

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-ЭС19-9969

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

30.09.2019

Дело № А40-24375/2017

Резолютивная часть определения объявлена 27.09.2019
Полный текст определения изготовлен 30.09.2019

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего Завьяловой Т.В.

судей Антоновой М.К., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе общества с ограниченной ответственностью «Объединенные пивоварни Хейнекен» на постановление Арбитражного суда Московского округа от 18.03.2019 по делу № А40-24375/2017 Арбитражного суда города Москвы

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Объединенные пивоварни Хейнекен» о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим

налогоплательщикам № 3 от 10.06.2016 № 22-14/3/166 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения,

при участии в деле третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора: Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1.

В заседании приняли участие:

от общества с ограниченной ответственностью «Объединенные пивоварни Хейнекен» – Алексахина Р.А., Гайсенова А.В., Михайлова М.Н., Хейфец И.С.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 – Денисаев М.А., Гришина М.О., Колошина О.Н., Николаев В.А., Рябова Э.В., Талыбов И.Р.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Межрегиональной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 (далее – инспекция, налоговый орган) проведена выездная налоговая проверка общества с ограниченной ответственностью «Объединенные пивоварни Хейнекен» (далее – общество, налогоплательщик) по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за период с 01.01.2012 по 31.12.2013.

По итогам проверки инспекцией составлен акт от 08.02.2016 № 21-14/2/20 и вынесено решение от 10.06.2016 № 22-14/3/166 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым

обществу доначислен налог на прибыль организаций в размере 155 884 821 рублей, пени в сумме 50 593 069 рублей, а также штраф, предусмотренный статьей 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), в размере 31 176 962 рублей.

Федеральная налоговая служба решением от 24.11.2016 № СА-4-9/22382@ отменила решение инспекции от 10.06.2016 № 22-14/3/166 в части выводов о неправомерном занижении налоговой базы по налогу на прибыль организаций за 2012-2013 годы на 2 188 065 рублей; доначисления соответствующих сумм налога на прибыль организаций, уменьшения убытков, исчисленных обществом, начисления соответствующих сумм пеней и штрафов; начисления пеней по налогу на прибыль организаций по филиалу «Пивоваренный завод им. Степана Разина (СПб)» в размере 13 695 рублей, оставив без изменения решение инспекции в остальной части.

Не согласившись с результатами налоговой проверки, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать недействительным решение налогового органа от 10.06.2016 № 22-14/3/166.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 29.05.2018, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 17.10.2018, заявленные обществом требования удовлетворены, оспариваемое решение инспекции признано недействительным.

Арбитражный суд Московского округа постановлением от 18.03.2019 отменил решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции в части признания недействительным решения инспекции от 10.06.2016 № 22-14/3/166 в отношении выводов, изложенных в п. 2.1 решения и в части выводов об обязанности инспекции учесть сумму убытка, признав законным решение налогового органа в данной части. В остальной части состоявшиеся по делу судебные акты оставлены судом округа без изменения.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, общество, ссылаясь на существенные нарушения судом округа

норм материального и процессуального права, просит отменить принятое им постановление.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 26.08.2019 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу инспекция просит оставить обжалуемый судебный акт без изменения.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемого судебного акта, Судебная коллегия приходит к следующим выводам.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, обществу принадлежали векселя иностранных компаний «Ivan Taranov Breweries (Cyprus) Limited» (№ 1 от 27.02.2006) и «D&D Brewing Ltd» (№ 1-5 от 01.10.2003, № 6-10 от 03.11.2003, № 11-12 от 11.11.2004, № 13-14 от 27.02.2006).

Данные векселя получены обществом в 2008 – 2009 гг. в порядке правопреемства от присоединенных к нему российских организаций – обществ с ограниченной ответственностью «Пивоварни Ивана Таранова» и «ПИТ Инвестментс». При этом общество с ограниченной ответственностью «ПИТ Инвестментс» безвозмездно получило вексель компании «D&D Brewing Ltd» от 03.11.2003 № 10 от общества с ограниченной ответственностью «Пивоварни Ивана Таранова» – своего единственного участника.

