

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-КГ15-14263

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

1 февраля 2016 г

Судья Верховного Суда Российской Федерации Пронина М.В., изучила по материалам истребованного дела кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Новая Табачная Компания» на постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 05.05.2015 по делу № А40-87775/14 Арбитражного суда города Москвы и постановление Арбитражного суда Московского округа от 22.07.2015 по тому же делу

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Новая Табачная Компания» (далее – общество «Новая Табачная Компания») о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 (далее – инспекция) от 26.12.2013 № 04-1-31/2 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в редакции решения Федеральной налоговой службы от 21.04.2014 № СА-4-9/7629@ : по пункту 1 решения в отношении доначисления недоимки по налогу на прибыль организаций за 2011 год в размере 79 908 475 рублей, пеней в размере 13 044 939 рублей, штрафа в размере 15 720 496 рублей; по пункту 2 решения в отношении доначисления недоимки по налогу на прибыль организаций с

доходов иностранных организаций за 2011 год в размере 80 654 237 рублей 88 копеек, пеней в размере 21 271 141 рубля, штрафа в размере 16 130 847 рублей 63 копеек; признании недействительным требования инспекции № 44 об уплате налога, сбора, пеней, штрафа, процентов (для организаций, индивидуальных предпринимателей) по состоянию на 23.04.2011 в части предъявления к уплате налога на прибыль организаций за 2011 год в общей сумме 160 562 712 рублей 88 копеек, пеней в общей сумме 34 316 080 рублей, штрафа в сумме 31 851 343 рублей 63 копеек; признании недействительными требований инспекции №№ 54 – 565 об уплате налога, сбора, пеней, штрафа, процентов (для организаций, индивидуальных предпринимателей) по состоянию на 08.05.2014.

К участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечено закрытое акционерное общество «Торговая компания «Мегаполис» (далее – общество «ТК «Мегаполис»).

Установил:

решением Арбитражного суда города Москвы от 28.01.2015 требования общества удовлетворены в полном объеме.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 05.05.2015, оставленным без изменения постановлением Арбитражного суда Московского округа от 22.07.2015, решение суда первой инстанции отменено, в удовлетворении заявленных требований отказано.

В кассационной жалобе обществом «Новая Табачная Компания» ставится вопрос об отмене постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций в части выводов о законности пункта 2 решения инспекции от 26.12.2013 № 04-1-31/2, в соответствии с которым инспекция полагала, что общество не исчислило налог на прибыль с суммы положительной разницы между начисленными процентами и предельными процентами по контролируемой задолженности в сумме 806 542 377 рублей, что повлекло

неуплату налога на прибыль иностранных организаций за 2011 год в сумме 80 645 237 рублей 88 копеек.

Из материалов дела усматривается, что по результатам выездной налоговой проверки общества «Новая Табачная Компания» инспекцией составлен акт и принято решение о доначислении налога на прибыль за 2011 год и пеней за несвоевременную уплату (неуплату) налогов (сборов); о привлечении общества к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 и пункту 1 статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), удержании и перечислении в бюджет суммы не удержанного налога с дивидендов (в качестве налогового агента).

По результатам апелляционного обжалования Федеральной налоговой службой (далее – налоговый орган) принято решение от 21.04.2014 № СА-4-9/7629@, в соответствии с которым обществу, как налоговому агенту, была снижена сумма налога на прибыль организаций, а также соответствующие суммы пеней и штрафа. В остальной части решение инспекции оставлено без изменения.

Основанием для принятия решения послужил вывод инспекции о нарушении порядка отнесения сумм процентов по полученным займам в состав внереализационных расходов по налогу на прибыль организаций без учета положений пункта 4 статьи 269 Налогового кодекса, кроме того, общество не исчислило налог с доходов, полученных иностранной компанией от источников в Российской Федерации, с суммы дивидендов (положительной разницы между начисленными процентами и предельными процентами по контролируемой задолженности), что повлекло неуплату налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации за 2011 год, в бюджет Российской Федерации.

Судами установлено, что между обществом «Новая Табачная Компания» (заемщиком) и обществом «ТК «Мегаполис» (заимодавцем) заключены договоры займа: от 26.09.2007 № 3-320 на сумму 3 890 000 рублей и от 24.12.2007 № 3-367 на сумму 3 9013 000 рублей с начислением процентов из

расчета 10 процентов годовых за время фактического пользования заемными средствами. Дополнительными соглашениями от 26.09.2011 срок возврата займа по договору от 26.09.2007 № 3-320 был продлен до 26.09.2012. Дополнительными соглашениями от 09.01.2008 б/н и от 09 12.2011 № 4 срок возврата займа по договору от 24.12.2007 № 3-367 продлен до 24.12.2012.

