



# ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

---

## ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда  
Российской Федерации

№ 8654/11

Москва

15 ноября 2011 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего – Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Иванова А.А.;

членов Президиума: Бациева В.В., Витрянского В.В., Завьяловой Т.В., Козловой О.А., Маковской А.А., Пановой И.В., Першутова А.Г., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 по Кемеровской области о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Кемеровской области от 12.08.2010 по делу № А27-7455/2010, постановления Седьмого арбитражного апелляционного суда от 01.11.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 11.03.2011 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 по Кемеровской области – Аракелов С.А., Егоров Д.В., Казанский Д.М., Коптелова И.П., Овчар О.В., Харитонов К.Г.;

от открытого акционерного общества «Угольная компания «Северный Кузбасс» – Ахметшин Р.И., Беляев К.С., Китайгора Т.А., Пепеляев С.Г., Прокопчик С.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Завьяловой Т.В. и объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Открытое акционерное общество «Угольная компания «Северный Кузбасс» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд Кемеровской области с заявлением, уточненным в порядке, предусмотренном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 по Кемеровской области (далее – инспекция) от 11.02.2010 № 11 в части доначисления 144 155 558 рублей налога на прибыль, 4 101 040 рублей налога на добавленную стоимость, 39 183 рублей единого социального налога, 45 843 рублей страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, начисления соответствующих сумм пеней за несвоевременную уплату данных налогов и сборов, а также в части предложения уменьшить убытки, завышенные при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль за 2007 год, на сумму 538 024 471 рубль, за 2008 год – на сумму 265 494 420 рублей.

Решением Арбитражного суда Кемеровской области от 12.08.2010 требование общества удовлетворено частично.

Постановлением Седьмого арбитражного апелляционного суда от 01.11.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 11.03.2011 указанные судебные акты в части отказа обществу в удовлетворении требования о признании недействительным решения инспекции о доначислении 2 738 943 рублей налога на добавленную стоимость и начислении соответствующих сумм пеней отменил, решение инспекции в этой части признал недействительным; в остальной части судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции и постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций инспекция просит отменить их в части признания недействительными пунктов 1.5 и 1.6 названного решения инспекции, касающихся вывода о необоснованном отнесении обществом в состав внереализационных расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, процентов по долговым обязательствам, в том числе по контролируемой задолженности общества, ссылаясь на нарушение судами единообразия в толковании и применении норм материального и процессуального права.

В отзыве на заявление общество просит оставить данные судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты в оспариваемой части подлежат отмене по следующим основаниям.

По результатам выездной налоговой проверки открытого акционерного общества «Шахта Березовская», реорганизованного в открытое акционерное общество «Угольная компания «Северный Кузбасс», составлен акт и принято решение от 11.02.2010 № 11 (далее – решение инспекции) о доначислении обществу налогов и начислении

пеней за их несвоевременную уплату, а также о внесении исправлений в документы бухгалтерского и налогового учета.

Управлением Федеральной налоговой службы по Кемеровской области решение инспекции утверждено с учетом корректировки размера единого социального налога, подлежащего уплате за 2008 год.

В частности, инспекцией было установлено, что в 2007 году между ОАО «Шахта Березовская» и закрытым акционерным обществом «Северсталь-Ресурс» заключен договор займа от 05.03.2007 № 07/07, согласно которому общество получило заем на сумму 5 200 000 000 рублей на пополнение оборотных средств с начислением процентов из расчета 9 процентов годовых за время фактического пользования заемными средствами. Срок возврата займа и процентов – до 31.12.2007. Дополнительными соглашениями сумма займа увеличена до 11 000 000 000 рублей, процентная ставка – до 10,2 процента годовых, а срок возврата займа и процентов продлен до 31.12.2008.

ЗАО «Северсталь-Ресурс» 09.04.2008 уступило права требования по данному договору компании MITTAL STEEL HOLDING AG (Швейцария), которая в ноябре 2008 года уступила все права по договору займа компании ArcelorMittal Finance (резидент Великого Герцогства Люксембург). Дополнительным соглашением от 29.12.2008 срок возврата займа и процентов по договору продлен до 16.12.2009.

В течение 2008 года общество ежемесячно начисляло проценты за пользование заемными средствами, фактического перечисления денежных средств в погашение задолженности по процентам компаниям MITTAL STEEL HOLDING AG и ArcelorMittal Finance не производилось.

