

УДК 34

DOI: 10.34670/AR.2022.37.52.050

Использование накопленного убытка для целей налога на прибыль при реорганизации в форме присоединения: письма Минфина, ФНС и судебная практика

Конев Сергей Игоревич

Старший преподаватель,
кафедра информационного, энергетического права
и уголовно-правовых дисциплин,
Российский государственный университет нефти и газа
(национальный исследовательский университет) им. И.М. Губкина,
119991, Российская Федерация, Москва, Ленинский пр., 65;
e-mail: com@gubkin.ru

Настюк Петр Всеволодович

Студент,
Российский государственный университет нефти и газа
(национальный исследовательский университет) им. И.М. Губкина,
119991, Российская Федерация, Москва, Ленинский пр., 65;
e-mail: com@gubkin.ru

Publishing House "ANALITIKA RODIS" (analitikarodis@yandex.ru) http://publishing-vak.ru

Аннотация

Авторы данного исследования отмечают, что действующее налоговое законодательство предоставляет возможность бизнесу использовать налоговые активы присоединяемой компании в налоговом учете присоединяющего лица, для уменьшения сумм налога на прибыль. Такого рода процессы весьма распространены и в ТЭК: достаточно вспомнить присоединение ряда дочерних компаний «Интер РАО» в Турции к Trakya Elektrik или Транснефтью – Западная Сибирь Транснефти – Центральная Сибирь. Констатируется, что компании нефтегазового сектора традиционно занимают ведущие позиции на рынке M&A-сделок в нашей стране, даже с учетом пандемии коронавируса. Но для этого необходимо соблюсти ряд условий и положений, поскольку в последние годы налоговые органы стали очень пристально рассматривать подобные сделки на предмет извлечения необоснованной налоговой выгоды. В статье рассмотрены текущие позиции Минфина и ФНС по вынесенным вопросам, а также проанализирована актуальная судебная практика.

Для цитирования в научных исследованиях

Конев С.И., Настюк П.В. Использование накопленного убытка для целей налога на прибыль при реорганизации в форме присоединения: письма Минфина, ФНС и судебная практика // Вопросы российского и международного права. 2022. Том 12. № 2А. С. 436-443. DOI: 10.34670/AR.2022.37.52.050

Ключевые слова

Налог на прибыль, реорганизация, присоединение, Минфин, ФНС, судебная практика, налоговые активы, Налоговый Кодекс, деловая цель, убыток.

Введение

Право на уменьшение налогооблагаемой базы прописано в п. 5 ст. 283 НК: «В случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганизации налогоплательщик-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу в порядке и на условиях, которые предусмотрены настоящей статьей, на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации».¹

Но этот же пункт одновременно постулирует, что его положения «не применяются, если в ходе мероприятий налогового контроля будет установлено, что основной целью реорганизации является уменьшение налоговой базы налогоплательщика-правопреемника на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации».

Таким образом, уже в самом законодательном акте можно выделить первое условие, которое является одним из ключевых аргументов налоговых органов в спорах с налогоплательщиками.

Соответственно, таким условием является цель проведения реорганизации в форме присоединения. Налоговые органы дополнительно мотивируют свои решения положением пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК, согласно которому основной целью совершения сделки (операции) не должны являться неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога.

Основная часть

Примером такой сделки может служить бизнес-решение, не свойственное предпринимательскому обороту (присоединение компании с накопленным убытком без актива при отсутствии экономического обоснования и т.п.) и которое не может быть обосновано с точки зрения предпринимательского риска, фактически совершенное не в своем интересе, а в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования.²

Взаимозависимость участников оказывала влияние на условия и результаты сделок, совершаемых рассматриваемыми организациями. После присоединения активы налогоплательщика возросли в результате искусственного увеличения дебиторской задолженности Общества путем создания формального документооборота. Присоединяемая компания являлась убыточной организацией и не имела реальных оборотных активов, о чем налогоплательщику должно было быть известно через Сафаряна К.С. Действия налогоплательщика по заключению договора о присоединении не были обусловлены разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями). Единственной целью реорганизации Общества в форме присоединения к нему компании являлось получение необоснованной налоговой выгоды посредством уменьшения налоговых обязательств налогоплательщика по налогу на прибыль за

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ.

² Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».