При этом в 2011 году общество «ТК «Мегаполис» являлось участником общества «Новая Табачная Компания» с долей участия 90 процентов. Одновременно компания «МЕГАПОЛИС ХОЛДИНГЗ (ОВЕРСИС) ЛИМИТЕД» (Республика Кипр) являлась акционером общества «ТК «Мегаполис», владеющим 99,999,5 процентов акций.

Инспекция при проведении выездной налоговой проверки общества «Новая Табачная Компания» по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) всех налогов и сборов за период с 01.01.2011 по 31.12.2011 сочла, что у общества возникла контролируемая задолженность перед иностранной организацией и общество обязано было применять правила, установленные статьей 269 Налогового кодекса. Поскольку величина собственного капитала общества «Новая Табачная Компания» составляла отрицательное значение, инспекция полагала, что вся сумма начисленных в 2011 году процентов по спорным договорам займа не подлежала учету в составе расходов общества при определении налогооблагаемой прибыли. Учет указанной суммы в составе расходов повлек неуплату обществом налога на прибыль организаций в 2011 году в сумме 79 908 475 рублей. Кроме того, инспекция полагала, что в нарушение пункта 4 статьи 269, пункта 3 статьи 284, пункта 3 статьи 275 Налогового кодекса общество не исчислило налог на прибыль с суммы положительной разницы между начисленными процентами и предельными процентами по контролируемой задолженности в сумме 806 542 377 рублей, что повлекло неуплату налога на прибыль иностранных организаций за 2011 год в размере 80 645 237 рублей 88 копеек.

Удовлетворяя требования общества «Новая Табачная Компания», суд первой инстанции указал, что для применения налогоплательщиком правил статьи 269 Налогового кодекса следует учитывать также ограничивающие их положения Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» (статьи 9, 11) (далее – Соглашение от 05.12.1998), которые устанавливают особое регулирование в отношении налогообложения и учета для целей налога на прибыль и процентов, выплачиваемых (начисляемых) по долговым обязательствам между взаимозависимыми (ассоциированными) предприятиями. Суд также указал на то, что основанием корректировки дохода заемщика является не сама по себе взаимозависимость (ассоциированность) российского заемщика с иностранным лицом, а лишь коммерческие и финансовые взаимоотношения, отличные от тех, которые имели бы место между независимыми компаниями. Однако инспекцией это обстоятельство не доказано. Суд также не установил скрытого распределения дивидендов под видом выплаты процентов.

По пункту 2 оспариваемого решения суд сделал вывод об отсутствии у общества «Новая Табачная Компания» обязанностей налогового агента и неправомерном доначислении инспекцией недоимки по налогу на прибыль с доходов иностранных организаций за 2011 год, пеней и штрафа. Полагая, что формулировка пункта 4 статьи 269 Налогового кодекса не отвечает принципу правовой определенности в отношении применения ее к ситуации, когда заимодавцем является российская организация, суд счел, что применение названной нормы должно толковаться в пользу налогоплательщика, и при выплате российской организации-заимодавцу положительной разницы между суммой начисленных процентов и суммой предельных процентов удержание налога с дивидендов организацией-заемщиком не производится. Кроме того, применение пункта 4 статьи 269 Налогового кодекса к выплаченным суммам процентов, с которых обществом «ТК «Мегаполис» (заимодавцем) был уплачен

налог на прибыль, повлечет двойное налогообложение с учетом суммарного налога у заемщика (общества «Новая Табачная Компания») и заимодавца.

Отменяя решение суда первой инстанции и отказывая в удовлетворении заявления общества «Новая Табачная Компания», суд апелляционной инстанции указал на отсутствие оснований для применения в данном конкретном случае Соглашения от 05.12.1998, поскольку нормы российского законодательства, регулирующие вопросы тонкой капитализации процентов, не вступают в противоречие с данным Соглашением. По пункту 2 решения инспекции суд апелляционной инстанции не согласился с выводом суда первой инстанции о том, что применение пункта 4 статьи 269 Налогового кодекса повлечет двойное налогообложение, указав, что названная правовая норма не содержит каких-либо неустранимых сомнений, противоречий и неясности, а включение обществом «ТК «Мегаполис» полученных сумм процентов в налоговую базу при исчислении налогооблагаемой прибыли не является предметом настоящего спора и не должно влиять на законность оспариваемого решения.

