



О применении правил недостаточной капитализации к займам между российскими компаниями

Предмет спора: налогообложение процентов по контролируемой задолженности по займу между российскими организациями с «нависанием» иностранной компании

Главный урок дела: само по себе перечисление денежных средств в такой ситуации не свидетельствует о скрытом поступлении дивидендов



Т.В. Владимирова,
ПАРТНЕР, АДВОКАТ



А.А. Амбрасовская,
АДВОКАТ

АВТОРЫ – СОТРУДНИКИ
АДВОКАТСКОГО БЮРО
«ЮС АУРЕУМ»
E-MAIL:
nalogoved@nalogoved.ru

В марте 2016 г. СКЭС вынесла решение по делу ООО «Новая табачная компания»¹ (далее также – Общество). Исходя из решения Суда, условия для применения пункта 4 статьи 269 НК РФ отсутствуют, если иностранная компания, косвенно участвующая в капитале заемщика, не является фактическим получателем процентного дохода, или стороной договора займа, или источником займа и (или) его погашения. Метод фиксированной ставки не освобождает налоговые органы от доказывания факта скрытого распределения дивидендов под видом процентов для применения пункта 4 статьи 269 НК РФ.

История вопроса

Вопрос применения пункта 4 статьи 269 НК РФ к ситуациям, при которых заимодавцем выступала не иностран-

¹ См.: Определение СКЭС ВС РФ от 18.03.2016 по делу № 305-КГ15-14263, А40-87775/14 (далее также – Определение СКЭС, Определение).

ная, а российская организация, до последнего времени не был разрешен однозначно.

Минфин России дал довольно много разъяснений². По мнению министерства, налог у источника в таких случаях не возникает в связи с тем, что для организации-заимодавца сумма процентов по договору займа признается доходом в виде процентов по долговому обязательству в полном объеме, так как предусмотренные статьей 269 НК РФ правила устанавливают особенности отнесения процентов по долговым обязательствам не к доходам, а к расходам.

Однако суды не были так единодушны в своих оценках. Если до 2014 г. подход о применимости последствий приравнивания процентов к дивидендам по пункту 4 статьи 269 НК РФ ко всем случаям недостаточной капитализации, в том числе по долгам перед российскими кредиторами, суды разделяли скорее в порядке исключения³, то в последние годы судебная практика складывалась не в пользу налогоплательщиков⁴. Решения, в которых суд вставал на сторону налогоплательщика, были единичными⁵. Это позволяло считать коммерческую практику выплаты процентов российским заимодавцам, аффилированным с иностранными материнскими компаниями, рискованной с точки зрения возможных доначислений в порядке пункта 4 статьи 269 НК РФ.

Позиция налогового органа

По мнению инспекции, на основании пункта 2 статьи 269 НК РФ спорная задолженность по займам признается контролируемой и начисленные по ней проценты могут быть включены в состав расходов не более рассчитанной в соответствии с этой нормой предельной суммы, которая в данном случае вследствие отрицательного значения принадлежащего Обществу собственного капитала (чистых активов) составила нулевую величину (см. текст на полях).

СУТЬ СПОРА

Между ООО «Новая табачная компания» (заемщиком) и АО «Торговая Компания „Мегаполис“» (заимодавцем) заключены договоры займа с начислением процентов за фактическое время пользования денежными средствами. Акционером ТК «Мегаполис», владеющим 99,9995% акций, в проверяемый период была кипрская компания «Мегаполис Холдингз (Оверсис) Лимитед». Поскольку заимодавец обладал 90% уставного капитала Общества, доля косвенного участия кипрской компании в капитале заемщика составляла не менее 89%. Инспекция признала необоснованным отнесение заемщиком в полном объеме к внереализационным расходам процентов по договорам займа, поскольку заимодавец аффилирован с иностранной компанией, косвенно владеющей более 20% капитала. Выплаченные в адрес российского заимодавца проценты приравнены к дивидендам в порядке п. 4 ст. 269 НК РФ с возложением на Общество обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога с доходов кипрской компании.

Налоговый орган также пришел к выводу, что вопреки пункту 4 статьи 269 НК РФ Общество не исполнило обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога с доходов иностранной компании «Мегаполис Холдингз (Оверсис) Лимитед» (Республика Кипр), полученных в виде дивидендов, сочтя в качестве таковых проценты по контролируемой задолженности, выплаченные ТК «Мегаполис».

