ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-КГ14-1350

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

11.11.2014

Дело № А40-97501/2012

резюлютивная часть определения объявлена 11 ноября 2014 года
полный текст определения изготовлен 13 ноября 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 Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 50 по г. Москве (г. Москва) на постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 16.05.2014 по делу № А40-97501/2012 Арбитражного суда города Москвы

по заявлению общества с ограниченной ответственностью КБ «ИНТЕРКОММЕРЦ» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 50 по г. Москве о признании недействительным решения от 10.05.2012 № 662.

В заседании приняли участие представители:

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 50 по г. Москве – Болдырева М.В., Герус И.Н., Званков В.В., Куськиева Н.К., Шмытов А.А.;

от общества с ограниченной ответственностью КБ «Интеркоммерц» – Биказова И.А., Задорогин С.И.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В., выслушав объяснения представителей Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 50 по г.Москве, поддержавших доводы жалобы, и представителей общества с ограниченной ответственностью КБ «Интеркоммерц», просивших оставить оспариваемый судебный акт без изменения, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Коммерческий банк «ИНТЕРКОММЕРЦ» (далее – общество, банк) обратился в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 50 по г. Москве (далее – инспекция, налоговый орган) от 10.05.2012 № 662 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 19.11.2012 требование банка о признании недействительным пункта 1.1 мотивировочной части решения инспекции удовлетворено. Определением суда от 19.11.2012 заявление банка в части признания недействительным пункта 1.2 решения инспекции оставлено без рассмотрения в связи с несоблюдением досудебного порядка урегулирования спора.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.03.2013 решение суда оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 28.05.2013 судебные акты отменил, дело направил на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы, указав, что обстоятельства применения к налогоплательщику ответственности исследованы без учета всех доводов сторон относительно квалификации заключенных банком валютных сделок по критерию поставочности (беспоставочности) базисного актива (иностранной валюты).

При новом рассмотрении дела Арбитражный суд города Москвы решением от 28.10.2013 (судья Паршукова О.Ю.) отказал в удовлетворении заявления общества о признании недействительным пункта 1.1 решения налогового органа.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.12.2013 (судьи Сафронова М.С., Попова Г.Н., Порывкин П.А.) решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 16.05.2014 (судьи Егорова Т.А., Антонова М.К., Шишова О.А.) указанные судебные акты отменил, принял новый судебный акт об удовлетворении заявленных требований.

Инспекция обратилась в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации с заявлением о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права.

В силу положений части 4 статьи 2 Федерального закона от 28.06.2014 № 186-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации» заявление налогового органа рассмотрено в порядке кассационного производства по правилам, установленным статьями 291.1-291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 16.10.2014 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 (заявлении), 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, в проверяемом периоде (2008-2009 годы) банк на основании Генеральных соглашений заключал и исполнял сделки с иностранной валютой на внебиржевом рынке с кредитными организациями (акционерным обществом Akciju komercbanka «Baltikums» (Латвийская Республика), закрытым акционерным обществом АКБ «Славянский Банк», открытым акционерным обществом КБ «Легион», обществом с ограниченной ответственностью «МОСОБЛБАНК»).

В частности, банк заключал с названными организациями конверсионные сделки по продаже согласованной суммы одной валюты (например, европейской валюты) за согласованную сумму другой валюты (например, доллары США) по установленному на дату сделки курсу с обязательством валютирования (дата исполнения) в день заключения, и через несколько минут (а иногда и одновременно) заключал сделку противоположной направленности, покупая у этого же контрагента валюту (например, европейскую) за согласованную сумму в другой валюте (например, доллары США), но по курсу более высокому, получая тем самым убыток от сделок (прибыль была получена всего по нескольким сделкам).

Финансовые результаты по данным сделкам включены банком в расчет налоговой базы по налогу на прибыль организаций, определяемой в общем порядке в соответствии со статьей 274 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс). При этом банк, применяя льготный порядок, установленный пунктом 5 статьи 304 Налогового кодекса, указал, что сделки осуществлялись на условиях приоритета поставки базисного актива, выраженного согласованным объемом соответствующей иностранной валюты.

Инспекция при вынесении оспариваемого решения по результатам проверки отказала банку в льготном учете убытков за 2008-2009 годы по спорным сделкам, указав, что убытки необходимо учитывать в отдельной налоговой базе по финансовым инструментам срочных сделок в листе 05 декларации.

Основанием для отказа в применении вышеуказанного порядка определения налоговой базы послужил вывод налогового органа об отсутствии фактов поставки иностранной валюты. Инспекция указала, что поставка изначально не была согласована в качестве приоритета при заключении сделок и не была их целью, а имел место систематический взаиморасчет сторон по результатам зачета по заключенным встречным сделкам.

