



ОДИННАДЦАТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД
443070, г. Самара, ул. Аэродромная, 11 «А», тел. 273-36-45
www.11aas.arbitr.ru, e-mail: info@11aas.arbitr.ru

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

апелляционной инстанции по проверке законности и
обоснованности решения арбитражного суда,
не вступившего в законную силу

02 октября 2019 года
г. Самара

Дело А55-31640/2017

Резолютивная часть постановления объявлена
Постановление в полном объеме изготовлено

25 сентября 2019 года
02 октября 2019 года

Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд в составе:
председательствующего Корнилова А.Б.,
судей Бажана П.В., Филипповой Е.Г.,
при ведении протокола секретарем судебного заседания Филипповской С.А.,
с участием:
от Управления Федеральной налоговой службы России по Самарской области – Суркин С.А., доверенность от 27.05.2019г., Орлова С.В., доверенность от 18.03.2019г.,
от Межрайонной инспекция Федеральной налоговой службы №1 по Самарской области – Суркин С.А., доверенность от 06.05.2019г., Орлова С.В., доверенность от 14.05.2019г.,
от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №16 по Самарской области – Суркин С.А., доверенность от 18.03.2019г., Орлова С.В., доверенность от 18.03.2019г.,
от ЗАО "Самараагропромпереработка" – Воронцов А.В., доверенность от 14.12.2018г.,
рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционную жалобу Управления Федеральной налоговой службы России по Самарской области, Межрайонной инспекция Федеральной налоговой службы №1 по Самарской области, Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №16 по Самарской области на решение Арбитражного суда Самарской области от 24.05.2019 по делу № А55-31640/2017 (судья Кулешова Л.В.) по заявлению закрытого акционерного общества "Самараагропромпереработка", к Межрайонной инспекция Федеральной налоговой службы №1 по Самарской области, с участием в деле третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований:
- Управления Федеральной налоговой службы России по Самарской области,
- Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №16 по Самарской области,
о признании незаконным ненормативного акта,

УСТАНОВИЛ:

Закрытое акционерное общество «Самараагропромпереработка» обратилось в Арбитражный суд Самарской области к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Самарской области с заявлением в котором просило, с учетом уточнений, о признании незаконным решения от 27.04.2017 № 47 в части доначисления налога на прибыль в размере 51.297.544 руб., начисления штрафа в размере 5.722.437 руб. и пени в соответствующем размере, предложения удержать и перечислить в бюджет налог с доходов, полученных иностранной организацией от

источников в Российской Федерации, в размере 10.358.602 руб., а также начисления пени в соответствующей части.

Решением Арбитражного суда Самарской области от 23.03.2018, с учетом определения от 16.03.2018 об исправлении опечатки, заявленные требования удовлетворены полностью.

Постановлением Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.07.2018 решение Арбитражного суда Самарской области от 23.03.2018 оставлено без изменения.

Постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 27.11.2018 г. решение Арбитражного суда Самарской области от 23.03.2018 и постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.07.2018 по делу №А55-31640/2017 отменены. Дело направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд Самарской области.

При новом рассмотрении, решением Арбитражного суда Самарской области от 24 мая 2019 года заявленные требования были удовлетворены. Суд первой инстанции признал недействительным решение №47 от 27.04.2017г. Межрайонной ИФНС по крупнейшим налогоплательщикам по Самарской области о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части: доначисления налога на прибыль в размере 51 297 544 руб., привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 НК РФ, в виде штрафа в размере 5 722 437 руб. и начисления пени в соответствующем размере; предложения удержать и перечислить в бюджет налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ, в размере 10 358 602 руб. и начисления пени в соответствующем размере, как не соответствующее требованиям НК РФ.

В апелляционной жалобе Управление Федеральной налоговой службы России по Самарской области, Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы №1 по Самарской области, Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы №16 по Самарской области просят суд апелляционной инстанции решение суда первой инстанции отменить и принять по делу новый судебный акт об отказе в удовлетворении требований заявителя.

В материалы дела поступил отзыв ЗАО "Самараагропромпереработка" на апелляционную жалобу, в котором оно просит апелляционный суд оставить решение суда первой инстанции без изменения, апелляционную жалобу без удовлетворения.

В судебном заседании представители подателей жалобы, доводы в ней изложенные поддержали, просили решение суда первой инстанции отменить, ссылаясь на несоответствие выводов суда обстоятельствам установленным по делу.

Представители заявителя против удовлетворения жалобы возражали.

Проверив законность и обоснованность принятого по делу судебного акта в порядке главы 34 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, исследовав доводы апелляционной жалобы и материалы дела, суд апелляционной инстанции усматривает основания для удовлетворения апелляционной жалобы и отмены обжалуемого судебного акта.

Как следует из материалов дела, инспекцией была проведена комплексная выездная налоговая проверка, в отношении Закрытого акционерного общества "Самараагропромпереработка" за период 01.01.2012-31.12.2014 гг., по результатам которой составлен акт выездной налоговой проверки №98 от 14.12.2016 г. (т. 6 л.д. 122-150).

По итогам рассмотрения материалов проверки Межрайонной ИФНС по крупнейшим налогоплательщикам по Самарской области было вынесено решение от 27.04.2016 г. №47 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 НК РФ в виде штрафа в сумме 5 722 437 руб. за неполную уплату налога на прибыль, доначислен налог на прибыль в сумме 58 620 022 руб., а также начислены е пени в сумме 15 779 038 руб. Кроме того предложено перечислить налог на

доходы иностранных организаций в размере 15 066 653 руб. и уплатить соответствующие пени в сумме 6 100 487 руб. (т. 1 л.д. 32-141).

Не согласившись с вынесенным решением, ЗАО "Самараагропромпереработка" обратилось в УФНС России по Самарской области с апелляционной жалобой.

Решением УФНС России по Самарской области №03-15/32705@ от 28.08.2017 года решение Межрайонной ИФНС по крупнейшим налогоплательщикам по Самарской области о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 27.04.2016 №47 оставлено без изменения, а апелляционная жалоба без удовлетворения (т. 2 л.д. 11-19).

Считая решение инспекции в оспариваемой части незаконным, Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решение №47 от 27.04.2017г. Межрайонной ИФНС по крупнейшим налогоплательщикам по Самарской области о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части: доначисления налога на прибыль в размере 51.297.544 руб., привлечения к ответственности в виде штрафа по п. 1 ст. 122 НК РФ в размере 5.722.437 руб. и начислению пеней в соответствующей части, возникших по кредитным договорам с ОАО «Альфа-Банк», поручителем по которым является Компания «TAKELIMA ENTERPRISES Limited»; предложения удержать и перечислить в бюджет налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ в размере 10.358.602 руб., а также начисления пени в соответствующей части.

В качестве основания для оспаривания решения в части доначисления налога на прибыль в размере 51 297 544 руб., привлечения к ответственности в виде штрафа по п. 1 ст. 122 НК РФ в размере 5 722 437 руб. и начислению пеней в соответствующей части, с процентов, уплаченных по кредитным договорам с ОАО «Альфа-Банк», поручителем по которым является Компания «TAKELIMA ENTERPRISES Limited», заявитель указывает на отсутствие оснований для признания долговых обязательств контролируемой задолженностью и применения правила «тонкой капитализации». Поэтому исключение из состава расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль процентов, начисленных по кредитным договорам с ОАО КБ "Альфа-банк", поручителем по которым является компания TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED (Кипр), произведено Инспекцией необоснованно.

Инспекция и Управление в обоснование правомерности доначисления оспариваемых сумм указывает на то, что в ходе проверки установлено, что заявитель и TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED (Кипр), являются взаимозависимыми лицами. По сведениям, представленным налоговыми органами Кипра, компания ROS AGRO PLS (Кипр) имеет 100% в уставном капитале компании LIMENIKO TRADE AND INVEST LIMITED (Британские Виргинские острова), последняя в свою очередь имеет 100% в уставном капитале компании TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED (Кипр).

По результатам проведенных мероприятий налогового контроля и анализа движения денежных средств по расчетным счетам инспекцией установлено, что компания TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED (Кипр) осуществляла финансирование только юридических лиц, входящих в Группу компаний ROS AGRO.

Как полагает налоговый орган, данные обстоятельства подтверждают взаимозависимость указанных иностранных юридических лиц и Общества по отношению к компании ROS AGRO PLS (Кипр) на основании положений пп. 3 п. 2 ст. 105.14 НК РФ.