счет убытков присоединенной организации.³

Стоит отметить, что суды в свою очередь обязывают налоговые органы предоставлять доказательства отсутствия деловой цели в реорганизации:

-представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.⁴

-доказательства того, что целью деятельности налогоплательщика являлось получение необоснованной налоговой выгоды, налоговым органом в материалы дела не представлены; доказательства неправомерного влияния факта наличия взаимозависимости на финансовые результаты и на налогообложение плательщика инспекцией в материалы дела также не представлены.⁵

В случае, когда деловая цель реорганизации обоснована компанией, суды обычно встают на сторону налогоплательщика:

- деловые (экономические) цели реорганизации налогоплательщик обосновывает централизацией функций управления закупок, планирования и выпуска продукции производства двух указанных выше субъектов деятельности, что в итоге привело к увеличению валовой прибыли реорганизованной компании; таким образом, деловая цель присоединения, вопреки утверждению Инспекции о стремлении последнего к получению необоснованной налоговой выгоды и согласованности действий, заключалась в повышении экономических показателей указанных выше хозяйствующих субъектов.⁶
- реорганизация путем присоединения была обусловлена финансовым оздоровлением деятельности заявителя путем увеличения чистых активов, носила реальный характер и благоприятно повлияла на итоги деятельности проверяемого налогоплательщика; проведенная реорганизация не только позволила увеличить стоимость чистых активов Общества, но и сократить кредиторскую задолженность и снизить долговую нагрузку, в том числе по уплате процентов по кредитам в иностранной валюте, продолжить ведение хозяйственной деятельности, получить прибыль по итогам работы в последующие периоды.⁷

Следующим важным фактором, на который обращают внимание налоговые органы, является достаточная подтвержденность убытка документацией.

Списание убытков возможно только при наличии первичных документов, подтверждающих полученный финансовый результат (с учетом положений п. 4 ст. 283 НК).⁸ Этому аспекту уделяют внимание и суды: в отсутствие первичных учетных документов реорганизованного лица, подтверждающих размер понесенного им убытка и период его возникновения, налоговые регистры, налоговые декларации и передаточные акты данного юридического лица не могут

³ Постановление АС Волго-Вятского округа от 05.09.2019 по делу № А43-24142/2018.

⁴ Постановление АС Волго-Вятского округа от 13.02.2019 по делу № А17-2486/2017.

⁵ Постановление АС Северо-Кавказского округа от 02.09.2019 по делу № А53-15911/2018.

⁶ Постановление 8 ААС от 08.02.2019 по делу № А70-8087/2018.

⁷ Постановление АС Северо-Западного округа от 25.06.2020 по делу № А13-427/2018.

⁸ Письмо Минфина России «Об учете в целях налога на прибыль организацией-правопреемником убытков присоединенной организации и их документальном подтверждении» от 25.08.2017 № 03-03-06/2/54617.

быть признаны достаточными доказательствами несения затрат, влекущих формирование убытка в заявленном обществом размере.

Поскольку возможность учета суммы убытков 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 налоговую базу на суммы ранее полученного убытка, налогоплательщик несет риск неблагоприятных налоговых последствий. НК не содержит исключений и для случаев заявления в налоговых декларациях убытка, полученного правопреемником проверяемого налогоплательщика.⁹

Президиум считает ошибочным вывод судов трех инстанций об отсутствии у налогоплательщика обязанности хранить первичные учетные документы, подтверждающие размер сформированного им убытка.¹⁰

С учетом объема первичных документов, в силу принципа добросовестного налогового администрирования и баланса частных и публичных интересов именно налоговый орган при намерении проверить документальную подтвержденность убытка должен был конкретизировать требования и запросить документы по конкретным затратам, о которых обладал исчерпывающими сведениями.¹¹

Еще одним значимым аспектом является период признания убытка присоединяемой компании.

Если убыток реорганизованного путем присоединения юридического лица образовался в последнем для него налоговом периоде, то правопреемник вправе учесть такой убыток в периоде, следующем за налоговым периодом, в котором произошло присоединение.¹²

Если налоговая база отчетного (налогового) периода у налогоплательщика-правопреемника признается равной нулю, то убытки, полученные налогоплательщиком-правопреемником, а также убытки, полученные присоединенной организацией, могут быть перенесены на будущее в той очередности, в которой они понесены (совокупно по годам), с учетом положений ст. 283 Кодекса.¹³

Стоит отметить, что аспект периода признания тесно связан с документальным подтверждением убытков, на что также обращают внимание суды:

- общество в нарушении п. 4 ст. 283 НК РФ не представило подтверждающих доводы налогоплательщика документов, на основании которых возможно было утверждать и убедиться о периоде получения убытков именно в 2008-2010 гг., в связи с чем, налоговый орган согласился с периодом возникновения убытка в 2013 г. Следовательно, право на признание убытка у налогоплательщика возникает только со следующего налогового периода – 2014 г.¹⁴
- признал правомерными действия налогоплательщика, списавшего в 2015 году убыток

⁹ Постановление АС Северо-Кавказского округа от 31.10.2018 по делу № А32-4358/2018.