Сумма начисленных процентов по долговому обязательству перед ЗАО «Северсталь-Ресурс» составила 656 228 823 рубля, по обязательству перед компанией MITTAL STEEL HOLDING AG – 533 218 615 рублей и по обязательству перед компанией ArcelorMittal Finance – 92 917 542 рубля.

Кроме того, инспекцией было установлено, что обществом заключены также договоры займа с открытым акционерным обществом «Карельский окатыш» от 26.12.2005 № 2045 и от 21.11.2005 № 93 на сумму 2 005 000 000 рублей и 245 000 000 рублей соответственно.

Задолженность по этим договорам обществом погашена 27.08.2007, сумма начисленных процентов по долговым обязательствам составила 100 417 808 рублей и была им отнесена в состав расходов при исчислении налога на прибыль за 2007 год.

При рассмотрении данного эпизода судами трех инстанций установлено и обществом не оспаривалось, что ЗАО «СеверстальРесурс» и ОАО «Карельский окатыш» являются аффилированными лицами иностранной компании «Фронтдил Лимитед» (Кипр), владеющей косвенно более чем 20 процентами доли в уставном капитале общества.

В проверяемом налоговом периоде компания MITTAL STEEL HOLDING AG также являлась акционером ОАО «Шахта Березовская», владеющим более чем 20 процентами уставного капитала общества.

С учетом указанных обстоятельств, а также того, что общество имеет непогашенную задолженность перед упомянутыми организациями, более чем в три раза превышающую разницу между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика (собственный капитал) на последнее число отчетного (налогового) периода, задолженность общества по названным договорам займа является контролируемой в силу статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

Одним из оснований для признания неправомерным отнесения начисленных сумм процентов по долговым обязательствам в состав расходов общества за 2007 – 2008 годы послужил вывод инспекции о необходимости применения к рассматриваемой ситуации положений пункта 2 статьи 269 Кодекса, регулирующего порядок исчисления процентов в отношении контролируемой задолженности.

По данному основанию инспекция исключила из состава расходов общества 1 131 638 884 рубля, в том числе по пункту 1.5 решения – 424 923 760 рублей и по пункту 1.6 – 706 715 124 рубля, сложившихся из задолженности по долговым обязательствам перед ЗАО «Северсталь-Ресурс», ОАО «Карельский окатыш» и компании MITTAL STEEL HOLDING AG.

В соответствии с пунктом 1 статьи 265 Кодекса в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, 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 с учетом особенностей, предусмотренных статьей 269 Кодекса.

Согласно пункту 2 статьи 269 Кодекса в случае, 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 – контролируемая задолженность перед иностранной организацией), и если размер контролируемой задолженности перед иностранной организацией более чем в 3 раза превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика – российской организации – на последнее число отчетного (налогового) периода, при определении предельного

размера процентов, подлежащих включению в состав расходов, с учетом положений пункта 1 упомянутой статьи применяются правила, установленные данным пунктом.

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

Признав задолженность общества по долговым обязательствам контролируемой, суды трех инстанций вместе с тем сочли, что в рассматриваемом случае приоритет имеют нормы международных договоров, регулирующих вопросы налогообложения участников этих сделок.

Рассмотрев положения Соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, заключенного между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией 15.11.1995 (далее – Соглашение от 15.11.1995), и Соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, заключенного между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр 05.12.1998 (далее – Соглашение от 05.12.1998), суды пришли к выводу, что налогообложение общества, в том числе разрешение вопросов, связанных с особенностями формирования его расходов при определении налогооблагаемой прибыли, должно производиться с учетом требований данных соглашений.

Между тем указанный вывод судов не основан на положениях действующего налогового законодательства.

Согласно статье 7 Кодекса в случае, если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

Таким образом, международные договоры, в частности соглашения об избежании двойного налогообложения, применяются в случаях, когда национальное законодательство вступает в противоречие с международными правовыми актами и устанавливает иное правовое регулирование тех или иных вопросов налогообложения резидентов договаривающихся государств.

При проведении выездной налоговой проверки инспекция не ставила вопрос о признании общества налоговым агентом в отношении дохода, подлежащего выплате резидентам государств, с которыми Российской Федерацией заключены данные соглашения, и о взыскании с него соответствующих сумм налога ввиду отсутствия факта реального погашения обществом в рассматриваемые налоговые периоды процентов по указанным долговым обязательствам.