Также налоговый орган в своем решении приходит к выводу о подконтрольности ЗАО «САПП» и TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED» материнской компании «ROS AGRO PLC» (Кипр), что подтверждается следующими обстоятельствами:

1) из годовых отчетов Группы компаний «РУСАГРО» следует, что организация ООО «ГК «Русагро», ОАО «Русагро», ЗАО «САПП» входят в Группу компаний «РУСАГРО», и их деятельность полностью контролируется головной компанией «ROS AGRO PLS» (Кипр).

2) компании «ROS AGRO PLS» (Кипр) принадлежит 100% уставного капитала компании «LIMENIKO TRADE AND INVEST. LIMITED», а компания «LIMENIK TRADE AND INVEST. LIMITED» (Британские Виргинские острова) является акционером компании «TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED». Таким образом, материнская компания группы «РУСАГРО» - «ROS AGRO PLS» имеет 100% участие «TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED».

3) проверкой установлено, что:

в совет директоров материнской компании группы «РУСАГРО» - «ROS AGRO PLS» в проверяемом входил г-н Максим Басов;

Басов М.Д. входит в совет директоров ЗАО «САПП», им утверждены Уставы ЗАО «САПП» в 2011 -2013 годах;

Басов М.Д. является генеральным директором ООО «ГК «Русагро»;

Басов М.Д. является генеральным директором в ОАО «Группа «Русагро», т.е. в руководящий состав материнской компанией «ROS AGRO PLC», а также ЗАО «САПП», ООО «ГК «Русагро», ОАО «Группа «Русагро» входит один человек Басов М.Д, что также подтверждает аффилированность указанных юридических лиц и полную подконтрольность иностранной материнской компании «ROS AGRO PLC».

Кроме того, налоговый орган считает, что источником предоставления займа от ООО «Группа Компаний «Русагро», который впоследствии был переуступлен по договору цессии, явились кредитные денежные средства, полученные от иностранной компании «LIMENIKO TRADE AND INVEST. LIMITED» являющейся учредителем компании «TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED» и входящая в состав дочерних компаний «ROS AGRO PLC».

Денежные средства, полученные ЗАО «САПП» по договору процентного займа от 20.01.2011 №15-и ГК РА в сумме 1085000000 рублей, были перечислены на счет иностранного банка (КИПРА) MARFIN POPULAR BANK PUBLIK CO LTD - где открыты счета и у «TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED». Таким образом, денежные средства, полученные ЗАО «САПП» по договору займа с ООО «ГК Русагро», и впоследствии долг, по которому переуступлен «TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED», были выведены с территории Российской Федерации на счета иностранного банка, находящемся в оффшорной зоне в качестве оплаты за векселя.

ЗАО «САПП» по взаимоотношениям с «LIMENIKO TRADE AND INVEST LIMITED» и «TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED» за проверяемый период подавал «Уведомление о контролируемых сделках», где указано основание для контроля сделок - «взаимозависимость», тем самым ЗАО «САПП» самостоятельно признает взаимозависимость с данными иностранными компаниями.

Контрольными мероприятиями налоговым органом установлено, что не только ЗАО «САПП» получало займы от компании «TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED», но и в адрес ООО «ГК Русагро» предоставлялись заемные денежные средства.

Налоговый орган пришел к выводу, что компания «TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED» осуществляла финансирование не только проверяемого налогоплательщика - ЗАО «САПП», но и других юридических лиц, входящих в Группу компаний «РУСАГРО». Инспекция считает, что данный факт говорит об использовании компании «TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED» Группой компаний «РУСАГРО» в качестве транзитера денежных средств (казначей), зарегистрированного в оффшорной зоне с льготным налогообложением. В результате существенная часть прибыли финансируемой за счет заемных средств компании, выводится из-под национального налогообложения, поскольку проценты, выплачиваемые за временное пользование предоставленным капиталом, признаются расходами, уменьшающими налогооблагаемую базу.

Налоговым органом проанализированы процентные ставки по выдаваемым кредитам АО «Альфа-Банк» в 2011-2013 годах (данная информация содержится в годовых отчетах

банка, размещенных в сети Internet), которые составили: 2011 год-12%, 2012 год- 13,6%, 2013 год-16,6%.

При этом, процентная ставка для ЗАО «САПП» (члена группы «РУСАГРО») составляла 8,25%, что значительно ниже общеустановленной кредитной ставки АО «Альфа -Банк» для основной массы клиентов.

Кроме того, налоговый орган представил анализ кредитных договоров ЗАО «САПП» с ОАО «Альфа-Банк», а также договоров поручительства и договоров о залоге имущественных прав между ОАО «Альфа-Банк» с иностранной компанией «ТАКЕЛИМА ENTERPRISES LIMITED», где следует, что процент за пользование кредитом, выплачиваемый ЗАО «САПП» банку (равен 8,25%) превышает процент, получаемый компанией «ТАКЕЛИМА ENTERPRISES LIMITED» за размещение депозитов на счетах в банке в качестве обеспечения кредитов (составляет от 7% до 7,65%). Тогда как выплаченные проценты банку и полученные доходы от депозитов как доходы и расходы одного собственника (конечным собственником ЗАО «САПП» является Кипрская материнская компания «ROS AGRO PLC» и компанией «ТАКЕЛИМА ENTERPRISES LIMITED» 100% владеет «ROS AGRO PLC»), материнской компанией «ROS AGRO PLC» в итоге по процентам, полученным от банка и уплаченным банку, понесены убытки.

Инспекция считает, что факт размещения компанией «ТАКЕЛИМА ENTERPRISES LIMITED» денежных средств на депозитах, говорит о наличии свободных денежных средств в те компаний «РУСАГРО». Следовательно, у заявителя была возможность непосредственного получения займов, минуя ОАО «Альфа-Банк», либо путем вклада в уставный капитал.

Налоговым органом сделан вывод о том, что с точки зрения налоговых последствий осуществление вложений в собственный капитал оказывается менее привлекательным, чем предоставление займа: проценты по налоговым обязательствам учитываются в составе расходов по налогу на прибыль (пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ), а дивиденды, которые выплачиваются из прибыли, оставшейся после уже произведенного налогообложения, в расходы повторно не включаются (п. 1 ст. 270 НК РФ).

Более того, в соответствии с п. 1 ст. 309 НК РФ выплачиваемые иностранному резиденту проценты и дивиденды подлежат налогообложению в Российской Федерации. Налог в этом случае должен удерживаться Российским заемщиком как налоговым агентом при выплате соответствующих сумм (п. 1 ст. 310 НК РФ).

Обеспечение по кредитам, полученное от иностранной компании (принадлежащей той же группе компаний), носит технический характер. Такая фикция направлена на обход правил недостаточной капитализации за счет организации займов: банк выдает кредит налогоплательщику, одновременно с этим иностранная компания вносит сопоставимую сумму на депозит в том же банке.

Поручителем по кредитам являлась иностранная компания. Как указано выше, первоначально производилось размещение денежных средств на депозитах компанией «ТАКЕЛИМА ENTERPRISES LIMITED», и только после этого банк выдавал кредитные денежные средства ЗАО «САПП», т.е. фактически ЗАО «САПП» получал денежные средства от «ТАКЕЛИМА ENTERPRISES LIMITED» прошедшие через АО «Альфа-Банк».

По мнению суда первой инстанции вышеописанные доводы налоговых органов не могут служить основанием для применения к рассматриваемым отношения положения п.п. 2-3 ст. 269 НК РФ.

Согласно [статье 247](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью признаются доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с [главой 25](#) Кодекса.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 252](#) Кодекса в целях исчисления налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных

расходов. Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. При этом под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме, а документально подтвержденными расходами признаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы ([пункт 2 статьи 252](#) Кодекса).

В силу [пункта 1 статьи 265](#) Кодекса в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности, расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком с учетом особенностей, предусмотренных [статьей 269](#) настоящего Кодекса (для банков особенности определения расходов в виде процентов определяются в соответствии со [статьями 269](#) и [291](#) настоящего Кодекса), а также процентов, уплачиваемых в связи с реструктуризацией задолженности по налогам и сборам в соответствии с порядком, установленным Правительством Российской Федерации. При этом расходом признаются проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и (или) инвестиционного). Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами (фактическое время нахождения указанных ценных бумаг у третьих лиц) и первоначальной доходности, установленной эмитентом (заимодавцем) в условиях эмиссии (выпуска, договора), но не выше фактической ([подпункт 2](#)).

