

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 309-ЭС20-7376

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

14 сентября 2020 г.

Дело № А60-29234/2019

Резолютивная часть определения объявлена 09 сентября 2020 года.

Полный текст определения изготовлен 14 сентября 2020 года.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,

судей Антоновой М.К., Тютин Д.В.,

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Мега-Инвест» на решение Арбитражного суда Свердловской области от 26.08.2019, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.11.2019 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 11.02.2020 по делу № А60-29234/2019

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Мега-Инвест» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 25 по

Свердловской области о признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 26.02.2019 № 12-09/38.

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «Мега-Инвест» - Калинин М.В., Семенов С.А., Старженецкая Л.Н. ;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 25 по Свердловской области – Ванюхина О.В., Денисаев М.А., Матвиенко А.А.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 25 по Свердловской области (далее – налоговый орган, инспекция) проведена выездная налоговая проверка общества с ограниченной ответственностью «Мега-Инвест» (далее – общество, налогоплательщик) по вопросам соблюдения налогового законодательства, правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов, по результатам которой составлен акт от 21.12.2018 № 12-09/38 и вынесено решение от 26.02.2019 № 12-09/38 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Данным решением обществу начислена недоимка по налогу на прибыль организаций за 2014 – 2016 годы в размере 106 312 672 рублей, пени в размере 30 184 763 рублей и штраф, предусмотренный пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), в размере 4 621 796 рублей.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Свердловской области от 22.04.2019 № 351/2019 апелляционная жалоба общества на решение налогового органа оставлена без удовлетворения.

Считая свои права нарушенными, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать решение инспекции от 26.02.2019 № 12-09/38 недействительным.

Решением Арбитражного суда Свердловской области от 26.08.2019, оставленным без изменения постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.11.2019, в удовлетворении требования общества отказано.

Арбитражный суд Уральского округа постановлением от 11.02.2020 оставил решение суда первой инстанции от 26.08.2019 и постановление суда апелляционной инстанции от 22.11.2019 без изменения.

Не согласившись с принятыми по делу судебными актами, общество обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой, в которой ставит вопрос об их отмене, ссылаясь на существенное нарушение судами норм материального и процессуального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 23.07.2020 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу налоговый орган просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит, что кассационная жалоба общества подлежит удовлетворению, а состоявшиеся по делу судебные акты - отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, между обществом с ограниченной ответственностью «Элемент-Трейд» (далее - общество «Элемент-Трейд») и налогоплательщиком заключен ряд договоров займа. По договору от 01.01.2012 (с учетом дополнительных соглашений

от 01.10.2015 и от 29.12.2015) налогоплательщику предоставлен заем в сумме 4 000 000 000 рублей и по договору от 11.01.2016 – заем в размере 2 000 000 000 рублей. По условиям договоров проценты начисляются ежемесячно по ставке 13 процентов годовых.

Начисленные по данным договорам проценты в общем размере 531 563 358 рублей учтены обществом в полном объеме в составе внереализационных расходов при исчислении налога на прибыль организаций за 2014 – 2016 годы.

Инспекцией в ходе проверки установлено, что налогоплательщик и общество «Элемент-Трейд» являются взаимозависимыми лицами, поскольку их учредителем с долями участия в уставном капитале 95,65 и 99,9 процентов соответственно является общество с ограниченной ответственностью «РМ-Групп» (далее – общество «РМ-Групп»). В свою очередь, учредителем общества «РМ-Групп» с долей участия в уставном капитале 99,76 процентов в проверяемом периоде являлось иностранное юридическое лицо – компания с ограниченной ответственностью Бонтал Трейдинг Лимитед (Limited Liability Company Bontal Trading Limited), зарегистрированная в качестве налогоплательщика в Республике Кипр.

Поскольку иностранная компания Бонтал Трейдинг Лимитед косвенно владеет более 20 процентами долей в уставном капитале налогоплательщика, и займы по договорам от 01.01.2012 и от 11.01.2016 предоставлены налогоплательщику российской организацией, являющейся взаимозависимым лицом данной иностранной компании, инспекция пришла к выводу о наличии оснований для применения пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса, в связи с чем исключила начисленные по спорным займам проценты из состава расходов налогоплательщика, учитываемых для целей налогообложения, что повлекло начисление недоимки, пени и штрафа.

