

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД СЕВЕРО-ЗАПАДНОГО ОКРУГА**

ул. Якубовича, д.4, Санкт-Петербург, 190000

<http://fasszo.arbitr.ru>**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

30 ноября 2015 года

Дело № А05-12258/2014

Арбитражный суд Северо-Западного округа в составе председательствующего Журавлевой О.Р., судей Морозовой Н.А., Соколовой С.В.,

при участии от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Архангельской области и Ненецкому автономному округу Харитонов К.Г. (доверенность от 25.03.2015), Мостового К.В. (доверенность от 05.03.2015), Карпова Н.С. (доверенность от 26.12.2014), от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Архангельской области и Ненецкому автономному округу Дроздова С.П. (доверенность от 12.01.2015), от закрытого акционерного общества «Колвинское» Смирнова А.Е. (доверенность от 17.04.2015), Ильюшихина И.Н. (доверенность от 17.04.2015),

рассмотрев 25.11.2015 в открытом судебном заседании кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Архангельской области и Ненецкому автономному округу на решение Арбитражного суда Архангельской области 23.12.2014 (судья Ипаев С.Г.) и постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.05.2015 (судьи Осокина Н.Н., Докшина А.Ю., Мурахина Н.В.) по делу № А05-12258/2014,

у с т а н о в и л:

закрытое акционерное общество «Колвинское», место нахождения: 166000, Ненецкий автономный округ, город Нарьян-Мар, улица Ленина, дом 23А, офис 17; ОГРН 1138383000546; ИНН 2983009360; (далее - Общество, ЗАО «Колвинское») обратилось в Арбитражный суд Архангельской области с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Архангельской области и Ненецкому автономному округу (далее - Инспекция), Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Архангельской области и Ненецкому автономному округу (далее - МИФНС по крупнейшим налогоплательщикам) о признании недействительным решения от 08.05.2014 № 2.8-11/165 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части начисления пеней за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по перечислению налога по состоянию на 08.05.2014 в сумме 18 999 618 руб. 71 коп.; уменьшения убытков, исчисленных на сумму 865 325 668 руб.; предложения удержать и перечислить в бюджет суммы неудержанного налога на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов от российских организаций иностранными компаниями, на сумму 69 549 610 руб.

Решением суда первой инстанции от 23.12.2014, оставленным без изменения постановлением апелляционного суда от 18.05.2015, заявленные требования удовлетворены.

В кассационной жалобе Инспекция, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального права и несоответствие выводов судов фактическим обстоятельствам дела, просит обжалуемые судебные акты отменить. По мнению подателя жалобы, суды неправоммерно не применили положения статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) к налоговым обязательствам Общества по займу от иностранной «сестринской» компании.

В судебном заседании представители налоговых органов поддержали доводы жалобы, а представители Общества отклонили их по основаниям, изложенным в отзыве.

Законность обжалуемых судебных актов проверена в кассационном порядке.

Как следует из материалов дела, Инспекцией проведена выездная проверка по вопросу соблюдения законодательства о налогах и сборах в отношении общества ограниченной ответственностью «Колвинское» (далее - ООО «Колвинское», правопреемником которого с 26.04.2013 является ЗАО «Колвинское») за период с 01.01.2010 по 31.12.2011; по налогу на доходы физических лиц - за период с 01.12.2010 по 31.08.2012.

По результатам проверки Инспекцией составлен акт от 22.11.2013 № 2.8-11/1813 и вынесено решение от 08.05.2014 № 2.8-11/165 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Указанным решением Обществу предложено уплатить начисленные пени в размере 18 999 618,71 руб.; уменьшить убытки, исчисленные налогоплательщиком при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, на общую сумму 865 325 668 руб.; удержать и перечислить в бюджет суммы неуплаченного налога на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов от российских организаций иностранными компаниями, на сумму 69 549 610 руб.

