Автоматизированная
копия

ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
Президиума Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации

№ 4580/14

Москва 17 июня 2014 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление совместного предприятия общество с ограниченной ответственностью «Барзасское товарищество» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Кемеровской области от 24.05.2013 по делу № А27-1862/2013, постановления Седьмого арбитражного апелляционного суда от 03.09.2013 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 23.12.2013 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – совместного предприятия общество с ограниченной ответственностью «Барзасское товарищество» – Журкина О.А.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 по Кемеровской области – Казанков Д.Н., Коптелова И.П., Стеблина И.В.

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

Совместное предприятие общество с ограниченной ответственностью «Барзасское товарищество» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд Кемеровской области с заявлением, уточненным в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 по Кемеровской области (далее – инспекция) от 22.11.2012 № 107 (далее – решение инспекции) о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления 72 477 рублей налога на прибыль, 4 583 рублей налога на доходы физических лиц, 5 629 765 рублей налога на имущество, а также начисления соответствующих сумм пеней и взыскания налоговых санкций за неуплату указанных налогов.

Решением Арбитражного суда Кемеровской области от 24.05.2013 требование общества удовлетворено частично: решение инспекции признано недействительным в части доначисления 51 389 рублей налога на прибыль, пеней и штрафа по данному налогу, начисления пеней по пункту 2.2 решения и привлечения к налоговой ответственности по статье 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), а также предложения обществу удержать и перечислить в бюджет налог на доходы физических лиц в размере 4 583 рублей; в остальной

части в удовлетворении заявленных обществом требований отказано.

Постановлением Седьмого арбитражного апелляционного суда от 03.09.2013 решение суда первой инстанции отменено в части признания недействительным решения инспекции в отношении доначисления 2 438 рублей налога на доходы физических лиц, начисления пеней по подпункту 2 пункта 2.2 решения инспекции и взыскания штрафа по статье 123 Налогового кодекса, в удовлетворении требования общества в указанной части отказано; в остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 23.12.2013 упомянутые судебные акты в части отказа в удовлетворении требования общества о признании недействительным решения инспекции в части привлечения к ответственности по статье 123 Налогового кодекса в виде штрафа в размере 3 122 051 рубля 68 копеек отменил, требование общества в данной части удовлетворил; в остальной части судебные акты судов первой и апелляционной инстанций оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов общество просит их отменить в части отказа в удовлетворении его требования о признании недействительным решения инспекции по эпизодам доначисления 21 088 рублей налога на прибыль, 5 629 765 рублей налога на имущество, начисления соответствующих сумм пеней и взыскания штрафов за неуплату указанных налогов, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм материального права, принять новый судебный акт об удовлетворении его требования в этой части.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить обжалуемые 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 заявление подлежит удовлетворению в части по следующим основаниям.

По результатам проведения выездной налоговой проверки общества инспекцией составлен акт и принято решение, согласно которому обществу, в частности, доначислен налог на прибыль в сумме 21 088 рублей, начислены соответствующие пени и взыскан штраф в размере 4 217 рублей 60 копеек в связи с неправомерным, по мнению налогового органа, отнесением в состав внереализационных расходов убытков в виде безнадежных долгов.

Из материалов дела следует, что согласно Положению по учетной политике по налоговому учету на 2011 год обществом принято решение о формировании резерва по сомнительным долгам в порядке, установленном статьей 266 Налогового кодекса. Сомнительной задолженностью, как следует из пункта 1.1.14 данного Положения, признается дебиторская задолженность, которая не погашена в сроки, определенные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Поскольку спорная дебиторская задолженность Федерального агентства по энергетике в размере 18 463 153 рублей 97 копеек возникла не в связи с реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), как предусмотрено статьей 266 Налогового кодекса, и, соответственно, не была включена в состав резерва по сомнительным долгам, общество полагало, что данная задолженность не подлежит отнесению в состав расходов за счет указанного резерва, а должна рассматриваться на основании подпункта 2 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса в качестве убытков в виде сумм безнадежных долгов и признаваться в составе расходов в полном объеме, без учета ранее сформированного резерва по сомнительным долгам.

