В российском законодательстве проблема «тонкой капитализации» регулируется пунктом 2 ст. 269 Кодекса, устанавливающим правила налогообложения процентов при наличии контролируемой задолженности. Положения о контролируемой задолженности восприняты российским налоговым правом из практики государств-участников Организации экономического сотрудничества и развития, оперирующих понятием «тонкой капитализации». В налоговом законодательстве большинства из них этим понятием охватывается ситуация, когда иностранное лицо с определенной долей участия в капитале предоставляет национальной компании заемные средства в размере, существенно превышающем ее собственный капитал. В результате существенная часть прибыли, финансируемой за счет заемных средств компании, выводится из-под национального налогообложения, поскольку проценты, выплачиваемые за временное пользование предоставленным капиталом, признаются расходами, уменьшающими налогооблагаемую базу. При этом большинством действующих Соглашений об избежании двойного налогообложения для доходов в форме процентов предусмотрен более льготный режим налогообложения по сравнению с дивидендами (в том числе полное освобождение от налога у источника выплаты процентов).

Таким образом, правила о контролируемой задолженности, предусмотренные п. 2 – 4 ст. 269 НК РФ применяются при следующих условиях:

1. налогоплательщик – российская организация имеет задолженность в сумме, превышающей более чем в 3 раза (для банков и лизинговых организаций в 12,5 раз) размер ее собственного капитала. Размер собственного капитала, согласно п. 2 ст. 269 НК РФ, определяется как «разница между суммой активов организации и величиной ее обязательств». Также согласно п. 2 ст. 269 НК РФ при определении размера собственного капитала в расчет не принимаются суммы долговых обязательств в виде задолженности по налогам и сборам, включая текущую задолженность по уплате налогов и сборов, суммы отсрочек, рассрочек и инвестиционного налогового кредита. Однако к задолженности по налогам и сборам не относится задолженность по взносам на обязательное пенсионное страхование (п. 2 Письма Минфина РФ от 23. 01. 2007 № 03-03-06/1/23). В Письмах от 26. 01. 2007 № 03-03-06/1/36, от 31. 10. 2005 № 03-03-04/1/322 Минфин РФ разъяснил, что по общему правилу, собственный капитал небанковской организации представляет собой разницу между итоговой строкой бухгалтерского баланса и суммой итоговых строк разделов IV «Долгосрочные обязательства» и V «Краткосрочные обязательства» бухгалтерского баланса.

2. займодавцем является иностранная организация, владеющая прямо или косвенно не менее 20% уставного капитала заемщика, либо российская организация, являющаяся

аффилированным лицом такой иностранной организации; либо иностранная организация, владеющая прямо или косвенно не менее 20% уставного капитала заемщика, либо ее аффилированное лицо выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства.

Квалификация задолженности российской организации в качестве контролируемой влечет следующие правовые последствия:

- российская организация – налогоплательщик может отнести на расходы для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль только часть процентов, реально начисленных по долговому обязательству;
- сумма процентов, признаваемых в качестве расходов, рассчитывается путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации на последнюю отчетную дату;
- сумма уплаченных процентов, превышающая предельную величину процентов, подлежащих учету для целей уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль, приравнивается к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует контролируемая задолженность, и облагается налогом в соответствии с п.3 ст.284 НК РФ;
- в случае выплаты дохода, признаваемого дивидендами, иностранной организации – кредитору российская организация – заемщик выступает налоговым агентом, который в силу п.4 ст.287 НК РФ обязан исчислить и удержать из доходов иностранной организации – кредитора и перечислить в бюджет Российской Федерации налог на прибыль с дивидендов, подлежащий уплате у источника получения дохода.

Таким образом, при наличии признаков контролируемой задолженности вступает в силу специальное правило налогообложения процентов по займам. Для того, чтобы в подобном случае определить сумму процентов, которую можно включить в расходы, необходимо:

1. Найти коэффициент капитализации, который определяется делением величины контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия иностранной организации в уставном капитале российской организации, и далее – делением полученного результата на три.