На стадии досудебного апелляционного обжалования ФНС России применила ставку в размере 10%, установленную Соглашением между правительствами РФ и Республики Кипр от 05.12.1998 об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал.

Налоговое ведомство исходило из того, что положения статьи 269 НК РФ, формально определенные, направлены не на пресечение, а на предупреждение злоупотреблений в налоговых правоотношениях и не предполагают установления самого факта такого злоупотребления. Структура этой нормы построена с учетом метода фиксированной процентной ставки, который освобождает налоговый орган от необходимости доказательства злоупотреблений налогоплательщика, поскольку факт превышения доли общего долга компании-дебитора над долей его собственного капитала более чем в три раза является единственным и достаточным основанием для приравнивания процентов по контролируемой задолженности к дивидендам во всех случаях без исключения, в том числе при выплате процентов российскому заимодавцу.

При этом переквалификация процентов по контролируемой задолженности в дивиденды осуществляется автоматически, исходя из системной связи пунктов 2, 3 и 4 статьи 269 НК РФ, при наличии соотношения три к одному, потому что во всех случаях, определенных в пункте 2 указанной статьи, задолженность российского заемщика признается для целей налогообложения задолженностью перед иностранной компанией.

Разъяснения Минфина России, включая адресованное ООО «Новая табачная компания», в части того, что

² См., например: письма Минфина России от 16.10.2014 № 03-08-05/52149; от 11.04.2014 № 03-08-05/16607; от 14.01.2014 № 03-08-05/535.

³ См., например: дело № А81-2782/2013 (ОАО «Арктикгаз»).

⁴ См.: дела № А55-9504/2015 (ООО «Ритейл Тольятти», направлено на новое рассмотрение); № Ф40-88761/12-99-495 (ЗАО «Северсталь-Ресурс (Москва)»); № А40-78665/2012 (ЗАО «Бритиш Американ Табакко – СПб»); № А52-4072/2012 (ООО «Юнайтед Бейкерс – Псков»).

⁵ См.: дела № А56-50567/2013 (ООО «Рольф Эстейт Санкт-Петербург»); № А05-12258/2014 (ЗАО «Колвинское»).

правила статьи 269 НК РФ устанавливают особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам, а не к доходам, по мнению налогового органа, не имеют руководящего значения, не обладают свойствами нормативного правового акта, так как не порождают правовых последствий для неопределенного круга лиц.

Позиция налогоплательщика

Превышение предела долговой нагрузки над величиной собственного капитала в соотношении три к одному при выплате процентов по долговому обязательству само по себе не влечет возникновения обязанности у заемщика по удержанию налога, если фактическим получателем процентного дохода является российская компания. Иное не следует из пункта 4 статьи 269 НК РФ.

В рассматриваемом споре не было условий для применения положений указанного пункта, поскольку нет переноса процентного дохода на уровень иностранной компании «Мегаполис Холдингз (Оверсис) Лимитед», косвенно участвующей в капитале заемщика более чем на 20%. Эта компания не являлась источником предоставленного займа или его погашения. Напротив, материалами дела установлено, что источником займа послужили кредитные средства целевого характера, полученные в российском банке. Проценты, выплаченные по договорам займа в пользу ТК «Мегаполис», были израсходованы заимодавцем на текущие нужды хозяйственной деятельности.

В пункте 4 статьи 269 НК РФ отсутствуют четкие и недвусмысленные формулировки в части наделения российской организации заемщика статусом налогового агента, как того требует пункт 2 статьи 24 Кодекса.

Для заимодавца статья 269 НК РФ не имеет регулирующего значения, определяя порядок отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам, а не к доходам. При учете процентов заимодавец не вправе обращаться к положениям этой нормы.

**НАЛОГОВЫМ
ОРГАНАМ УКАЗАНО
НА НЕОБХО-
ДИМОСТЬ
ДОКАЗЫВАТЬ
СКРЫТОЕ
РАСПРЕДЕЛЕНИЕ
ДИВИДЕНДОВ
ПОД ВИДОМ
ПРОЦЕНТОВ**

Механизм корректного определения налоговых обязательств в ситуации недостаточной капитализации, когда заимодавцем выступает российская организация, в момент начисления заимодавцем процентов НК РФ не предусмотрен. ТК «Мегаполис», руководствуясь пунктом 6 статьи 271 НК РФ, регулярно начисляла и включала проценты по займам в состав внереализационных доходов и уплачивала налог на прибыль, что подтверждается материалами дела и не оспаривалось инспекцией.