В соответствии с п. 2 ст. 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. (в ред. Федеральных законов от 06.06.2005 [N 58-ФЗ](#), от 27.07.2006 [N 137-ФЗ](#)).

С учетом вышеизложенного, суд первой инстанции пришел к выводу, что действующее налоговое законодательство не предусматривает возможности признания контролируемой задолженности российской организации заемщика перед российской

организацией - заимодавцем по договору займа, в котором поручителем выступает иностранная организация не аффилированная заимодавцу.

Федеральным [законом](#) от 18.07.2011 N 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения" начиная с 01.01.2012 [часть первая](#) НК РФ дополнена [разделом V.1](#) "Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании". По этой причине к налоговым периодам после 01.01.2012 не применяются положения [статей 20](#) и [40](#) Кодекса, ранее закреплявшие основания для признания лиц взаимозависимыми и устанавливавшие принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения.

Как отмечено в Преамбуле Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 16.02.2017, Положения указанного раздела направлены на предотвращение вывода налоговой базы за пределы Российской Федерации, обеспечение справедливого и экономически обоснованного распределения налоговой базы между субъектами Российской Федерации. В связи с этим [статья 105.3](#) Кодекса вводит правило, согласно которому в установленных [разделом V.1](#) НК РФ случаях для целей налогообложения должны учитываться доходы (прибыль, выручка), которые не были получены налогоплательщиком вследствие его взаимозависимости с другим участником сделки.

В тех случаях, когда контролируемые в соответствии с [разделом V.1](#) НК РФ сделки совершаются между российскими налогоплательщиками и налоговыми резидентами иностранных государств (трансграничные операции), следует учитывать, что отдельные нормы о корректировке налоговых баз по таким операциям также могут быть предусмотрены международными соглашениями об избежании двойного налогообложения, заключенными Российской Федерацией.

Согласно п. 1 ст. 15.1 НК РФ если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные в настоящем пункте лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения (далее - взаимозависимые лица). Для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц, в соответствии с заключенным между ними соглашением либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. При этом такое влияние учитывается независимо от того, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно и самостоятельно или совместно с его взаимозависимыми лицами, признаваемыми таковыми в соответствии с настоящей статьей.

Часть 2 данной статьи содержит примерный перечень лиц, которые признаются взаимозависимыми.

Как полагает налоговый орган установленные в ходе проверки и изложенные выше обстоятельства подтверждают взаимозависимость указанных иностранных юридических лиц и Общества по отношению к компании ROS AGRO IPLS (Кипр) на основании положений пп. 1 п. 2 ст. 105.1 НК РФ.

Согласно п.п.1 п.2 ст. 105.1 целям настоящего Кодекса взаимозависимыми лицами признаются организации в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов;

В силу п. 1 ст. 105.14 контролируемые сделками признаются сделки между взаимозависимыми лицами (с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей).

Из буквального содержания [п. 2 ст. 269](#) НК РФ следует, что положения данной нормы применяются не ко всем контролируемым сделкам. Установление предельного лимита для уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль при отнесении на затраты внереализационных расходов по уплате процентов по долговым обязательствам указанной статьей предусмотрено исключительно к контролируемой задолженности по долговым обязательствам перед российскими организациями - аффилированными лицами иностранных организаций. В этом случае контролируемая задолженность лишь считается (приравнивается) к возникшей перед иностранной организацией. ([п. 13](#) Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017) (далее Обзор). Аналогичные выводы содержатся в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2011 N 8654/11, указавшего, что при таком построении бизнеса российской компании, когда имеют место высокая доля долга, аффилированность заемщика и кредитора, в лице которого выступает не только иностранная компания, но и российская компания, аффилированная с иностранной компанией, рассматриваемой [нормой](#) Налогового кодекса вводится ограничение по учету процентов в составе расходов, направленное на противодействие злоупотреблениям в налоговых правоотношениях.

Таким образом, действовавшее в период проверки налоговое законодательство не предусматривало возможности признания контролируемой задолженности российской организации заемщика перед российской организацией - заимодавцем в отсутствие их аффилированности по договору займа, в котором поручителем выступает иностранная организация, не аффилированная заимодавцу.

Данный вывод основан на буквальном прочтении названной нормы, а также подтвержден налоговым органом в отзыве на заявление (т. 8 л.д. 121). Судебные акты, на которые ссылаются налоговые органы, также не предусматривает возможность признания контролируемой задолженности российской организации заемщика перед российской организацией - заимодавцем в отсутствие их аффилированности по договору займа, в котором поручителем выступает иностранная организация, не аффилированная заимодавцу.

Этот же вывод, по мнению суда первой инстанции, подтвержден позицией Минфина РФ, изложенной в Письме 21.06.2013 N 03-08-05/23521. Вышестоящий налоговый орган указывает, что «принимая во внимание, что выплата процентов на основании кредитного договора происходит между двумя независимыми российскими организациями, правила, установленные п.п. 2 - 4 ст. 269 НК РФ, к сумме указанных процентов не применяются и такие суммы могут включаться в затраты, принимаемые вычету, при исчислении прибыли российской организации - заемщика с учетом особенностей, предусмотренных п. 1 ст. 269 Кодекса».

Суд первой инстанции также отметил, что Федеральным [законом](#) от 15 февраля 2016 года N 25-ФЗ в [статью 269](#) Налогового кодекса Российской Федерации внесены изменения (в частности, [статья](#) дополнена [пунктом 9](#)), конкретизирующие положения о контролируемой задолженности в отношении задолженности, образовавшейся перед банками, и в ряде случаев исключающие признание такой задолженности контролируемой. В том числе, когда долговое обязательство возникло перед организацией, являющейся банком (включая организации, признаваемые банками в соответствии с законодательством иностранных государств) или банком развития - государственной корпорацией, не признаваемыми взаимозависимыми лицами как с налогоплательщиком - российской организацией, так и с лицами, выступающими поручителем, гарантом или иным образом обязующимися исполнить долговое обязательство налогоплательщика. с момента возникновения долгового обязательства налогоплательщика не происходило прекращения (исполнения) указанного долгового обязательства как в части суммы основного долга, так и в части уплаты процентов

иностранным лицом, выступающими поручителем, гарантом или иным образом обязующимися обеспечить исполнение указанного долгового обязательства.

В рассматриваемом случае долговое обязательство заявителя как заемщика возникло по кредитным договорам с ОАО «Альфа-Банк». При этом ОАО «Альфа-Банк» не является аффилированным лицом ни перед TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED (Кипр), ни перед ROS AGRO PLS (Кипр). Поэтому в данных правоотношениях отсутствует возможность каких-либо злоупотреблений применительно к уменьшению налоговых обязательств российских налогоплательщика-заемщика либо налогоплательщика-заимодавца путем незаконного вывода денежных средств из-под сферы юрисдикции налоговых органов Российской Федерации.

В оспариваемом решении налоговые органы ссылаются на [пункт 12](#) Обзора, в котором указано на то, что применение [пункта 2 статьи 269](#) НК РФ возможно не только в случае прямой, но и при косвенной связи между российским налогоплательщиком - получателем займа и иностранной компанией, которая или через которую ему предоставляются денежные средства, где косвенная зависимость российского налогоплательщика от иностранной компании, выдавшей заем, может выражаться в подконтрольности обеих компаний единому центру - материнской компании. В случае предоставления займа на нерыночных условиях, аффилированности займодавца и материнской иностранной компании налогоплательщика, налоговый орган вправе исходить из того, что эта сделка в действительности была совершена в силу влияния, оказанного иностранной компанией, участвующей в капитале общества, что влечет применение [пункта 2 статьи 269](#) НК РФ.

Суд первой инстанции отклонил указанный довод, со ссылкой на то, что в рассматриваемом случае у заявителя имелось долговое обязательство по кредитным договорам перед российской организацией - ОАО «Альфа-Банк». При этом в ходе налоговой проверки не установлено, что TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED (Кипр) или ROS AGRO PLS (Кипр) имеют какую-либо связь (прямую или косвенную) с займодавцем и ОАО «Альфа-Банк» является их аффилированным лицом.

В связи с чем, доводы налоговых органов о возможном влиянии «TAKELIMA ENTERPRISES Limited» (Кипр) на условия предоставления заемных средств ОАО «Альфа-Банк» заявителю не могут быть признаны судом в качестве основания для применения ограничений, предусмотренных ст. 269 НК РФ.