Суды трех инстанций, признавая правомерным доначисление налога на прибыль, руководствовались статьями 105.1, 105.14, 247, 252, 265, 269 Налогового кодекса (в редакции, действовавшей в проверяемый период) и

исходили из обоснованности произведенных доначислений. При этом суды отклонили доводы общества об отсутствии оснований для применения в данном случае пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса, согласившись с позицией инспекции о том, что в рассматриваемой ситуации в результате включения процентов по займам в расходы по налогу на прибыль организаций имела место недопустимая минимизация налогообложения.

Между тем судами трех инстанций не учтено следующее.

На основании пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса при исчислении налога на прибыль российской организацией налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов - обоснованных и документально подтвержденных затрат. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

При этом по общему правилу обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности (использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т.п.) или от эффективности использования капитала (пункт 9 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», далее – постановление Пленума № 53).

Помимо названных общих требований, предъявляемых к расходам для целей налогообложения, в подпункте 2 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса определено, что расходы в виде процентов по долговым обязательствам признаются с учетом особенностей, предусмотренных статьей 269 Налогового кодекса.

Согласно пункту 2 статьи 269 Налогового кодекса при наличии у налогоплательщика - российской организации непогашенной задолженности по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или

косвенно владеющей более чем 20 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации, либо по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом указанной иностранной организации, а также по долговому обязательству, в отношении которого такое аффилированное лицо и (или) непосредственно эта иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации, такая задолженность в целях обложения налогом на прибыль организаций признается контролируемой задолженностью перед иностранной организацией.

По такой задолженности налогоплательщик обязан на последнее число каждого отчетного (налогового) периода исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода.

Коэффициент капитализации определяется путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) российской организации, и деления полученного результата на три (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, - на двенадцать с половиной).

В соответствии с абзацем первым пункта 3 статьи 269 Налогового кодекса в состав расходов при исчислении налога на прибыль российской организации включаются проценты по контролируемой задолженности, рассчитанные в соответствии с пунктом 2 данной статьи, но не более фактически начисленных процентов.

Приведенные положения статьи 269 Налогового кодекса по своей природе являются специальными нормами, направленными на противодействие злоупотреблениям в налоговых правоотношениях – они определяют порядок обложения налогом на прибыль организаций в случаях, содержащих признаки возможного злоупотребления своим положением со стороны налогоплательщика (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 24.03.2015 № 695-О и от 17.07.2014 № 1578-О, постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2011 № 8654/11).

Воля законодателя в данном случае состоит не в ограничении возможности вычета процентов при исчислении налога на прибыль организаций в связи с самим фактом выбора налогоплательщиком определенного способа привлечения финансирования (использование заемных средств), а в исключении возможности вывода прибыли из-под налогообложения в иностранные юрисдикции в результате манипулирования способами привлечения капитала, а именно, в ситуациях, когда источником происхождения финансирования выступает иностранная организация, доминирующая в различных формах в деятельности российской организации – заемщика, и капитализация российской организации - заемщика признается недостаточной для привлечения долгового финансирования, то есть получение денежных средств в долг в отсутствие особых отношений между названными лицами оказалось бы невозможным. Ограничение вычета процентов в упомянутом случае по существу вводится для приведения облагаемой в Российской Федерации прибыли к уровню, который имел бы место в отсутствие злоупотребления правом.

Кроме того, поскольку злоупотребление может быть допущено при структурировании сделок, опосредующих предоставление финансирования российской организации со стороны иностранного лица, то к контролируемой задолженности в пункте 2 статьи 269 Налогового кодекса отнесены не только долговые обязательства, возникшие непосредственно перед иностранной

организацией, участвующей (прямо или косвенно) в капитале заемщика, но и долговые обязательства перед российскими организациями - аффилированными лицами таких иностранных организаций. В последнем случае контролируемая задолженность приравнивается к возникшей перед иностранной организацией, имея в виду наличие у иностранной организации возможности оказывать влияние на принятие аффилированной с ней российской организацией решения о предоставлении займа (определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 18.03.2016 № 305-КГ15-14263).

Исходя из этого же критерия наличия у иностранной организации возможности влиять на принятие иными лицами решений о предоставлении займов российской организации, судебная практика, нашедшая отражение в пункте 12 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 16.02.2017, допускает возможность применения пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса к ситуациям, прямо не указанным в данной норме, но представляющим собой случаи обхода закона в противоправных целях.

Таким образом, установление в ходе налоговой проверки того факта, что заем предоставлен российской организации иностранной организацией, удовлетворяющей указанным в пункте 2 статьи 269 Налогового кодекса условиям (иными лицами, на решения которых о предоставлении займов налогоплательщику иностранная организация могла оказывать влияние, в частности, в силу аффилированности), а также факта недостаточности капитализации российской организации - заемщика на дату окончания соответствующего отчетного (налогового) периода освобождает налоговый орган от необходимости доказывания иных обстоятельств, касающихся наличия злоупотребления правом и по общему правилу признается

достаточным для ограничения вычета процентов при исчислении налога на прибыль.