Данное обстоятельство позволило налоговому органу прийти к выводу о получении банком необоснованной налоговой выгоды, поскольку спорные сделки не были обусловлены разумными экономическими причинами (целями делового характера), а полученные обществом убытки от указанных финансовых операций не отвечают требованиям статьи 252 Налогового кодекса.

В результате совершения вышеуказанных конверсионных сделок полученный банком финансовый результат (убыток), учтенный при формировании налоговой базы по налогу на прибыль, составил 72 944 868 рублей 57 копеек, в том числе за 2008 год – 11 706 420 рублей 16 копеек, за 2009 год – 61 238 448 рублей 41 копейка.

Всего по результатам выездной налоговой проверки общества была установлена неуплата налога на прибыль за 2008-2009 годы в общем размере 15 057 230 рублей 52 копейки.

Суды первой и апелляционной инстанций по результатам оценки материалов дела, доводов сторон и обстоятельств налоговой проверки согласились с выводом налогового органа, отказав в удовлетворении требований банка.

Суд кассационной инстанции, отменяя судебные акты нижестоящих инстанции и удовлетворяя требование общества, сослался на несоответствие выводов судов обстоятельствам дела, с учетом судебно-арбитражной практики и позиции Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов Российской Федерации за спорный период (2008 год), согласно которой срочная сделка, условиями которой предусмотрена поставка предмета сделки с отсрочкой исполнения, в том числе и иностранной валюты, может быть квалифицирована налогоплательщиком как сделка на поставку базисного актива при условии, что указанный порядок квалификации срочных сделок закреплен в учетной политике для целей налогообложения прибыли.

Суд согласился с доводами банка о том, что спорные сделки были заключены с учетом соглашений, в рамках которых стороны договорились о конкретных условиях сделок с валютой, а инспекция неправомерно переквалифицировала совершенные обществом операции, поскольку зачет (неттинг) не является основанием для такой переквалификации. Установление же различных условий налогообложения при совершении подобных сделок приводит к неравенству налогоплательщиков, непосредственно оплачивающих товар (услуги) и осуществляющих зачет встречных однородных требований.

Между тем при рассмотрении данного дела Федеральным арбитражным судом Московского округа не было учтено следующее.

В соответствии с пунктом 1 статьи 301 Налогового кодекса (в редакции, действовавшей в проверяемом периоде) в целях налогообложения прибыли под финансовыми инструментами срочных сделок (сделок с отсрочкой исполнения) понимаются соглашения участников срочных сделок (сторон сделки), определяющие их права и обязанности в отношении базисного актива, в том числе фьючерсные, опционные, форвардные контракты, а также соглашения участников срочных сделок, не предполагающие поставку базисного актива, но определяющие порядок взаиморасчетов сторон сделки в будущем в зависимости от изменения цены или иного количественного показателя базисного актива по сравнению с величиной указанного показателя, которая определена (либо порядок определения которой установлен) сторонами при заключении сделки.

Под базисным активом финансовых инструментов срочных сделок понимается предмет срочной сделки (в том числе иностранная валюта, ценные бумаги и иное имущество и имущественные права, процентные ставки, кредитные ресурсы, индексы цен или процентных ставок, другие финансовые инструменты срочных сделок).

Согласно пункту 2 статьи 301 Налогового кодекса исполнением прав и обязанностей по операции с финансовыми инструментами срочных сделок является исполнение финансового инструмента срочных сделок либо путем поставки базисного актива, либо путем произведения окончательного взаиморасчета по финансовому инструменту срочных сделок, либо путем совершения участником срочной сделки операции, противоположной ранее совершенной операции с финансовым инструментом срочных сделок. Для операций с финансовыми инструментами срочных сделок, направленных на покупку базисного актива, операцией противоположной направленности признается операция, направленная на продажу базисного актива, а для операции, направленной на продажу базисного актива, - операция, направленная на покупку базисного актива. При этом налогообложение операций по поставке базисного актива осуществляется в порядке, предусмотренном статьями 301-305 Налогового кодекса.

При этом налогоплательщик вправе с учетом требований статьи 301 Налогового кодекса самостоятельно квалифицировать сделку, условия которых предусматривают поставку базисного актива, признавая ее операцией с финансовым инструментом срочных сделок либо сделкой на поставку предмета сделки с отсрочкой исполнения. Критерии отнесения сделок, предусматривающих поставку предмета сделки (за исключением операций хеджирования), к категории операций с финансовыми инструментами срочных сделок должны быть определены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения (пункт 2 настоящей статьи).