Суды при рассмотрении настоящего спора, мотивируя свои выводы, ошибочно, по мнению Президиума, сослались на статьи 24 соглашений от 15.11.1995 и от 05.12.1998, придав им более широкое толкование, фактически исключая возможность применения пункта 2 статьи 269 Кодекса при учете процентов по контролируемой задолженности.

Вместе с тем названные статьи 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 Кодекса, вводящий ограничения для налогоплательщиков – российских организаций – при учете ими процентов по долговым обязательствам перед компаниями, доминирующими в различных формах в деятельности налогоплательщика – российской организации.

Указанное ограничение по учету процентов вводится при таком построении бизнеса российской компании, когда имеет место высокая доля долга, аффилированность заемщика и кредитора, в лице которого выступает не только иностранная компания, но и российская компания, аффилированная с иностранной компанией, отсутствие факта погашения долгового обязательства.

Данные признаки соответствуют понятию «ассоциированные предприятия», в отношении которых статьями 9 соглашений от 15.11.1995 и от 05.12.1998 вводится особый порядок налогообложения прибыли, полученной такими предприятиями ввиду наличия между ними особых коммерческих и финансовых взаимоотношений.

При этом в официальном комментарии Организации экономического сотрудничества и развития к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения, являющейся рамочным документом, устанавливающим общие принципы и подходы к устранению двойного налогообложения, указывается на возможность применения положений названных статей соглашений не только для определения конкурентности рыночной ставки, предусмотренной для займа, но и для определения того, является ли ссуда реальной или же представляет собой платеж, например вклад в акционерный капитал (подпункт «b» пункта 3 комментария к статьям 9 соглашений).

Следовательно, статьи 9 соглашений не только позволяют, но и указывают на необходимость применения норм национального законодательства о контролируемой задолженности, в связи с чем пункты 3 статей 24 соглашений, устанавливающие определенные гарантии резидентам договаривающихся государств по применению вычетов при определении налогооблагаемой прибыли, не распространяются на резидентов, обладающих признаками ассоциированного предприятия, о чем прямо говорится в данной норме.

Нельзя согласиться с позицией общества относительно распространения на него также положений пунктов 4 статей 24 соглашений, в соответствии с которыми предприятия договаривающихся государств, капитал которых полностью или частично, прямо или косвенно принадлежит или контролируется одним или несколькими резидентами другого договаривающегося государства, не должны подвергаться в первом указанном договаривающемся государстве любому налогообложению или любому связанному с ним требованию, иному или более обременительному, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться другие подобные предприятия первого указанного договаривающегося государства.

Данное положение означает, что ко всем без исключения российским организациям, подпадающим под действие пункта 2 статьи 269 Кодекса, применяется порядок, установленный названными положениями Кодекса, который лишь вводит для российских налогоплательщиков дополнительное условие, которому необходимо соответствовать для получения возможности вычитать проценты без соответствующих ограничений.

Таким образом, установление в пункте 2 статьи 269 Кодекса правил, направленных на противодействие злоупотреблениям в налоговых правоотношениях, нельзя рассматривать в качестве дискриминационных

по отношению к российским организациям с существенным иностранным капиталом при наличии у них контролируемой задолженности перед иностранной организацией.

Поскольку указанные обстоятельства были установлены инспекцией при проведении выездной налоговой проверки, обществу было правомерно отказано во включении процентов по контролируемой задолженности в размере 1 131 638 884 рублей в состав расходов при исчислении налога на прибыль.

Таким образом, обжалуемые судебные акты в оспариваемой части основаны на неправильном применении норм права и нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, в связи с чем подлежат отмене в соответствии с пунктом 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

#### ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Кемеровской области от 12.08.2010 по делу № А27-7455/2010, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 01.11.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 11.03.2011 по тому же делу в части удовлетворения требования открытого акционерного общества «Угольная компания «Северный Кузбасс» о признании недействительными пунктов 1.5 и 1.6 решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1

по Кемеровской области от 11.02.2010 № 11 по эпизоду, связанному с исключением из состава расходов 1 131 638 884 рублей процентов, отменить.

В отмененной части в удовлетворении заявленного обществом требования отказать.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов