

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № 305-КГ14-1498

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

25.12.2014

Дело № А40-65470/2013

резолютивная часть определения объявлена 23 декабря 2014 года
полный текст определения изготовлен 25 декабря 2014 года

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

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,
судей Першутова А.Г., Поповой Г.Г.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе Инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по г. Москве (г. Москва) на постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 01.07.2014 по делу № А40-65470/2013 Арбитражного суда города Москвы

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Единая Европа – С.Б.» к Инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по г. Москве о признании недействительным решения от 26.12.2012 № 14-11/РО/34 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в редакции решения Федеральной налоговой службы от 10.10.2013 № СА-4-9/18146С.

В заседании приняли участие представители:

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по г. Москве – Няжемова Е.А., Овчар О.В., Ушакова Н.Р., Шагинян Н.А.,

от общества с ограниченной ответственностью «Единая Европа – С.Б.» – Боженков В.Н.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В., выслушав объяснения представителей Инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по г. Москве, поддержавших доводы жалобы, и представителя общества с ограниченной ответственностью «Единая Европа – С.Б.», просивших оставить оспариваемый судебный акт без изменения, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

общество с ограниченной ответственностью «Единая Европа – С.Б.» (далее – общество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением, уточненным в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по городу Москве (далее – инспекция, налоговый орган) от 26.12.2012 № 14-11/РО/34 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в редакции решения Федеральной налоговой службы от 10.10.2013 № СА-4-9/18146С.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 08.11.2013 (судья Лакоба Ю.Ю.) требование общества удовлетворено в полном объеме.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.03.2014 (судьи Солопова Е.А., Нагаев Р.Г., Окулова Н.О.) решение суда отменено, в удовлетворении заявления общества отказано.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 01.07.2014 (судьи Жуков А.В., Антонова М.К., Коротыгина Н.В.) постановление суда апелляционной инстанции отменил, решение Арбитражного суда города Москвы от 08.11.2013 оставил без изменения.

В кассационной жалобе налоговый орган ставит вопрос об отмене постановления суда кассационной инстанции в связи с допущенным нарушением данным судом норм материального и процессуального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 21.11.2014 кассационная жалоба вместе с делом переданы

для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации на основании пункта 2 части 7 статьи 291.6, статьи 291.9 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в жалобе, отзыве на него и выступлениях присутствующих в судебном заседании представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает, что постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела и установлено судами, по результатам выездной налоговой проверки соблюдения обществом требований налогового законодательства за период 2010-2011 годы, инспекцией составлен акт и вынесено решение от 26.12.2012 № 14-11/ПО/34, согласно которому обществу, в том числе, доначислено 1 544 318 рублей налога на прибыль, начислены соответствующие суммы пеней и взыскан штраф на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс).

Решением Федеральной налоговой службы от 10.10.2013 № СА-4-9/18146С, принятым по итогам рассмотрения жалобы общества, в указанной части решение инспекции оставлено без изменения.

Основанием для принятия решения налогового органа по спорному эпизоду послужил вывод о неправомерном не включении обществом в состав внереализационных доходов в соответствии с пунктом 8 статьи 250 Налогового кодекса денежных средств в размере 7 778 879 рублей, полученных от контрагентов общества в качестве оплаты за предоставление подарочных карт, срок действия которых истек в 2010-2011 годах, в том числе в 2010 году – 4 801 089 рублей, в 2011 году – 2 977 790 рублей, и которые не были возвращены обществом указанным юридическим лицам по заключенным с ними договорам.

По мнению общества, данные денежные средства являются кредиторской задолженностью перед юридическими лицами, учитываемой, в случае не востребования ее кредитором, в целях налогообложения прибыли в порядке, установленном пунктом 18 статьи 250 Налогового кодекса.

Соглашаясь с позицией общества, суд первой инстанции расценил денежные средства, полученные от реализации подарочных карт (сертификатов), в качестве предварительной оплаты за товары, которые будут приобретаться в будущем, то есть авансом.

Условия заключенных обществом с покупателями – юридическими лицами договоров купли-продажи подарочных карт (сертификатов), приобретаемых

последними для последующей передачи их физическим лицам в целях приобретения товаров общества, не позволяют, по мнению суда первой инстанции, учитывать суммы денежных средств по неиспользованным подарочным картам (сертификатам) для целей налогообложения прибыли в порядке, установленном пунктом 8 статьи 250 Налогового кодекса, поскольку у него, согласно условиям договора, возникает обязанность возвратить покупателям – юридическим лицам остатки денежных средств, указанных в акте сверки взаиморасчетов, что, в свою очередь, исключает возможность признания таких денежных средств в качестве безвозмездно полученных.

