



ДЕВЯТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД  
127994, Москва, ГСП-4, проезд Соломенной сторожки, 12  
адрес электронной почты: [info@mail.9aas.ru](mailto:info@mail.9aas.ru)  
адрес веб.сайта: <http://www.9aas.arbitr.ru>

## ПОСТАНОВЛЕНИЕ

№ 09АП-29789/2012-АК

г. Москва  
23 октября 2012 года

Дело № А40-65284/11-91-279

Резолютивная часть постановления объявлена 16 октября 2012 года  
Полный текст постановления изготовлен 23 октября 2012 года

Девятый арбитражный апелляционный суд в составе:  
Председательствующего – судьи Е.А. Солоповой  
судей Н.В.Дегтяревой, М.С.Сафроновой  
при ведении протокола судебного заседания секретарем  
судебного заседания М.А. Прозоровской  
рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционную жалобу  
ЗАО «Ликеро-водочный завод «Топаз»  
на решение Арбитражного суда г. Москвы от 10.08.2012  
по делу № А40-65284/11-91-279, принятое судьей Я.Е. Шудашиной  
по заявлению ЗАО «Ликеро-водочный завод «Топаз»  
(ОГРН 1025004907916; 141200, МО, г. Пушкино, ул. Октябрьская, д. 46)  
к Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим  
налогоплательщикам № 3 (ОГРН 1047702057732; 129110, г. Москва,  
ул. Б. Переяславская, д. 66, стр. 1)  
о признании недействительными решения, требования, обязанности возратить сумму  
излишне уплаченных налога, пени, штрафа

при участии в судебном заседании:  
от заявителя – Кузнецова Е.В. по дов. № 10-17/334/1 от 10.05.2012;  
Джальчинов Д.Л. по дов. № 10-17/488/1 от 02.07.2012  
от заинтересованного лица – Шмытов А.А. по дов. № 04-1-27/005@ от 25.01.2012;  
Калашник Е.А. по дов. №04-1-27/035 от 24.07.2012; Грибков И.С. по дов. № 04-1-  
27/022@ от 02.03.2012; Тимофеева Ю.М. по дов. № б/н от 04.10.2011;  
Кабисов И.Э. по дов. №04-1-27/045@ от 12.10.2012; Сулейманов Р.Ш. по дов.  
№ 04-1-27/028@ от 14.03.2012; Терехов А.Ю. по дов. № 04-1-27/020с от 16.02.2012

### УСТАНОВИЛ:

Закрытое акционерное общество «Ликеро-водочный завод «Топаз» (далее –  
заявитель, общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением  
к Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим  
налогоплательщикам № 3 (далее – налоговый орган, инспекция, заинтересованное  
лицо) о признании недействительными решения инспекции о привлечении к

ответственности за совершение налогового правонарушения от 31.12.2010 № 03-1-31/28 в части доначисления налога на прибыль в размере 72 436 099 руб., соответствующих сумм пени в размере 3 733 548 руб. и штрафа в размере 13 963 713 руб. (п.1, п.п.1 п.2, п.п.3.1, п.3 резолютивной части решения); уменьшить убытки, исчисленные налогоплательщиком по данным налогового учета при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль за 2008 год в сумме 8 849 733 руб. (п.п 3.2 п.3 резолютивной части решения); обязанности уплатить в бюджет сумму штрафов в соответствующей части (п.п.3.3 п.3 резолютивной части решения); обязанности уплатить в бюджет сумму пени в соответствующей части (п.п.3.4 п.3 резолютивной части решения); обязанности внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета в соответствующей части (п.4 резолютивной части решения); и требования № 41 об уплате налога, сбора, пени, штрафа по состоянию на 07.04.2011г. в части доначисления налога на прибыль в размере 72 436 099 руб., штрафа за неуплату налога на прибыль в размере 13 963 713 руб., соответствующей суммы пени в размере 3 733 548 руб.; об обязанности осуществить возврат сумм излишне взысканного налога на прибыль, пеней и штрафа в размере 90 113 360 руб.; а также обязанности осуществить возврат сумм излишне уплаченных пени по недоимке по налогу на прибыль (текущие пени согласно решению в период с 01.01.2011 по 20.04.2011 в размере 2 014 265,60 руб. платежными поручениями от 21.04.2011г. № 2472, № 2473).