В таких обстоятельствах использование правил пункта 4 статьи 269 НК РФ приводит к двойному налогообложению одной и той же суммы процентов: сначала как внереализационного дохода заимодавца, который включается в базу по налогу на прибыль; затем как дохода, приравненного в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует контролируемая задолженность.

Поскольку в НК РФ нет правил, которые исключали бы в подобной ситуации двойное налогообложение, это означает, что есть правовая неопределенность, которая согласно пункту 7 статьи 3 Кодекса должна толковаться в пользу ООО «Новая табачная компания».

Позиция судов

Арбитражный суд г. Москвы⁶ по результатам рассмотрения спора признал претензии налогового органа незаконными. Суд первой инстанции исходил из того, что применение налоговым органом пункта 2 статьи 269 НК РФ привело к нарушению международного соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенного между Российской Федерацией и Республикой Кипр.

По эпизоду с удержанием налога с выплаченных в адрес российского заимодавца процентов, приравненных к дивидендам в порядке пункта 4 статьи 269 НК РФ, суд первой инстанции использовал аргумент о недостаточной определенности этой нормы, однозначным

⁶ См.: Решение АС г. Москвы от 28.01.2015 по делу № А40-87775/14.

образом не возлагающей обязанности налогового агента на российскую организацию, которая выплачивает проценты другой российской организации, а не иностранному заимодавцу.

Суд отказался от формального толкования правил недостаточной капитализации и указал на ряд обстоятельств дела (см. текст на полях).

Апелляционная инстанция⁷ отменила решение суда первой инстанции. Апелляционный суд указал, что вышеперечисленные обстоятельства дела не имеют правового значения. При наличии признаков недостаточной капитализации сверхнормативные проценты приравниваются в порядке пункта 4 статьи 269 НК РФ к дивидендам, уплаченным иностранной организацией, даже если такие проценты фактически были выплачены российскому заимодавцу. Для целей налогообложения такая выплата должна быть приравнена к выплате дивидендов в адрес иностранной материнской компании – резидента Республики Кипр. А следовательно, заемщик должен был удержать и уплатить в бюджет налог на доходы иностранной компании в виде дивидендов по соответствующей ставке⁸.

Аргументы налогоплательщика, что в рассматриваемой ситуации возникает двойное налогообложение, так как заимодавец – российская организация, получив проценты от заемщика, включила их в налоговую базу в качестве доходов в момент начисления и заплатила налог на прибыль по ставке 20%, не приняты апелляционным судом.

Суд кассационной инстанции⁹ согласился с выводами апелляционного суда и оставил жалобу налогоплательщика без удовлетворения.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд РФ, Общество, не оспаривая вывода судов апелляционной и кассационной инстанций о том, что задолженность по спорным договорам займа контролируемая, поставило вопрос об отмене этих постановлений в части, касающейся неисполнения им обязанности налогового агента.

СУД ПЕРВОЙ ИНСТАНЦИИ

АС г. Москвы указал на следующее:

- налогоплательщик не преследовал цели уклонения от налогообложения путем совершения притворных сделок (выплаты дивидендов под видом процентов);
- заем был привлечен по рыночной процентной ставке;
- денежные средства, полученные от российского заимодавца, ранее были привлечены последним в качестве кредита у Сбербанка России и использовались налогоплательщиком для погашения кредита, полученного от другого российского банка (БТА Банка);
- денежные средства в виде полученных от заемщика процентов израсходованы российским заимодавцем на его текущую деятельность и не выведены за пределы РФ, то есть не поступили в распоряжение иностранной материнской компании.

При рассмотрении вопроса о налогообложении процентов, выплаченных российскому заимодавцу, СКЭС указала, что предложенное налоговым органом и поддержанное судами апелляционной и кассационной инстанций толкование положений пункта 4 статьи 269 НК РФ нельзя признать правомерным, поскольку оно не отвечает требованиям определенности законно установленного налога и может привести к двойному налогообложению выплаченных сумм как доходов иностранной организации и одновременно доходов российской организации-заимодавца.

Соответственно, в случаях возникновения контролируемой задолженности в результате выдачи займа российской организацией наступают только последствия, предусмотренные пунктом 3 статьи 269 НК РФ в виде ограничения вычета процентов при исчислении налога, а возложение на российского заемщика обязанности налогового агента при выплате процентов по займу другой российской компании не основано на законе.

