов», никаких сведений о них, позволяющих считать их специалистами в данной области, Оценщик не приводит.

Таким образом, исходя из вышеизложенных нарушений требований Федерального закона от 29 июля 1998 г. №135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» в действующей редакции, Федерального стандарта оценки «Общие понятия оценки, подходы и требования к проведению оценки (ФСО №1)», утвержденного приказом Минэкономразвития России от 20 мая 2015 г. №297, Федерального стандарта оценки «Требования к отчету об оценке (ФСО №3)», утвержденного приказом Минэкономразвития России от 20 мая 2015 г. №299, допущенных Оценщиком при расчете стоимости и составлении отчетов об оценке, результат расчета итоговой величины стоимости нельзя считать корректным.

### **3. Проверяющими нарушены требования к Акту проверки, установленные ст. 100 НК РФ, Приказом Федеральной налоговой службы России от 08.05.2015г. № ММВ-7-2/189@.**

Статьей 100 Налогового кодекса РФ предусмотрены правила оформления акта налоговой проверки. Согласно подп. 12, 13 п. 3 ст. 100 Налогового кодекса РФ, в акте налоговой проверки излагаются документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки или запись об отсутствии таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, если за данные нарушения установлена ответственность.

В соответствии со ст. 33 НК РФ должностные лица налоговых органов должны действовать в строгом соответствии с Налоговым кодексом и иными федеральными законами.

На основании п. 4 ст. 100 НК РФ форма акта налоговой проверки и Требования к его составлению утверждены Приказом Федеральной налоговой службы России от 08.05.2015г. № ММВ-7-2/189@. В пункте 3.2. Приложения № 24 «Требования к составлению акта проверки» предусмотрены обязательные требования к содержанию описательной части акта налоговой проверки, которые должны соблюдаться всеми должностными лицами налоговых органов.

К данным требованиям относятся:

- а) объективность и обоснованность,
- б) полнота и комплексность отражения в Акте проверки всех существенных обстоятельств, имеющих отношение к фактам нарушений законодательства о налогах и сборах,
- в) четкость, лаконичность и доступность изложения,
- г) системность изложения.

По мнению Организации, проверяющими нарушены требования объективности и обоснованности, а также полноты и комплексности отражения всех существенных обстоятельств.

Согласно утвержденной форме Акта проверки (Приложение №23 к Приказу ФНС РФ от 08.05.2015г. № ММВ-7-2/189@) и п. 3.2. Приложения № 24 к Приказу ФНС РФ от 08.05.2015г. № ММВ-7-2/189@ в описательной части Акта указываются документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых, обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

В соответствии с требованием объективности и обоснованности (подп. «а» п. 3.2. Приложения № 24) содержания Акта проверки по каждому факту нарушения законодательства о налогах и сборах должны быть четко изложены в частности:

- ✓ вид нарушения законодательства о налогах и сборах, способ и иные обстоятельства его совершения;
- ✓ квалификация совершенного нарушения законодательства о налогах и сборах со ссылками на соответствующие нормы НК РФ, законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, которые нарушены проверяемым лицом.

Согласно требованию полноты и комплексности отражения в Акте всех существенных обстоятельств, имеющих отношение к фактам нарушений законодательства о налогах и сборах (подп. «б» п. 3.2. Приложения № 24):

- ✓ каждый установленный в ходе налоговой проверки факт нарушения законодательства о налогах и сборах должен быть проверен полно и всесторонне;
- ✓ в Акте должно обеспечиваться отражение всех существенных обстоятельств, относящихся к выявленным нарушениям, в том числе об обстоятельствах, исключающих применение мер ответственности за совершение налогоплательщиком нарушения.

Обстоятельства привлечения к ответственности проверяющими в принципе не рассматривались.

Между тем, на необходимость оценки всех имеющих значение обстоятельств неоднократно указывается в требованиях к Акту проверки. В противном случае, вывод проверяющих о привлечении к ответственности является субъективным и не основанным на достаточных доказательствах, что также является нарушением требований к Акту проверки (посл. абз. пп. «а» п.3.2. Приложения № 24 к Приказу).

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность (ст. 106 НК РФ).

В силу п. 6 ст. 108 НК РФ обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы.

Если проверяющие приходят к выводу о наличии состава налогового правонарушения, они обязаны исследовать:

- наличие или отсутствие обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности (ст. 109 НК РФ),
- а также наличие или отсутствие обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность (ст. 112 НК РФ).

Необходимость исследования и отражения в Акте проверки наличия состава налогового правонарушения, а также обстоятельств, исключающих привлечение к ответственности и влияющих на тяжесть налоговой санкции, напрямую следует из положений Налогового кодекса РФ и требований к Акту проверки.

Без отражения данных фактов в Акте проверки Организация не имеет возможности заблаговременно представить свои возражения по доводам налогового органа о наличии в действиях налогоплательщика состава налогового правонарушения, что является нарушением права налогоплательщика на защиту (подп. 6, 7, 15 п. 1 ст. 21, п. 2 ст. 22, п. 6 ст. 100, абз. 2 п. 14 ст. 101 НК РФ).

Следовательно, несоблюдение проверяющими требований к Акту проверки является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, что влечет отмену решения, принятого на основании такого Акта проверки (п. 14 ст. 101 НК РФ).

В силу п. 1 ст. 112 НК РФ смягчающими налоговую ответственность обстоятельствами признаются как прямо перечисленные в ст. 112 НК РФ, так и иные обстоятельства, которые могут быть признаны таковыми судом или налоговым органом, рассматривающим дело.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, содержащейся в Постановлении от 15.07.1999 г. № 11-П, санкции штрафного характера, исходя из общих принципов права, должны отвечать вытекающим из Конституции РФ требованиям справедливости и соразмерности. Принцип соразмерности, выражающий требования справедливости, предполагает установление публично-правовой ответственности лишь за виновное деяние и ее дифференциацию в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба, **степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию при применении взыскания.**

В рассматриваемой ситуации в качестве смягчающих обстоятельств проверяющими должны были быть как минимум отражены:

- совершение правонарушения впервые;
- социальную значимость деятельности Организации;
- тяжелое финансовое состояние Организации.

Кроме того, в отношении штрафа по ст. 123 НК РФ за несвоевременное перечисление НДСЛ должно быть дополнительно учтено следующее:

- задолженности по НДСЛ по результатам проверки не установлено;
- периоды просрочки перечисления НДСЛ в бюджет в большинстве случаев незначительны (пару дней);

- потери бюджета от несвоевременного перечисления обществом НДФЛ компенсированы путем начисления пени.

В соответствии с п. 3 ст. 114 НК РФ при наличии хотя бы одного смягчающего обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ.

Таким образом, пунктом 3 ст. 114 НК РФ установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции. Налоговый орган по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера правонарушения, количества смягчающих обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания **более чем в два раза**.

Такое толкование нормы п. 3 ст. 114 НК РФ соответствует толкованию, данному Пленумом ВАС в Пленумом ВС РФ в части применения названной нормы (п. 16 Постановления Пленума ВАС РФ 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», п. 19 Постановления Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ № 41/9 от 11.06.1999 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

На основании вышеизложенного, руководствуясь ст. 100 и 101 НК РФ,

**ПРОСИМ:**

- учесть представленные возражения и приложенные документы при принятии решения по Акту проверки;
- вынести с учетом всех изложенных доводов, фактов и обстоятельств решение об отказе в привлечении Международной общественной организации «Международный Центр Рерихов» к ответственности за совершение налогового правонарушения.