Отказывая в удовлетворении заявленного обществом требования в

данной части, суды, ссылаясь на положения статей 265 и 266 Налогового кодекса, пришли к выводу, что, несмотря на то обстоятельство, что при формировании резерва по сомнительным долгам учитывается имеющаяся у налогоплательщика дебиторская задолженность по оплате товаров (работ, услуг), вместе с тем данный резерв может быть использован организацией на покрытие убытков от безнадежных долгов, признанных таковыми в порядке, установленном Налоговым кодексом: если налогоплательщик не создал резерв по сомнительным долгам, то безнадежные долги в полном объеме приравниваются к убыткам и учитываются для целей налогообложения в составе внереализационных расходов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, то лишь суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва, приравниваются к убыткам и учитываются для целей налогообложения во внереализационных расходах.

По мнению Президиума, судами не учтено следующее.

По общему правилу в отношении налогоплательщиков, определяющих состав доходов при исчислении налога на прибыль методом начисления, доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав. Для доходов от реализации, если иное не предусмотрено главой 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса, датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг).

Наряду с указанным правилом исчисления налога на прибыль Налоговый кодекс предоставляет налогоплательщикам возможность учесть одновременно в составе внереализационных расходов суммы отчислений в резерв по сомнительным долгам. В качестве такого долга признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в

случае если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией (пункт 1 статьи 266 Налогового кодекса).

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последнее число отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом: по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 календарных дней в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности; по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 календарных дней (включительно) в сумму резерва включается 50 процентов от суммы задолженности.

При этом в силу требований пункта 4 статьи 266 Налогового кодекса создаваемый резерв по сомнительным долгам не должен превышать 10 процентов от выручки отчетного (налогового) периода и может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов, признанных таковыми в порядке, предусмотренном статьей 266 Налогового кодекса.

Помимо указанного порядка формирования расходов глава 25 Налогового кодекса устанавливает перечень внереализационных расходов, подлежащих учету при определении налогооблагаемой прибыли по налогу.

Согласно подпункту 2 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности суммы безнадежных долгов, а в случае если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам – суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва.

Безнадежными долгами (долгами, нереальными к взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в

соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации (пункт 2 статьи 266 Налогового кодекса).

Таким образом, в случае если безнадежный долг возник вне связи с реализацией товаров, выполнением работ или оказанием услуг и не мог в силу прямого указания закона участвовать в формировании резерва по сомнительным долгам, положения подпункта 2 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса позволяют учесть такую сумму безнадежного долга непосредственно в составе внереализационных расходов при расчете налоговой базы по налогу на прибыль.

При этом положения пункта 5 статьи 266 Налогового кодекса, предусматривающие, что в случае если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, списание долгов, признаваемых безнадежными, осуществляется за счет суммы созданного резерва и только не покрытая резервом сумма долга включается во внереализационные расходы, применимы лишь к ситуации, когда безнадежный долг возник в связи с реализацией товаров (работ, услуг).

Данный вывод следует из системного толкования во взаимосвязи положений, установленных статьями 265 и 266 Налогового кодекса, а также анализа правил заполнения декларации по налогу на прибыль, закрепленных в Приложении № 2 к листу 02 декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденном приказом ФНС России от 23.03.2012 № ММВ-7-3/174@, с учетом изменений, внесенных приказом ФНС России от 14.11.2013 № ММВ-7-3/501@, из которых следует, что расходы в виде отчислений на формирование резерва по сомнительным долгам и убытки, приравненные к внереализационным расходам (безнадежные долги), в отношении которых такой резерв не формировался, отражаются по разным строкам декларации (строка 200 и строка 300 данного Приложения).

С учетом изложенного судами было допущено ошибочное толкование

и применение норм Налогового кодекса.

При названных обстоятельствах решение суда первой инстанции, постановления судов апелляционной и кассационной инстанций в части эпизода, связанного с доначислением налога на прибыль, начислением соответствующих сумм пеней и взысканием штрафа, подлежат отмене согласно пункту 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм материального права.

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.

С учетом изложенного и руководствуясь статьей 303, пунктом 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Кемеровской области от 24.05.2013 по делу № А27-1862/2013, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 03.09.2013 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 23.12.2013 по тому же делу в части отказа совместному предприятию общество с ограниченной ответственностью «Барзасское товарищество» в признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 по

Кемеровской области от 22.11.2012 № 107 по эпизоду доначисления 21 088 рублей налога на прибыль, начисления соответствующих сумм пеней и взыскания 4 217 рублей 66 копеек штрафа отменить.

Решение инспекции в данной части признать недействительным.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий А.А. Иванов