Арбитражный суд города Москвы решением от 10.08.2012 удовлетворил заявленные требования частично: решение инспекции от 31.12.2010 № 03-1-31/28 и требование № 41 об уплате налога, сбора, пени, штрафа по состоянию на 07.04.2011 в части начисления и взыскания недоимки по налогу на прибыль за 2009 в размере 139.863 руб., в том числе: в федеральный бюджет – 13.986 руб., в бюджет субъектов РФ – 125.876 руб.; соответствующих пеней и штрафов, признаны недействительными; в остальной части отказано. Инспекция обязана осуществить возврат сумм излишне взысканного налога на прибыль, штрафа, пени, в том числе, исчисленных за период с 01.01.2011 по 20.04.2011 и уплаченных налогоплательщиком платежными поручениями от 21.04.2011 №№ 2472, 2473 – на общую сумму 516 464,80 руб.; в остальной части требований отказано.

Не согласившись с принятым решением, общество подало апелляционную жалобу, в которой просит отменить решение суда в части в части отказа в удовлетворении требований общества, в указанной части требование удовлетворить. Общество просит признать недействительными решение инспекции от 31.12.2010 № 03-1-31/28 в части доначисления налога на прибыль в размере 72 436 099 руб., соответствующих сумм пени в размере 3 733 548 руб. и штрафа в размере 13 963 713 руб., уменьшения убытка за 2008 год в размере 8 849 733 руб., обязанности внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета в соответствующей части и Требование № 41 об уплате налога, сбора, пени, штрафа по состоянию на 07.04.2011 в части доначисления налога на прибыль в размере 72 436 099 руб., соответствующих сумм пени в размере 3 733 548 руб. и штрафа в размере 13 963 713 руб.; обязать инспекцию осуществить возврат сумм излишне взысканного налога на прибыль, пеней, штрафа в размере 90 113 360 руб., сумм излишне уплаченных пеней за период с 01.01.2011 по 20.04.2011 в размере 2 014 265,60 руб.; в остальной части решение суда оставить без изменения.

В обоснование своей позиции общество ссылается на нарушение судом норм права и неполное выяснение обстоятельств, имеющих значение для дела.

В отзыве на апелляционную жалобу инспекция просит решение суда оставить без изменения, как соответствующее действующему законодательству, а апелляционную жалобу - без удовлетворения.

В судебном заседании Девятого арбитражного апелляционного суда представитель общества поддержал доводы и требования апелляционной жалобы, представители инспекции возражали против удовлетворения апелляционной жалобы, просили оставить решение суда от 10.08.2012 без изменения, как соответствующее действующему законодательству.

Законность и обоснованность принятого решения проверены в обжалуемой части при отсутствии возражений сторон в соответствии со статьями 266, 268 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Суд апелляционной инстанции, изучив материалы дела, исследовав и оценив имеющиеся в материалах дела доказательства, проверив доводы апелляционной жалобы, отзыва, заслушав представителей лиц, участвующих в деле, считает, что оснований для отмены или изменения решения Арбитражного суда города Москвы от 10.08.2012 не имеется.

Как следует из материалов дела, инспекцией проведена выездная налоговая проверка общества за период с 01.01.2007 по 31.12.2009. По результатам проверки составлен акт и 31.12.2010 вынесено решение 03-1-31/28, которым общество привлечено к ответственности по п.1 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неполную уплату налога на прибыль за 2009 год в размере 13 963 713 руб. (пункт 1 резолютивной части решения); начислены пени по состоянию на 31.12.2010 по налогу на прибыль в размере 3 733 548 руб. и НДС в размере 17 642 руб. (пункт 2 резолютивной части решения); предложено уплатить недоимку по налогу на прибыль за 2009 в размере 72 436 099 руб., уменьшить убытки, исчисленные по данным налогового учета при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль за 2008 в сумме 8 849 733 руб., уплатить штраф, пени (пункт 3 резолютивной части решения), а также внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета (пункт 4 резолютивной части решения).

