

**ФЕДЕРАЛЬНЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД СЕВЕРО-ЗАПАДНОГО ОКРУГА**

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

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

06 июня 2014 года

Дело № А52-4072/2012

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа в составе председательствующего Журавлевой О.Р., судей Корабухиной Л.И., Пастуховой М.В.,

при участии от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Псковской области Шишловой Л.Ю. (доверенность от 09.09.2013 № 189), Хурват Н.А. (доверенность от 25.01.2012 № 70), от общества с ограниченной ответственностью «ЮНАЙТЕД БЕЙКЕРС-Псков» Сергеева А.В. (доверенность от 04.10.2013 № 04/2-10/13), Алексахиной Р.А. (доверенность от 04.10.2013 № 04/1-10/13),

рассмотрев 04.06.2014 в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «ЮНАЙТЕД БЕЙКЕРС-Псков» на решение Арбитражного суда Псковской области от 16.12.2013 (судья Леднева О.А.) и постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.02.2014 (судьи Ралько О.Б., Виноградова Т.В., Потеева А.В.) по делу № А52-4072/2012,

у с т а н о в и л:

общество с ограниченной ответственностью «ЮНАЙТЕД БЕЙКЕРС-Псков», ОГРН 1126027003740 (далее - Общество) обратилось в Арбитражный суд Псковской области с заявлением, уточненным в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ), к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Псковской области (далее - Инспекция) о признании недействительным решения от 20.07.2012 № 13-07/268 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части уменьшения убытка за 2009 год на 88 997 345 руб., предложения уплатить: налог на прибыль за 2010 год в сумме 1 410 737,4 руб., пени - 184 115,29 руб., налог на добавленную стоимость (далее - НДС) в сумме 6 261 514 руб., в том числе за 2009 год - 6 224 759 руб., за 2010 год - 36 755 руб., пени - 832 104,23 руб., предложения удержать у компании «Келлог Люкс II С.А.Р.Л.» (Люксембург) и перечислить в федеральный бюджет налог на прибыль с доходов, полученных иностранной организацией от источника в Российской Федерации, в размере 12 722 042 руб., в том числе за 2009 год - 6 122 959 руб., за 2010 год - 6 599 083 руб., уплатить пени - 3 146 152,91 руб., а также о признании недействительным решения от 03.08.2012 № 13-07/293 о внесении изменений в решение от 20.07.2012 № 13-07/268.

Решением суда требования удовлетворены частично: решение Инспекции от 20.07.2012 № 13-07/268 признано недействительным в части уменьшения убытка за 2009 год на 88 972 360 руб., за 2010 год - на 41 155 420 руб. и предложения

уплатить налог на прибыль в сумме 1 410 737,4 руб., пени - 184 115,29 руб.; предложения уплатить НДС за 1 - 4 кварталы 2009 года в сумме 6 224 759 руб., пени по НДС - 832 104,23 руб.; предложения удержать у компании «Келлог Люкс II С.А.Р.Л.» (Люксембург) и перечислить в федеральный бюджет налог на прибыль с доходов, полученных иностранной организацией от источника в Российской Федерации, за 2009 - 2010 годы в сумме 12 722 042 руб., уплатить пени в сумме 3 146 152,91 руб.; решение Инспекции от 03.08.2012 № 13-07/293 признано недействительным в части уменьшения убытка за 2009 год на 88 972 360 руб., за 2010 год - на 41 155 420 руб. В удовлетворении остальной части требований отказано.

Постановлением апелляционного суда от 14.05.2013 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Постановлением Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.09.2013 судебные акты отменены в части удовлетворения требований Общества по эпизодам, связанным с процентами, подлежащими уплате компании «Келлог Люкс II С.А.Р.Л.» (Люксембург) по договорам займа от 21.12.2007 и от 14.01.2008 в размере 51 249 159 руб. за 2009 год и 48 209 107 руб. за 2010 год. Дело в указанной части направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд Псковской области. В остальной части судебные акты по настоящему делу оставлены без изменения.

Решением Арбитражного суда Псковской области от 16.12.2013 в удовлетворении требований в части, возвращенной на новое рассмотрение в суд первой инстанции, Обществу отказано.

Постановлением апелляционного суда от 24.02.2014 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

В кассационной жалобе Общество, ссылаясь на неверное применение судами обеих инстанций норм материального права, просит отменить принятые судебные акты и удовлетворить заявленные требования по эпизоду, связанному с процентами, подлежащими уплате компании «Келлог Люкс II С.А.Р.Л.» (Люксембург) по договорам займа от 21.12.2007 и от 14.01.2008 в размере 51 249 159 руб. за 2009 год и 48 209 107 руб. за 2010 год. По мнению подателя жалобы, спорный случай не подпадает под перечень оснований, предусмотренных пунктом 2 статьи 269 НК РФ, по которым задолженность признается контролируемой. Аффилированность Общества и компании «Келлог Люкс II С.А.Р.Л.» (Люксембург) сама по себе таким основанием не является, поскольку налоговый орган в ходе проверки не проверил и, соответственно, не представил доказательств отклонения условий договоров займа от рыночных. Кроме того, как указывает Общество, условия договоров займов в полной мере соответствуют рыночным.