Отменяя решение суда первой инстанции, Девятый арбитражный апелляционный суд не согласился с вышеуказанной квалификацией правоотношений, сложившихся между сторонами данных сделок.

Оценив условия договоров с покупателями таких карт, разработанных обществом по типовой форме, суд апелляционной инстанции признал необоснованным довод общества о возникновении у него кредиторской задолженности перед юридическими лицами – покупателями в отношении неиспользованных денежных средств по подарочным картам, поскольку расчеты между сторонами производятся полностью в момент покупки подарочных карт, и у указанных юридических лиц отсутствует обязанность по выкупу товаров (парфюмерно-косметической продукции в сети ИЛЬ ДЕ БОТЭ).

Суд указал, что по рассматриваемым хозяйственным операциям не возникает реализации юридическим лицам товара – парфюмерно-косметической продукции в сети ИЛЬ ДЕ БОТЭ, поскольку названные компании приобретают подарочные карты, а не конкретный товар, и по истечении срока действия такой карты товар не может быть реализован физическим лицам.

В этой связи довод инспекции о том, что у юридических лиц, заключивших спорные договоры с обществом, отсутствуют намерение и возможность контролировать исполнение договоров в части возврата обществом неиспользованных физическими лицами денежных средств по подарочным картам, суд апелляционной инстанции признал правомерным.

Такой вывод судом сделан на основе анализа положений договоров на предоставление юридическим лицам подарочных карт, которые не предусматривают возможности контроля за указанными денежными средствами, а также документального подтверждения размера неиспользованных денежных сумм со стороны контрагента. При этом размер возвращаемых денежных сумм определяется исключительно самим обществом.

Отменяя постановление суда апелляционной инстанции, Федеральный арбитражный суд Московского округа поддержал позицию суда первой

инстанции относительно правовой квалификации заключенных обществом договоров по реализации подарочных карт (сертификатов), признав их договорами в пользу третьих лиц (статья 430 Гражданского кодекса Российской Федерации) с применением положений о договоре купли-продажи.

Суд кассационной инстанции отметил, что по условиям договоров стороны изначально договариваются о том, что остаток аванса (стоимость подарочных карт, не предъявленных в целях получения товара) не будет в одностороннем порядке переходить в собственность общества, а подлежит возврату кредитору после согласования в акте сверки итоговой суммы, либо переводу в качестве оплаты по новому договору (выпуску новых карт).

Таким образом, неиспользованные денежные средства являются кредиторской задолженностью общества перед юридическими лицами, которая, по общему правилу в случае не востребования ее кредитором учитывается в составе доходов в целях налогообложения прибыли на основании пункта 18 статьи 250 Налогового кодекса по истечении срока исковой давности.

Между тем, судами первой и кассационной инстанций при рассмотрении данного дела не было учтено следующее.

Пунктом 1 статьи 248 Налогового кодекса установлено, что к доходам в целях налогообложения прибыли относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также внереализационные доходы.

Доходы от реализации определяются в порядке, установленном статьей 249 данного Кодекса, с учетом положений главы 25 Налогового кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 249 Налогового кодекса доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав, определяемая исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах (пункт 2 данной статьи).

Подпунктом 1 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса установлено, что при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав, работ и услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления.

Как следует из материалов дела и установлено судами, в 2010-2011 годах общество реализовывало собственные подарочные карты (сертификаты) с ограниченным сроком предъявления по договорам, заключаемым с компаниями – юридическими лицами, при условии оплаты карт в размере

100 % от их номинала. В свою очередь компании по условиям указанных договоров брали на себя обязательство передать подарочную карту клиентам – физическим лицам, а общество – предоставить товар на основании предъявляемой им подарочной карты сети ИЛЬ ДЕ БОТЭ, которая, в свою очередь является средством платежа при покупке товара.

Таким образом, реализация обществом товара – парфюмерно-косметической продукции посредством его оплаты подарочными картами, состоит из следующих этапов: реализация подарочной карты (сертификата) компаниям – юридическим лицам, дальнейшая передача ими подарочной карты физическим лицам (как правило, в виде подарка), погашение карты (сертификата), которое происходит при предъявлении физическими лицами данной карты обществу – эмитенту, выпустившему подарочную карту (сертификат), в обмен на принадлежащую ему парфюмерно-косметическую продукцию на сумму, указанную в карте в качестве номинала.