На основании указанного решения от 31.12.2010 № 03-1-31/28 налоговым органом выставлено обществу требование № 41 об уплате налога, сбора, пени, штрафа по состоянию на 07.04.2011 (т.1 л.д.65).

Решением Федеральной налоговой службы от 04.04.2011 № СА-4-9/5224@ (т.1 л.д.58) решение инспекции оставлено без изменений.

В ходе налоговой проверки инспекцией установлено, что обществом 08.07.2008 заключен договор о кредитной линии с Компанией «НАУДУ ЛИМИТЕД» (NOWDO LIMITED) (кредитор).

Обществом начислены проценты по данному договору от 08.07.2008 за период с 3 квартала 2008 года по 4 квартал 2009 года и в полном объеме включены в состав внереализационных расходов.

При этом общество на последнее число каждого отчетного (налогового) периода не исчисляло 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.

Поскольку на момент определения предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов на основании пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), общество имело контролируруемую задолженность перед иностранной организацией, которая более чем в три раза превышала разницу между суммой активов и величиной обязательств российской организации (собственный капитал) на последнее число отчетного (налогового) периода, инспекцией применен особый порядок признания процентов, который заключается в том, что в расходы должна быть включена только предельная величина процентов, рассчитанная с учетом коэффициента капитализации (п.2 ст. 269 Кодекса).

Инспекцией установлено, что в нарушение пункта 2 статьи 269 Кодекса обществом неправомерно отнесены на внереализационные расходы проценты (превышающие предельную величину процентов по контролируемой задолженности) по кредиту иностранной компании «НАУДУ ЛИМИТЕД» в сумме 370 330 914.47 руб, в том числе: за 2008 год 8 849 733.47 руб. за 2009 361 481 181 руб.

Суд первой инстанции согласился с доводами инспекции.

Суд апелляционной инстанции полагает, что выводы суда о том, что размер предельных процентов по контролируемой задолженности определяется дискретно, соответствуют положениям статей 269, 272, 285 и 328 Кодекса.

Доводы общества, изложенные в апелляционной жалобе о том, что сумма предельных процентов подлежит определению нарастающим итогом, а не дискретно, отклоняются.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 265 Кодекса при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций учитываются, в частности, расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида с учетом особенностей, предусмотренных статьей 269 Кодекса.

Согласно положениям пункта 2 статьи 269 Кодекса, если налогоплательщик-российская организация имеет непогашенную задолженность по долговому обязательству, признаваемую в соответствии с положениями пункта 2 статьи 269 Кодекса контролируемой задолженностью 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 статьи 269 Кодекса применяются правила, установленные пунктом 2 статьи 269 Кодекса.

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.

Пунктом 2 статьи 285 Кодекса установлено, что отчетными периодами по налогу на прибыль признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

При определении налоговой базы за каждый последующий отчетный период величина расходов в виде процентов определяется как сумма расходов в виде процентов, рассчитанная за предыдущий отчетный период, увеличенная на сумму

расходов в виде процентов, начисленных в последующем квартале (месяце для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли).

С учетом положений статей 269, 272, 285 и 328 Кодекса, исчисление предельной величины признаваемых расходом процентов производится без учета процентов по контролируемой задолженности, начисленных в предыдущих отчетных периодах, т.е. дискретно, что согласуется с правовой позицией Минфина России, выраженной в письмах от 24.05.2012 № 03-03-06/1/271, от 16.09.2010 № 03-03-05/158, от 21.05.2010 № 03-03-06/1/343, от 23.10.2009 N 03-03-06/1/689.

Расчет предельных процентов нарастающим итогом противоречит содержанию статьи 269 Кодекса, согласно которой налогоплательщик обязан на последнее число каждого отчетного (налогового) периода исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности.

Кроме того, в соответствии с пунктом 7 статьи 274 Кодекса прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом.

