



Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа
ул. Ленина д. 74, г. Тюмень, 625010, тел. (3452) 799-444, <http://faszso.arbitr.ru>, e-mail info@faszso.arbitr.ru

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

г. Тюмень

Дело № А81-1195/2013

Резолютивная часть постановления объявлена 24 июня 2014 года

Постановление изготовлено в полном объеме 30 июня 2014 года

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа в составе:

председательствующего

Поликарпова Е.В.

судей

Буровой А.А.

Перминовой И.В.

рассмотрел в судебном заседании с использованием средств аудиозаписи кассационную жалобу открытого акционерного общества «Севернефтегазпром» на решение от 22.05.2013 Арбитражного суда Ямало-Ненецкого автономного округа (судья Лисянский Д.П.) и постановление от 18.02.2014 Восьмого арбитражного апелляционного суда (судьи Золотова Л.А., Лотов А.Н., Сидоренко О.А.) по делу № А81-1195/2013 по заявлению открытого акционерного общества «Севернефтегазпром» (629380, Ямало-Ненецкий автономный округ, село Красноселькуп, улица Ленина, 22, ОГРН 1028900699035, ИНН 8912001990) к Управлению Федеральной налоговой службы по Ямало-Ненецкому автономному округу (629008, Ямало-Ненецкий автономный округ, город Салехард, улица В.Подшибякина, 51,

ОГРН 1048900003888, ИНН 8901016000) о признании недействительным решения.

Другие лица, участвующие в деле: третье лицо, не заявляющее самостоятельных требований относительно предмета спора – Компания Винтерсхалл холдинг ГмбХ (Германия, Фридрих-Эберт-Штрассе, 160, 34119 Кассель).

В заседании приняли участие представители:

от открытого акционерного общества «Севернефтегазпром» - Щекин Д.М. по доверенности от 06.06.2014 № 89/2014 (до перерыва), Рубальский К.А. по доверенности от 18.06.2014 № 92/2014 (после перерыва);

от Управления Федеральной налоговой службы по Ямало-Ненецкому автономному округу – Шишлова Л.Ю. по доверенности от 10.06.2014 № 04-18/05885, Захаров Д.В. по доверенности от 13.01.2014 № 04-12/00088;

от компании Винтерсхалл холдинг ГмбХ – Носов С.Н. по доверенности от 28.05.2014, Серкин И.Л. по доверенности от 28.05.2014.

С у д у с т а н о в и л :

открытое акционерное общество «Севернефтегазпром» (далее - Общество, налогоплательщик) обратилось в арбитражный суд с требованием к Управлению Федеральной налоговой службы по Ямало-Ненецкому автономному округу (далее - Управление, налоговый орган) об оспаривании решения от 14.09.2012 № 08-20/1 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением Арбитражного суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 22.05.2013, оставленным без изменения постановлением Восьмого арбитражного апелляционного суда от 18.02.2014, в удовлетворении заявленных Обществом требований отказано.

Общество обратилось с кассационной жалобой, в которой, ссылаясь на нарушение судами норм материального и процессуального права,

несоответствие выводов судов фактическим обстоятельствам, просит отменить состоявшиеся по делу судебные акты и принять новый судебный акт об удовлетворении заявленных требований.

Податель жалобы считает, что выводы Управления и судов о возможности применения к спорным правоотношениям пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации являются незаконными, поскольку противоречат вступившим в законную силу судебным актам арбитражных судов по делам № А81-698/2011 - № А81-704/2011 и основаны на неверном толковании норм Налогового кодекса Российской Федерации (пункты 2-4 статьи 269) и положений международного договора Российской Федерации. В частности, буквальное толкование пункта 3 Протокола к Соглашению между Россией и Германией свидетельствует о том, что Общество в 2008 году имело право признавать проценты, начисленные по заемным обязательствам перед Компанией Винтерсхалл холдинг ГмбХ, без всяких ограничений размера таких процентов, в том числе и тех, которые установлены пунктом 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации. Противоречие между пунктом 3 Протокола и пунктом 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации в силу части 4 статьи 15 Конституции Российской Федерации и статьи 7 Налогового кодекса Российской Федерации должно разрешаться в пользу Протокола. Кроме того, в соответствии с выводами Конституционного Суда Российской Федерации, содержащимися в Постановлении от 21.01.2010 № 1-П, правовая позиция Президиума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации, изложенная в постановлении от 15.11.2011 № 8654/11, не может быть применена Управлением и судами ретроспективно к операциям Общества.

В своем отзыве на кассационную жалобу и дополнительно представленных письменных объяснениях Компания Винтерсхалл холдинг ГмбХ полностью поддержала правовую позицию Общества.

В отзыве на кассационную жалобу Управление считает приведенные Обществом доводы неосновательными, просит отказать в удовлетворении кассационной жалобы в полном объеме.

В судебном заседании кассационной инстанции 17.06.2014 был объявлен перерыв до 15 часов 30 минут 24.06.2014, по окончании которого заседание было продолжено.