2. Рассчитать предельную величину процентов, признаваемых расходом, для чего необходимо сумму фактических процентов, начисленных в отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, разделить на полученный коэффициент капитализации.

3. Сравнить сумму фактически начисленных процентов и вычисленную предельную сумму процентов. Если по результатам сравнения окажется, что сумма фактически начисленных процентов превышает предельную величину процентов, признаваемых расходом, то к предельной сумме процентов применяется общее правило налогообложения (уменьшают налогооблагаемую прибыль), а разница между двумя суммами процентов приравнивается к дивидендам с удержанием на территории РФ налога на прибыль с дивидендов.

4. В случае, когда величина собственного капитала организации отрицательна или равна нулю (в том числе при убыточности деятельности компании-заемщика), в связи с чем невозможно произвести расчет коэффициента капитализации, положения п. 2 ст. 269 НК РФ для признания процентов по заемным средствам в составе расходов не применяются и, по мнению Минфина РФ (Письмо от 02.06.2004 № 03-02-05/3/45), такие проценты не учитываются в составе расходов заемщика.

До недавнего времени описанные выше правила по тонкой капитализации можно было обойти путем применения норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения. В части международных соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных РФ с рядом других стран, существует специальная оговорка о том, что проценты по займам в любом случае и в полном объеме должны относиться на расходы (уплачиваться за счет прибыли до налогообложения). Применение таких норм Соглашений об избежании двойного налогообложения, позволявших фактически выводить часть получаемой прибыли из-под действия НК РФ, всегда приводило к спорам с российскими налоговыми органами. Судебная практика по таким категориям дел была достаточно противоречивой до выражения своей позиции по данному вопросу Высшим Арбитражным судом РФ.

Относительно недавняя публикация прецедентного постановления Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11 по делу угольной компании «Северный Кузбасс» имела решающее значение в формировании судебной практики по делам о тонкой капитализации в РФ.

Если до появления этого постановления арбитражные суды довольно часто вставляли на сторону налогоплательщика, то в настоящее время отстоять свою позицию в суде практически не представляется возможным – Президиум ВАС РФ четко обозначил, что в делах о тонкой капитализации исключить применение п. 2 ст. 269 НК РФ не представляется возможным.

В постановлении Президиум ВАС РФ указал, что соглашения об избежании двойного налогообложения применяются в случаях, когда национальное законодательство вступает в противоречие с международными правовыми актами и устанавливают иное правовое регулирование тех или иных вопросов налогообложения резидентов договаривающихся государств. Поэтому нормы таких международных соглашений не исключают возможности установления специальных правил налогообложения на уровне национального законодательства договаривающихся государств как средства борьбы с минимизацией налогообложения и направлены на устранение дискриминации при налогообложении национальных лиц одного государства в другом государстве. Следовательно, п.2 ст. 269 НК РФ не устанавливает более обременительные условия для российских организаций со значительным участием иностранного капитала, а вводит для таких налогоплательщиков дополнительное условие, которому необходимо соответствовать для получения во зможности вычитать проценты без соответствующих ограничений. Таким образом, п.2 ст. 269 НК РФ должен применяться в совокупности с нормами международных соглашений, которые могут устанавливать дополнительные особенности его применения, но ни в коем случае не исключают обязательность его исполнения.

Вслед за делом Северного Кузбасса последовала череда постановлений арбитражных судов, укрепивших единое направление оценки данной категории дел судами всех инстанций и давшими возможность налоговым органам доначислять значительные суммы налога на прибыль и исключить дальнейшее применение минимизации налогообложения путем обхода правил тонкой капитализации, связанного с доминирующим применением норм международных соглашений.

Проанализировав судебную практику по делам о тонкой капитализации за 2011 – 2012 г. , можно увидеть, как кардинальным образом изменила направление оценка

арбитражными судами норм национального и международного законодательства после постановления Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11.