При этом, данная норма определяет именно прибыль организации для формирования налоговой базы, что означает определение порядка, когда налогоплательщик суммирует доходы, признанные последовательно в каждом отчетном периоде в течение года, то есть нарастающим итогом, и уменьшает их на сумму расходов, признанных в каждом из этих последовательных периодов.

Так в случае формирования отчетности за 9 месяцев, учитываются доходы и расходы, признанные последовательно сначала в первом квартале, потом в первом и втором кварталах, потом - в первом - третьем и т.д. кварталах. Таким образом, в отчетности за 9 месяцев база по налогу на прибыль определяется нарастающим итогом, иного нормативного толкования статья 274 Кодекса не содержит.

Более того, при расчете величины процентов, не учитываемых в расходах для целей налогообложения нарастающим итогом (по методике налогоплательщика) налоговая база для целей исчисления налога на прибыль увеличивается, что существенно ухудшает положение налогоплательщика.

В апелляционной жалобе указывается, что в расчете инспекции имеются ошибки, приведшие к завышению суммы доначисленного налога, даже с использованием метода дискретного расчета налоговой базы. В отношении 2 и 3 кварталов 2009 года: общество считает расчет инспекции ошибочным, так как по состоянию на 30.06.2009 и на 30.09.2009 сумма активов общества должна быть больше на 889 811 435,04 руб.

Данные доводы отклоняются, исходя из следующего.

В соответствии с пунктом 2 статьи 269 Кодекса при определении задолженности перед иностранной организацией как контролируемой задолженности, одним из показателей, который учитывается, является показатель разницы между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика - российской организации (собственный капитал).

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.

Общество указывает, что начисленные по результатам проведенной налоговой проверки от 29.01.2009 № 03-1-31/1 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения за 2005 г. и 2006 на общую сумму 889 811 435,04 руб., налоговому органу при расчете активов необходимо учитывать самостоятельно, по строке баланса 240 дебиторскую задолженность в

сумме 889 811435,04 руб., что по своей сути увеличит показатель по строке 300 баланса.

Однако в данном случае не учитывается то обстоятельство, что при составлении бухгалтерской отчетности суммы доначислений, произведенных в результате выездной налоговой проверки, учитываются при формировании показателя строки 624 «задолженность по налогам и сборам» формы № 1 «Бухгалтерский баланс», по данной строке показывается величина краткосрочной кредиторской задолженности по налогам и сборам, в том числе задолженности, возникшей при исполнении организацией обязанностей налогового агента (абз. 2 п. 23 ПБУ 18/02).

В целях пункта 2 статьи 269 Кодекса 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.

По строке 240 Бухгалтерского баланса «Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)» показывается величина краткосрочной дебиторской задолженности, которая в соответствии с условиями договоров должна быть оплачена в течение 12 месяцев после отчетной даты, которой признается последний календарный день месяца (п. п. 12, 19, 48 ПБУ 4/99).

В соответствии с пунктом 5 Порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденного приказом Минфина России № Юн, ФКЦБ N 03-6/пз от 29.01.2003), оценка стоимости чистых активов производится самостоятельно акционерным обществом ежеквартально и в конце года на соответствующие отчетные даты.

Как следует из пункта 23 раздела V «Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности» ПБУ 18/02, задолженность либо переплата по текущему налогу на прибыль за каждый отчетный период отражаются в бухгалтерском балансе соответственно в качестве краткосрочного обязательства в размере неоплаченной суммы налога (строка 624) или дебиторской задолженности в размере переплаты и (или) излишне взысканной суммы налога (строка 240).

Таким образом, даже в том случае если бы организация действовала в 2009 на основании норм национального законодательства, в порядке установленном пунктом 2 статьи 269 Кодекса, производя расчет путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала рассчитанного на последнее число каждого отчетного (налогового) периода, то в собственный капитал общество не могло включить 889 811435,04 руб. (начисления по выездной налоговой проверке от 29.01.2009 № 03-1-31/1) по строке 240 бухгалтерского баланса, так как у организации данная сумма в указанном периоде признана подлежащей уплате в бюджет, и как следствие позиция общества является необоснованной, ввиду отсутствия оснований для признания данной суммы в составе дебиторской задолженности в бухгалтерском балансе.