В судебном заседании представители Общества поддержали доводы жалобы, а представители Инспекции возражали против ее удовлетворения по основаниям, изложенным в отзыве.

Законность обжалуемых судебных актов проверена в кассационном порядке.

Как следует из материалов дела, Инспекцией проведена выездная проверка соблюдения Обществом налогового законодательства, о чем составлен акт от 25.05.2012 N 13-16/059 и принято решение от 20.07.2012 № 13-07/268.

Решением Инспекции от 03.08.2012 № 13-07/293 в указанное решение внесены изменения, мотивированные исправлением технической ошибки.

Решениями Управления Федеральной налоговой службы по Псковской области от 01.10.2012 № 2.5-08/2423 и от 19.09.2012 № 2.5-08/2299, принятыми по жалобам Общества, указанные решения Инспекции оставлены без изменения.

Не согласившись с ненормативными актами Инспекции, Общество обратилось в арбитражный суд.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований по эпизоду, связанному с процентами, подлежащими уплате компании «Келлог Люкс II С.А.Р.Л.» (Люксембург), суды первой и апелляционной инстанции при новом рассмотрении дела правомерно руководствовались следующим.

Как следует из материалов дела, Обществом получены денежные средства от компании «Келлог Люкс II С.А.Р.Л.» (Люксембург) по договорам займа от 21.12.2007 и от 14.01.2008 для погашения задолженности перед Промышленно-строительным банком, Промсвязьбанком и Еврофакторингом, погашение займов предусмотрено по истечении 5 лет со дня заключения настоящих договоров.

Суммы начисленных процентов списаны в состав внереализационных расходов за 2009 - 2010 годы.

Посчитав задолженность контролируемой, налоговый орган исключил из состава внереализационных расходов по налогу на прибыль суммы процентов, подлежащих уплате компании «Келлог Люкс II С.А.Р.Л.» (Люксембург) по договорам займа от 21.12.2007 и от 14.01.2008 в размере 51 249 159 руб. за 2009 год и 48 209 107 руб. за 2010 год, и, соответственно, уменьшил убыток за 2009 - 2010 годы на указанные суммы. Кроме того, Инспекция переквалифицировала проценты, выплаченные по вышеуказанным договорам, в дивиденды, в связи с чем пришла к выводу о наличии обязанности Общества удержать в качестве налогового агента налог на прибыль в сумме 12 722 042 руб., в том числе 6 122 959 руб. - за 2009 год, 6 599 083 руб. - за 2010 год, из доходов иностранной организации «Келлог Люкс II С.А.Р.Л.» (Люксембург) от источника в Российской Федерации, а также уплатить пени в сумме 3 146 152,91 руб.

В соответствии с пунктом 1 статьи 265 НК РФ 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 части 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).

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.

Для оценки взаимосвязи иностранных компаний и Общества применительно к положениям статьи 269 НК РФ Инспекцией направлены запросы в Федеральную налоговую службу России в отношении компаний «Келлог Компании» (США), «Прайм Бонд Холдинг Лимитед» (Кипр), «Келлог Люкс II С.А.Р.Л.» (Люксембург).

На основании полученных ответов установлено, что компания «Прайм Бонд Холдинг Лимитед» (Кипр) является единственным учредителем ООО «Юнайтед Бейкерс», которое в свою очередь является учредителем ООО «Юнайтед Бейкерс – Псков» с долей участия в уставном капитале 88,43%.

В результате дополнительно проведенных мероприятий налогового контроля установлено, что учредителем компании «Прайм Бонд Холдинг Лимитед» (Кипр) является не компания «Келлог Люкс II С.А.Р.Л.» (Люксембург), а компания «Келлог Люкс 1 С.А.Р.Л.» (Люксембург), однако компании «Келлог Люкс II С.А.Р.Л.» (Люксембург) и «Келлог Люкс 1 С.А.Р.Л.» (Люксембург) имеют одного учредителя.

В соответствии с информацией, полученной от налоговых органов Люксембурга и доведенной письмом ФНС России от 29.11.2012 N 2-3-20/745, единственным владельцем акций компаний «Келлог Люкс 1 С.А.Р.Л.» (Люксембург) и «Келлог Люкс II С.А.Р.Л.» (Люксембург) является компания «Kellogg Europe Company Limited» (Бермудские острова).

В соответствии с информацией, предоставленной Службой внутренних доходов США, доведенной письмом ФНС России от 29.11.2012 N 2-3-20/735, компании «Kellogg Europe Company Limited» (Бермудские острова), «Келлог Люкс 1 С.А.Р.Л.» (Люксембург) и «Келлог Люкс II С.А.Р.Л.» (Люксембург) являются дочерними предприятиями предприятий, входящих в группу компаний Келлог.