До утверждения данного Обзора, судебная практика исходила из невозможности применения положений п. 2 ст. 269 НК РФ к долговым обязательствам между российскими «сестринскими» компаниями. Как отмечено ранее, Обзор утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017. Таким образом, данный судебный прецедент отсутствовал как в проверяемый период, так и на момент завершения налоговой проверки (акт проверки датирован 09.12.2016).

Как указано в [решении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 1 октября 1993 года N 81 -р и неоднократно подтверждено им впоследствии (определения от 25 января 2007 года [N 37-О-О](#), от 15 апреля 2008 года [N 262-О-О](#), от 20 ноября 2008 года [N 745-О-О](#), от 16 июля 2009 года [N 691-О-О](#)), законодатель, исходя из общего принципа действия закона на будущее время и реализуя свое исключительное право на придание закону обратной силы, учитывает специфику регулируемых правом общественных отношений; придание закону обратной силы имеет место преимущественно в интересах индивида в отношениях, возникающих между ним и государством в публичной сфере (уголовное, налоговое, пенсионное регулирование). В результате такого толкования не может ухудшаться (по сравнению с толкованием, ранее устоявшимся в судебной практике) положение налогоплательщиков, поскольку - в силу [статей 54 и 57](#) Конституции Российской Федерации - недопустимо придание обратной силы законам, ухудшающим положение налогоплательщиков, в том числе, как указано в [Постановлении](#)

Конституционного Суда Российской Федерации от 8 октября 1997 года N 13 -П, в актах официального или иного толкования либо в правоприменительной практике.

Недопустимость придания обратной силы нормативному регулированию посредством толкования, ухудшающего положение лица в его отношениях с государством, обусловлена также требованием формальной определенности правовой нормы, которое предполагает, что участники соответствующих правоотношений должны иметь возможность в разумных пределах предвидеть последствия своего поведения и быть уверенными в неизменности своего официально признанного статуса, а также приобретенных прав и обязанностей. Это исключает отмену окончательных судебных актов, определяющих права физических или юридических лиц в их отношениях с государством, в частности в случаях, когда за ними признается право на получение определенных благ, кроме случаев, когда судебный акт вынесен в результате ненадлежащего отправления правосудия, т.е. с такими нарушениями, без исправления которых невозможна компенсация ущерба, причиненного судебной ошибкой ([Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 5 февраля 2007 года N 2-П](#)).

Во всяком случае недопустимо придание обратной силы толкованию правовых норм, ухудшающему положение подчиненной (слабой) стороны в публичном правоотношении, - иное означало бы нарушение общих принципов правового регулирования и правоприменения, вытекающих из [статей 19 \(части 1 и 2\), 46, 54 \(часть 1\) и 55 \(часть 3\) Конституции Российской Федерации](#).

В силу п. 8 ст. 101 НК РФ в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей настоящего Кодекса, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности

Таким образом, при отсутствии прямой нормы налогового законодательства применение налоговыми органами в оспариваемом решении п. 12 Обзора к рассматриваемым правоотношениям, по мнению суда первой инстанции, является недопустимым в любом случае.

Кроме того, действующее законодательство и сложившаяся судебная практика свидетельствуют о том, что заемщик, как правило, лишен возможности влиять на условия предоставления кредитными организациями займов и кредитов. Тем более такая возможность отсутствует у поручителей. Условия предоставления заемных средств формируются заимодавцем. В ходе проверки не установлена и в решении отсутствуют доказательства возможного влияния компании «TAKELIMA ENTERPRISES Limited» на условия предоставления займа.

В оспариваемом решении и в ходе рассмотрения дела, налоговый орган указывает на участие компании ROS AGRO PLS (Кипр) и в ЗАО «САПП» и TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED (Кипр) составляет более 20%, то есть заявитель и TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED (Кипр) имеют общую материнскую компанию ROS AGRO PLS (Кипр). В свою очередь, ROS AGRO PLS (Кипр) вместе с ее дочерними структурами составляют групп ROS AGRO во главе с ROS AGRO PLS (Кипр).

По сведениям, представленным налоговыми органами Кипра, компания ROS AGRO PLS (Кипр) имеет 100 % в уставном капитале компании LIMENIKO TRADE AND INVEST LIMITED (Британские Виргинские острова), которая, в свою очередь, имеет 100 % в уставном капитале компании TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED (Кипр).

Налоговые органы ссылались на искусственное привлечение ОАО КБ «Альфа-Банк» к финансированию деятельности ЗАО «САПП», тогда как в группе ROS AGRO были свободные денежные средства для предоставления заявителю займа напрямую без привлечения банка.

Получая заем через банк, Общество отразило в расходах и выплатило проценты на 103 275 575,80 руб. больше, чем, если бы получило заем напрямую от группы «ROS AGRO», имея возможность получить заем без обеспечения (за поручительство выплачено 45 822 599 руб.).

Инспекция также указывает, что процентные ставки по выданным АО КБ «Альфа-Банк» кредитам составили за 2011 год - 12%, за 2012 год - 13,6%, за 2013 год - 16,6%. Тогда как процентная ставка для ЗАО «САПП» (члена группы «РУСАГРО») составляла 8,25%, что значительно ниже общеустановленной кредитной ставки АО КБ «АльфаБанк» для клиентов.

По мнению инспекции, вышеуказанное свидетельствует об отсутствии деловой цели, о том, что единственной целью этих финансовой взаимоотношений с привлечением банка-кредитора является создание формальных условий для неприменения положений подпункту 2-3 статьи 269 НК РФ.

Отклоняя указанный довод, суд первой инстанции сослался на то, что названные нормы налогового законодательства не содержат положений о возможности признания сделки контролируемой исключительно из ее условий. Законодатель, устанавливая определенные ограничения при налогообложении долговых обязательств, исходит, в первую очередь, из субъектного состава участников правоотношений по предоставлению и получению займа и дохода от этих сделок. При этом правило «тонкой капитализации», при котором объем собственного капитала компании существенно ниже заемных средств, определяемое по правилам п.п. 3 и 4 ст. 269 НК РФ, применяется последовательно и только в случае, когда контролируемая сделка соответствует критериям, содержащимся в ч. 2 ст. 269 НК РФ.

Данный вывод, как отмечено ранее, содержится в Преамбуле Обзора, который разъясняет, что положения раздела У1 и ст. 269 НК РФ направлены на предотвращение вывода налоговой базы за пределы Российской Федерации, обеспечение справедливого и экономически обоснованного распределения налоговой базы между субъектами Российской Федерации. Следовательно, определяющим в данном случае является возможность создания схемы получения необоснованной налоговой выгоды вследствие уклонения от налогообложения на территории Российской Федерации дохода по долговым обязательствам.

В рассматриваемом случае, заимодавец АО «Альфа-Банк» является российской организацией, не аффилированной поручителю компании «TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED», исчисляет и уплачивает налоги в соответствии с действующим национальным законодательством. В связи с чем, все начисленные, уплаченные и отнесенные на уменьшение налогооблагаемой базы ЗАО «САПП» проценты по долговым обязательствам, были включены в налогооблагаемую базу банка, исчислены и уплачены в бюджет Российской Федерации. Никакого вывода налоговой базы за пределы Российской Федерации в данном случае не имеется, в ходе налоговой проверки не установлено и не могло быть установлено.

Доводы налоговых органов о том, что получение процентов по депозитам компании TAKELIMA фактически обеспечено выплатой ЗАО «САПП» процентов банку, следовательно, основную сумму дохода от операции кредитования получила группа компании «ROS AGRO» во главе с материнской компанией «ROS AGRO PLC», по мнению суда первой инстанции, не могут быть признаны судом в качестве основания для применения положений ст. 269 НК РФ по долговым обязательствам заявителя перед АО «Альфа-банк» по договорам займа.

Проценты по вкладам компании TAKELIMA были выплачены российским налогоплательщиком АО «Альфа-банк» на основании иных самостоятельных сделок. Более того, отношения между указанными организациями не являлись предметом налоговой проверки.

Вывод о том, что проценты по депозитам компании TAKELIMA выплачены за счет уплаченных ЗАО «САПП» процентов банку, по мнению суда первой инстанции, не основаны на фактических обстоятельствах. Данное условие не предусмотрено и не могло быть предусмотрено ни в договорах займа между ЗАО «САПП» и АО «Альфа-банк», ни в договорах вклада между TAKELIMA и банком.

