Федеральной налоговой службой получена апелляционная жалоба публичного акционерного общества Х (далее – ПАО «Х», Общество, Заявитель) от 04.07.2017 на решение Межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам (далее – Межрегиональная инспекция, налоговый орган) от 29.05.2017 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее - Решение).

Из материалов апелляционной жалобы следует, что Межрегиональной инспекцией в соответствии со статьей 89 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) проведена выездная налоговая проверка Общества с одновременной проверкой всех филиалов и обособленных подразделений, а также присоединенных организаций по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) всех налогов и сборов (за исключением налога на прибыль организаций) за период с 01.01.2013 по 31.12.2014 года, по налогу на прибыль организаций за период с 01.01.2014 по 31.12.2014, по налогу на прибыль организаций в части налоговой базы, не включаемой в консолидированную налоговую базу в соответствии со статьей 278.1 Кодекса за период с 01.01.2013 по 31.12.2013.

По результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки Межрегиональной инспекцией вынесено Решение, которым Обществу доначислены суммы неуплаченных налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость в общем размере 45 206 244 рублей.

Кроме того, Межрегиональной инспекцией предложено Обществу уменьшить убыток за 9 месяцев 2013 год на 11 656 772 рубля.

Не согласившись с Решением, Заявитель обратился с апелляционной жалобой в Федеральную налоговую службу, в которой просит отменить Решение в части пункта 2.2.4.

Пунктом 2.2.4 Решения установлено, что в нарушение статей 250, 251 Кодекса ПАО «Х» не включило в состав внереализационных доходов невостребованные дивиденды выбывшего участника Общества в сумме 22 242 195 рублей, что привело к неуплате налога на прибыль организаций в размере 4 448 439 рублей.

По мнению Межрегиональной инспекции, невостребованные акционерами Общества суммы дивидендов подлежали включению в состав внереализационных доходов Заявителя, поскольку большинство акционеров не получившие дивиденды (как частично, так и в полном объеме) по акциям ПАО «Х» были признаны умершими начиная с 2001 года.

Общество считает выводы Межрегиональной инспекции неправомерными и в обоснование своей позиции в апелляционной жалобе указывает следующее.

В силу норм гражданского законодательства акции являются наследуемым имуществом. При этом, в случае смерти акционера дивиденды не прекращают начисляться, однако их выплата не производится до того момента, как наследник не оформит в установленном порядке наследство.

По мнению Общества, обложение начисленных, но невыплаченных дивидендов налогом на прибыль организаций при их неправомерном отнесении налоговым органом в состав внереализационных доходов организации, влечет за собой повторное налогообложение налогом на прибыль организаций одного и того же объекта налогообложения - денежных средств, направляемых на выплату дивидендов, являющихся чистой прибылью налогоплательщика, с которой налог на прибыль организаций уже уплачен.

Общество отмечает, что, если согласиться с позицией Межрегиональной инспекции и восстановить в составе нераспределенной прибыли невостребованные дивиденды, то в соответствии с подпунктом 3.4 пункта 1 статьи 251 Кодекса данные суммы не включаются в налоговую базу при исчислении налога на прибыль организаций.

Также Общество указывает, что положения подпункта 3.4 пункта 1 статьи 251 Кодекса не применяются в случае, когда акционеры общества обращались к обществу с требованием о выплате дивидендов, но не получили удовлетворения по причине отсутствия денежных средств, по истечении срока исковой давности, исчисленного в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс).

Общество считает неправомерной переквалификацию Межрегиональной инспекцией сумм невостребованных дивидендов в невостребованную долю акционера, поскольку в соответствии с положениями статьи 96 Гражданского кодекса уставный капитал акционерного общества разделен на определенное число акций, а в силу положений статьи 87 Гражданского кодекса уставной капитал общества с ограниченной ответственностью разделен на доли.

Поскольку Заявитель является акционерным обществом, порядок налогообложения невостребованной доли к нему не применим, т.к. доли не являются элементом уставного капитала акционерных обществ.

Федеральная налоговая служба, изучив доводы Заявителя, изложенные в апелляционной жалобе, оценив и исследовав материалы выездной налоговой проверки, установила следующее.

Согласно пункту 1 статьи 96 Гражданского кодекса акционерным обществом признается хозяйственное общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций; участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций.

Статьей 2 Федерального закона Российской Федерации от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» установлено, что акция представляет собой эмиссионную ценную бумагу, закрепляющую права ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации. Акция является именной ценной бумагой.

Порядок выплаты акционерным обществом дивидендов предусмотрен статьей 42 Федерального закона Российской Федерации от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее - Закон № 208-ФЗ).