В соответствии с частью 1 статьи 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации арбитражный суд кассационной инстанции проверяет законность решений, постановлений, принятых арбитражным судом первой и апелляционной инстанций, устанавливая правильность применения норм материального права и норм процессуального права при рассмотрении дела и принятии обжалуемого судебного акта и исходя из доводов, содержащихся в кассационной жалобе и возражениях относительно жалобы, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

Проверив законность судебных актов в порядке статей 284, 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, изучив доводы жалобы, отзывов, заслушав представителей сторон, кассационная инстанция не находит оснований для ее удовлетворения.

Судами установлено и подтверждено материалами дела, что налоговым органом в период с 27.12.2011 по 04.05.2012 проведена повторная выездная налоговая проверка ОАО «Севернефтегазпром» по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) различных налогов и сборов за период с 01.01.2008 по 31.12.2009, о чем составлен акт от 04.07.2012 № 08-20/1.

Рассмотрев акт повторной выездной налоговой проверки, а также возражения налогоплательщика, налоговой орган вынес решение от 14.09.2012 № 08-20/1 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Данным решением Обществу предложено уменьшить убыток по налогу на прибыль организаций за 2008 год на 992 441 857 руб.

Решением Федеральной налоговой службы от 10.01.2013 № СА-4-9/30@ жалоба налогоплательщика оставлена без удовлетворения.

Не согласившись с решением налогового органа, Общество оспорило его в судебном порядке.

Основанием для принятия оспариваемого решения послужили выводы налогового органа о том, что в нарушение положений пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик в 2008 году неправоммерно включил в состав расходов для целей исчисления налога на прибыль проценты по контролируемой задолженности по договорам займа с компанией Винтерсхалл холдинг ГмбХ в сумме, превышающей предельный размер процентов, определяемый в соответствии с положениями указанной статьи.

Суды первой и апелляционной инстанций, отказывая в удовлетворении заявленных Обществом требований, руководствуясь положениями статей 7, 265, 269 Налогового кодекса Российской Федерации, постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2011 № 8654/11, Соглашением между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия от 25.05.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество», пришли к выводу о том, что сумма начисленных процентов по договорам займа, заключенным Обществом с Компанией Винтерсхалл холдинг ГмбХ, превышающая предельный размер процентов, рассчитанных в соответствии с пунктом 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, неправоммерно учтена Обществом в составе внереализационных расходов при исчислении налога на прибыль организаций.

Суд кассационной инстанции, поддерживая выводы судов двух инстанций, исходит из положений норм материального права, указанных в судебных актах, и обстоятельств, установленных по делу.

Согласно пункту 1 статьи 265 Налогового кодекса Российской Федерации 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.

В силу пунктов 2 и 3 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, 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 (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 (собственный капитал) на последнее число отчетного (налогового) периода, при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов, с учетом положений пункта 1 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации 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;

- 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.

В состав расходов включаются проценты по контролируемой задолженности, рассчитанные в соответствии с пунктом 1 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, но не более фактически начисленных процентов.

Суды первой и апелляционной инстанций, отказывая в удовлетворении заявленных Обществом требований, исходили из следующих обстоятельств:

- размер контролируемой задолженности Общества по долговым обязательствам перед иностранной компанией Винтерсхалл холдинг АГ, доля участия которой с 4 квартала 2008 года в уставном капитале заявителя составила 35%, более чем в 3 раза превышает собственный капитал Общества на последнее число отчетных периодов 2008 года (1-3 кварталы);

- Управлением в ходе проверки рассчитан коэффициент капитализации на последнее число отчетных периодов 2008 года, который составил на 31.03.2008 - 71,04; на 30.06.2008 - 64,16; на 30.09.2008 - 18,27 и на 31.12.2008 - 1,09;

- ОАО «Севернефтегазпром» в соответствии с абзацем 3 пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации по состоянию на 31.03.2008, 30.06.2008, 30.09.2008 определило предельный размер процентов по контролируемой задолженности, подлежащих включению в состав расходов, сумма указанных процентов отражена Обществом в первичных налоговых декларациях по налогу на прибыль организаций, представленных 29.04.2008, 29.07.2008, 29.10.2008 в налоговый орган;

- налогоплательщик включил в состав внереализационных расходов при расчете налога на прибыль организаций за 2008 год сумму указанных процентов, руководствуясь при этом положениями подпункта 2 пункта 1 статьи 265 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, а также Соглашением между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германии от 29.05.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество».

- по состоянию на 31.12.2008 предельный размер процентов, подлежащих включению в состав расходов, налогоплательщиком не рассчитывался, поскольку на указанную дату величина задолженности перед Компанией Винтерсхалл холдинг АГ превышала размер собственного капитала Общества менее чем в 3 раза;

- изменение соотношения величины задолженности и собственного капитала на конец 2008 года ОАО «Севернефтегазпром» принято в качестве основания для пересмотра за 1 квартал, полугодие и 9 месяцев 2008 года обязанности по установлению предельного размера процентов по контролируемой задолженности;

- Обществом представлены уточненные налоговые декларации за указанные отчетные периоды, в которых в составе внереализационных

расходов отражены проценты по задолженности перед Компанией Винтерсхалл холдинг АГ в полном объеме, без расчета предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов.