Кроме того, общество, определяя сумму процентов, учитываемых для целей налогообложения в отчетном периоде, отходит от ранее отраженной позиции изложенной в пункте 3.1 жалобы, согласно которой налогоплательщик должен рассчитывать сумму процентов нарастающим итогом, вместе с тем на стр. 8-9 жалобы общество свои расчеты ведет дискретно.

Довод общества о том, что доначисление налога, пени и штрафа является незаконным, поскольку у общества имелся переносимый на будущее убыток, отклоняется на основании следующего.

Судом первой инстанции обоснованно указано на то, что общество не учитывает, что в соответствии со статьей 283 Кодекса налогоплательщики,

понесшие убыток (убытки), исчисленный в соответствии с главой 25 Кодекса «Налог на прибыль организаций», в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее).

При этом определение налоговой базы текущего налогового периода производится с учетом особенностей, предусмотренных статьей 283 Кодекса и статьями 264.1, 275.1, 280 и 304 Кодекса. Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Согласно ст. 52 Кодекса налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

Заявитель в 2008 включил в налоговую базу убыток в сумме 669 857 913 руб., в результате нарушений установленных в ходе выездной налоговой проверки, налоговым органом уменьшена сумма убытка, принимаемая к уменьшению налоговой базы, на сумму установленного занижения налоговой базы в сумме 8 849 733 руб., следовательно, убыток за 2008 составил 661 008 180 руб. (669 857 913 - 8 849 733).

Однако в 2009 налоговая база по налогу на прибыль общества составляет 36 737 562 руб. (строка 100 налоговой декларации), поскольку налогоплательщик принял решение уменьшить налоговую базу за счет убытка прошлого периода на сумму 36 737 562 руб., то налоговая база для исчисления налога на прибыль за 2009 составила 0 руб.

Поскольку налоговый орган выявил занижение налоговой базы на сумму 362 180 493 руб., а убыток отраженный обществом уменьшал налоговую базу за налоговый период 36 737 562 руб. (стр.150 прил.4 которым уменьшена налоговая база), то можно утверждать об отсутствии оснований для самостоятельного уменьшения налоговым органом базы путем включения нераспределенного убытка, так как общество в соответствии со ст. 283 Кодекса вправе уменьшить налоговую базу в течении 10 лет и налоговый орган не наделен полномочиями принудительно определять размер, подлежащего включению убытка.

Данный вывод суда первой инстанции согласуется с позицией ФАС МО, выраженной в постановлении от 01.08.2011 № КА-А40/8021-11, согласно которой суммы убытка, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, носят заявительный характер. Это означает, что налогоплательщик, претендующий на их зачет при исчислении налога следующего налогового периода, обязан в силу ст. 80 Кодекса указать подлежащую зачету сумму убытка в налоговой декларации соответствующего периода и представить документы, подтверждающие обоснованность суммы убытков. Учет убытков в ином порядке, в том числе путем подачи налогоплательщиком заявления по результатам выездной налоговой проверки, налоговым законодательством не установлен, а налоговый орган в ходе проверки не обязан производить такой учет в целях выявления действительных налоговых обязанностей общества, поскольку именно налогоплательщик самостоятельно (в декларации) определяет, в каком периоде и в какой сумме засчитывать имеющийся у него убыток.

В постановлении от 11.09.2012 по делу №А40-98646/11-99-438 ФАС МО указано, что учет убытков в ином порядке, в том числе путем подачи возражений на акт налоговой проверки, налоговым законодательством не предусмотрен, и налоговый орган не обязан в ходе проверки производить такой учет в целях выявления действительных налоговых обязательств, поскольку налогоплательщик самостоятельно в декларации определяет в каком периоде и в какой сумме засчитать имеющийся у него убыток.