¹⁰ Постановление Президиума ВАС РФ от 24.07.2012 N 3546/12 по делу № А40-9620/11-140-41.

¹¹ Постановление АС Московского округа от 16.02.2022 по делу № А40-24375/2017.

¹² Письмо Минфина России «Об учете организацией-правопреемником убытков присоединенной организации в целях налога на прибыль» от 30.03.2016 № 03-03-06/1/17811.

¹³ Письмо Минфина России «Об учете правопреемником убытков присоединенной организации в целях налога на прибыль» от 20.04.2020 г. № 03-03-06/2/31592.

¹⁴ Постановление АС Поволжского округа от 01.12.2017 по делу № А12-10512/2017.

присоединенных к нему в том же году организаций, поскольку такой убыток был образован в периодах (2012, 2013, 2014 гг.), предшествующих периоду, что считается для них последним (2015 год). Документальная обоснованность спорной суммы убытков инспекцией признается, признаков недобросовестности в поведении налогоплательщика ею не выявлено.¹⁵

Стоит отметить, что налогоплательщик в порядке правопреемства также имеет право уменьшать свои доходы на суммы убытков, полученных и отраженных в налоговых декларациях реорганизуемым лицом, в течение оставшегося срока в порядке, установленном п. 2 ст. 283 Кодекса. Часть убытка от реализации амортизируемого имущества, не учтенного в прочих расходах реорганизуемым лицом, правопреемник имеет право учесть при определении налоговой базы в порядке, установленном п. 3 ст. 268 Кодекса.¹⁶

Стоимость имущества, имущественных и неимущественных прав, имеющих денежную оценку, определяется по данным и документам налогового учета передающей стороны на дату перехода права собственности на указанные имущество, имущественные и неимущественные права.¹⁷

Заключение

В заключении хотелось бы отметить, что аналогичные способы переноса убытков предлагает и зарубежная практика. Так, Секция 382 IRC (Налоговый Кодекс США) разрешает использовать накопившиеся налоговые активы, но с определенными ограничениями – в размере предельной суммы, рассчитанной путем умножения стоимости собственного капитала компании до смены собственника на долгосрочную ставку освобождения от налогов [Ehinger, www] («*long-term tax-exempt rate*» – 1,71% на апрель 2022 г.).

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
2. Письмо Минфина России «Об учете правопреемником убытков присоединенной организации в целях налога на прибыль» от 20.04.2020 г. № 03-03-06/2/31592.
3. Письмо Минфина России «Об учете в целях налога на прибыль организацией-правопреемником убытков присоединенной организации и их документальном подтверждении» от 25.08.2017 № 03-03-06/2/54617.
4. Письмо Минфина России «Об учете организацией-правопреемником убытков присоединенной организации в целях налога на прибыль» от 30.03.2016 № 03-03-06/1/17811.
5. Письмо Минфина России «Об учете правопреемником при исчислении налога на прибыль убытков, отраженных реорганизуемой организацией в налоговой декларации, и части убытка от реализации амортизируемого имущества, не учтенного в прочих расходах» от 29.12.2014 № 03-03-10/68071.
6. Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».
7. Письмо ФНС России от 16.02.2015 г. № ГД-4-3/2251@ «Об учете организацией-правопреемником убытков от реализации амортизируемого имущества, не учтенных реорганизованным лицом».
8. Постановление Президиума ВАС РФ от 24.07.2012 № 3546/12 по делу № А40-9620/11-140-41.

¹⁵ Постановление АС Уральского округа от 23.04.2019 по делу № А60-29858/2018.

¹⁶ Письмо ФНС России от 16.02.2015 г. № ГД-4-3/2251@ «Об учете организацией-правопреемником убытков от реализации амортизируемого имущества, не учтенных реорганизованным лицом».

¹⁷ Письмо Минфина России «Об учете правопреемником при исчислении налога на прибыль убытков, отраженных реорганизуемой организацией в налоговой декларации, и части убытка от реализации амортизируемого имущества, не учтенного в прочих расходах» от 29.12.2014 № 03-03-10/68071.