При этом были учтены положения Соглашения между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия от 25.05.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество», проанализировав положения которого суды пришли к выводу о том, что 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.

Вместе с тем положения пункта 3 Протокола к Соглашению «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» не исключают возможности применения статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации при расчете налога на прибыль российских организаций и определяют общее правило, согласно которому проценты должны вычитаться при исчислении налогооблагаемой прибыли таких предприятий, однако сам размер вычета и порядок его определения данная норма не регламентирует.

Из буквального толкования пункта 3 Протокола следует, что российская организация имеет право на неограниченный вычет процентов, но в установленных данной нормой пределах. Механизм определения предельного размера процентов Соглашение и Протокол не устанавливают, отнеся данное право к юрисдикции национального законодателя.

На основании вышеизложенного суды правомерно отметили, что Общество, чей капитал в рассматриваемом периоде контролировался резидентами Германии, должно исчислять налог на прибыль в порядке,

установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для иных категорий плательщиков - резидентов Российской Федерации.

Довод кассационной жалобы о том, что при рассмотрении спора суды неправильно руководствовались правовой позицией, изложенной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2011 № 8654/11, поскольку таковая направлена на борьбу с минимизацией налогообложения, что в данном случае отсутствует, был предметом рассмотрения апелляционного суда и обоснованно отклонен.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации признал, что установленные соглашения об избежании двойного налогообложения положения о недискриминации не исключают возможности установления специальных правил на уровне национального законодательства в целях противодействия минимизации налогообложения. Ограничения по учету российскими организациями процентов по долговым обязательствам перед иностранными организациями по статье 269 Налогового кодекса Российской Федерации направлены на противодействие злоупотреблениям в налоговых правоотношениях, а не на установление факта такого злоупотребления, и не являются дискриминационными.

Таким образом, проценты по контролируемой задолженности должны включаться в расходы российской организации с учетом предельной величины, рассчитанной по пункту 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации.

Доводы Общества о допущенных судами первой и апелляционной инстанций процессуальных нарушениях, выразившихся в неучете при формулировании выводов по делу положений статьи 69 Арбитражного процессуального кодекса, попытке преодоления вступивших в законную силу судебных актов, а также о невозможности распространения правовой

позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда, изложенной в постановлении № 8654/11, на отношения 2008 года, как основания к отмене принятых судебных актов кассационной инстанцией отклоняются.

При рассмотрении дел № А81-698/2011, № А81-699/2011, № А81-699/2011, № А81-700/2011, № А81-701/2011, № А81-702/2011, № А81-703/2011, № А81-704/2011 судами разрешался вопрос о признании недействительными решений налоговых органов об отказе вернуть иностранной компании Винтерсхалл холдинг ГмбХ излишне уплаченный в бюджет налог на прибыль организаций; вопрос правомерности учета Обществом в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций, сумм начисленных процентов по договорам займа, при рассмотрении указанных дел по существу не разрешался.

В силу пункта 11 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.06.2011 № 52 (редакция от 23.03.2012) правовая позиция Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, сформулированная в постановлении Пленума или Президиума, в связи с положением, изложенным в абзаце седьмом части 4 статьи 170 АПК РФ, учитывается судами со дня опубликования такого постановления при рассмотрении аналогичных дел.

На основании изложенного вывод судов обеих инстанций о том, что сумма начисленных процентов по договорам займа, заключенным Обществом с компанией Винтерсхалл холдинг ГмбХ, превышающая предельный размер процентов, рассчитанных в соответствии с пунктом 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, неправомерно учтена Обществом в составе внереализационных расходов при исчислении налога на прибыль организаций, суд кассационной инстанции считает правильным.

Нарушений норм материального и процессуального права, являющихся основанием для отмены обжалуемых судебных актов, судом

кассационной инстанции не установлено, в связи с чем основания для удовлетворения кассационной жалобы отсутствуют.

При подаче кассационной жалобы Обществом излишне уплачено 1000 рублей в качестве государственной пошлины. Указанная сумма подлежит возврату налогоплательщику в силу подпункта 1 пункта 1 статьи 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации.

Учитывая изложенное, руководствуясь пунктом 1 части 1 статьи 287, статьей 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа

п о с т а н о в и л :

решение Арбитражного суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 22.05.2013 и постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 18.02.2014 по делу № А81-1195/2013 оставить без изменения, кассационную жалобу – без удовлетворения.

Возвратить открытому акционерному обществу «Севернефтегазпром» из федерального бюджета 1000 рублей излишне уплаченной государственной пошлины при подаче кассационной жалобы согласно платежному поручению от 14.04.2014 № 2212.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия.

Председательствующий

Е.В. Поликарпов

Судьи

А.А. Бурова

И.В. Перминова