Основанием для принятия оспариваемого решения послужили выводы налоговой инспекции о неправомерном включении в состав внереализационных расходов процентов по займам, начисленным по задолженности перед компанией «O&G Credit Agency Limited» (резидент Республики Кипр) и открытым акционерным обществом «Нефтяная компания «Альянс» (далее - ОАО «НК «Альянс»).

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Архангельской области и Ненецкому автономному округу от 25.08.2014 № 07-10/1/09591 решение налоговой Инспекции оставлено без изменения, а апелляционные жалобы Общества - без удовлетворения.

Считая решение Инспекции незаконным, Общество обратилось в арбитражный суд с настоящим заявлением.

Суды обеих инстанций удовлетворили заявленные требования, полагая, что к спорным отношениям не подлежат применению положения статьи 269 НК РФ.

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 265 НК РФ в состав внереализационных расходов включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией, в том числе расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида.

Статьей 269 НК РФ определены особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам.

В соответствии с частью 2 статьи 269 НК РФ, если налогоплательщик - российская организация имеет непогашенную задолженность 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 (далее в настоящей статье - контролируемая задолженность перед иностранной организацией), и если размер контролируемой задолженности перед иностранной организацией более чем в 3 раза (для банков, а также для организаций, занимающихся исключительно лизинговой деятельностью, - более чем в 12,5 раза) превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика - российской организации (далее в целях применения настоящего пункта - собственный капитал) на последнее число отчетного (налогового) периода, при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов, с учетом положений пункта 1 настоящей статьи применяются следующие правила.

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.

При этом 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 состав расходов включаются проценты по контролируемой задолженности, рассчитанные в соответствии с пунктом 2 настоящей статьи, но не более фактически начисленных процентов.

При этом правила, установленные пунктом 2 настоящей статьи, не применяются в отношении процентов по заемным средствам, если непогашенная задолженность не является контролируемой (часть 3 статьи 269 НК РФ).

В силу пункта 2 статьи 269 НК РФ задолженность признается контролируемой, если налогоплательщик - российская организация имеет непогашенную задолженность 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.

Как следует из материалов дела, Общество заключило два договора займа с компанией «O&G Credit Agency Limined»: договор займа от 23.12.2008 № 1/2008 (общая сумма, полученная по договору займа по состоянию на 31.12.2011 составила 31 241 286,85 долларов США (1 005 847 595,55 рублей), сумма

начисленных процентов, без учета курсовых разниц, за 2010 год - 94 911 574.67 руб., за 2011 год - 91 774 551.37 руб.); договор займа от 16.03.2009 № 2/2009 (общая сумма, полученная по договору займа по состоянию на 31.12.2011 составила 244 349 960.00 долларов США (7 867 115 747,16 рублей), сумма начисленных процентов, без учета курсовых разниц, за 2010 год - 263 701 575.91 руб., за 2011 год - 646 140 935.71 руб.).

ООО «Колвинское» учреждено 29.04.2008 компанией «West Siberian Recourses Limited» (29.05.2009 сменила название на «Alliance Oil Company Limited») с долей в уставном капитале 100%.

Компания «Alliance Oil Company Limited» 29.03.2011 продала 100% уставного капитала компании «Vostok Oil (Cyprus) Limited» (Республика Кипр), о чем 08.04.2011 внесена запись в Единый государственный реестр юридических лиц.

С указанного момента 100% уставного капитала Общества принадлежит компании «Vostok Oil (Cyprus) Limited».

При этом 99,999% уставного капитала данной компании владеет компания «Alliance Oil Company Limited».

Следовательно, компания «Alliance Oil Company Limited» с 08.04.2011 косвенно участвует в уставном капитале Общества.

Компания «Alliance Oil Company Limited» также владеет в уставном капитале компании «O&G Credit Agency Limited» 100% уставного капитала.

Таким образом, российская организация-заемщик и иностранная организация-заимодавец имеют общую иностранную «материнскую» компанию. Компания «O&G Credit Agency Limited», выдавшая Обществу займы, не участвует в уставном капитале Общества, однако является иностранной «сестринской» компанией, что сторонами не оспаривается.