Принимая во внимание специфику отношений, связанных с обращением указанных подарочных карт, Судебная коллегия полагает, что денежные средства, полученные обществом при их реализации, фактически являются предварительной оплатой товаров, которые будут приобретаться физическими лицами в будущем. Обмен подарочной карты (сертификата) на товары признается реализацией товара, в этой связи суммы оплаты карт, полученные организацией (продавцом) от покупателей – юридических лиц в счет предстоящей поставки товаров физическим лицам, учитываются в доходах от реализации для целей налогообложения прибыли на дату непосредственной реализации товаров.

Вместе с тем, нельзя согласиться с утверждением суда кассационной инстанции о наличии у общества права на признание денежных средств, оставшихся у него после истечения срока действия подарочных карт ввиду не предъявления их физическими лицами в целях получения соответствующего товара, кредиторской задолженностью общества.

Согласно пункту 8 статьи 250 Налогового кодекса внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в статье 251 данного Кодекса.

Имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги) (пункт 2 статьи 248 Налогового кодекса).

Как было отмечено, по условиям договоров установлен конкретный срок действия подарочных карт, предъявляемых физическими лицами в целях получения у общества парфюмерно-косметической продукции, по окончании срока использования карты обязательства общества перед держателями таких подарочных карт – физическими лицами прекращаются.

На безвозмездный характер денежных средств, остающихся в распоряжении эмитента сертификатов после истечения срока их действия, по мнению Судебной коллегии, указывает экономический смысл, вкладываемый покупателем – юридическим лицом в потраченные на подарочные сертификаты денежные средства (намерения покупателя). Приобретая сертификат, такое лицо преследует цель совершить подарок на определенную сумму денежных средств, не имея намерений (экономических выгод) в отслеживании судьбы подарка. В ином случае, условием гражданских правоотношений была бы обязанность возвратить не использованную подарочную карту (сертификат) дарителю, который тот мог бы обменять обратно на денежные средства у продавца сертификатов.

Следовательно, в случае, когда в течение установленного в подарочной карте срока она не была предъявлена физическим лицом обществу в целях получения соответствующего товара, сумма предварительной оплаты, полученная продавцом, для целей налогообложения прибыли является безвозмездно полученным имуществом и учитывается в целях налогообложения прибыли в соответствии с пунктом 8 статьи 250 Налогового кодекса.

Судебная коллегия отмечает, что включение в договоры, заключаемые обществом с компаниями – юридическими лицами, условий, предусматривающих возможность возврата последним денежных средств по неиспользованным картам, либо перевыпуск подарочных карт с целью передачи их покупателю, не противоречит действующему законодательству, является частью маркетинговой политики, проводимой обществом по привлечению покупателей и продвижению продукции на рынке. Вместе с тем, наличие в договорах указанных условий нельзя расценивать в качестве обстоятельства, изменяющего правовую квалификацию сложившихся между сторонами правоотношений.

Из пункта 18 статьи 250 Налогового кодекса следует, что в состав внереализационных доходов включаются суммы кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям.

Однако, указанная норма подлежит применению к неисполненным обязательствам, а в рассматриваемом случае оплата подарочных карт и

передача их покупателям влечет прекращение соответствующего обязательства по купле-продаже таких карт (сертификатов) у сторон сделки.

Факт частичного возврата покупателям – юридическим лицам денежных средств по неиспользованным подарочным картам во исполнение условий договоров, о котором заявляло общество в процессе рассмотрения спора в суде, может являться, по мнению Судебной коллегии лишь основанием для отражения данной операции по возврату средств в бухгалтерском и налоговом учете соответствующего периода.

Таким образом, выводы суда кассационной инстанции не соответствуют в совокупности фактическим обстоятельствам дела и представленным доказательствам, основаны на неправильном толковании и применении норм права.

Основаниями для отмены или изменения судебных актов в порядке кассационного производства в Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации являются существенные нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов (часть 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

При рассмотрении данного дела Судебная коллегия приходит к выводу, что судом кассационной инстанции было допущено существенное нарушение норм материального и процессуального права, влекущих отмену оспариваемого судебного акта.

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.03.2014 по данному делу подлежит оставлению без изменения.

Руководствуясь статьями 167, 291.11-291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 01.07.2014 по делу № А40-65470/2013 Арбитражного суда города Москвы отменить.

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.03.2014 по тому же делу оставить без изменения.

Настоящее определение вступает в законную силу со дня его вынесения и может быть обжаловано в порядке надзора в Верховный Суд Российской Федерации в трехмесячный срок.

Председательствующий судья

Т.В. Завьялова

Судья

А.Г. Першутов

Судья

Г.Г. Попова