9. Постановление АС Московского округа от 16.02.2022 по делу № А40-24375/2017.
10. Постановление АС Северо-Западного округа от 25.06.2020 по делу № А13-427/2018.
11. Постановление АС Волго-Вятского округа от 05.09.2019 по делу № А43-24142/2018.
12. Постановление АС Северо-Кавказского округа от 02.09.2019 по делу № А53-15911/2018.
13. Постановление АС Уральского округа от 23.04.2019 по делу № А60-29858/2018.
14. Постановление АС Волго-Вятского округа от 13.02.2019 по делу № А17-2486/2017.
15. Постановление 8 ААС от 08.02.2019 по делу № А70-8087/2018.
16. Постановление АС Северо-Кавказского округа от 31.10.2018 по делу № А32-4358/2018.
17. Постановление АС Поволжского округа от 01.12.2017 по делу № А12-10512/2017.
18. Ehinger M., Ott M. Protecting Net Operating Losses in Distressed Investments. URL: <https://www.icemiller.com/ice-on-fire-insights/publications/protecting-net-operating-losses-in-distressed-inve/#>

Target company's tax assets usage for decreasing income tax amount: Ministry of Finance's and Federal Tax Service's standpoints and court practice

Sergei I. Konev

Senior Lecturer,
Department of Information, Energy Law and Criminal Law,
National University of Oil and Gas "Gubkin University",
119991, 65, Leninskii ave., Moscow, Russian Federation;
e-mail: com@gubkin.ru

Petr V. Nastyuk

Graduate Student,
National University of Oil and Gas "Gubkin University",
119991, 65, Leninskii ave., Moscow, Russian Federation;
e-mail: com@gubkin.ru

Abstract

The right to reduce the taxable base is spelled out in paragraph 5 of Art. 283 of the Tax Code of the Russian Federation: “In the event that a taxpayer ceases to operate due to reorganization, the taxpayer-successor has the right to reduce the tax base in the manner and on the conditions provided for by this article by the amount of losses incurred by the reorganized organizations before the reorganization”. The authors of this study note that the current tax legislation provides an opportunity for businesses to use the tax assets of the merging company in the tax records of the acquiring entity in order to reduce the amount of income tax. Processes of this kind are quite common in the fuel and energy complex: suffice it to recall the merger of a number of Inter RAO subsidiaries in Turkey with Trakya Elektrik or Transneft – Western Siberia and Transneft – Central Siberia. It is stated that companies in the oil and gas sector traditionally occupy leading positions in the M&A transactions market in our country, even taking into account the coronavirus pandemic. But for this, it is necessary to comply with a number of conditions and provisions, since in recent years the tax authorities have become very closely scrutiny of such transactions for the purpose of deriving unreasonable tax benefits. The article discusses the current positions of the Ministry of

Finance and the Federal Tax Service on the issues raised, and also analyzes the current judicial practice.

For citation

Konev S.I., Nastyuk P.V. (2022) Ispol'zovanie nakoplennoho ubytko dlya tselei naloga na pribyl' pri reorganizatsii v forme prisoedineniya: pis'ma Minfina, FNS i sudebnaya praktika [Target company's tax assets usage for decreasing income tax amount: Ministry of Finance's and Federal Tax Service's standpoints and court practice]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 12 (2A), pp. 436-443. DOI: 10.34670/AR.2022.37.52.050

Keywords

Income tax, merge, Ministry of Finance, Federal Tax Service, court practice, tax assets, Tax Code, business purpose, loss.

