



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 3715/13

Москва

17 сентября 2013 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего – заместителя Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Слесарева В.Л.;

членов Президиума: Абсалямова А.В., Амосова С.М., Андреевой Т.К., Бациева В.В., Завьяловой Т.В., Козловой О.А., Маковской А.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Перми о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Пермского края от 31.05.2012 по делу № А50-4254/2012, постановления Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.08.2012 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 05.12.2012 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

Официальный сайт Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: <http://www.arbitr.ru/>
(информация о движении дела, справочные материалы и др.).

от заявителя – Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Перми – Званков В.В., Калашник Е.А., Картузова М.В., Шмытов А.А.;

от закрытого акционерного общества «ЭР-Телеком Холдинг» – Леваков С.В., Салмакова Т.Н., Штирц Е.Е.

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

Закрытое акционерное общество «ЭР-Телеком Холдинг» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд Пермского края с заявлением о признании частично недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Перми (далее – инспекция) от 02.12.2011 № 05-07/14819/19339дсп (далее – решение инспекции, решение).

Решением Арбитражного суда Пермского края от 31.05.2012 требование общества удовлетворено частично: решение инспекции признано недействительным в части привлечения общества к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) в виде взыскания 800 рублей штрафа, а также в части исключения из состава внереализационных расходов по налогу на прибыль организаций за 2007 – 2008 года начисленных процентов и соответствующих пеней; в остальной части в удовлетворении заявления отказано.

Постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.08.2012 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 05.12.2012 указанные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов инспекция просит их отменить в части эпизода, связанного с исключением

из состава внереализационных расходов по налогу на прибыль за 2007 – 2008 года начисленных процентов и пеней, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, принять новый судебный акт об отказе в удовлетворении требования общества в данной части.

В отзыве на заявление общество просит оставить обжалуемые 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 заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Как усматривается из материалов дела, по результатам выездной налоговой проверки общества инспекцией составлен акт и принято решение в том числе об исключении из состава внереализационных расходов по налогу на прибыль за 2007 – 2008 года начисленных процентов и соответствующих пеней.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Пермскому краю от 17.02.2012 решение инспекции в оспариваемой части оставлено без изменения и вступило в законную силу.

Основанием для принятия решения послужил вывод инспекции о нарушении порядка отнесения сумм процентов в состав внереализационных расходов.

Судами установлено, что у общества в рассматриваемые налоговые периоды имелась контролируемая задолженность перед иностранной организацией PFIG OVERSEAS INVESTMENTS LIMITED, владеющей 99 процентами в уставном капитале общества.

Показатель отношения непогашенной контролируемой задолженности к собственному капиталу общества в налоговых периодах 2007 года составлял:

по состоянию на 31.03.2007 – 218,98;

по состоянию на 30.06.2007 – величина собственного капитала была отрицательной;

по состоянию на 30.09.2007 – 2,74;

по состоянию на 31.12.2007 – 3,11.

В налоговых периодах 2008 года у общества показатель отношения размера непогашенной контролируемой задолженности к собственному капиталу составлял:

по состоянию на 31.03.2008 – 3,44;

по состоянию на 30.06.2008 и 30.09.2008 – величина собственного капитала была отрицательной;

по состоянию на 31.12.2008 – 0,53.

Пунктом 2 статьи 269 Кодекса предусмотрено, что 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 (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 – собственный

капитал) на последнее число отчетного (налогового) периода, при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов, 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 3 (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, – на 12,5).

В целях данного пункта при определении величины 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.

Таким образом, из названных положений следует, что в целях исчисления налога на прибыль организаций налогоплательщики вправе отнести в состав внереализационных расходов начисленные проценты по долговым обязательствам по правилам, установленным статьей 269 Кодекса.

Спор между сторонами относительно квалификации задолженности как контролируемой, суммы контролируемой задолженности на соответствующие даты отчетных (налоговых) периодов, а также

превышения размера контролируемой задолженности над собственным капиталом общества на последнее число отчетного (налогового) периода более чем в 3 раза, отсутствует.