В то же время природа пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса, как нормы, направленной на противодействие злоупотреблению правом, предполагает необходимость достоверного (содержательного) установления фактов хозяйственной деятельности, которые образуют основания для отнесения задолженности налогоплательщика по долговым обязательствам к контролируемой задолженности перед соответствующим иностранным лицом. Иной подход к толкованию и применению указанной нормы не отвечал бы таким основным началам законодательства о налогах и сборах, как равенство и экономическая обоснованность налогообложения (пункты 1 и 3 статьи 3 Налогового кодекса), поскольку может приводить к невозможности учета экономически оправданных расходов (процентов по долговым обязательствам) российскими организациями в связи с самим фактом наличия иностранного элемента в корпоративной структуре налогоплательщика, а не наличием вышеназванных рисков злоупотребления правом и наступления потерь бюджета.

Изложенное согласуется с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в определениях от 24.11.2016 № 2557-О, от 25.01.2018 № 52-О, от 20.12.2018 № 3113-О, и состоящей в том, что предусмотренное в пункте 2 статьи 269 Налогового кодекса законодательное регулирование предполагает установление с учетом фактических обстоятельств конкретного дела возможности его применения к конкретному налогоплательщику.

Как следует из материалов дела, при установлении оснований для ограничения вычета спорных сумм процентов налоговый орган исходил только из наличия в корпоративной структуре займодавца - общества «Элемент-Трейд» и заемщика – налогоплательщика иностранной компании Бонтал Трейдинг Лимитед, зарегистрированной в Республике Кипр.

Вместе с тем, в представленных на акт налоговой проверки возражениях, общество, признавая формальное соответствие «правилам недостаточной капитализации» спорных договоров займа, одновременно настаивало на отсутствии возможности возникновения злоупотребления правом в данной конкретной ситуации, указывая, что с точки зрения действительного содержания сложившихся отношений в рассматриваемом случае имеет место лишь возникновение долговых обязательств между двумя российскими организациями.

Оспаривая результаты налоговой проверки в суде, налогоплательщик последовательно отмечал, что компания Бонтал Трейдинг Лимитед не осуществляла прямые инвестиции в деятельность российских организаций (общества «Элемент-Трейд» и налогоплательщика), не представляла им займы, не являлась получателем займов (процентов), а финансирование предоставлено налогоплательщику из свободных средств общества «Элемент-Трейд», использование которых позволило сократить расходы группы компаний «Торговая сеть «Монетка» на привлечение кредитных средств для налогоплательщика.

Общество также приводило доводы об отсутствии у компании Бонтал Трейдинг Лимитед возможности влиять на деятельность общества «Элемент-Трейд» и налогоплательщика, в том числе, на заключение договоров займа между этими российскими организациями, поскольку она имеет номинальный статус, не обладая возможностью самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться соответствующими доходами, в том числе от операций по предоставлению займов.

В подтверждение названного довода общество представило в материалы дела ряд доказательств того, что фактическим правом на доходы компании Бонтал Трейдинг Лимитед в действительности обладают физические лица, признаваемые налоговыми резидентами России, в том числе, уведомление, представленное этими лицами 20.03.2018 в налоговый орган в соответствии с пунктом 1 части 4 статьи 7 Налогового кодекса (в редакции Федерального

закона от 24.11.2014 № 376-ФЗ), а также представленные 05.04.2017 в налоговый орган сообщения общества «РМ-Групп» о выплате доходов иностранной компании, не имеющей право на доход.

Названные доводы имели значение для правильного разрешения дела, поскольку в своей совокупности могли свидетельствовать об отсутствии тех юридических фактов, которые входят в диспозицию пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса (оснований для отнесения задолженности по спорным договорам займам к долговым обязательствам перед иностранной компанией).

В случае признания названных доводов обоснованными права и обязанности налогоплательщика в отношении спорных долговых обязательств подлежали определению применительно к налоговым последствиям предоставления займов между двумя российскими организациями.