References

1. Ehinger M., Ott M. *Protecting Net Operating Losses in Distressed Investments*. Available at: <https://www.icemiller.com/ice-on-fire-insights/publications/protecting-net-operating-losses-in-distressed-inve/#> [Accessed 02/02/2022]
2. *Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' vtoraya) ot 05.08.2000 № 117-FZ* [Tax Code of the Russian Federation (Part Two) dated August 5, 2000 No. 117-FZ].
3. *Pis'mo Minfina Rossii «Ob uchete pravopreemnikom ubytkov prisoedinennoi organizatsii v tselyakh naloga na pribyl'» ot 20.04.2020 g. № 03-03-06/2/31592* [Letter No. 03-03-06/2/31592 of April 20, 2020, from the Ministry of Finance of the Russian Federation "On Accounting for Losses of the Affiliated Organization by the Assignee for Profit Tax Purposes"].
4. *Pis'mo Minfina Rossii «Ob uchete v tselyakh naloga na pribyl' organizatsiei-pravopreemnikom ubytkov prisoedinennoi organizatsii i ikh dokumental'nom podtverzhdenii» ot 25.08.2017 № 03-03-06/2/54617* [Letter No. 03-03-06/2/54617 of the Ministry of Finance of Russia "On Accounting for Income Tax Purposes by the Successor Organization of Losses of the Affiliated Organization and Their Documentary Evidence" dated 25.08.2017 No. 03-03-06/2/54617].
5. *Pis'mo Minfina Rossii «Ob uchete organizatsiei-pravopreemnikom ubytkov prisoedinennoi organizatsii v tselyakh naloga na pribyl'» ot 30.03.2016 № 03-03-06/1/17811* [Letter No. 03-03-06/1/17811 of March 30, 2016, of the Ministry of Finance of Russia "On Accounting for Losses of the Affiliated Organization by the Successor Organization for Profit Tax Purposes"].
6. *Pis'mo Minfina Rossii «Ob uchete pravopreemnikom pri ischislenii naloga na pribyl' ubytkov, otrazhennykh reorganizuemoi organizatsiei v nalogovoi deklaratsii, i chasti ubytko ot realizatsii amortiziruemogo imushchestva, ne uchtennogo v prochikh raskhodakh» ot 29.12.2014 № 03-03-10/68071* [Letter of the Ministry of Finance of Russia "On accounting by the successor when calculating income tax of losses reflected by the reorganized organization in the tax return, and part of the loss from the sale of depreciable property not included in other expenses" dated December 29, 2014 No. 03-03-10 / 68071].
7. *Pis'mo FNS Rossii ot 31.10.2017 № ED-4-9/22123@ «O rekomendatsiyakh po primeneniyu polozhenii stat'i 54.1 Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii»* [Letter of the Federal Tax Service of Russia dated October 31, 2017 No. ED-4-9/22123@ "On recommendations for the application of the provisions of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation"].
8. *Pis'mo FNS Rossii ot 16.02.2015 g. № GD-4-3/2251@ «Ob uchete organizatsiei-pravopreemnikom ubytkov ot realizatsii amortiziruemogo imushchestva, ne uchtennykh reorganizovannym litsom»* [Letter of the Federal Tax Service of Russia dated February 16, 2015 No. GD-4-3/2251@ "On accounting by the successor organization for losses from the sale of depreciable property not accounted for by the reorganized entity"].
9. *Postanovlenie Prezidiuma VAS RF ot 24.07.2012 № 3546/12 po delu № A40-9620/11-140-41* [Decree of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. 3546/12 dated July 24, 2012 in case No. A40-9620/11-140-41].
10. *Postanovlenie AS Moskovskogo okruga ot 16.02.2022 po delu № A40-24375/2017* [Decree of the Arbitration Court of the Moscow District dated February 16, 2022 in case No. A40-24375/2017].
11. *Postanovlenie AS Severo-Zapadnogo okruga ot 25.06.2020 po delu № A13-427/2018* [Decree of the Arbitration Court of the North-Western District dated June 25, 2020 in case No. A13-427/2018].

12. *Postanovlenie AS Volgo-Vyatskogo okruga ot 05.09.2019 po delu № A43-24142/2018* [Decree of the Arbitration Court of the Volga-Vyatka District of 09/05/2019 in case No. A43-24142/2018].
13. *Postanovlenie AS Severo-Kavkazskogo okruga ot 02.09.2019 po delu № A53-15911/2018* [Decree of the Arbitration Court of the North Caucasus District of 09/02/2019 in case No. A53-15911/2018].
14. *Postanovlenie AS Ural'skogo okruga ot 23.04.2019 po delu № A60-29858/2018* [Decree of the Arbitration Court of the Ural District dated April 23, 2019 in case No. A60-29858/2018].
15. *Postanovlenie AS Volgo-Vyatskogo okruga ot 13.02.2019 po delu № A17-2486/2017* [Decree of the Arbitration Court of the Volga-Vyatka District dated February 13, 2019 in case No. A17-2486/2017].
16. *Postanovlenie 8 AAS ot 08.02.2019 po delu № A70-8087/2018* [Decree of the Arbitration Court of the Volga-Vyatka District dated February 13, 2019 in case No. A17-2486/2017].
17. *Postanovlenie AS Severo-Kavkazskogo okruga ot 31.10.2018 po delu № A32-4358/2018* [Decree of the Arbitration Court of the North Caucasus District dated October 31, 2018 in case No. A32-4358/2018.].
18. *Postanovlenie AS Povolzhskogo okruga ot 01.12.2017 po delu № A12-10512/2017* [Decree of the Arbitration Court of the Volga District of December 1, 2017 in case No. A12-10512/2017].