Устанавливая особенности определения налоговой базы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, Налоговый кодекс исключил возможность признания убытка по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимся на организованном рынке, при определении налоговой базы по налогу на прибыль, кроме случаев, предусмотренных пунктом 5 статьи 304 Налогового кодекса.

Так, в силу положений названной нормы (в редакции, действовавшей в проверяемом периоде) банки вправе относить на уменьшение налоговой базы, определенной в соответствии со статьей 274 Налогового кодекса, убытки по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимся на организованном рынке, базисным активом которых

выступает иностранная валюта, а исполнение производится путем поставки базисного актива.

Таким образом, следует отметить, что льготный порядок признания банками убытков по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок возможен только при действительном факте поставки базисного актива (иностранной валюты), а не при остальных двух способах исполнения (заключение встречной сделки или итоговый взаиморасчет сторон).

Оценивая заключенные банком в проверяемые налоговые периоды сделки – операции с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых выступала иностранная валюта, а права (требования) по которым прекращены путем взаимозачета требований, инспекция и суды двух инстанций указывали на то, что изначально по условиям таких сделок не была предусмотрена поставка базисного актива.

Так, при анализе первичных документов, отражающих совершение банком конверсионных сделок, суды первой и апелляционной инстанции установили, что согласование сторонами существенных условий прямой и обратной сделки происходило одновременно, при этом зачет (неттинг) участниками сделки избирался в качестве приоритета прекращения взаимных обязательств.

Например, по сделке общества с компанией «Аксiju komercbanka «Baltikums» налоговым органом установлено, что 15.12.2008 по системе «Рейтерс-Дилинг» между банком и «Аксiju komercbanka «Baltikums» заключена сделка № 14101, по которой банком продано 5 000 000 ЕВРО за 6 720 500 долларов США. Курс сделки составил 1,3441 долларов США за 1 ЕВРО. Дата валютирования (исполнения) 15.12.2008. Согласно распечатке переговоров дилеров сторон по системе «Рейтерс-Дилинг» переговоры состоялись (были начаты и окончены) в 12:26 GTM (15:26 по московскому времени (GTM+3:00)).

В этот же день по системе «Рейтерс-Дилинг» между банком и «Аксiju komercbanka «Baltikums» заключена обратная сделка № 14103, по которой банком куплено 5 000 000,00 ЕВРО за 6 747 500,00 долларов США. Курс сделки составил 1,3495 долларов США за 1 ЕВРО. Дата валютирования (исполнения) 15.12.2008. Согласно распечатке переговоров дилеров сторон по сделке по системе «Рейтерс-Дилинг» начало переговоров состоялось в 12:29 GTM (15:29 по московскому времени (GTM+3:00)), окончание переговоров и формирование тикета - в 12:29 GTM (15:29 по московскому времени (GTM+3:00)).

Таким образом, временной интервал между переговорами о согласовании существенных условий прямой и обратной сделок составил три минуты.

Из представленных банком распечаток переговоров сторон по сделкам, заключенным 15.12.2008 по системе «Рейтерс-Дилинг», а также подтверждений, направленных банком в адрес «Akciju komercbanka «Baltikums», следует, что сторонами изначально был согласован неттинг (зачет) как приоритет прекращения обязательств, а также в итоге был произведен зачет обязательств по сделкам № 14101 и № 14103. По результатам зачета банком в адрес «Akciju komercbanka «Baltikums» подлежало перечислению 27 000 долларов США.

Указанная сумма была перечислена банком в составе общей суммы платежа по итогам неттинга 15.12.2008 (46 500,00 долларов США) на корреспондентский счет 3011484060000002603, открытый в Raiffeisen Zentralbank Oesterreich, Vienna.

Совокупный отрицательный финансовый результат от совершения сделок № 14101 и №14103, определенный как разница между отрицательной и положительной реализованной курсовой разницей и учтенный банком при формировании налоговой базы по налогу на прибыль за 2008 год, составил 750 807 рублей 90 копеек.

В аналогичном порядке совершались сделки между банком и иными заявленными контрагентами, результаты по таким сделкам были преимущественно отрицательные.

Свои выводы, положенные в основу оспариваемого решения, инспекция основывала на анализе заключенных банком с контрагентами Генеральных соглашений, согласно которым под конверсионной сделкой понимается сделка по купле-продаже безналичных денежных средств в одной валюте против безналичных денежных средств в другой валюте по согласованному сторонами курсу с осуществлением расчетов на оговоренную (оговоренные) дату (даты) валютирования.