При этом исходя из правовой позиции, выраженной в пункте 3 постановления Пленума № 53, в отсутствие оснований для применения пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса не исключается возможность оспаривания налоговыми органами обоснованности налоговой выгоды, полученной в результате уменьшения налоговой базы на проценты, начисленные по долговым обязательствам между российскими организациями, если совокупность представленных доказательств позволяет утверждать об учете налогоплательщиком операций не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, отсутствии экономических или иных причин (целей делового характера) в привлечении долгового финансирования вместо корпоративного (увеличения уставного капитала или внесения вкладов в имущество), о наступлении соответствующих потерь бюджета.

Доказательства необоснованного возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды, как и доказательства, представленные налогоплательщиком, подлежат исследованию в судебном заседании согласно требованиям статьи 162 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и оценке арбитражным судом в совокупности и взаимосвязи с учетом

положений статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (пункт 2 постановления Пленума № 53).

В данном случае, обосновывая наличие деловой цели в получении финансирования по договорам займа, заключенным с обществом «Элемент-Трейд», налогоплательщик в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки и при рассмотрении дела в суде отмечал, что полученные по договорам займа денежные средства были использованы им для целей осуществления капитальных вложений, а именно, для строительства и приобретения объектов основных средств (торговых помещений, распределительных центров, объектов транспортной инфраструктуры), без которых невозможно осуществление основного вида деятельности налогоплательщика и в целом группы компаний «Торговая сеть «Монетка» - розничной торговли в регионах Урала и Западной Сибири.

В свою очередь, налоговым органом при рассмотрении дела приводились доводы о недостаточности капитализации заемщика, о длительном неосуществлении возврата займов и выплаты процентов в связи с продлением сроков действия договоров, что могло иметь значение для определения подлинного экономического содержания операций по предоставлению финансирования налогоплательщику и требовало оценки разумности поведения налогоплательщика при продлении сроков возврата займов.

Доводы налогоплательщика и налогового органа судами по существу не проверены. Не получили должной оценки в обжалуемых судебных актах также обстоятельства, связанные с возможностью возникновения потерь бюджета из-за избрания налогоплательщиком такого способа получения финансирования как получение средств по договорам займа.

При рассмотрении дела налогоплательщик приводил доводы о том, что общество «Элемент-Трейд» задекларировало проценты, начисленные к получению по спорным договорам займа в качестве внереализационных доходов, облагаемых налогом на прибыль, и исполнило обязанность по уплате налога в бюджет в полном объеме. Каких-либо сведений о неполноте уплаты

налогов обществом «Элемент-Трейд» материалы дела не содержат. Обстоятельства, которые позволяли бы утверждать о том, что предоставление процентных займов в рассматриваемой ситуации обусловлено не целями делового характера, а намерением перераспределить налоговую нагрузку между обществом «Элемент-Трейд» и налогоплательщиком (например, в случае, если деятельность займодавца является убыточной и фактически налог на прибыль данным лицом в бюджет не уплачивается или уплачивается в несопоставимо меньшем размере в сравнении с размером налоговой обязанности общества), судами не установлены.

При этом судами установлено, что в 2014 – 2016 годы общество «РМ-Капитал» обладало долей 95,65 процентов в уставном капитале налогоплательщика, что имело значение для определения оснований применения налоговой ставки 0 процентов, предусмотренной подпунктом 1 пункта 3 статьи 284 Налогового кодекса (в редакции Федерального закона от 27.12.2009 № 368-ФЗ), в случае выплаты дивидендов обществу «РМ-Капитал» вместо выплаты процентов обществу «Элемент-Трейд» и, соответственно, может учитываться при оценке обоснованности налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком в результате отказа от выбора корпоративной формы получения финансирования.

Вопреки требованиям части 3 статьи 9, части 2 статьи 65, части 7 статьи 71 и пункту 2 части 4 статьи 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации вышеуказанные доводы и обстоятельства судами по существу не проверены, результаты их оценки в состоявшихся по делу судебных актах не приведены.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации состоявшиеся по делу обжалуемые судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене, в связи с допущенными судами

существенными нарушениями при применении законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и норм процессуального права, а дело – направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела суду следует учесть изложенную в настоящем определении правовую позицию, дать оценку наличию оснований для применения пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса и обоснованности налоговой выгоды, полученной в результате уменьшения налогооблагаемой прибыли на спорные суммы процентов, исходя из доводов налогоплательщика и возражений налогового органа, принять законный и обоснованный судебный акт.

Руководствуясь статьями 291.11-291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Свердловской области от 26.08.2019, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.11.2019 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 11.02.2020 по делу № А60-29234/2019 отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Свердловской области.

Председательствующий судья

Т.В.Завьялова

Судьи

М.К.Антонова

Д.В.Тютин