В свою очередь обществом с ограниченной «Пивоварни Ивана Таранова» спорные векселя получены безвозмездно в 2003 – 2006 гг. от своего участника – иностранной компании «Ivan Taranov Breweries (Cyprus) Limited», обладавшего долей участия в размере более 50 процентов в капитале общества.

В результате ряда реорганизаций компаний «D&D Brewing Ltd» и «Ivan Taranov Breweries (Cyprus) Limited» обязательства векселедателя по спорным

векселям перешли к иностранной компании «Barrel Holdings Limited» (Республика Кипр).

На основании договора об отчуждении исключительных прав от 27.08.2012 обществом у иностранной компании «Barrel Holdings Limited» приобретены права на товарные знаки.

Обязательство общества по оплате приобретенных товарных знаков прекращено в результате заключения соглашения от 17.12.2012 о зачете данного требования против обязанности компании «Barrel Holdings Limited» по уплате долга по спорным векселям.

По результатам налоговой проверки инспекция пришла к выводу о том, что при осуществлении зачета встречных требований в 2012 году общество в нарушение пункта 3 статьи 271, пункта 2 статьи 280, пункта 2 статьи 286 Налогового кодекса не отразило доход от реализации безвозмездно полученных векселей, в результате чего налоговая база по налогу на прибыль организаций за 2012 год была занижена на сумму 729 330 000 рублей и не уплачен налог в размере 145 866 000 рублей.

Суды первой и апелляционной инстанций, признавая незаконным решение инспекции в части доначислений по данному эпизоду, исходили из того, что спорные векселя были использованы обществом в качестве средства платежа при приобретении товарных знаков, и общество не получило какой-либо экономической выгоды, подлежащей налогообложению. По мнению судов, погашение спорных векселей в сложившейся ситуации должно рассматриваться как возврат займа, который согласно подпункту 10 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса не является доходом в целях налогообложения.

Кроме того, суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о том, что инспекция, начисляя недоимку, неправомерно не приняла во внимание накопленный налогоплательщиком убыток предыдущих налоговых периодов. Как указали суды, в ходе выездной проверки налоговый орган запросил, а общество представило документы, подтверждающие период образования и правомерность формирования соответствующего убытка,

начиная с 2008 года, в связи с чем пришли к выводу о том, что в рамках применения статьи 283 Налогового кодекса инспекция при доначислении соответствующих налогов была обязана скорректировать произведенные доначисления на сумму сформированного убытка.

Арбитражный суд кассационной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции, указал, что в 2012 году у общества произошло выбытие векселей как ценных бумаг в результате их предъявления к оплате и погашения номинальной стоимости векселей. Эта операция в силу пункта 2 статьи 280 Налогового кодекса является объектом налогообложения по налогу на прибыль. Не соглашаясь с выводами судов первой и апелляционной инстанций о том, что предъявление векселей к оплате должно рассматриваться как необлагаемая налогом операция по возврату займа, суд округа отметил, что материалами дела не подтверждается существование заемных отношений с участием общества, напротив, векселя получены им безвозмездно как ценные бумаги.

По мнению арбитражного суда кассационной инстанции, у инспекции также отсутствовала обязанность по учету убытка прошлых налоговых периодов, накопленного обществом, при определении суммы недоимки по налогу за периоды, охваченные проверкой, поскольку на требование о предоставлении первичных документов, подтверждающих размер сформированного убытка, налогоплательщик представил только регистры налогового учета и оборотно-сальдовые ведомости, не представив при этом первичные документы.

Сославшись на положения пункта 4 статьи 283 Налогового кодекса, устанавливающие обязанность налогоплательщика хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков, суд округа заключил, что, не представив необходимые документы по требованию налогового органа, общество не подтвердило свое право на учет убытков, в связи с чем у инспекции не было оснований

и обязанности корректировать доначисления по результатам выездной налоговой проверки.

Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит, что суд округа пришел к правильному выводу о наличии у инспекции правовых оснований для включения стоимости погашенных векселей в состав облагаемых налогом доходов общества.

Главой 25 «Налог на прибыль организации» установлен различный порядок ведения налогового учета и определения налоговой базы в отношении векселей, удостоверяющих вступление налогоплательщика (его правопреемников) в заемные отношения, и векселей третьих лиц, полученных налогоплательщиком в качестве ценных бумаг.

В силу подпункта 10 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса при определении налоговой базы не учитываются средства и имущество, полученные в счет погашения заимствований по договорам кредита или займа и иные аналогичные средства или иное имущество независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам.

Данная норма применима к ситуациям, когда именно налогоплательщик (его правопреемник) выступал участником заемных отношений, оформленных выдачей векселя. Возврат заимствования не приводит к образованию дохода у лица, которое ранее предоставило соответствующую сумму в долг и не включало эту сумму в состав расходов.

Для тех случаев, когда вексель выступал объектом имущества (ценной бумагой), полученного налогоплательщиком (его правопреемниками) при участии в хозяйственном обороте, например, на основании сделки, предметом которой выступала передача прав на вексель, в соответствии с пунктом 1 статьи 280 Налогового кодекса налоговая база определяется с учетом особенностей, установленных данной статьей – с учетом доходов налогоплательщика, в том числе от погашения или частичного погашения их номинальной стоимости (пункт 2 статьи 280 настоящего Кодекса) и

понесенных расходов, определяемых исходя из цены приобретения ценных бумаг (пункт 3 статьи 280 Кодекса). При этом, поскольку реорганизация не изменяет порядок налогообложения, исходя из пункта 1 статьи 277 Налогового кодекса для определения налоговой базы при выбытии ценных бумаг налогоплательщиком может быть принята, в том числе, цена приобретения ценных бумаг его правопреемником.

При рассмотрении дела общество не представило доказательств, подтверждающих вступление его правопреемников – обществ с ограниченной ответственностью «Пивоварни Ивана Таранова» и «ПИТ Инвестментс» именно в заемные отношения с иностранными компаниями «Ivan Taranov Breweries (Cyprus) Limited» и «D&D Brewing Ltd», выдавшими спорные векселя. Напротив, как установили суды, данные векселя переданы обществу безвозмездно на основании отдельных соглашений.

Следовательно, как правильно указал суд округа, у судов первой и апелляционной инстанции отсутствовали основания для вывода о применении к спорным векселям подпункта 10 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса и об освобождении от налогообложения дохода, полученного обществом при предъявлении векселей к погашению.

Таким образом, постановление Арбитражного суда Московского округа от 18.03.2019 по данному делу в части оценки правомерности действий налогового органа по эпизоду, изложенному в пункте 2.1 решения инспекции, подлежит оставлению без изменения, а кассационная жалоба общества в указанной части – без удовлетворения.

Между тем, делая вывод об отсутствии у инспекции при определении окончательного размера недоимки обязанности по корректировке данного дохода на величину накопленного обществом убытка прошлых лет, суд округа не учел следующего.

В пункте 1 статьи 283 Налогового кодекса закреплено положение, согласно которому налогоплательщики, понесшие убыток (убытки) в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах,

вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее). Налогоплательщики вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем периодом, в котором получен этот убыток (пункт 2 статьи 283 Налогового кодекса).

Согласно пункту 4 статьи 283 Налогового кодекса налогоплательщики обязаны хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, когда они уменьшают налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Таким образом, при исчислении налога на прибыль налогоплательщикам предоставлено право учесть убыток при исчислении указанного налога, но при условии соблюдения установленных законом требований, в том числе, при выполнении обязанности, предусмотренной пунктом 4 статьи 283 Налогового кодекса.

Исходя из правовой позиции, выраженной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.07.2012 № 3546/12, требования пункта 4 статьи 283 Налогового кодекса нельзя признать соблюденными в случае, если суммы убытка заявлены налогоплательщиком только на основании регистров налогового учета и иных аналитических документов, без соответствующих подтверждающих первичных документов.