В постановлении от 24.07.2012 №3546/12 по делу №А40-9620/11-140-41 Президиумом ВАС РФ указано, что возможность учесть суммы убытка носит заявительный характер и на налогоплательщика возложена обязанность доказать их правомерность и обоснованность, при отсутствии документального подтверждения убытка соответствующими документами, включая первичные учетные документы, в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу на суммы ранее полученного убытка, налогоплательщик несет риск неблагоприятных налоговых последствий.

Ссылки общества на судебную практику не могут быть приняты во внимание, поскольку в ней рассматриваются иные фактические обстоятельства.

Таким образом, налогоплательщик, претендующий на зачет убытка при исчислении налога, обязан в силу ст. 80 Кодекса указать подлежащую зачету сумму убытка в налоговой декларации соответствующего периода.

Суд первой инстанции пришел к обоснованному выводу о том, что налоговый орган не наделен полномочиями принудительно определять размер убытка, подлежащему учету при исчислении налога на прибыль.

Доводы общества, изложенные в апелляционной жалобе, о несоответствии выводов суда ст. 9, п. 5 ст. 11 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998, п.2 статье 269 Кодекса, признаются необоснованными и отклоняются судом, исходя из следующего.

Суд первой инстанции при рассмотрении данного спора исходил из того, что положениями статьи 269 Кодекса предусмотрены особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам, уменьшающим налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

С учетом положений статей 269, 272, 285 и 328 Кодекса исчисление предельной величины признаваемых расходом процентов производится без учета процентов по контролируемой задолженности, начисленных в предыдущих отчетных периодах, т.е. дискретно.

Следовательно, в случае изменения соотношения контролируемой задолженности и собственного капитала российской организации в последующем отчетном периоде по сравнению с предыдущим отчетным периодом пересчет расходов в виде процентов за предыдущий отчетный период не производится.

Таким образом, основываясь на статье 269 Кодекса можно сделать вывод о том, что особый порядок учета процентов возникает при одновременном выполнении двух условий:

1. имеется контролируемая задолженность, непогашенная на конец отчетного периода по долговым обязательствам, по которым кредиторами или поручителями (гарантами, обеспечителями) выступают:

- иностранная компания, владеющая прямо или косвенно более 20% уставного капитала организации-заемщика;

- российская организация - аффилированное лицо иностранной компании, владеющей прямо или косвенно более 20% уставного капитала организации-заемщика;

2. размер долговых обязательств более чем в 3 раза превышает собственный капитал на последний день отчетного (налогового) периода.

В ходе проверки было установлено, что общество имеет непогашенную задолженность по долговому обязательству перед иностранной компанией, прямо или косвенно владеющей более чем 20% уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации.

При проверке расчета процентов, учитываемых в расходах, установлено, что общество имеет размер контролируемой задолженности перед иностранной



организацией более чем в три раза превышающую разницу между суммой активов и величиной обязательств российской организации (собственный капитал) на последнее число отчетного (налогового) периода, при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов на основании пункта 2 статьи 269 Кодекса.

Налогоплательщик на последнее число каждого отчетного (налогового) периода не исчислял 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.

В соответствии с п. 3 ст. 24 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998 (далее Соглашение) установлено что:

- за исключением случаев, к которым применяются положения пункта 1 статьи 9, пункта 5 статьи 11 или пункта 5 статьи 12, проценты, роялти и другие выплаты, осуществляемые предприятием одного Договаривающегося Государства резиденту другого Договаривающегося Государства, должны для целей определения налогооблагаемой прибыли такого предприятия вычитаться на тех же условиях, как если бы они выплачивались резиденту первого упомянутого Государства. Аналогично, любые долги предприятия одного Договаривающегося Государства резиденту другого Договаривающегося Государства должны, для целей определения налогооблагаемого капитала такого предприятия, подлежать вычету на тех же условиях, как если бы они причитались резиденту первого упомянутого Государства.