Из материалов дела усматривается, что обществом величина предельных процентов по контролируемой задолженности за 2007 год была рассчитана путем деления суммы процентов, начисленных за весь налоговый период, на коэффициент капитализации, рассчитанный на 31.12.2007 (метод нарастающего итога) с использованием показателей контролируемой задолженности, доли участия и собственного капитала, определенных по состоянию на 31.12.2007.

Применив правила, установленные пунктом 2 статьи 269 Кодекса, в отчетных периодах (квартал, полугодие и девять месяцев 2008 года), общество сочло, что у него отсутствует обязанность определять предельную величину процентов по контролируемой задолженности в указанных отчетных периодах в связи с тем, что по состоянию на 31.12.2008 отношение размера непогашенной контролируемой задолженности к собственному капиталу было менее 3, и произвело перерасчет процентов за 2008 год по правилам, установленным пунктом 1 статьи 269 Кодекса, исходя из ставки рефинансирования, увеличенной в 1,1 раза.

Инспекция признала произведенный обществом в 2007 – 2008 годах расчет процентов ошибочным и рассчитала величину предельных процентов дискретно: в 2007 году за первый, второй и четвертый кварталы – путем деления величины процентов, начисленных обществом за каждый квартал в отдельности, на коэффициент капитализации, рассчитанный на последнюю отчетную дату каждого отчетного периода – 31.03.2007, 30.06.2007, 31.12.2007 соответственно. По состоянию на 30.09.2007 предельная величина процентов по контролируемой задолженности не рассчитывалась, так как предельно допустимая величина отношения контролируемой задолженности к собственному капиталу,

рассчитанному исходя из данных баланса общества на 30.09.2007, не была превышена.

Аналогичная методика была применена инспекцией и при расчете предельных процентов в 2008 году, согласно которой размер процентов рассчитывался на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного периода, за исключением 31.12.2008, поскольку предельно допустимая величина отношения контролируемой задолженности к собственному капиталу на упомянутую дату не была превышена.

Основываясь на указанном расчете, инспекция пришла к выводу о неправомерном включении обществом в состав внереализационных расходов процентов по контролируемой задолженности перед иностранным учредителем в размере 231 249 718 рублей 40 копеек, в том числе в 2007 году – 52 753 852 рубля 7 копеек, в 2008 году – 178 495 866 рублей 33 копейки.

В результате занижения налоговой базы в проверяемые налоговые периоды общество завысило убыток за 2007 год на 21 696 109 рублей, за 2008 год – на 178 495 866 рублей.

Таким образом, спор между сторонами возник относительно периода корректировки размера начисленных процентов по контролируемой задолженности перед иностранной организацией: в целом за отчетный (налоговый период), то есть с перерасчетом ранее начисленных процентов либо только за последний квартал отчетного (налогового периода).

Суды трех инстанций, удовлетворяя требование общества в указанной части, исходили из того, что примененный инспекцией порядок распределения процентов является неверным, противоречащим пункту 2 статьи 269, пункту 8 статьи 272 и статье 285 Кодекса.

Так, по мнению судов, пункт 8 статьи 272 Кодекса не запрещает по итогам следующего отчетного периода или года произвести перерасчет предельных процентов (как это делается по всем нормируемым расходам в соответствии со статьей 318 Кодекса) и устанавливает необходимость

равномерного распределения процентных доходов и расходов по всему периоду действия договора займа (кредита).

Кроме того, статьей 318 Кодекса определено, что в случае, если в отношении отдельных видов расходов предусмотрены ограничения по размеру расходов, принимаемых для целей налогообложения, то база для исчисления предельной суммы таких расходов определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

Основываясь на указанных положениях главы 25 Кодекса, суды пришли к выводу, что расчет процентов по контролируемой задолженности перед иностранной организацией необходимо производить в целом по итогам соответствующего отчетного (налогового) периода с перерасчетом ранее начисленных процентов, в связи с чем признали недействительным решение инспекции в части исключения из внереализационных расходов общества по налогу на прибыль за 2007 – 2008 года начисленных процентов.

Между тем судами не учтено следующее.

Порядок ведения налогового учета дохода (расходов) в виде процентов по договорам займа, кредита установлен статьей 328 Кодекса и предусматривает, что в аналитическом учете налогоплательщик самостоятельно отражает сумму доходов (расходов) в сумме причитающихся в соответствии с условиями указанных договоров процентов отдельно по каждому виду долгового обязательства с учетом статьи 269 Кодекса.

Проценты по договорам кредита, займа и иным аналогичным договорам, иным долговым обязательствам учитываются на дату признания дохода (расхода) в соответствии с главой 25 Кодекса.

Так, согласно пункту 8 статьи 272 Кодекса по договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, в целях главы 25 Кодекса расход признается осуществленным и включается в состав

соответствующих расходов на конец соответствующего отчетного периода (в редакции Федерального закона от 29.05.2002 № 57-ФЗ, действовавшей в проверяемые налоговые периоды).

Таким образом, при применении метода начисления расходы по указанным договорам признаются в отчетном (налоговом) периоде их возникновения согласно условиям договора. Окончание каждого отчетного периода фиксирует для целей налогообложения прибыли величину признанных в нем расходов, так как налогоплательщик по его итогам обязан определить прибыль (разницу между полученными доходами и расходами), исчислить и уплатить в бюджет соответствующую сумму авансового платежа.

Аналогичным образом определяется предельная величина признаваемых расходов, при расчете которой налогоплательщиком учитывается коэффициент капитализации, определяемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода.

Системный анализ положений статей 269, 272, 285 и 328 Кодекса показывает, что названные нормы исключают возможность определения предельной величины процентов нарастающим итогом, поскольку такое признание (нормирование) осуществляется только в отношении не признанных ранее расходов.

Принцип формирования налоговой базы нарастающим итогом означает, что за каждый последующий отчетный период величина расходов в виде процентов определяется как сумма расходов, рассчитанная за предыдущий отчетный период, увеличенная на сумму расходов в виде процентов, начисленных в последующем квартале (месяце). При этом пересчет расходов, признанных в прошлых отчетных периодах, не производится.

Установленные пунктом 2 статьи 269 Кодекса правила определения предельной величины процентов по контролируемой задолженности перед иностранной организацией также исключают возможность их применения

нарастающим итогом. В случае изменения соотношения контролируемой задолженности и собственного капитала российской организации в последующем отчетном периоде по сравнению с предыдущим отчетным периодом расходы в виде процентов за предыдущий отчетный период пересчету не подлежат.

Президиум считает несостоятельной ссылку судов на положения пункта 3 статьи 318 Кодекса, указывающие на возможность определения налоговой базы нарастающим итогом в случае, когда в соответствии с главой 25 Кодекса предусмотрены ограничения по размеру расходов, принимаемых для целей налогообложения.

Пункт 2 статьи 269 Кодекса содержит прямое указание о необходимости определения таких показателей, как величина задолженности, активы и обязательства организации, собственный капитал и доля в уставном капитале на последнее число каждого отчетного периода. Суммирование указанных показателей по итогам полугодия, девяти месяцев и года Кодексом не предусмотрено.

При названных обстоятельствах у судов отсутствовали правовые основания для признания недействительным решения инспекции по эпизоду, связанному с исключением из состава внереализационных расходов общества по налогу на прибыль за 2007 – 2008 года начисленных процентов и пеней, поэтому оспариваемые судебные акты подлежат отмене на основании пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

С учетом изложенного 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 Пермского края от 31.05.2012 по делу № А50-4254/2012, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.08.2012 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 05.12.2012 в части признания недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Перми от 02.12.2011 № 05-07/14819/19339дсп по эпизоду, связанному с исключением из состава внереализационных расходов по налогу на прибыль за 2007 – 2008 года начисленных процентов и пеней, отменить.

В удовлетворении требования закрытого акционерного общества «ЭР-Телеком Холдинг» в данной части отказать.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

В.Л. Слесарев