Суд первой инстанции сослался на то, что данный вывод противоречит понятиям договоров займа и вклада. Предметами данных обязательств являются обезличенные денежные средства, которые с момента получения их заемщиком по договору займа или банком по договору депозита являются их собственностью. Исполнение обязательства по возврату займа или выплате вклада осуществляется также за счет обезличенных денежных средств, являющихся собственностью источника выплаты. При этом каждая операция является самостоятельным объектом налогообложения в соответствии действующим налоговым законодательством.

Налоговые органы указывают также, что получая заем через банк, Общество отразило в расходах и выплатило проценты на 103 275 575,80 руб. больше, чем, если бы получило заем напрямую от группы «ROS AGRO», имея возможность получить заем без обеспечения (за поручительство выплачено 45 822 599 руб.). Однако ссылки налоговых органов на искусственное привлечение ОАО КБ «Альфа-Банк» к финансированию деятельности ЗАО «САПП» при наличии в группе ROS AGRO свободных денежных средств для предоставления заявителю займа напрямую без привлечения банка, также не могут быть признаны судом в качестве основания для применения положений ст. 269 НК РФ к рассматриваемым сделкам.

Во-первых, данные доводы противоречат ранее указанным выводам налогового органа о получении скрытого дохода от сделок между ЗАО «САПП» и ОАО КБ «Альфа-Банк» группой ROS AGRO во главе с ROS AGRO PLS (Кипр).

Во-вторых, оценка налоговым органом сделок налогоплательщика по критериям соответствия их основным принципам предпринимательской деятельности и, соответственно, выводы о заключении сделок без реальной деловой цели возможны исключительно при наличии оснований полагать, что данные действия налогоплательщика направлены на получение необоснованной налоговой выгоды и подпадают под регулирование Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", но не положений ст. 269 НК РФ.

Этот вывод корреспондирует правовым позициям Конституционного Суда Российской Федерации, в соответствии с которыми в силу таких фундаментальных принципов, как верховенство права и юридическое равенство, вмешательство государства в отношении собственности не должно быть произвольным и нарушать равновесие между требованиями интересов общества и необходимыми условиями защиты основных прав личности, что предполагает разумную соразмерность между используемыми средствами и преследуемой целью, с тем чтобы обеспечивался баланс конституционно защищаемых ценностей и лицо не подвергалось чрезмерному обременению (постановления от 16 июля 2008 года [N 9-П](#), от 31 января 2011 года [N 1-П](#) и от 12 мая 2011 года [N 7-П](#)).

Кроме того, по мнению суда первой инстанции, интересы бюджета в данном случае не ущемлены, поскольку проценты выплачены российскому налогоплательщику, в отношении которого факты уклонения от налогообложения и уплаты бюджет налогов с дохода от долговых обязательств ЗАО «САПП» в ходе проверки не установлены.

Вывод о том, что с точки зрения налоговых последствий осуществление вложений в собственный капитал оказывается менее привлекательным, чем предоставление займа:

проценты по налоговым обязательствам учитываются в составе расходов по налогу на прибыль (пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ), а дивиденды, которые выплачиваются из прибыли, оставшейся после уже произведенного налогообложения, в расходы повторно не включаются (п. 1 ст. 270 НК РФ), также не может быть принят судом в качестве основания для применения с указанным договором займа положений ст. 269 НК РФ. В рассматриваемом случае ни группа ROS AGRO во главе с ROS AGRO PLS (Кипр), в т.ч. компания «TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED», ни ЗАП «САПП» не являются заимодавцами.

В ходе проверки налоговым органом проанализированы процентные ставки по выдаваемым кредитам АО «Альфа-Банк» в 2011-2013 годах (данная информация содержится в годовых отчетах банка, размещенных в сети Internet), которые составили: 2011 год-12%, 2012 год- 13,6%, 2013 год-16,6%.

При этом процентная ставка для ЗАО «САПП» (члена группы «РУСАГРО») составляла 8,25%, что значительно ниже общеустановленной кредитной ставки АО «Альфа -Банк» для основной массы клиентов.

Кроме того, налоговый орган представляет анализ кредитных договоров ЗАО «САПП» с ОАО «Альфа-Банк», а также договоров поручительства и договоров о залоге имущественных прав между ОАО «Альфа-Банк» с иностранной компанией «TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED», где следует, что процент за пользование кредитом, выплачиваемый ЗАО «САПП» банку (равен 8,25%) превышает процент, получаемый компанией «TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED» за размещение депозитов на счетах в банке в качестве обеспечения кредитов (составляет от 7% до 7,65%). Тогда как выплаченные проценты банку и полученные доходы от депозитов как доходы и расходы одного собственника (конечным собственником ЗАО «САПП» является Кипрская материнская компания «ROS AGRO PLC» и компанией «TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED» 100% владеет «ROS AGRO PLC»), материнской компанией «ROS AGRO PLC» в итоге по процентам, полученным от банка и уплаченным банку, понесены убытки.

Однако данные обстоятельства также не были признаны судом первой инстанции в качестве основания для признания правомерным применение к рассматриваемым долговым обязательствам заявителя положений ст. 269 НК РФ по основаниям, изложенным выше.

Применение сторонами сделки цен, отличающихся от рыночных, является основанием для корректировки полученного дохода в соответствии с положениями налогового законодательства, в т.ч. при по контролируемым сделкам в порядке, предусмотренном главой У1 НК РФ. Более того, в данном случае применительно к ЗАП «САПП» применение более высокой процентной ставки являлось бы основанием не для увеличения налогооблагаемой базы налогоплательщика по налогу на прибыль, что в рассматриваемом случае явилось основанием для доначисления налога на прибыль и пени а, напротив, к ее уменьшению, что, в свою очередь, повлекло бы уменьшение налоговых обязательств.

При этом, налоговый контроль за соответствием примененных налогоплательщиком цен рыночному уровню, осуществляется непосредственно Федеральной налоговой службой России согласно [разделу V.1](#) НК РФ и по общему правилу с 01.01.2012 не может выступать предметом выездных и камеральных проверок, проводимых нижестоящими налоговыми инспекциями.

Таким образом, изложенные выше обстоятельства, по мнению суда первой инстанции, в их совокупности свидетельствуют о том, что увеличение налогооблагаемой базы ЗАО «САПП» на часть процентов, уплаченных им по долговому обязательству АО «Альфа-Банк» свидетельствует о нарушении налоговыми органами основополагающего принципа налогового законодательства об однократности налогообложения одного и того объекта. Налог на прибыль со всей суммы процентов по договорам займа исчислен и уплачен в бюджет Российской Федерации заимодателем - АО «Альфа-Банк» (иного не

установлено), обложение налогом на прибыль части тех же процентов у ЗАО «САПП» является повторным и незаконным. Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

С учетом изложенного, заявленные требования в этой части были удовлетворены.

Заявитель считает неправомерным и не соответствующим фактическим обстоятельствам вывод налогового органа, содержащийся в п. 2.2.1 и 2.2.3 решения о предложении удержать и перечислить в бюджет налог с доходов, полученных иностранной организацией «TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED» от источника в РФ по договорам займа.

Налоговый орган приравнял проценты, начисленные в 2011 году, а выплаченные в 2012 году, по договорам займа и уступки прав требования (цессия) с иностранной Компанией «TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED» в размере 103.586.019 руб. к дивидендам, уплаченным заемщиком иностранной организации, рассчитал сумму налога на прибыль с доходов, полученных в виде дивидендов в размере 10.358.602 руб., предложив его удержать и перечислить, также начислив пени в соответствующей части.

При этом налоговый орган ссылается на то, что в силу пункта 1 статьи 310 НК РФ налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, исчисляется и удерживается российской организацией или иностранной организацией, осуществляющей деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, выплачивающими доход иностранной организации при каждой выплате доходов, указанных в пункте 1 статьи 309 НК РФ за исключением случаев, предусмотренных пунктом 2 статьи 310 НК РФ.

Сумма налога, удержанного с доходов иностранных организаций в соответствии с пунктом 1 статьи 310 НК РФ, перечисляется налоговым агентом в федеральный бюджет в валюте Российской Федерации в порядке, предусмотренном пунктами 2 и 4 статьи 287 НК РФ.

В соответствии с пунктом 2 статьи 287 НК РФ соответствующую сумму налога следует удержать не позднее дня, следующего за днем выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации или иного получения доходов иностранной организацией.