Пунктами 3 статьи 24 Соглашения от 05.12.1998 предусмотрено, что за исключением случаев, к которым применяются положения п. 1 ст. 9, п. 5 ст. 11, п. 5 ст. 12, проценты и другие выплаты, осуществляемые предприятием одного договаривающегося государства резиденту другого договаривающегося государства, должны для целей определения налогооблагаемой прибыли такого предприятия вычитаться на тех же условиях, как если бы они выплачивались резиденту первого упомянутого государства (п. 3).

Положение данного пункта, согласно которому предприятия договаривающегося Государства (в данном случае - России), отвечающие условиям статьи 24 Соглашения, не должны подлежать в этом государстве 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 этого государства, означает, что ко всем без исключения российским организациям, подпадающим под действие п. 2 ст. 269 Кодекса (то есть подобным предприятиям, без учета страны резидентства участника (акционера) данной российской компании), применяются правила недостаточной капитализации.

В пункте 2 статьи 269 Кодекса, установлен круг лиц, при наличии непогашенной задолженности перед которыми российская организация должна применять особые правила определения предельного размера процентов при включении их в состав расходов.

Так, в частности, если имеются долговые обязательства российской компании перед другой российской компании, которая является либо аффилированным лицом иностранной компании, либо поручителем (гарантом) по долговому обязательству, то задолженность в целях применения п. 2 ст. 269 Кодекса признается контролируемой.

Положения п. 2 ст. 269 Кодекса не являются дискриминационными по отношению к иностранной компании (резиденту Республики Кипр), так как они

применяются и в отношении российских компаний, что в соответствии с п. 3 ст. 24 Соглашения исключает применение принципа недискриминации.

Инспекцией установлено, что общество на последнее число каждого отчетного (налогового) периода не исчислял 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.

Таким образом, механизм налогообложения процентов по контролируемой задолженности, предусмотренный международным соглашением, «отсылает» к положениям национального законодательства, определяющим специфику налогообложения процентов по долговым обязательствам между взаимозависимыми организациями. К таким специальным нормам относятся положения п. 2 - 4 ст. 269 Кодекса о налогообложении процентов по контролируемой задолженности.

Следовательно, Соглашение об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 05.12.1998 предусматривает основание для квалификации дохода от долговых требований в качестве дивидендов для целей исчисления налога на прибыль организаций по правилам национального законодательства государства источника возникновения дохода.

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.

Позиция суда первой инстанции согласуется с позицией, изложенной Президиумом ВАС РФ в постановлении от 15.11.2011 № 8654/11.

Как следует из постановления Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11 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.

Соответственно, ко всем без исключения организациям, подпадающим под действие пункта 2 статьи 269 Кодекса, применяется вышеуказанный порядок, который лишь вводит дополнительное условие, которому необходимо соответствовать для получения возможности вычитать проценты без соответствующих ограничений.

Учитывая изложенное, положения п. 5 ст. 11 Соглашения не исключают возможности для применения в отношении общества п. 2 ст. 269 Кодекса, вводящего ограничения при учете процентов по долговым обязательствам, в случае доминирования иностранной компании в различных формах в деятельности налогоплательщика - российской организации.

Приводимые в апелляционной жалобе общества доводы по рассматриваемому вопросу не опровергают выводы суда первой инстанции и не

свидетельствуют о неправильном применении судом норм права по рассматриваемому вопросу.

При рассмотрении настоящего спора судом апелляционной инстанции также учитывалась правовая позиция, выраженная ФАС МО в постановлении от 24.08.2012 по делу № А40-18676/12-75-84.

Таким образом, суд апелляционной инстанции не находит оснований для отмены решения суда от 10.08.2012, в связи с чем апелляционная жалоба удовлетворению не подлежит.

На основании изложенного и руководствуясь статьями 110, 176, 266-269, 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Девятый арбитражный апелляционный суд

### **ПО С Т А Н О В И Л:**

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 10.08.2012 по делу № А40-65284/11-91-279, оставить без изменения, а апелляционную жалобу – без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня принятия и может быть обжаловано в течение двух месяцев со дня изготовления в полном объеме в Федеральный арбитражный суд Московского округа.

Председательствующий судья

Е.А.Солопова

Судьи:

Н.В.Дегтярева

М.С.Сафронова