Под подтверждением сделки понимаются документы, удостоверяющие факт заключения сделки и содержащие согласованные сторонами существенные условия сделки.

В соответствии с пунктами 4.1, 4.2, 4.3 Генерального соглашения стороны при заключении конверсионных сделок согласовывают их существенные условия путем переговоров по системе «Рейтерс-Дилинг», либо по телефону, обмен документами осуществляется сторонами посредством использования S.W.I.F.T., курьерской почтой.

Полученные сторонами в процессе переговоров по системе «Рейтерс-Дилинг» бумажные носители информации признаются сторонами официальными документами, удостоверяющими факт заключения сделки в письменном виде, и имеют такую же юридическую силу, что и договор,

заключенный его участниками в виде единого документа на бумажном носителе и собственноручно подписанный уполномоченными лицами (пункт 4.6 Соглашения № 1).

Если в условиях конверсионной или кредитной сделки не оговорено иное, то стороны согласны на взаимозачет (неттинг) обязательств по каждой из валют конверсионной сделки, включая начисленные проценты, даты валютирования (сроки исполнения обязательств) по которым совпадают.

По результатам оценки представленных обществом тикетов по системе «Рейтерс-Дилинг», инспекцией установлено, что часть из них содержит указание на приоритет зачета (неттинга) при исполнении заключенных сделок. Данный факт подтверждается условием «NETT», «NETTING», содержащихся в тикетах «Рейтерс-Дилинг».

Таким образом, рассматриваемые сделки изначально предусматривали беспоставочный характер, не предполагающий их исполнение путем поставки базисного актива, что прямо противоречит выводу суда кассационной инстанции.

Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации также считает необоснованной ссылку суда кассационной инстанции на положения Учетной политики банка на 2008 и 2009 годы.

Согласно разделу 3.6 учетной политики банка, в случае если форвардные, фьючерсные, опционные контракты предполагают поставку базисного актива, банк квалифицирует контракт не как срочную сделку, а как сделку на поставку предмета с отсрочкой исполнения. Операции с иностранной валютой банк квалифицирует как сделку на поставку предмета с отсрочкой исполнения.

Вместе с тем, реализация банком права на самостоятельную квалификацию вышеназванных сделок как поставочных, и в этой связи применение льготного порядка учета полученного убытка в целях исчисления налога на прибыль, не исключает возможности иной правовой оценки характера совершенных им финансовых операций на основе анализа первоначальных условий срочных сделок и механизма их исполнения.

По мнению Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации, о беспоставочном характере заключенных банком сделок свидетельствуют в совокупности такие обстоятельства, как: совпадение сторон сделки при покупке и продаже валюты, суммы покупаемой и продаваемой валюты равны между собой, даты заключения сделок совпадают, даты валютирования совпадают, сделки заключены одновременно или с разрывом в несколько минут, по итогам сделок проведен взаимозачет (неттинг) с перечислением банком разницы между требованиями и обязательствами в адрес контрагентов.

Таким образом, закрепление в положении об учетной политике условия, согласно которому все операции с иностранной валютой признаются сделками на поставку предмета с отсрочкой исполнения, не является достаточным основанием для применения положений пункта 5 статьи 304 Налогового кодекса, в отсутствие реального исполнения таких сделок в вышеуказанной форме.

Следует согласиться с выводом судов первой и апелляционной инстанции относительно несоответствия рассматриваемых в проверяемые налоговые периоды сделок по купле-продаже иностранной валюты критериям, установленным статьей 252 Налогового кодекса, с учетом правовой позиции, выраженной в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Указанная судебная оценка основана на совокупности обстоятельств, связанные с заключением и исполнением банком конверсионных сделок, совершенных на внебиржевом рынке.

Оценив данные обстоятельства, суды первой и апелляционной инстанций правомерно пришли к выводу об отсутствии у банка цели делового характера, наличие которой является обязательным условием для признания расходов при налогообложении прибыли в силу требований статьи 252 Налогового кодекса.

Судебная коллегия отмечает, что фактически суд кассационной инстанции при рассмотрении дела вышел за пределы своих полномочия, установленных статьей 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, допустив переоценку фактических обстоятельств дела и доказательств, представленных сторонами.

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.

Суды первой и апелляционной инстанции полно и всесторонне исследовали фактические обстоятельства дела и имеющиеся доказательства, правильно применили в рассматриваемом споре нормы права, в связи с чем решение Арбитражного суда города Москвы от 28.10.2013 и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.12.2013 подлежат 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 16.05.2014 по делу № А40-97501/2012 Арбитражного суда города Москвы отменить.

Решение Арбитражного суда города Москвы от 28.10.2013 и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.12.2013 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