Суды обеих инстанций, отклоняя доводы Инспекции о применении правил тонкой капитализации при займе у иностранной «сестринской» компании, не учли следующее.

Вывод судов о возможности применения пункта 2 статьи 269 НК РФ только в случае, если иностранная компания, предоставившая заем российской организации, непосредственно владеет более 20 процентов доли в уставном капитале этой российской организации, противоречит общему смыслу применения данной нормы, установившей для применения правил о контролируемой задолженности не только прямую, но и косвенную зависимость между российским налогоплательщиком - получателем займа и иностранной компанией, через которую предоставляются заемные средства.

Как указал Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 15.11.2011 № 8654/11, положения международных договоров направлены на устранение дискриминации при налогообложении национальных лиц одного договаривающегося государства в другом договаривающемся государстве, включая гарантию на равные условия налогообложения, и не исключают возможности установления специальных правил налогообложения на уровне национального законодательства договаривающихся государств как средства борьбы с минимизацией налогообложения.

К числу этих правил относится в том числе и пункт 2 статьи 269 НК РФ, вводящий ограничения для налогоплательщиков - российских организаций - при учете ими процентов по долговым обязательствам перед компаниями, доминирующими в различных формах в деятельности налогоплательщика - российской организации.

В рассматриваемом деле сторонами не оспаривается подконтрольность заимодавца и заемщика общей «материнской» компании.

Налоговый орган также ссылается на условия Соглашений о выдаче займов, исходя из содержания которых, Кредитор вправе потребовать возврата всей

суммы займа и уплаты процентов за его использование в случае изменения Контроля над Заемщиком (статья 6).

При таких обстоятельствах, принимая во внимание влияние общей «материнской» компании на заключение и исполнение договоров займа с иностранной «сестринской» компанией на определенных условиях, доводы Общества подлежат отклонению как не учитывающие подконтрольность заимодавца и заемщика общей «материнской» компании.

Как следует из материалов дела, между ОАО «НК Альянс» (кредитор) и ООО «Колвинское» (заемщик) заключены договоры процентного займа. Ставки по данным договорам займа составляли от 9,05% до 10% годовых.

Кроме того, на основании договоров уступки права открытое акционерное общество «Татнефтеотдача» 12.08.2011 уступило права требования ОАО «НК Альянс» по следующим договорам займа (до 30.12.2011 данные займы являлись беспроцентными):

- от 10.08.2010 № 04/428 на сумму 151 000 000 руб. (сумма начисленных процентов за 2011 год - 82 739,73 руб.);
- от 02.09.2010 № 04/453 на сумму 150 000 000 руб. (сумма начисленных процентов за 2011 год - 82 191,78 руб.);
- от 04.05.2011 № 04/287 на сумму 320 000 000 руб. (сумма начисленных процентов за 2011 год - 175 342,47 руб.);
- от 10.05.2011 № 04/301 на сумму 400 000 000 руб. (сумма начисленных процентов за 2011 год - 202 038,36 руб.);
- от 07.06.2011 № 04/370 на сумму 414 000 000 руб. (сумма начисленных процентов за 2011 год - 226 849,32 руб.).

В соответствии с дополнительными соглашениями от 30.12.2011 Общество и ОАО «НК «Альянс» договорились об уплате процентов за пользование данными займами по ставке 10% годовых.

При этом согласно сведениям, публикуемым ОАО «НК «Альянс» об аффилированных лицах, компания «Alliance Oil Company Limited» с 10.04.2008 являлась единственным акционером ОАО «НК «Альянс», то есть ей принадлежало 100% акционерного капитала ОАО «НК «Альянс».

На основании этого Инспекция пришла к выводу о наличии условий для признания задолженности контролируемой.

Общество не оспаривает, что операции по договорам займа с ОАО «НК «Альянс» формально подпадают по действие пункта 2 статьи 269 НК РФ, однако указывает, что Инспекцией произведен неверный расчет размера контролируемой задолженности для определения коэффициента капитализации.