До разрешения дела по Северному Кузбассу позиция арбитражных судов была неоднозначна и решения по делам о тонкой капитализации имели прямо противоположные выводы о возможности применения ч.2 ст. 269 НК РФ к спорным правоотношениям, предусматривающим возможность применения международных соглашений об избежании двойного налогообложения, которыми запрещена дискриминация налогоплательщиков с участием иностранного капитала по сравнению с налогоплательщиками без такого участия.

До дела Северного Кузбасса арбитражные суды в ряде случаев поддерживали налогоплательщиков в возможности неограниченного вычета процентных расходов в соответствии с положениями соглашений об избежании двойного налогообложения, если проценты были начислены по ставке, соответствующей рыночному уровню в соответствии с правилом п. 1 ст. 269 НК РФ.

Позиция арбитражных судов в таких случаях основывалась на том, что многие соглашения об избежании двойного налогообложения содержат специальные нормы, предусматривающие, что российские компании, капитал которых полностью или частично, прямо или косвенно принадлежит или контролируется иностранными резидентами, не должны подлежать в РФ более обременительному налогообложению, чем другие подобные российские компании. На этом основании суды признавали правомерным неприменение налогоплательщиками, имеющими контролируемую задолженность по займам от иностранных учредителей, правил тонкой капитализации, обосновывая это тем, что другие российские компании подпадают только под общие ограничения по вычету процентов, предусмотренные п. 1 ст. 269 НК РФ, а значит, аналогичные нормы должны применяться и к российским организациям с участием иностранного капитала (т.е. должен соблюдаться принцип недискриминации).

Такими положениями, по мнению части арбитражных судов, исключалось применение ч. 2 ст. 269 НК РФ к спорным правоотношениям, и, соответственно, при соблюдении правил п. 1 ст. 269 НК РФ налогоплательщики были вправе полностью учитывать в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, проценты по долговым обязательствам, подпадающим по всем параметрам под определение контролируемой задолженности согласно положениям п.2 ст. 269 НК РФ.

В качестве примеров подобных решений в пользу налогоплательщиков можно привести:

- Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 24.01.2011 г. по делу № А27-4701/2010 в отношении ОАО «Угольная компания «Северный Кузбасс». При обстоятельствах дела, аналогичных делу, по которому принято прецедентное постановление Президиума ВАС РФ № 8654/11 от 15.11.2011 г., суды всех трех инстанций признали не подлежащим применению п.2 ст. 269 НК РФ, поскольку данная норма является более обременительной, чем предусмотренная п.1 ст. 269 НК РФ, что противоречит нормам международных соглашений об избежании двойного налогообложения с Республикой Кипр и Швейцарией. В надзорной инстанции данное дело не рассматривалось;

- Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23.06.2011 г. по делу № А46-10363/2010 в отношении ООО «Омский завод полипропилена». Налогоплательщик выиграл спор в трех инстанциях. Определением ВАС РФ № ВАС-13698/1 от 02.03.2012 г. в пересмотре дела в порядке надзора было отказано. ВАС РФ, признав ошибочность выводов судов о невозможности применения п.2 ст. 269 НК РФ в спорных правоотношениях, сославшись на дело Северного Кузбасса, отказал в пересмотре дела в порядке надзора по причине того, что оспариваемые судебные акты вынесены до Постановления Президиума ВАС РФ № 8654/11 от 15.11.2011 г., и поскольку в данном постановлении отсутствует оговорка о возможности на его основании пересмотра судебных актов по делам со схожими обстоятельствами по новым обстоятельствам, указал, что оснований для их пересмотра в порядке надзора нет.

Возможно, что и по другим ранее приостановленным до разрешения дела Северного Кузбасса в надзорной инстанции делам, ВАС РФ примет аналогичные определения об отсутствии оснований для пересмотра в порядке надзора (Дело № А70-13648/2009 в отношении ОАО «Интегра-Геофизика»; дело № А73-7406/2010 в отношении ОАО «Дальлеспром»).