В соответствии с пунктом 4 статьи 310 НК РФ налоговый агент по итогам отчетного (налогового) периода в сроки, установленные для представления налоговых расчетов согласно статье 289 НК РФ, представляет информацию о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчетный (налоговый) период в налоговый орган по месту своего нахождения по форме, устанавливаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Налоговый орган указывал, что заявителем не исполнена указанная обязанность. Налоговые расчеты по итогам отчетных (налоговых) периодов за 2012 год с отражением суммы выплаченного дохода не представлены.

Поскольку срок давности за совершение вышеуказанных правонарушений истек, Общество освобождено от ответственности за совершение вышеуказанного правонарушения, однако за неисполнение обязанности по уплате в бюджет налога на доходы иностранных организаций Обществу начислены пени.

Доводы налогового органа о наличии у налогоплательщика обязанности по исчислению и удержанию в 2012 году налога на доходы с части процентов по долговым обязательствам 2011 года в связи с переквалификацией их в дивиденды, суд первой инстанции также посчитал необоснованными.

Предметом и периодом текущей выездной налоговой проверки являются все налоги и сборы за период 01.01.2012 по 31.12.2014 года.

Согласно п. 2 ст. 269 НК РФ 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). [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.

Таким образом, классификация задолженности в контролируемую осуществляется на последнее число отчетного (налогового) периода, а не в момент оплаты. Следовательно правило «тонкой капитализации» применяется в том налоговом периоде, когда определяется размер процентов по долговому обязательству признаваемых расходом применительно к определению налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Проценты по договорам кредита, займа и иным аналогичным договорам, иным долговым обязательствам учитываются на дату признания дохода (расхода) в соответствии с [главой 25](#) Кодекса.

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.

Следовательно, классификация задолженности как контролируемой осуществляется на последнее число отчетного (налогового) периода, а не в момент оплаты, т.е. в данном случае по итогам 2011 года.

Кроме того, особенность налогообложения, установленная п. 4 ст. 269 НК РФ по долговым обязательствам, заключается в том, что на положительную разницу между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с порядком, установленным п. 2 ст. 269 НК РФ, увеличивается налогооблагаемая база по налогу на прибыль за счет уменьшения внереализационных расходов. Соответственно выплата процентов по долговому обязательству по контролируемой сделке в размере, превышающим установленный лимит расходов, осуществляются налогоплательщиком за счет своей прибыли. При этом данные проценты в силу п. 6 названной статьи приравниваются в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранному лицу, указанному в [подпункте 1 пункта 2](#) настоящей статьи, и облагается налогом в соответствии с [абзацем вторым пункта 3 статьи 224](#) или [пунктом 3 статьи 284](#) настоящего Кодекса.

В согласно п. 1 ст. 43 НК РФ дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации.

[Статьей 7](#) Кодекса установлен приоритет правил и норм международных договоров

Российской Федерации, содержащих положения, касающиеся налогообложения и сборов, над нормами [Кодекса](#) и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах.

Согласно ст. 10 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998г., дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом одного договаривающегося государства, резиденту другого договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом государстве.

При этом [пунктом 2 статьи 10](#) Соглашения установлено, что дивиденды могут также облагаться налогом в том государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, и в соответствии с законодательством этого государства, но если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, является резидентом другого государства.

Согласно [пункту 3 статьи 10](#) Соглашения (в редакции [Протокола](#), действовавшей на момент выплаты дохода) термин "дивиденды" означает доход от акций или других прав, не являющихся долговыми требованиями, дающих право на участие в прибыли, а также доходы - даже выплачиваемые в форме процентов - которые подлежат такому же налогообложению, как доходы от акций в соответствии с налоговым законодательством государства, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды.

В силу п. 3 ст. 43 НК РФ процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления). При этом процентами признаются, в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам.

Согласно [пункту 1 статьи 11](#) Соглашения от 05.12.1998 проценты, возникающие в одном договаривающемся государстве и выплачиваемые резиденту другого договаривающегося государства, подлежат налогообложению только в этом государстве.

Под процентами в силу [пункта 2 статьи 11](#) Соглашения понимается доход от долговых требований любого вида независимо от ипотечного обеспечения и права на участие в прибылях должника и, в частности, доход от государственных ценных бумаг, облигаций или долговых обязательств, включая премии и выигрыши по таким ценным бумагам, облигациям или долговым обязательствам, за исключением штрафа за просрочку платежа или процентов, рассматриваемых как дивиденды в соответствии с [п. 3 ст. 10](#) данного Соглашения.

Таким образом, для российского налогоплательщика и иностранного получателя дохода по долговым обязательствам применительно к налогообложению определяющим являются источник выплаты: прибыль либо внереализационные расходы заемщика. В зависимости от этого доход для иностранного резидента является процентом и не подлежит обложению налогом на территории Российской Федерации, либо дивидендами и облагается налогом на доходы от источника в Российской Федерации. В последнем случае, у российского источника выплаты дохода, появляется обязанность налогового агента по исчислению, удержанию и уплате в бюджет налога на доходы в соответствии с [пунктом 3 статьи 284 НК РФ](#).

Таким образом, [пункт 4 статьи 269](#) Налогового кодекса применяется в целях пресечения ухода иностранных организаций от налогообложения в Российской Федерации в тех случаях, когда под видом процентов им выплачиваются дивиденды и, как следствие, налог у источника выплаты не удерживается (в силу установленных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения пониженных ставок налога при выплате процентов или полного освобождения данных выплат от налогообложения).

Изложенное, в частности, вытекает из общепринятого в международной практике толкования норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения,

посвященных корректировке прибыли ассоциированных предприятий, приведенного в комментариях Организации экономического сотрудничества и развития к Типовой модели Конвенции по налогам на доход и капитал, в соответствии с которыми налоговые органы вправе обложить налогом скрытые выплаты дивидендов, осуществляемые в виде процентов у источника выплаты (подпункт "b" пункта 3 комментария к статье 9).

Изложенные выше обстоятельства, по мнению суда первой инстанции, свидетельствуют о том, что применительно к налогообложению выплата процентов и дивидендов по долговым обязательствам происходит в момент формирования налогооблагаемой базы соответствующего периода. В случае отсутствия оснований для признания сделки контролируемой вся сумма начисленных процентов относится на внереализационные расходы, при наличии признаков, установленных п. 2,3 ст. 269 НК РФ часть процентов относится на уменьшение налогооблагаемой базы, в части превышения проценты(дивиденды) уменьшают прибыль налогоплательщика. При этом в силу изложенных выше оснований формирование базы происходит вне зависимости от момента фактической уплаты процентов.

В Акте №15-08/03312/39дсп от 16.08.2013 г. (т. 2 л.д. 24-250) по предыдущей выездной налоговой проверке ЗАО «Самараагропромпереработка» за период 2009-2011гг. инспекция указала (со ссылкой на ответ ФНС России №11-42/00312дсп от 28.01.2013 г.), что компания «TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED» имеет деловые связи с ЗАО Самараагропромпереработка». Обе компании не имеют ни прямых, ни косвенных инвестиций в уставном капитале друг друга. Компания «TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED» включила процентный доход, полученный в 2011 году от ЗАО «Самараагропромпереработка» в свою отчетность, соответствующие налоги уплачены на территории Кипра.

Следовательно, налоговый орган, согласился с позицией Общества, изложенной в возражениях на Акт проверки, о признании указанной задолженности по процентам за 2011 год неконтролируемой. В Решении по предыдущей выездной проверке за 2009-2011 №153/19880/45 от 31.10.2013 налоговый орган данный эпизод уже не оспаривал, подтвердив, тем самым, что задолженность не является контролируемой (т. 3 л.д. 1-226).

На основании изложенного, суд первой инстанции пришел к выводу, что у налогоплательщика отсутствовала обязанность по исчислению на 31.12.2011г., т.е. на момент окончания налогового периода по налогу на прибыль за 2011 год, предельной величины признаваемых расходами процентов по контролируемой задолженности и, как следствие, обязанность по исчислению и удержанию с этой суммы дивидендов в соответствии с пунктом 3 статьи 284 НК РФ.

Согласно п. 4 ст. 89 НК РФ в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Период 2011 года не входил в период налоговой проверки и правомерность определения налогоплательщиком объекта своих налоговых обязательств в этом налоговом периоде противоречит основным принципам налогового законодательства и ущемляет права налогоплательщика.