При этом налоговый орган произвел расчет, исходя из задолженности перед иностранным и российским кредиторами в совокупности, а не в отдельности по каждому кредитору, мотивируя это подконтрольностью компании «O&G Credit Agency Limited» и ОАО «НК «Альянс» общей иностранной «материнской» компании - «Alliance Oil Company Limited».

Данный довод Инспекции суд кассационной инстанции считает обоснованным, поскольку иное толкование правил тонкой капитализации противоречит принципу, заложенному в статье 269 НК РФ и устанавливающему ограничения для признания в целях налогообложения прибыли расходов по уплате процентов по долговым обязательствам перед компаниями, доминирующими в различных формах в деятельности налогоплательщика - российской организации.

При таких обстоятельствах следует признать, что Общество неправомерно включило расходы по выплате процентов договорам займа в состав внереализационных расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, поскольку им не были соблюдены предусмотренные пунктом 2 статьи 269 НК РФ

условия для такого отнесения, применяемые при наличии контролируемой задолженности.

С учетом изложенного решение Инспекции в части уменьшения убытков по налогу на прибыль за 2010 и 2011 годы является законным и обоснованным.

Согласно части 4 статьи 269 НК РФ положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с порядком, установленным пунктом 2 настоящей статьи, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует контролируемая задолженность, и облагается налогом в соответствии с пунктом 3 статьи 284 Кодекса.

Установив, что Общество при выплате (начислении) иностранной компании процентов обязано было в силу наличия контролируемой задолженности применить правила, установленные пунктом 2 статьи 269 НК РФ, Инспекция на основании пункта 4 статьи 269 НК РФ произвела переквалификацию положительной разницы между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с указанным выше порядком, в дивиденды, уплаченные иностранной компании, в отношении которой существует контролируемая задолженность.

Возражения Общества в отношении возложения на него обязанностей налогового агента по удержанию и перечислению в бюджет налога на доходы иностранной организации с суммы процентов, переквалифицированных в дивиденды, подлежат отклонению, поскольку в пункте 4 статьи 269 НК РФ прямо предусмотрено, что положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с порядком, установленным пунктом 2 этой статьи, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует контролируемая задолженность, и облагается налогом в соответствии с пунктом 3 статьи 284 НК РФ.

На основании изложенного следует признать правомерными выводы налоговых органов о необходимости удержания и перечисления в бюджет суммы неудержанного налога на прибыль с доходов, полученных иностранной компанией «O&G Credit Agency Limited», и начисления соответствующих пеней по налогу на прибыль по этому эпизоду.

Как следует из материалов дела, Инспекция также признала Общество налоговым агентом при начислении процентов по договорам займа с ОАО «Нефтяная компания «Альянс», в результате чего Обществу предложено удержать и перечислить в бюджет суммы неудержанного налога на прибыль с доходов, полученных ОАО «Нефтяная компания «Альянс» (Россия), а также уплатить соответствующие пени по налогу на прибыль по этому эпизоду.

Вместе с тем согласно многочисленным разъяснениям Министерства финансов Российской Федерации (письма от 16.10.2014 № 03-08-05/52149, от 14.10.2014 № 03-08-05/51659, от 14.10.2014 № 03-08-05/51655, от 18.06.2014 № 03-08-05/29163, от 11.04.2014 № 03-08-05/16607, от 06.03.2014 № 03-08-05/9669, от 26.02.2014 № 03-08-05/8180, от 29.01.2014 № 03-08-05/3278, от 14.01.2014 № 03-08-05/519, от 14.01.2014 № 03-08-05/535) при выплате российской организации положительной разницы между суммами начисленных и предельных процентов организация - заемщик не удерживает налог с дивидендов. Свою позицию финансовое ведомство мотивирует тем, что для организации-заимодавца сумма процентов по договору займа признается доходом в виде процентов по долговому обязательству в полном объеме, поскольку правила, предусмотренные статьей 269 НК РФ, устанавливающие особенности отнесения процентов по долговым обязательствам не к доходам, а к расходам.