Таким образом, из материалов дела следует и сторонами не оспаривается, что иностранные компании «Келлог Люкс 1 С.А.Р.Л.» (Люксембург) и «Kellogg Europe Company Limited» (Бермудские острова) косвенно владеют более чем 20 процентами уставного капитала Общества, а займодавец – иностранная компания «Келлог Люкс II С.А.Р.Л.» (Люксембург) является аффилированным лицом иностранной компании «Kellogg Europe Company Limited» (Бермудские острова).

Следовательно, займодавец – иностранная компания «Келлог Люкс II С.А.Р.Л.» (Люксембург) является аффилированным лицом иностранной компании «Kellog Europe Company Limited» (Бермудские острова), которая владеет более чем 20 процентами доли в уставном капитале Общества.

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.

Согласно правовой позицией, изложенной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2011 № 8654/11, ограничения в области учета процентов, указанные в пункте 2 статьи 269 НК РФ, вводятся при таком построении бизнеса российской компании, когда имеют место высокая доля долга, аффилированность заемщика и кредитора, которым может быть не только иностранная, но и российская компания, аффилированная с иностранной, отсутствие факта погашения долгового обязательства.

Данные признаки соответствуют понятию «ассоциированные предприятия», в отношении которых нормами международных соглашений вводится особый порядок налогообложения прибыли, полученной ими ввиду наличия между ними особых коммерческих и финансовых взаимоотношений.

Согласно пункту 1 б) статьи 9 Соглашения между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 28.06.1993 (далее – Соглашение) предусмотрена корректировка доходов в случаях, когда одни и те же лица прямо или косвенно участвуют в управлении, контроле или капитале компании, являющейся лицом с постоянным местопребыванием в Договариваемом Государстве, и любой компании, являющейся лицом с постоянным местопребыванием в другом Договариваемом Государстве.

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 договариваемого государства в другом договариваемом 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.

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).

Таким образом, как обоснованно указано судами обеих инстанций, к спорным правоотношениям применяются правила, установленные в статье 269 НК РФ, и положения Соглашения.

Довод подателя жалобы относительно того, что налоговый орган в ходе проверки обязан установить отклонение условий спорных договоров займа от рыночного уровня и указать, в чем заключается указанное отклонение, обоснованно отклонен судами обеих инстанций, поскольку нормы статьи 269 НК РФ и положения Соглашения не предусматривают необходимость определять отклонение условий спорных договоров займа от рыночного уровня, на чем настаивает заявитель.

Ссылка подателя жалобы на отсутствие доказательств влияния иностранной организации, владеющей более чем 20 процентами уставного капитала Общества, на заключение договоров займа на определенных условиях, не может быть принята во внимание, поскольку из условий спорных договоров займа следует, что одним из оснований для немедленного погашения займа является тот факт, что заемщик и (или) заимодавец перестанут являться прямой или непрямой дочерней компанией одного и того же конечного предприятия (пункт 7.1.2 договора займа от 14.01.2008, пункт 7.1.3 договора займа от 21.12.2007).

Кроме того, пунктом 5.1.1 договора займа от 14.01.2008 предусмотрено, что заимодавец обязан предоставить заемщику заем только при условии, если заемщик и (или) заимодавец являются прямыми или непрямыми дочерними компаниями одного и того же конечного головного предприятия. Пунктом 4 договора займа от 21.12.2007 также предусмотрено, что сумма займа не подлежит выдаче заемщику до тех пор, пока не будут выполнены или отменены покупателем все условия завершения сделки, указанные в статье V договора купли-продажи акций.

С учетом изложенного ссылка подателя жалобы на отсутствие возможности влияния иностранной компании на коммерческую деятельность заявителя правомерно отклонена судами обеих инстанций.

Доводы, изложенные в кассационной жалобе, являлись предметом исследования судов первой и апелляционной инстанций и получили надлежащую правовую оценку, в связи с чем у кассационной инстанции отсутствуют основания для иной оценки.

При таких обстоятельствах кассационная инстанция не усматривает нарушения судами первой и апелляционной инстанций норм материального и процессуального права при рассмотрении спора, в связи с чем оснований для отмены судебных актов и удовлетворения кассационной жалобы не имеется.

Руководствуясь статьей 286, пунктом 1 части 1 статьи 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа

п о с т а н о в и л:

решение Арбитражного суда Псковской области от 16.12.2013 и постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.02.2014 по делу № А52-4072/2012 оставить без изменения, а кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «ЮНАЙТЕД БЕЙКЕРС - Псков» - без удовлетворения.

Возвратить обществу с ограниченной ответственностью «ЮНАЙТЕД БЕЙКЕРС - Псков» из федерального бюджета 1 000 руб. государственной пошлины, излишне уплаченных при подаче кассационной жалобы на основании платежного поручения от 19.03.2014 № 923.

Председательствующий

О.Р. Журавлева

Судьи

Л.И. Корабухина

М.В. Пастухова