В свою очередь это свидетельствуют об отсутствии у налогового органа права по корректировке в сторону увеличения налогооблагаемой базы и за 2012 год на часть процентов по долговому обязательству перед компанией «TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED», которые уже были отнесены на внереализационные расходы и уменьшили налогооблагаемую базу за 2011 год.

Таким образом, исходя из названных выше особенностей определения базы при исчислении дивидендов с предельной величины процентов по контролируемой задолженности, судом первой инстанции сделан вывод о том, что в случае признания задолженности контролируемой в последующих отчетных периодах по сравнению с предыдущим пересчет расходов в виде процентов за предыдущий отчетный период не производится. Данная позиция основана на сложившейся по данному вопросу судебной

практике, нашедшей свое выражение в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17.09.2013 по делу А50-4254/2012.

Налоговый орган указывает, что в период проведения проверки не мог быть установлен факт аффилированности TAKELIMA с ROS AGRO PLS, необходимый для признания задолженности контролируемой. О том, что 100% уставного капитала компании LIMENIKO TRADE AND INVEST. LIMITED (учредитель TAKELIMA) принадлежит компании ROS AGRO PLS, стало известно из писем ФНС России от 13.11.2014 № 2-9-07/1049 и письма МПИ ФНС России по ценам от 09.09.2016 № 08-02-08/01/2493, то есть уже после принятия решения от 31.10.2013 № 15-23/19880/45. Письмо ФНС России от 09.08.2013 №2-3-20/555дсп@ (в ответ на письмо Управления от 28.01.2013 № 11-42/00312дсп), таких сведений не содержит.

Однако, данные доводы признаны судом первой инстанции несостоятельными, поскольку относятся к оценке формирования налогооблагаемой базы за 2011 год не входит в период проверки. При этом, как указано выше, сам по себе факт выплаты процентов в 2012 году не влияет на порядок и момент определения задолженности как контролируемой в силу названной выше нормы.

С учетом изложенного, суд первой инстанции признал, что налоговый орган вышел за пределы своих полномочий, произведя переквалификацию расходов, которые были начислены Обществом применительно к налогообложению в 2011 году (за рамками периода проверки).

Тот факт, что заявителем оспаривается сумма налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ, только в размере 10 358 602 руб., то есть заявитель оспаривает частично доначисления по налогу с доходов от источника в РФ по двум договорам займа с компанией TAKELIMA (от 20.01.2011 №15-и ГК РА и от 22.06.2011 № ТАК^2001), также не свидетельствует о законности решения.

Кроме того, как следует из содержания решения при определении общего размера налога на доходы иностранных организаций в 2012 году в сумме 15 066 653 руб. налоговый орган исходил из процентов фактически выплаченных в 2012 году. Между тем, как отмечено ранее, оспариваемая сумма налога с доходов начислена налоговым органом в связи с переквалификацией процентов по долговым обязательствам, которые были отнесены на внереализационных расходы ЗАО «САПП» 2011 года. В связи с чем, в силу изложенных оснований они не могут являться дивидендами, начисленными и подлежащими налогообложению за 2012 год.

С учетом изложенного заявленные требования в этой части судом первой инстанции также были удовлетворены.

Суд апелляционной инстанции считает, что при вынесении решения, судом первой инстанции допущено несоответствие выводов в нем изложенных, обстоятельствам дела, что в силу п.3) ч.1 ст.270 АПК РФ является основанием для отмены решения и принятия нового судебного акта.

При принятии решения, судом первой инстанции дана неверная оценка следующим обстоятельствам, установленным в ходе налоговой проверки.

По результатам выездной налоговой проверки Инспекцией в соответствии с положениями пунктов 2 и 3 статьи 269 НК РФ установлен факт наличия контролируемой задолженности ЗАО «САПП» перед материнской компанией ROS AGRO PLS (Кипр) по 16-ти кредитным соглашениям с ОАО КБ «Альфа-Банк», где поручителем и залогодателем выступает сестринская иностранная компания TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED (Кипр), а также по двум договорам займа с TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED (Кипр).

Участие ROS AGRO PLS в ЗАО «САПП» и TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED составляет более 20%, что подтверждается информацией от иностранных налоговых ведомств, направленных ФНС России от 13.11.2014 № 2-9-07/1049, от 04.06.2013 № 2-3-20/376 и от 09.08.2013 № 2-3-20/555, письмом от МИ ФНС России по ценам от 09.09.2016

№ 08-02-08/01/2493 с информацией из «BUREAU VAN DIJK», и информацией, содержащаяся в открытых источниках (интернет-сайтах): <http://www.rasagrogroupp.ru>, база данных ЕГРЮЛ.

Таким образом, ЗАО «САПП» и TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED имеют общую материнскую компанию ROS AGRO PLS. Компания ROS AGRO PLS и ее дочерние структуры, согласно годовым отчетам за 2011-2013 годы, составляют Группу; ROS AGRO, которую возглавляет ROS AGRO PLS (Кипр).

Проверкой установлена полная подконтрольность как ЗАО «САПП» и TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED материнской компании ROS AGRO PLS.

Суд кассационной инстанции, в качестве основания возвращения дела на новое рассмотрение указано на нарушение судами первой и апелляционной инстанции положений статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ), а именно отклоняя доводы налогового органа по данному эпизоду, суды не оценили все имеющиеся доказательства по делу в их совокупности и взаимосвязи, а также не установили все фактические обстоятельства, имеющие существенное значение для рассмотрения настоящего дела.

Проверке при новом рассмотрении подлежит вывод налогового органа о том, что ситуация, смоделированная и реализованная Заявителем по взаимоотношениям с иностранной «сестринской» компанией TAKELIMA ENTERPRISES Limited, охватывается положениями п.п. 2-4 ст. 269 НК РФ.

В решении Арбитражного суда Самарской области от 24.05.2019 сделан вывод об отсутствии контроля взаимоотношений АО «САПП» и TAKELIMA ENTERPRISES Limited со стороны материнской компанией ROS AGRO PLS.

Однако, как установлено в ходе проведения проверки, и не оспаривается заявителем, ROS AGRO PLC в своей финансовой отчетности позиционирует возглавляемую и контролируемую Группу ROS AGRO как вертикально интегрированный холдинг. Совет директоров ROS AGRO PLC ставит корпоративные стратегические цели, обеспечивает наличие необходимых финансовых и человеческих ресурсов для выполнения целей Группы (письмо ФНС России от 13.11.2014 № 2-9-07/1049 (том 8, л.д. 133-140), от 04.06.2013 № 2-3-20/376 (том 8, л.д. 130) и от 09.08.2013 № 2-3-20/555 (том 8, л.д. 131-132), письмом Межрегиональной ИФНС России по ценам от 09.09.2016 № 08-02-08/01/2493 с информацией из «BUREAU VAN DIJK» (том 8, л.д. 141-165), и информацией, содержащейся в открытых источниках (интернет-сайтах): <http://www.rusagrogroupp.ru>, база данных ЕГРЮЛ (том 5, л.д. 1-123, том 8, л.д. 1-24).

Согласно ЕГРЮЛ АО «САПП» зарегистрировано 27.08.2009, 05.04.2011 одним из учредителей с долей 74,9% становится ООО ГК «Русагро», уже с 31.12.2012 ООО ГК «Русагро» становится учредителем Общества с долей участия 99,99%. В свою очередь с 01.03.2011 единственным учредителем ООО ГК «Русагро» с долей участия 100% является ОАО ГК «Русагро». ROS AGRO PLS является единственным учредителем с долей участия 100% в ОАО ГК «Русагро».

Также, ROS AGRO PLS является единственным учредителем с долей участия 100% в LIMENIKO TRADE AND INVEST. LIMITED (Британские Виргинские острова), который является единственным учредителем TAKELIMA ENTERPRISES Limited.

Соответственно доля косвенного участия компании ROS AGRO PLS в уставном капитале налогоплательщика в 2012 году составляет 74,83%, $((100\% * 99,9\% * 74,9\%) / 100)$, в 2013 году - 99,8% $((100\% * 99,9\% * 99,9\%) / 100)$.