- Постановление ФАС Московского округа от 02.12.2011 г. по делу № А40-119443/2010 в отношении ООО «ВымпелКом-Инвест». Данное дело примечательно тем, что уже после принятия Президиумом ВАС РФ постановления по делу Северного Кузбасса и увеличению, в связи с этим, шансов налоговых органов на победу в кассации, налоговые органы отказались от рассмотрения дела в Федеральном арбитражном суде. Также важно отметить, что одним из доказательств в пользу налогоплательщика в данном деле выступало Письмо Минфина РФ от 27.08.2010 г. № 03-08-05, в котором, давая правовую оценку спорной ситуации, Минфин РФ подтвердил, что правила тонкой

капитализации в данном случае неприменимы. При этом в других письмах Минфин РФ последовательно высказывает позицию, согласно которой, независимо от положений соглашения об избежании двойного налогообложения, российские налоговые органы вправе применять правила недостаточной капитализации, содержащиеся в национальном законодательстве (Письмо Минфина России от 25.11.2010 № 03-08-05, Письмо Минфина России от 14.04.2010 № 03-08-05 и др.).

Противоположную позицию арбитражных судов по спорам о тонкой капитализации отражает Постановление ФАС Дальневосточного округа от 23.05.2011 г. по делу № А73-7402/2010 в отношении ОАО «Дальлеспром». Суды всех трех инстанций при рассмотрении обстоятельств дела признали не подлежащим применению Соглашение с Кипром об избежании двойного налогообложения, поскольку налогоплательщик является резидентом РФ, получившим доход от источников в РФ (российских компаний с долей участия кипрской компании), а не напрямую от кипрской компании – что исключает возможность распространения на налогоплательщика действия Соглашения. Отметим, что аналогичный довод налоговых органов в пользу применения п.2, ст. 269 НК РФ к подобным спорам в описанных выше делах, имеющих положительный исход для налогоплательщика, судами отклонялся и не был признан правомерным.

Такое кардинально противоположное различие в трактовке норм национального и международного законодательства арбитражными судами различных инстанций и округов применительно к аналогичным обстоятельствам спорных дел подтверждало неоднозначность и сложность сопоставления данных норм и их толкования.

Принятие Постановления Президиума № 8654/11 от 15.11.2011 г. привело к формированию судами единой позиции, практически не оставляющей налогоплательщикам возможности выиграть спор по вопросу тонкой капитализации в суде.

Так, после 15.11.2011 г., решения по делам, выигранным налогоплательщиками в первой и апелляционной инстанциях, при пересмотре в кассационном порядке были отменены со ссылкой на позицию ВАС РФ и в удовлетворении требований налогоплательщиков было отказано (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 31.01.2012 г. по делу № А45-3310/2011 в отношении ООО «Терминал Сибирь»; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.02.2012 г. по делу № А56-23858/2011 в отношении ООО «СРВ-Папула»). Показательным в отношении изменения оценки судами одних и тех же обстоятельств до и после выражения своей позиции ВАС РФ являются судебные дела в отношении ЗАО «Промлизинг». При аналогичных обстоятельствах в отношении одного и

того же налогоплательщика до принятия постановления Президиума ВАС налогоплательщик выиграл дела во всех трех инстанциях (Постановления ФАС Московского округа от 22.06.2011 г. по делу № А40-78837/2010 и от 08.07.2011 г. по делу № А40-78880/2010), а после принятия постановления кассационная инстанция отказала в удовлетворении требований налогоплательщика со ссылкой на позицию ВАС (Постановление ФАС Московского округа от 29.11.2011 г. по делу № А40-11308/1020-113).

Как и все, упомянутые выше, дело Северного Кузбасса касалось вопроса правомерности отнесения налогоплательщиками начисленных процентов по долговым обязательствам в полном объеме к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, в обход правил ч.2 ст. 269 НК РФ. Однако в нем не рассматривались требования налоговых органов о переквалификации начисляемых процентов в дивиденды, поскольку фактического погашения процентов по займам не осуществлялось.

