Автоматизированная
копия

ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
Президиума Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации

№ 3546/12

Москва 24 июля 2012 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего – заместителя Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Слесарева В.Л.;

членов Президиума: Абсалямова А.В., Амосова С.М., Андреевой Т.К., Бабкина А.И., Бациева В.В., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В. –

рассмотрел заявление Управления Федеральной налоговой службы по городу Москве о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 02.06.2011 по делу № А40-9620/11-140-41, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.08.2011 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 22.11.2011 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – Управления Федеральной налоговой службы по городу Москве – Легеза О.А., Убушаева Н.К.;

от федерального государственного унитарного предприятия «Государственная корпорация по организации воздушного движения в Российской Федерации» – Максименко Н.А.;

от Федерального агентства воздушного транспорта – Савицкий К.И.;

от Федеральной налоговой службы – Александрова Е.Р., Ушакова Н.Р.

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

Федеральное государственное унитарное предприятие «Государственная корпорация по организации воздушного движения в Российской Федерации» (далее – предприятие) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании частично недействительным решения Управления Федеральной налоговой службы по городу Москве (далее – управление) от 20.10.2010 № 14-18/6.

К участию в деле в качестве третьих лиц привлечены Федеральное агентство воздушного транспорта и Федеральная налоговая служба.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 02.06.2011 заявленное требование удовлетворено.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.08.2011 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 22.11.2011 названные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой и постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций управление просит отменить их в части эпизода, связанного с уменьшением налоговой базы по налогу на прибыль за 2006 год на сумму

убытков прошлых периодов, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, и принять новый судебный акт об отказе в удовлетворении требования предприятия в этой части, в остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

В отзывах на заявление предприятие и Росавиация просят оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзывах на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат частичной отмене по следующим основаниям.

По результатам повторной выездной налоговой проверки предприятия управление приняло решение от 20.10.2010 № 14-18/6 (далее – решение управления, решение), которым, в частности, доначислило предприятию 4 951 800 рублей налога на прибыль за 2006 год.

Основание для принятия этого решения в данной части послужил вывод управления о неправомерном уменьшении предприятием налоговой базы по налогу на прибыль на сумму убытка в размере 20 632 502 рублей, образовавшегося в 2005 году у федерального государственного унитарного предприятия «Главный центр планирования и регулирования потоков воздушного движения» (далее – центр). Возможность списания убытка появилась у предприятия после присоединения к нему центра в 2006 году в процессе реорганизации.

В обоснование правомерности своих действий предприятие представило по требованию управления свидетельство о внесении записи в Единый государственный реестр юридических лиц, передаточный акт от 31.03.2005, уточненный передаточный акт от 10.01.2006, налоговые

регистры центра и его налоговые декларации за 2005 год. При этом предприятие полагало, что у него отсутствует обязанность представлять документы, обосновывающие размер убытка, поскольку период хранения первичной документации по расходам, понесенным его правопредшественником в 2005 году, на момент проведения налоговой проверки истек.

Установив, что представленные документы, не являясь первичными документами бухгалтерского учета, не позволяют проверить правомерность формирования заявленного убытка, управление пришло к выводу о документальной неподтвержденности спорной суммы убытка.

Решением Федеральной налоговой службы от 22.12.2010 № АС-37-9/18228@, принятым по результатам рассмотрения апелляционной жалобы предприятия, решение управления в названной части оставлено без изменения.

Признавая позицию налоговых органов неправомерной, суды пришли к выводу, что положения пункта 4 статьи 283 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), устанавливающего 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, не обязывают налогоплательщика хранить первичные документы.

Суды указали, что для подтверждения объема понесенного убытка достаточно декларации за соответствующий налоговый период, а первичные документы необходимы для обоснования не самого убытка, а расходов, которые стали причиной его возникновения.

По мнению Президиума, при рассмотрении данного спора суды не учли следующего.

Согласно пункту 8 статьи 274 Кодекса убытком в целях применения главы 25 «Налог на прибыль организаций» признается отрицательная разница между доходами и расходами, учитываемыми в целях

налогообложения в порядке, предусмотренном названной главой. При этом убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, принимаются в целях налогообложения в порядке и на условиях, определенных в статье 283 Кодекса.

В пункте 1 статьи 283 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 Кодекса).

Таким образом, при исчислении налога на прибыль налогоплательщикам предоставлено право учесть убыток при исчислении указанного налога при условии соблюдения установленных законом требований. К их числу пунктом 4 статьи 283 Кодекса отнесена обязанность налогоплательщиков хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Президиум считает ошибочным вывод судов трех инстанций об отсутствии у налогоплательщика обязанности хранить первичные учетные документы, подтверждающие размер сформированного им убытка.

Убыток представляет собой финансовый результат хозяйственной деятельности организации, на размер которого влияет сумма произведенных в налоговом периоде расходов, которые учитываются при определении налогооблагаемой прибыли в случае соответствия их требованиям, перечисленным в статье 252 Кодекса. Расходы должны быть

обоснованными и документально подтвержденными, произведенными для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Порядок документального оформления затрат установлен Федеральным законом от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и предполагает обязательное оформление всех хозяйственных операций, проводимых организацией, оправдательными документами, которые служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский и налоговый учет.

Таким образом, в случае отражения в налоговой декларации убытка без соответствующих подтверждающих первичных документов на основании регистров налогового учета и иных аналитических документов, порядок, установленный пунктом 4 статьи 283 Кодекса, нельзя признать соблюденным.

Поскольку возможность учесть суммы убытка носит заявительный характер и на налогоплательщика возложена обязанность доказать их правомерность и обоснованность, при отсутствии документального подтверждения убытка соответствующими документами, включая первичные учетные документы, в течение всего срока, когда он уменьшает налоговою базу на суммы ранее полученного убытка, налогоплательщик несет риск неблагоприятных налоговых последствий.

Кодекс не содержит исключений и для случаев заявления в налоговых декларациях убытка, полученного правопредшественником проверяемого налогоплательщика.

Из положений статьи 50 Кодекса следует, что на правопреемника реорганизованного юридического лица возлагается обязанность по уплате налогов. Указанной обязанности корреспондирует право налогоплательщика-правопреемника, предусмотренное пунктом 5 статьи 283 Кодекса, на уменьшение налоговой базы на сумму убытков, полученных реорганизуемой организацией до момента реорганизации в порядке и на условиях, установленных этой статьей Кодекса.

Таким образом, в отсутствие первичных учетных документов реорганизованного центра, подтверждающих размер понесенного им убытка и период его возникновения, налоговые регистры, налоговые декларации и передаточные акты данного юридического лица не могут быть признаны достаточными доказательствами несения подобных затрат, влекущих формирование убытка в заявленном предприятием размере.

Следовательно, решение управления основано на нормах действующего налогового законодательства, в связи с чем требование предприятия в указанной части удовлетворению не подлежит.

При названных обстоятельствах обжалуемые судебные акты подлежат отмене в упомянутой части согласно пункту 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Учитывая изложенное 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 города Москвы от 02.06.2011 по делу № А40-9620/11-140-41, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.08.2011 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 22.11.2011 по тому же делу в части удовлетворения требования федерального государственного унитарного предприятия «Государственная корпорация по организации воздушного движения в Российской Федерации» о признании недействительным решения Управления Федеральной налоговой службы по городу Москве от 20.10.2010 № 14-18/6 по эпизоду, связанному с

уменьшением налоговой базы по налогу на прибыль организаций за 2006 год на сумму убытков прошлых периодов, отменить.

В отмененной части в удовлетворении заявленного требования отказать.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий В.Л. Слесарев