Действительно, глава 25 Налогового кодекса Российской Федерации не содержит положений, позволяющих исключить из дохода российской организации - заимодавца ту часть полученных ею процентов, которая в целях налогообложения приравнивается на основании пункта 4 статьи 269 НК РФ к дивидендам.

Следовательно, позиция налогового органа приводит к тому, что с одной и той же суммы - положительной разницы между суммами начисленных и предельных процентов, которая в целях налогообложения приравнивается к дивидендам, налог будет исчислен дважды: во-первых, заемщик как налоговый агент исчислит налог с дивидендов, во-вторых, российская организация - заимодавец включит всю сумму полученных ею процентов в налогооблагаемый доход.

Исчисление налога дважды противоречит конституционному принципу однократности налогообложения доходов.

В силу статьи 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с названным Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налога в бюджетную систему Российской Федерации.

Нормами Налогового кодекса Российской Федерации не предусмотрено возложение на российскую организацию-заемщика обязанностей налогового агента по удержанию и перечислению в бюджет налога на прибыль с процентов по займу, выплачиваемых российской организации-заимодавцу.

Такая обязанность возникает у российской организации только при выплате процентов иностранной организации.

При таких обстоятельствах решение Инспекции по эпизоду удержания и перечисления в бюджет суммы неудержанного налога на прибыль с доходов, полученных ОАО «Нефтяная компания «Альянс» (Россия), и начисления соответствующих пеней по налогу на прибыль по этому эпизоду, правомерно признано судами обеих инстанций недействительным.

Как следует из материалов дела, налоговый орган провел выездную проверку за налоговые периоды 2010 и 2011 годов.

Вместе с тем решение Инспекции содержит выводы об уменьшении убытков по налогу на прибыль за 2009 год.

Таким образом, налоговый орган вышел за пределы проверяемых налоговых периодов. Более того, им нарушено положение пункта 5 статьи 89 НК РФ, согласно которому налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период. Факт проведения проверки по налогу на прибыль за 2009 год налоговыми органами не оспаривается.

При таких обстоятельствах решение Инспекции по эпизоду уменьшения убытков по налогу на прибыль за 2009 год правомерно признано судами обеих инстанций недействительным.

На основании изложенного, обжалуемые судебные акты подлежат изменению как принятые с нарушением норм материального права, за исключением эпизодов, связанных с признанием недействительным решения Инспекции в части удержания и перечисления в бюджет суммы неудержанного налога на прибыль с доходов, полученных ОАО «Нефтяная компания «Альянс», и начисления соответствующих пеней по налогу на прибыль по этому эпизоду, а также уменьшения убытков по налогу на прибыль за 2009 год.

Руководствуясь статьей 286, пунктом 2 части 1 статьи 287, статьей 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Северо-Западного округа

п о с т а н о в и л:

Решение Арбитражного суда Архангельской области от 23.12.2014 и постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.05.2015 по делу № А05-12258/2014 изменить, изложив в следующей редакции:

Признать недействительным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Архангельской области и Ненецкому автономному округу от 08.05.2014 № 2.8-11/165 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части:

- удержания и перечисления в бюджет суммы неудержанного налога на прибыль с доходов, полученных открытым акционерным обществом «Нефтяная компания «Альянс» (Россия), и начисления соответствующих пеней по налогу на прибыль по этому эпизоду;

- уменьшения убытков по налогу на прибыль за 2009 год.

В остальной части заявления закрытого акционерного общества «Колвинское» отказать.

Взыскать с Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Архангельской области и Ненецкому автономному округу в пользу закрытого акционерного общества «Колвинское» 2 000 рублей судебных расходов по уплате государственной пошлины.

Председательствующий

О.Р. Журавлева

Судьи

Н.А. Морозова

С.В. Соколова