

Дело о контролируемой задолженности и правовой неопределенности, или Табачок пополам

Варлам ломит пополам, а Денис со всяким делись.

Пословица

Определение ВС РФ от 18.03.2016 № 305-КГ15-14263, А40-87775/14

Российское общество («Новая табачная компания») выплачивало проценты по займу, полученному от другой российской организации, которая была аффилирована с зарубежной материнской компанией общества. Налоговый орган признал данную задолженность контролируемой, в связи с чем исключил проценты по займу из расходов и, соответственно, доначислил обществу налог на прибыль. Кроме того, налоговый орган переqualificировал сверхнормативные проценты в дивиденды и предложил обществу в качестве налогового агента уплатить с этих дивидендов налог на доход иностранной компании (несмотря на то, что деньги выплачивались не зарубежной компании, а российскому работодателю).

После ряда процессуальных пертурбаций дело (№ А40-87775/14) дошло до Верховного Суда, симпатии которого разделились пополам между налоговым органом и налогоплательщиком. ВС поддержал налоговый орган по первому пункту (контролируемая задолженность), но встал на защиту налогоплательщика по второму пункту (налог на дивиденды).

Ключевым аргументом в пользу налогоплательщика стал принцип, требующий определенности налогового закона. Как известно, неустранимые неясности налогового закона должны толковаться в пользу налогоплательщика. Налогоплательщики часто ссылаются на этот принцип в налоговых спорах в качестве одного из «запасных» аргументов, но очень редко находят понимание судов в этом вопросе. Данное дело – одно из немногих, где суд столь высокого уровня не просто воспринял этот аргумент, но положил его в основу своего решения...

Мажоритарная доля (90%) в капитале ООО «Новая табачная компания» (НТК) принадлежала ЗАО «Торговая компания «Мегаполис»». В свою очередь, почти 100% акций «Мегаполиса» принадлежали кипрской компании Megapolis Holdings (Overseas) Limited.

Общество (НТК) взяло у российского «Мегаполиса» займы под 10% годовых в общей сложности примерно 8 млрд. рублей – для финансирования сделки поглощения действующих российских дистрибьюторов фирмы Philip Morris. Сам «Мегаполис» получил эти деньги в кредит в «Сбербанке».

В 2011 году общество начислило по данным займам примерно 400 млн. рублей процентов, а выплатило – более 800 млн. (разница связана с тем, что в 2011 году выплачивались проценты и за предыдущие годы). Начисленные проценты общество в обычном порядке включило в расходы для целей налогообложения.

Однако налоговый орган (Межрегиональная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 3), проводивший выездную налоговую проверку общества, не согласился с таким подходом.

Согласно действующим российским правилам о «тонкой капитализации» (thin capitalization rules), если российская организация берет займы деньги у своей зарубежной материнской компании (прямо или косвенно владеющей более 20% уставного капитала организации) либо у российской компании, аффилированной с этой зарубежной материнской компанией, то такая задолженность признается «контролируемой».

Если размер контролируемой задолженности более чем в три раза превышает размер собственного капитала российской организации, то соответствующая часть процентов по займу исключается из расходов организации для целей налогообложения (п.п. 2-3 ст. 269 НК). Более того, «сверхнормативная» часть процентов приравнивается для целей налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в связи с чем облагается налогом по применимой к таким дивидендам ставке (п. 4 ст. 269 НК).

В данном случае собственный капитал общества в результате сделок поглощения стал отрицательным. В полном соответствии с буквой НК налоговый орган признал всю задолженность контролируемой, в связи с чем исключил всю сумму начисленных процентов (400 млн.) из расходов, а сверхнормативную сумму выплаченных процентов (800 млн.) обложил налогом у источника на доход иностранной компании по ставке для дивидендов (15%).

Несмотря на возражения общества на акт выездной налоговой проверки, сформулированные обществом в акте разногласий, налоговый орган остался непреклонным. Решением налогового органа обществу было доначислено 80 млн. рублей налога на прибыль и 120 млн. рублей налога на дивиденды, плюс пени и штрафы.

Однако на стадии апелляционного обжалования этого решения в ФНС России удача впервые улыбнулась налогоплательщику. ФНС согласилась с обществом в том, что если проценты, выплаченные российской компании, считаются дивидендами, выплаченными кипрской компанией, то и налог у источника на эти «дивиденды» надо исчислять по ставкам, применимым к кипрским компаниям. В соответствии с действующим между Россией и Кипром соглашением эта ставка составляет не 15%, а 10% (при определенных условиях ставка снижается до 5%, но, видимо, ФНС сочло эту пониженную ставку неприменимой). В результате ФНС снизило налог на дивиденды со 120 до 80 млн. рублей.

Однако этот результат общество не устроило. Оно обратилось в суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа (в редакции ФНС).

В первой инстанции налоговый орган потерпел сокрушительное поражение: Арбитражный суд города Москвы полностью поддержал аргументы налогоплательщика и разрешил дело в его пользу.¹

В части доначисления налога на прибыль суд пришел к выводу, что положения п. 2 ст. 269 не подлежат применению ввиду их противоречия международному налоговому соглашению между Россией и Кипром (а именно, его статьям о процентах и об ассоциированных предприятиях). Специальные оговорки, имеющиеся в этом соглашении по поводу «нерыночных» сделок ассоциированных предприятий, по мысли суда, не изменяют этого результата. Ведь речь в данном случае не шла об искусственном занижении налоговой базы: заем у аффилированной компании брался для разумных деловых целей и под разумные проценты.

¹ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 28.01.2015 по делу № А40-87775/14.

В части налога на дивиденды суд отметил, что хотя п. 4 ст. 269 НК формально и приравнивает сверхнормативные проценты к дивидендам, но обязанности налогового агента возлагаются на российскую организацию лишь в случае фактической выплаты дохода иностранной компании. Во всяком случае, это так при буквальном прочтении закона. Выплаты же дохода иностранной компании в данном случае не было.

Суд также отметил, что Минфин, который по закону имеет право «разъяснять» нормы НК, в разных своих письмах высказывал по данному вопросу прямо противоположные суждения. Это как минимум означает неопределенность нормы, а по закону (п. 7 ст. 3 НК) любые неустраняемые неясности должны толковаться в пользу налогоплательщика.

Кроме того, согласно суду, отстаиваемая налоговым органом трактовка п. 4 ст. 269 приведет к двойному налогообложению соответствующего дохода: один раз налогом на «дивиденды», второй раз – налогом на прибыль в составе дохода российского заимодавца.

Из текста судебного решения видно, что дискуссия между налогоплательщиком и налоговым органом велась на высоком интеллектуальном уровне.

Инспекция, в частности, цитирует официальный комментарий Организации экономического сотрудничества и развития к ее Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения. Налогоплательщик, в свою очередь, ссылается на позиции Конституционного Суда РФ, Всеобщую декларацию прав человека, практику Европейского суда по правам человека и даже на одно из решений Европейского суда справедливости. В этом решении (С-524/04 от 13.03.2007) Европейский суд справедливости признал, что дискриминационные правила тонкой капитализации могут применяться лишь в случае искусственных сделок (основываясь, правда, на свободе движения капитала, которая установлена законодательством ЕС, но отнюдь не России).

Инспекция ссылалась также на громкий прецедент Президиума ВАС РФ от 2011 года, известный как дело «Северного Кузбасса»,² в котором Президиум признал, что положения налогового соглашения о недискриминации не препятствуют применению российских правил «тонкой капитализации». Суд, однако, счел этот прецедент неприменимым в связи с различиями в фактических обстоятельствах дела, а также с тем, что речь в рассматриваемом деле шла о других статьях соглашения.

В итоге суд первой инстанции признал решение налогового органа полностью недействительным.

К сожалению для налогоплательщика, апелляция и первая кассация оказались не столь восприимчивы к его высокоинтеллектуальным аргументам. Основываясь на формальном прочтении статьи 269 НК, эти суды отменили решение первой инстанции и разрешили спор в пользу налогового органа.³

Дело дошло до Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ.⁴

По первому пункту (налог на прибыль) коллегия поддержала налоговый орган. Сославшись на букву НК, на необходимость противодействия злоупотреблениям в налоговых правоотношениях, а также на вышеупомянутое дело «Северного Кузбасса», коллегия пришла к выводу, что процен-

² Постановление Президиума ВАС РФ №8654/11 от 15.11.2011.

³ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 05.05.2015 по делу № А40-8775/14; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 22.07.2015 по делу № А40-8775/14.

⁴ Определение Верховного Суда РФ от 18.03.2016 № 305-КГ15-14263 по делу № А40-8775/14.

ты были правомерно исключены налоговым органом из расходов для целей налогообложения. Никакой неопределенности в соответствующем пункте закона коллегия не обнаружила.

Наибольший интерес представляет позиция коллегии по второму пункту (налог на дивиденды).

Как мы видели, п. 4 ст. 269 НК «приравнивает» сверхнормативные проценты к дивидендам, выплачиваемым зарубежной материнской компании, даже когда они фактически выплачиваются российской организации. Дивиденды, выплачиваемые иностранной компании подлежат налогообложению у источника выплаты (п. 1 ст. 309 НК). Однако закон (п. 1 ст. 310 НК) наделяет российские организации статусом налогового агента, удерживающего и уплачивающего налога за иностранную компанию, только когда они фактически выплачивают доход этой иностранной (но не российской) организации. По заключению коллегии, налицо неопределенность налогового закона!

Кроме того, коллегия поддержала аргумент суда первой инстанции относительно того, что подобная трактовка НК привела бы к двойному налогообложению соответствующего дохода, что недопустимо.

«Предложенное налоговым органом и поддержанное судами апелляционной и кассационной инстанции толкование положений пункта 4 статьи 269 Налогового кодекса не может быть признано приемлемым, поскольку не отвечает требованиям определенности законно установленного налога и способно привести к двойному налогообложению выплаченных сумм как доходов иностранной организации, и одновременно, доходов российской организации – займодавца.»

Вывод коллегии ВС – налог на дивиденды в подобной ситуации (выплата сверхнормативных процентов по контролируемой задолженности в адрес российской организации) не подлежит удержанию и уплате в бюджет.

«Следовательно, в случаях возникновения контролируемой задолженности в результате выдачи займа российской организацией наступают только последствия, предусмотренные пунктом 3 статьи 269 Кодекса в виде ограничения вычета процентов при исчислении налога, а возложение на российскую организацию-заемщика обязанности налогового агента при выплате процентов по такому займу другой российской организации не основано на законе.»

Сославшись на уже упоминавшиеся комментарии ОЭСР к ее Модельной конвенции, коллегия отмечает, что целью п. 4 ст. 269 НК является пресечение схем, в которых под видом процентов иностранная компания фактически получает в безналоговом режиме дивиденды. Однако в данном случае никаких признаков подобной схемы не было, ведь российский займодавец не перевел полученные суммы процентов на Кипр, а использовал их в своей коммерческой деятельности.

«Между тем обстоятельств, которые бы указывали на скрытую выплату дивидендов обществом в пользу иностранной компании судами при 10 рассмотрении настоящего дела не установлено, на их наличие инспекция не ссылаясь. Само же по себе перечисление денежных средств между российскими организациями, в капитале которых участвует одна иностранная организация, не свидетельствует о скрытом поступлении в ее пользу дивидендов.»

Коллегия ВС отменила акты апелляции и кассации в части налога на дивиденды, оставив в этой части в силе решение суда первой инстанции. В части налога на прибыль акты апелляции и кассации остались без изменений.

В итоге общество оказалось должно государству «всего лишь» 80 млн. рублей доначисленной прибыли (плюс пени и штрафы), а вот 80 млн. рублей налога на дивиденды (плюс пени и штрафы) ему удалось «отбить» у налоговой. Благодаря взвешенной позиции ВС дополнительное налоговое бремя табачной компании уменьшилось наполовину.

Принцип определенности налогового права чрезвычайно важен для налогоплательщиков, которым необходимо ясное понимание того, какую именно сумму налогов они должны государству. В отличие от гражданского права, в котором вполне допустимы «резиновые» нормы, предоставляющие суду дискреционные правомочия на разрешения спора между участниками оборота «по справедливости» на усмотрение суда, в налоговом (и вообще публичном) праве требуется гораздо более высокий уровень правовой определенности.

Из этого правила есть исключения, связанные с противодействием налоговым злоупотреблениям. Доктрина «необоснованной налоговой выгоды» (являющаяся модификацией более примитивной доктрины «недобросовестного налогоплательщика»), отсутствующая в налоговом законе, но являющаяся частью налогового права России как минимум с момента принятия соответствующего постановления Пленума ВАС РФ (от 12.10.2006 № 53), представляет собой пример такой «резиновой нормы».

Доктрина «необоснованной налоговой выгоды» (в зарубежном праве обычно именуемая доктриной деловой цели) предоставляет суду возможность определить, является ли полученная налогоплательщиком в соответствии с буквой закона «налоговая выгода» обоснованной или необоснованной. Этот вывод основывается на разрешении судом вопроса о том, обусловлена ли применяемая налогоплательщиком схема деятельности исключительно целями налоговой экономии, или же она имеет независимую деловую цель. Данный вопрос разрешается не на основании каких-то формальных правил, а с учетом всех обстоятельств дела в совокупности. Если выгода необоснованная, то налогоплательщик ее лишается, то есть ему доначисляется налог, как если бы применяемой им искусственной схемы не было.

Однако в тех случаях, когда об искусственных схемах обхода налога речи нет, принцип определенности налогового права должен применяться с максимальной жесткостью. Именно такой вывод можно сделать из обсуждавшегося дела «Новой табачной компании». Убедившись в том, что налогоплательщик не пытался уйти от налога, замаскировав дивиденды под проценты, ВС без колебаний истолковал в пользу налогоплательщика невнятные положения НК, касающиеся налогообложения сверхнормативных процентов по контролируемой задолженности.

Это одна из редких хороших новостей для налогоплательщика, ведь в последнее время суды все чаще разрешают любые спорные вопросы налогового права не в его пользу...

P.S. На этом злоключения табачной компании не закончилась. Параллельно в арбитражных судах рассматривался спор той же организации (НТК) с налоговым органом по тому же самому вопросу, но в отношении предыдущего налогового периода (2010 г.) Узнав об обсуждавшемся определении ВС, кассация направила спор в части налога на дивиденды (в размере около 72 млн. рублей) на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Однако суд первой инстанции проявил упорство и повторно разрешил спор в пользу налогового органа (решение АС г. Москвы от 19.07.2016 по делу № А40-81712/2015).

Суд обнаружил, что российская холдинговая компания (Мегаполис) выплачивала определенные суммы своей материнской компании на Кипре (Megapolis). Выплаты осуществлялись в связи с

частичным выкупом холдинговой компанией собственных акций, а также по договору займа. Суд заключил (почему – из решения не очень понятно), что это и была искомая «скрытая выплата дивидендов» в адрес кипрской материнской компании. А если так, то пусть НТК заплатит налог на дивиденды!

Остается возможность того, что и это решение будет отменено вышестоящим судом. Впрочем, независимо от того, устоит ли это решение или будет отменено, сформулированный в обсуждавшемся определении ВС тезис о правовой определенности сохраняет свою значимость для будущих споров...

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay

тел. (495) 790-2660; 926-2990