Судебная коллегия также отметила, что пункт 4 статьи 269 НК РФ применяется в целях пресечения ухода иностранных организаций от налогообложения в России в тех случаях, когда под видом процентов выплачиваются дивиденды и, как следствие, налог у источника выплаты не удерживается (в силу установленных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения пониженных ставок налога при выплате процентов или полного освобождения этих выплат от налогообложения).

Обстоятельств, которые указывали бы на скрытую выплату дивидендов Обществом в пользу иностранной компании, судами при рассмотрении дела не установлено, на их наличие налоговая инспекция не ссылалась. Само же по себе перечисление денежных средств между российскими организациями, в капитале которых участвует иностранная компания, не свидетельствует о скрытом поступлении в ее пользу дивидендов.

⁷ См.: Постановление 9 ААС от 05.05.2015 по делу № А40-87775/14.

⁸ См.: п. 2, 4 ст. 287, п. 1 ст. 310 НК РФ.

⁹ См.: Постановление АС МО от 22.07.2015 по делу № А40-87775/14.

Выводы¹⁰

В мотивировочной части Определения СКЭС можно выделить несколько ключевых моментов:

- пункт 4 статьи 269 НК РФ самостоятельно не определяет основания возникновения статуса налогового агента у российской организации, что противоречит принципу правовой определенности налоговых норм;
- глава 25 НК РФ не устанавливает в качестве самостоятельного объекта налогообложения неполученные дивиденды (включая приравненные к ним выплаты);
- обязанность налогового агента по удержанию и уплате налога в бюджет возникает у российской организации только в случае реальной выплаты дивидендов в пользу иностранной организации, как это предусмотрено статьями 309–310 НК РФ;
- в Налоговом кодексе РФ отсутствуют правила, освобождающие от налогообложения полученные российской организацией-заемщиком проценты в целях устранения двойного налогообложения;
- в рассматриваемом деле судом установлен факт отсутствия переноса процентного дохода на уровень иностранной компании.

К бесспорным достоинствам принятого Определения стоит отнести указание на необходимость доказывания налоговыми органами скрытого распределения дивидендов под видом процентов, что полностью соответствует как смыслу пункта 4 статьи 269 НК РФ, так и международной практике применения правил недостаточной капитализации. До этого момента инспекции, ссылаясь на метод фиксированной ставки, освобождали себя от доказывания факта злоупотреблений и не выясняли действительного экономического смысла правоотношений между материнской и дочерней компаниями.

Но остались и нерешенные вопросы. В частности, пункт 4 статьи 269 НК РФ по-прежнему самостоятельно не определяет основания возникновения статуса налогового агента у российской организации-заемщика при вы-

ДЕЛО ОАО «АРКТИЧЕСКАЯ ГАЗОВАЯ КОМПАНИЯ»

Арбитражный суд Западно-Сибирского округа Постановлением от 31.03.2016 по делу № А81-3540/2015 отменил решения судов первой и апелляционной инстанций и принял новый судебный акт о признании недействительным решения МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Ямало-Ненецкому автономному округу в части доначисления налога на прибыль (налоговый агент), пеней (налоговый агент), а также предложения уплатить указанные суммы доначисленных налога и пеней.

плате процентов по займу в адрес российской организации-заимодавца даже при условии установления факта переноса процентного дохода на уровень иностранной материнской компании. Для российского заимодавца положения статьи 269 НК РФ и сейчас не имеют регулирующего значения.

Рассмотрение дела ООО «Новая табачная компания» пришлось на период принятия Федерального закона от 15.02.2016 № 25-ФЗ «О внесении изменений в статью 269 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части определения понятия контролируемой задолженности», которым существенным образом уточнена эта дефиниция. Согласно внесенным поправкам непогашенная задолженность налогоплательщика перед российской организацией не станет признаваться контролируемой, если не будет установлено переноса процентного дохода на уровень иностранной компании. Этот Закон также послужил подспорьем в аргументации правовой позиции заявителя по делу, позволив проиллюстрировать волю законодателя.

Как показывает анализ правоприменительной практики, за время, прошедшее с момента принятия ВС РФ решения по комментируемому делу, наметилась тенденция использования этой позиции в практике нижестоящих судов по аналогичным спорам (см. текст на полях).

ВС РФ пока занимает последовательную позицию по этому вопросу, продемонстрировав ее в Определении по делу ЗАО «Колвинское»¹¹. Суд отказал налоговому органу в передаче кассационной жалобы для рассмотрения СКЭС по эпизоду удержания и перечисления в бюджет суммы неударжанного налога на прибыль при переквалификации процентов в дивиденды по займу между двумя российскими организациями.