Суд кассационной инстанции согласился с выводами суда апелляционной инстанции.

В кассационной жалобе общество «Новая Табачная Компания», оспаривая постановления судов апелляционной и кассационной инстанций в части пункта 2 решения инспекции, ссылается на следующие обстоятельства.

Инспекция в оспариваемом решении, ссылаясь на пункт 3 статьи 275, абзац 2 пункта 2 статьи 287, пункт 1 статьи 310 Налогового кодекса, сделала вывод о том, что, несмотря на фактическую выплату в 2011 году процентов по договорам займа в размере 806 542 376 рублей 88 копеек российской организации (обществу «ТК «Мегаполис»), обществу «Новая Табачная Компания» следовало уплатить сумму налога с таких процентов, как доходов, приравниваемых на основании статьи 269 Налогового кодекса к дивидендам, полученным иностранной организацией от источника в Российской Федерации,

применив ставку в размере 15 процентов, установленную подпунктом 3 пункта 3 статьи 264 Налогового кодекса.

Налоговый орган при проверке доводов апелляционной жалобы общества «Новая Табачная Компания» пришел к выводу о том, что с учетом положений пункта 1 статьи 312 Налогового кодекса, пункта 1 статьи 3, пунктов 1 и 2 статьи 10 Соглашения от 05.12.1998, а также сертификатов, подтверждающих резидентство компании «МЕГАПОЛИС ХОЛДИНГЗ (ОВЕРСИС) ЛИМИТЕД» в 2007 – 2013 годах в Республике Кипр, в рассматриваемой ситуации к сумме приравненных к дивидендам процентов подлежит применению ставка 10 процентов, установленная названным Соглашением.

Судами апелляционной и кассационной инстанции по существу была поддержана позиция инспекции о том, что обстоятельством, достаточным для возложения на общество «Новая Табачная компания» обязанности уплатить налог с суммы 806 542 376 рублей 68 копеек явилось то, что выплачиваемые проценты относились к контролируемой задолженности перед иностранной организацией, независимо от их фактического получения российским юридическим лицом. По мнению судов апелляционной и кассационной инстанций, норма пункта 4 статьи 269 Налогового кодекса приравнивает к дивидендам, выплаченным иностранной организации, проценты по контролируемой задолженности, независимо от того, кому фактически выплачиваются эти проценты (в том числе и российской организации).

Общество полагает, что названная правовая норма подлежит применению только, если задолженность существует в отношении иностранной организации. То есть, если непосредственным заимодавцем является иностранная организация или проценты уплачиваются непосредственно иностранной организации.

Толкование налогового законодательства с учетом смысла и цели соответствующего законоположения является одним из средств обеспечения равновесия фискального интереса и признанных законом прав налогоплательщиков. Необходимость такого толкования следует из правовой

позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 28.03.2000 № 5-П.

Положения статьи 269 Налогового кодекса направлены на противодействие злоупотреблениям в налоговых правонарушениях и минимизацию налогообложения.

С учетом изложенного пункт 4 статьи 269 Налогового кодекса применяется в целях пресечения ухода иностранных организаций от налогообложения в Российской Федерации именно в тех случаях, когда под видом процентов выплачиваются дивиденды и, соответственно, налог у источника выплаты не удерживается на основании положений соглашений об избежании двойного налогообложения, установленных в отношении выплат процентов.

Указанная трактовка соответствует позиции Организации экономического сотрудничества и развития. Так согласно Комментарию к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения (подпункт «b» пункта 3 комментария к статье 9) заем может представлять собой скрытый вклад в капитал, и статьи 9 соглашений применимы, в том числе, и к решению вопроса о том, может ли заем рассматриваться в качестве займа или его следует рассматривать как взнос в капитал. В случае, если подобные факты будут обнаружены, пункт 1 статей 9 соглашений позволяет налоговым органам Договаривающегося государства пересмотреть налоговую отчетность для целей исчисления налоговых обязательств ассоциированных предприятий (пункт 2 комментария к статье 9 соглашений), то есть обложить налогом скрытые выплаты дивидендов, осуществляемые в виде процентов у источника выплаты.

Основаниями для отмены или изменения Судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации судебных актов в порядке кассационного производства 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 изучении доводов общества «Новая Табачная Компания» по материалам истребованного дела установлены основания для передачи кассационной жалобы с делом для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

На основании изложенного, руководствуясь статьями 291.9 – 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, судья Верховного Суда Российской Федерации,

определил:

кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Новая Табачная Компания» с делом передать для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Судья Верховного Суда
Российской Федерации

Пронина М. В.