В отношении такой переквалификации интересными являются несколько дел в отношении Компании Винтер Холдинг ГмбХ (дело № А81-704/2011, А81-703/2011, А81-702/2011 и др.). Их кассационное рассмотрение состоялось уже после опубликования постановления по Северному Кузбассу – несмотря на это ФАС Западно-Сибирского округа, давая оценку обстоятельствам дела, признал правомерным ссылку заявителя на нормы международного соглашения и посчитал неправильным действия российской организации-заемщика по переквалификации выплачиваемых процентов по займу в дивиденды и применения норм ст. 269 НК РФ без учета толкования и использования Соглашения об избежании двойного налогообложения, которое не содержало указаний на возможность подобной переквалификации.

Впервые переквалификация налоговыми органами выплаченных процентов по заемному обязательству в дивиденды была признана правомерной в деле ООО «Нарьянмарнефтегаз» (Постановление ФАС Московского округа от 27.02.2012 г. по делу № А40-1164/11-99-7).

Несмотря на доводы налогоплательщика об отсутствии признаков контролируемой задолженности, перечисленных в п. 2 ст. 269 НК РФ, выражающихся в том, что займодавец не является участником российской организации и ни прямо, ни косвенно не владеет долей в его уставном капитале, суды признали, что фактически в данном случае иностранная материнская компания для целей выдачи займа своей дочерней российской компании (ООО «Нарьянмарнефтегаз») использовала другую свою дочернюю иностранную компанию. Таким образом, арбитражные суды признали займодавца

конduitной компанией, используемой для передачи и трансформации дохода для целей уменьшения налоговых обязательств при операциях в сфере международных экономических отношений.

Договор займа в ходе рассмотрения дела был признан судами заменой финансирования материнской компанией деятельности дочерней и увеличения ее уставных средств, что повлекло негативные последствия для бюджета государства в виде непоступления сумм налогов, а для российской организации-заемщика – в виде убытков, что препятствует адекватной оценке его состояния.

Аналогичные обстоятельства были предметом рассмотрения в рамках другого дела. По делу о доначислении налога на прибыль ООО «Скания-Русь» в связи с неприменением правил тонкой капитализации судами всех трех инстанций было установлено отсутствие аффилированности заемщика – российской организации и займодавца – иностранной компании. Данные организации, как и в деле Нарьянмарнефтегаза, являлись сестринскими компаниями. Со ссылкой на данное обстоятельство ФАС Московского округа в постановлении от 30.09.2011 г. по делу № А40-135537/2010 принял постановление в пользу налогоплательщика, поскольку в подобной ситуации отсутствует один из обязательных критериев признания задолженности контролируемой – наличие аффилированности сторон долгового обязательства либо участие иностранной компании прямо или косвенно в уставном капитале российской.

Таким образом, учитывая сохранение разных позиций арбитражных судов в отношении переквалификации процентов в дивиденды, в отличие от выработки единой позиции в отношении учета процентов в расходах, можно сделать вывод, что неоднозначность в трактовке норм национального законодательства по делам о тонкой капитализации в совокупности с правилами налогообложения, предусмотренными международными соглашениями об избежании двойного налогообложения, оставляет возможность налогоплательщикам отстоять право на выплату процентов займодавцу-иностранной компании без переквалификации разницы в дивиденды. При этом необходимо заранее детально проанализировать подлежащее применению международное соглашение с учетом позиции ВАС РФ, налоговых органов и их толкования правил тонкой капитализации и проработать обоснованную позицию, позволяющую однозначно определить невозможность применения правил п.2 и 4 ст. 269 НК РФ к правоотношениям с займодавцем- иностранной организацией.

«Тонкая капитализация»: до и после дела «Северного Кузбасса»

Автор: Administrator
06.12.2012 11:09 -

Обсудить материал с автором...

**Коллектив
Центра структурирования бизнеса и налоговой безопасности**