Следовательно, для отказа в применении положений статьи 283 Налогового кодекса должно быть установлено, что соответствующие расходы налогоплательщика, входящие в объем переносимого убытка, документально не подтверждены.

Данное обстоятельство устанавливается в ходе налоговой проверки, то есть по результатам взаимодействия налогового органа и налогоплательщика, принимая во внимание поведение сторон в рамках такого взаимодействия.

Исходя из положений пункта 2 статьи 22 Налогового кодекса налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков

налогов и недопустимость создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 14.03.2019 № 301-КГ18-20421, от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602, от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557).

Это означает, что при возникновении вопроса о переносе накопленного убытка прошлых лет налоговый орган в ходе проведения налоговой проверки и рассмотрения ее результатов обязан предоставить налогоплательщику реальную возможность подтвердить соблюдение требований пункта 4 статьи 283 Налогового кодекса.

В данном случае, как установлено судами, в ходе налоговой проверки инспекция направила обществу требование о предоставлении первичных документов, подтверждающих размер сформированного убытка, в ответ на которое налогоплательщик представил регистры налогового учета и оборотно-сальдовые ведомости.

Таким образом, налогоплательщик не игнорировал запрос, полученный от инспекции. Регистры налогового учета согласно положениям статей 313-314 Налогового кодекса предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы, и, следовательно, являются доказательством, позволяющим определить размер переносимого убытка.

В сложившейся ситуации с учетом объема документов, подтверждающих расходы налогоплательщика, объективной сложности их одновременного представления в короткий срок, в целях обеспечения права налогоплательщика на перенос убытков инспекция была вправе использовать полномочия, предусмотренные пунктом 1 статьи 93 Налогового кодекса, истребовав у налогоплательщика документы, отсутствующие у налогового органа (не представленные в ходе предыдущих проверок) и необходимые для проверки обоснованности конкретных расходов, указанных в регистрах налогового

и бухгалтерского учета. Однако данным правом налоговый орган не воспользовался.

При таких обстоятельствах вывод суда округа об отсутствии у налогового органа обязанности учитывать суммы накопленного обществом убытка при определении размера недоимки по налогу на прибыль за 2012 год не может быть признан законным.

В то же время суды первой и апелляционной инстанции в ходе рассмотрения дела не установили, в части каких именно статей затрат общество заявило о переносе убытка, и в каком объеме заявленный к переносу убыток в действительности подтвержден первичными учетными документами. Из материалов дела не следует, что в порядке части 2 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации судами выяснялся данный вопрос.

Принимая во внимание то обстоятельство, что суды трех инстанций не дали должной оценки поведению инспекции и общества на стадии налоговой проверки при подтверждении размера переносимого убытка и не установили размер переносимого убытка, отвечающий требованиям пункта 4 статьи 283 Налогового кодекса, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает, что отмене в указанной части на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат все состоявшиеся по делу судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций, а дело – подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела суду следует учесть изложенную в настоящем определении правовую позицию, проверить доводы общества и возражения налогового органа относительно допустимости переноса убытка с учетом поведения общества и инспекции на стадии проведения налоговой проверки и рассмотрения ее результатов, при необходимости предложить сторонам представить доказательства, подтверждающие размер убытка

прошлых налоговых периодов, который может быть перенесен на 2012 год в счет уменьшения доходов от погашения векселей.

Руководствуясь статьями 176, 291.11 - 291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда города Москвы от 29.05.2018 по делу № А40-24375/2017, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17.10.2018 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 18.03.2019 по тому же делу в части вывода по эпизоду, связанному с учетом убытков при исчислении налога на прибыль, отменить.

Дело в указанной части направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

В остальной части постановление Арбитражного суда Московского округа от 18.03.2019 по данному делу оставить без изменения.

Председательствующий

Т.В. Завьялова

Судьи

М.К. Антонова

Д.В. Тютин