В соответствии со статьей 42 Закона № 208-ФЗ общество вправе по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев финансового года и (или) по результатам финансового года принимать решения (объявлять) о выплате дивидендов по размещенным акциям, если иное не установлено Законом № 208-ФЗ. Решение о выплате (объявлении) дивидендов по результатам первого квартала, полугодия и девяти месяцев финансового года может быть принято в течение трех месяцев после окончания соответствующего периода.

Источником выплаты дивидендов является прибыль общества после налогообложения (чистая прибыль общества). Чистая прибыль общества определяется по данным бухгалтерской отчетности общества.

Решение о выплате (объявлении) дивидендов принимается общим собранием акционеров.

Дивиденды выплачиваются лицам, которые являлись владельцами акций соответствующей категории (типа) или лицами, осуществляющими в соответствии с федеральными законами права по этим акциям, на конец операционного дня даты, на которую в соответствии с решением о выплате дивидендов определяются лица, имеющие право на их получение.

Выплата дивидендов в денежной форме осуществляется в безналичном порядке обществом или по его поручению регистратором, осуществляющим ведение реестра акционеров такого общества, либо кредитной организацией.

Лицо, не получившее объявленных дивидендов в связи с тем, что у общества или регистратора отсутствуют точные и необходимые адресные данные или банковские реквизиты, либо в связи с иной просрочкой кредитора, вправе обратиться с требованием о выплате таких дивидендов (невостребованные дивиденды) в течение трех лет с даты принятия решения об их выплате, если больший срок для обращения с указанным требованием не установлен уставом общества. В случае установления такого срока в уставе общества такой срок не может превышать пять лет с даты принятия решения о выплате дивидендов. Срок для обращения с требованием о выплате невостребованных дивидендов при его пропуске восстановлению не подлежит, за исключением случая, если лицо, имеющее право на получение дивидендов, не подавало данное требование под влиянием насилия или угрозы.

По истечении такого срока объявленные и невостребованные дивиденды восстанавливаются в составе нераспределенной прибыли общества, а обязанность по их выплате прекращается.

На основании пункта 8 статьи 250 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 Кодекса.

При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 105.3 Кодекса, но не ниже определяемой в соответствии с главой 25 Кодекса остаточной стоимости - по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) - по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком - получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

В силу подпункта 3.4. пункта 1 статьи 251 Кодекса при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав в размере их денежной оценки, которые переданы хозяйственному обществу или товариществу в целях увеличения чистых активов, в том числе путем формирования добавочного капитала и (или) фондов, соответствующими акционерами или участниками. Данное правило распространяется также на случаи увеличения чистых активов хозяйственного общества или товарищества с одновременным уменьшением либо прекращением обязательства хозяйственного общества или товарищества перед соответствующими акционерами или участниками, если такое увеличение чистых активов происходит в соответствии с положениями, предусмотренными законодательством Российской Федерации или положениями учредительных документов хозяйственного общества или товарищества, либо явилось следствием волеизъявления акционера или участника хозяйственного общества, товарищества, и на случаи восстановления в составе нераспределенной прибыли хозяйственного общества или товарищества невостребованных акционерами или участниками хозяйственного общества, товарищества дивидендов либо части распределенной прибыли хозяйственного общества или товарищества.

Из Решения следует, что из анализа, представленных Обществом в ходе проведения выездной налоговой проверки документов, Межрегиональной инспекцией установлено, что в «Списках физических лиц, не получивших дивидендов (как частично, так и в полном объеме) по акциям ПАО «Х» (в т.ч. за присоединенные компании) в 2014 году за 2010 год, 2011 год, 2012 год, 2013 год» представлены сведения в отношении физических лиц, не получивших дивиденды по акциям ПАО «Х» в 2014 за 2010-2013 годы, и значившихся в представленных списках за 2010-2013 годы с комментарием «по счету получателя установлен признак умершего».

При этом, большинство физических лиц, не получивших дивиденды по акциям ПАО «Х», были признаны умершими, начиная с 2001 года.

В ходе выездной налоговой проверки Обществом в ответ на требование Межрегиональной инспекции от 25.11.2016 представлены пояснения, из которых следует, что отдельного решения о выплате в 2014 году дивидендов за 2011-2013 годы ПАО «Х» не принималось. Выплаты производились на основании решения Общего собрания акционеров по итогам 2011, 2012 и 2013 годов.