¹⁰ Выводы основаны на мнении авторов статьи и могут не совпадать с точкой зрения компании, о которой идет речь.

¹¹ См.: Определение судьи ВС РФ от 28.03.2016 по делу № 307КГ16-1257, А05-12258/2014.

[Ключевые слова: «ЗАЕМ» – «СТАТЬЯ 269 НК РФ» – «ИНОСТРАННАЯ КОМПАНИЯ» – «ПРОЦЕНТЫ» – «ДИВИДЕНДЫ» – «НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ» – «ВС РФ» – «НЕДОСТАТОЧНАЯ КАПИТАЛИЗАЦИЯ»]

Комментарий

Комментируемое решение ВС РФ – первый судебный акт по толкованию высшей инстанцией правил недостаточной капитализации за последние годы. Важно, что СКЭС не ушла от острого вопроса, сославшись на какие-то «фактические обстоятельства дела», и не просто переписала доводы одной из сторон, а изложила в Определении правовую позицию, обоснованную такими фундаментальными категориями, как объект и принципы налогообложения, соотношение обязанностей налогоплательщика и налогового агента.

Неоднозначность ситуации в том, что статья 269 НК РФ прямо предлагает считать сверхнормативные проценты¹ дивидендами в пользу иностранной компании. Поэтому иногда высказывалось мнение, что налог у источника при выплате процентов должен взиматься, но в доходах российского заимодавца они не учитываются. Существовала и более профискальная позиция о том, что удержание налога с «дивидендов» не препятствует его повторной уплате в качестве процентов у заимодавца, ведь это разные налоговые базы у разных налогоплательщиков. ВС РФ разобрался в этой коллизии и, применив принцип однократности налогообложения, сделал верный вывод, что с одного и того же дохода налог дважды взиматься не может (даже у разных субъектов налогообложения).

Суд пошел дальше и указал, что обязанности налогового агента (российского заемщика) производны от обязательств налогоплательщика (иностранной компании, в отношении которой задолженность признана контролируемой). А у того обязанность по уплате налога не может возникнуть, пока дивиденды иностранной компании фактически не выплачены.

И в этой части закономерно допущение, не применимы ли выводы ВС РФ к процентным доходам по зай-



Р.И. Ахметшин,
СТАРШИЙ ПАРТНЕР
«ПЕПЕЛЯЕВ ГРУПП»,
КАНД. ЮРИД. НАУК
E-MAIL: info@pgplaw.ru

мам, полученным не только от российских, но и от иностранных сестринских организаций. Ведь и в этом случае проценты, выплаченные российским заемщиком, не обязательно транзитом переводятся материнской компании. Нередко они остаются у «сестры», включаются в ее доход, расходуются на ее текущую деятельность. И тогда на каком основании можно обложить «доход», так и не выплаченный налогоплательщику – материнской («контролирующей») компании?

И в этой части позиция Суда созвучна поправкам в статью 269 НК РФ²: решающий фактор признания задолженности контролируемой – факт выплаты дохода иностранной компании, в отношении которой задолженность признана контролируемой³. Иными словами, если проценты по займу выплачиваются так, чтобы они были транзитом перечислены иностранному взаимозависимому «контролирующему» лицу, задолженность может быть признана контролируемой, даже притом что формальные критерии не соблюдаются. В отсутствие последующей выплаты дохода она признается контролируемой в случаях, прямо указанных в законе.

Наконец, ВС РФ специально отметил, что статья 269 НК РФ предназначена для защиты от злоупотреблений, чтобы воспрепятствовать выплате дивидендов под видом процентов. Налогоплательщик, очевидно, вправе доказывать отсутствие злоупотреблений и невозможность именно по этой причине применения правил недостаточной капитализации, даже при наличии формальных к тому оснований. Так, если действительной целью задолженности (формально контролируемой) является выплата дохода независимому лицу (например, банку транзитом через материнскую компанию), то правила недостаточной капитализации использоваться не должны.

¹ Переквалифицированные в силу правил недостаточной капитализации.

² Вступят в силу с 1 января 2017 г. См.: Федеральный закон от 15.02.2016 № 25-ФЗ «О внесении изменений в статью 269 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части определения понятия контролируемой задолженности».

³ См.: п. 13 ст. 269 НК РФ.