Также Заявитель сообщил, что в 2014 году в составе доходов суммы невыплаченных дивидендов за 2010-2013 годы не отражены, поскольку невыплаченные дивиденды не включаются в состав внереализационных доходов, т.к. если в течение трех лет с даты принятия решения о выплате дивидендов акционер не заявил о своих правах, Общество восстанавливает сумму невостребованных дивидендов в составе нераспределенной прибыли.

В ходе проведения мероприятий налогового контроля Общество реестром   
от 27.04.2017 представило пояснения, согласно которым, в случае смерти акционера по факту получения информации в ходе производства наследственного дела или свидетельства о праве на наследство ему присваивается статус умершего. При этом дивиденды продолжают начисляться (в случае принятия соответствующего решения собранием акционеров), однако выплаты не производятся до того момента, как наследник не оформит в установленном порядке наследство и не откроет счет в реестре акционеров, на который на основании свидетельства о праве на наследство будут зачислены наследуемые акции, а также наследнику будут перечислены невыплаченные выбывшему акционеру дивиденды.

По мнению Межрегиональной инспекции, поскольку на момент принятия решения о выплате дивидендов прошло более трех лет с даты признания акционеров умершими, Общество в соответствии со статьей 250 Кодекса должно было включить в состав внереализационных доходов действительную стоимость невостребованной доли в размере 22 242 195 рублей.

Также в Решении указано, что положения подпункта 3.4 пункта 1 статьи 251 Кодекса не применяются в отношении невостребованной доли выбывшего участника общества.

Вместе с тем, Федеральная налоговая служба считает данный вывод Межрегиональной инспекции неправомерным в связи с нижеследующим.

Из материалов апелляционной жалобы следует, что годовым общим собранием акционеров ПАО «Х» по итогам 2010-2014 годов (протоколы от 30.06.2011, 18.12.2012, 20.06.2013, 03.07.2014) было принято решение о выплате дивидендов за 2010-2013 годы.

Пунктом Устава ПАО «Х», утвержденного общим собранием акционеров срок выплаты годовых дивидендов (в т.ч. дата начала выплаты) определяется решением общего собрания акционеров о выплате годовых дивидендов. Годовые дивиденды перечисляются в течении финансового года, в котором было принято решение о выплате годовых дивидендов.

Как указано выше, источником выплаты дивидендов является чистая прибыль общества после налогообложения.

По истечении срока для обращения лицом, не получившим объявленных   
дивидендов с требованием о выплате невостребованных дивидендов, объявленные и невостребованные дивиденды восстанавливаются в составе нераспределенной прибыли общества, а обязанность по их выплате прекращается.

На основании подпункта 3.4. пункта 1 статьи 251 Кодекса при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав в размере их денежной оценки, которые переданы хозяйственному обществу или товариществу в целях увеличения чистых активов, в том числе путем формирования добавочного капитала и (или) фондов, соответствующими акционерами или участниками. Данное правило распространяется также на случаи восстановления в составе нераспределенной прибыли хозяйственного общества или товарищества не востребованных акционерами или участниками хозяйственного общества, товарищества дивидендов либо части распределенной прибыли хозяйственного общества или товарищества.

Таким образом, положения подпункта 3.4 пункта 1 статьи 251 Кодекса применяются к объявленным и невостребованным дивидендам в понимании Закона № 208-ФЗ.

Следовательно, в случае восстановления ПАО «Х» в составе нераспределенной прибыли невостребованных дивидендов, объявленных и начисленных его участникам за 2010-2013 годы, при отсутствии спора с его участниками о выплате части распределенной прибыли хозяйственного общества в установленные сроки, Общество вправе не включать указанные суммы дивидендов в состав внереализационных доходов для целей налогообложения прибыли.

Межрегиональной инспекцией не приведено доказательств обращения физическими лицами, включенными в список лиц, имеющих право на получение дивидендов, к ПАО «Х» с требованием о выплате ему объявленных дивидендов.

При таких обстоятельствах Федеральная налоговая служба признает вывод Межрегиональной инспекции, изложенный в Решении, о необоснованном занижении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в результате неправомерного не включения в 2014 году в составе внереализационных доходов невостребованных дивидендов в размере 22 242 195 рублей, необоснованным и несоответствующим законодательству о налогах и сборах.

На основании изложенного, Федеральная налоговая служба, руководствуясь положениями пункта 3 статьи 140 Кодекса, отменяет решение Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам от 29.05.2017 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части пункта 2.2.4 Решения, содержащего вывод о занижении Обществом в 2014 году налоговой базы по налогу на прибыль организаций на 22 242 195 рублей, что привело к неуплате налога на прибыль организаций в размере 4 448 439 рублей.