Из письма ОАО КБ «Альфа-Банк» следует, что инициатором оформления залога имущественных прав на депозиты, принадлежащие TAKELIMA ENTERPRISES Limited, являлось ЗАО «САПП». Предоставление кредитов зависело исключительно от размещения на депозитах денежных средств компании TAKELIMA ENTERPRISES Limited. То есть, именно компанией TAKELIMA ENTERPRISES Limited производилось первоначальное размещение денежных средств на депозитах в ОАО КБ «Альфа-Банк» и

только после этого, банк выдавал кредитные денежные средства ЗАО «САПП» исключительно в сопоставимой сумме (том 9, л.д. 55-84, 92-142, выписками по расчетным счетам - том 4, л.д. 2, том 11, л.д. 141, сводная информация в таблице в томе 9, л.д. 50-53).

Из финансовой отчетности (стр. 1) TAKELIMA ENTERPRISES Limited следует, что секретарем компании TAKELIMA ENTERPRISES Limited указана компания Fiduciana Secretaries Limited, являющаяся секретарем ROS AGRO PLC, с адресом 12 Микинон Лавиния Корт, 6-й этаж CY-1065, Никосия Кипр, по которому также зарегистрирована компания ROS AGRO PLC (том 9, л.д. 11-34). В качестве почтового адреса и контактного телефона TAKELIMA ENTERPRISES Limited используются контактные адрес и телефон ROS AGRO PLS, адрес электронной почты TAKELIMA ENTERPRISES Limited, оканчивающийся на @rusagrogrouр.ru.

Судом первой инстанции не дано оценки доводу налогового органа об управлении денежными потоками холдинга именно головной компанией ROS AGRO PLC, что следует из устава данной организации, размещенного на сайте <http://www.rusagrogrouр.ru> (Устав ROS AGRO PLC т. 13 л.д. 70-109).

На руководящую роль ROS AGRO PLC в деятельности группы дочерних компаний указывают и протоколы собраний совета директоров (т. 13 л.д. 41-69). Совет директоров ROS AGRO PLC обсуждает проблемы и стратегии развития всех организаций, входящих в группу компаний.

Основным видом деятельности TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED является финансовая и инвестиционная холдинговая деятельность, в том числе любая деятельность, связанная с получением процентов. Собственных средств у компании TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED было недостаточно для осуществления финансирования связанных сторон и размещения депозитов в качестве обеспечения банковских обязательств компаний, находящихся под общим контролем, в связи с чем использовались средства Группы ROS AGRO, деятельность которой контролируется материнской компанией ROS AGRO PLC.

Процентные доходы по кредитам, предоставленным связанным сторонам, по банковским депозитам и премии от залога банковских депозитов составили в 2013 году - 576 308 000 руб., в 2012 году - 368 524 000 руб. Компания также имела доходы от договора залога в размере 32 956 000 руб. за 2013 год и в размере 25 759 000 руб. за 2012 год (стр. 6 отчетности).

При этом по данным бухгалтерского баланса объемы краткосрочных инвестиции Компании составили по состоянию на 31.12.2013 - 9 693 377 000 руб., по состоянию на 31.12.2012 - 6 991 417 000 руб. (стр. 7 отчетности).

Источником инвестиций для компании TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED являются займы от компаний группы.

Кредиты, предоставленные связанными сторонами, были необеспеченными, по состоянию на 31.12.2013 составили 9 587 467 000 руб., на 31.12.2012 - 7 122 090 000 руб. (стр. 20, 21 финансовой отчетности компании TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED). При этом банковские депозиты компании TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED по состоянию на 31.12.2013 составили 2 922 770 000 руб., по состоянию на [31.12.20w](#) составили 3 410 070 000 руб., в том числе указанный показатель в отношении ОАО «Альфа-Банк» составил 1 916 567 000 руб. и 3 072 607 000 руб. соответственно (стр. 18,19,22 отчетности).

Таким образом, депозиты, размещенные компанией TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED в ОАО «Альфа-Банк», составили 66,0% по состоянию на 31.12.2013 и 91,0% по состоянию на 31.12.2012 от всех банковских депозитов, размещенных компанией TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED.

По данным анализа регистров бухгалтерского учета, бухгалтерской отчетности ЗАО «САПП», информации, предоставленной ОАО «Альфа-Банк» задолженность по кредитам ЗАО «САПП» по состоянию на 31.12.2013 составила 1 799 997 320 руб., по состоянию на 31.12.2012 составили 2 942 000 000 руб.

Таким образом, размеры размещения депозитов и полученные кредиты в банке сопоставимы. При этом, размещение компанией TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED депозитов в банке на 116 569 680 руб. и на 130 607 000 руб., соответственно, больше, чем задолженность ЗАО «САПП» перед ОАО «Альфа-Банк» на последнее число налогового периода.

Директор компании TAKELIMA ENTERPRISES Limited Андреас Неоклеус (с 06.06.2008 по 20.06.2011) является налоговым специалистом по применению офшорных зон, что также следует из устава TAKELIMA ENTERPRISES Limited, в котором, с одной стороны, разрешается обществу заниматься любой сферой деятельности с любыми организациями в любой стране (Устав TAKELIMA ENTERPRISES Limited стр. 1-10), а с другой стороны, присутствует запрет на возможность производить финансовые операции вне группы ROS AGRO (Устав TAKELIMA ENTERPRISES Limited стр. 10-11) (т. 13 л.д. 109-115), данные обстоятельства характеризуют TAKELIMA ENTERPRISES Limited как технического участника взаимоотношений.

Заявителем представлялись уведомления о контролируемых сделках в налоговый орган в проверяемом периоде, из которых следует, что ЗАО «САПП», TAKELIMA ENTERPRISES Limited и LIMENIKO TRADE AND INVEST.LIMITED являются сестринскими взаимозависимыми компаниями.

Суд кассационной инстанции направил дело на новое рассмотрение именно для всесторонней оценки ситуации, смоделированной и реализованной Заявителем по взаимоотношениям с иностранной «сестринской» компанией TAKELIMA ENTERPRISES Limited с учетом не взаимозависимости АО КБ «Альфа-Банк».

Письма Минфина России, в которых разъясняются вопросы применения законодательства о налогах и сборах, с учетом положений ст. 1 НК РФ актами законодательства о налогах и сборах не являются, не содержат правовых норм, не конкретизируют нормативные предписания, не являются нормативными правовыми актами и не подлежат обязательному официальному опубликованию. Разъяснения, содержащиеся в письмах Минфина России, носят информационно-разъяснительный характер, и выражают позицию ведомства по конкретным вопросам, содержащимся в индивидуальных или коллективных обращениях налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов. Данная правовая позиция изложена в Определении ВАС РФ от 17.09.2013 № ВАС-12721/13 по делу № А60-39259/2012.

Письмо Минфина РФ от 21.06.2013 № 03-08-05/23521 содержит ответ на вопрос о порядке учета в целях налога на прибыль процентов по кредиту, уплаченных банку российской организацией, более 90% капитала которой принадлежит резиденту Кипра, если кредит обеспечен поручительством и залогом имущества другой российской организации, аффилированной с резидентом Кипра (в рассматриваемом случае кредит ЗАО «САПП» обеспечен поручительством и залогом аффилированной иностранной организации), в связи с чем изложенное в письме от 21.06.2013 № 03-08-05/23521 мнение применению к рассматриваемой ситуации не подлежит.

Разрешая спор, суд первой инстанции повторил позицию Заявителя, не дав при этом надлежащей оценки доводам ответчиков о том, что исходя из истинного смысла (существа) серии совершенных сделок (заключение кредитных соглашений, размещение денежных средств на депозитах, заключение договоров залога и поручительства) процентные расходы Заявителя по кредитным соглашениям не могут быть учтены в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль за 2012-2014 годы.

По смыслу действующего законодательства, притворная сделка ничтожна потому, что не отражает действительных намерений сторон. Общим правилом является применение закона, относящегося к прикрытой сделке, при этом она представляет собой произвольную комбинацию условий, прав и обязанностей, не образующих известного ЕК РФ состава сделки, и также может выходить за рамки гражданских сделок.

Для признания сделки недействительной по мотиву ее притворности необходимо установить, что воля обеих сторон была направлена на совершение сделки, отличной от заключенной, а также, что сторонами в рамках исполнения притворной сделки выполнены все существенные условия прикрываемой сделки.

Согласно п. 88 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25, следует учитывать, что для прикрытия сделки может быть совершена не только одна, но и несколько сделок. В таком случае прикрывающие сделки являются ничтожными, а к сделке, которую стороны действительно имели в виду, с учетом ее существа и содержания применяются относящиеся к ней правила (п. 2 ст. 170 ГК РФ).

Согласно условиям договоров о залоге имущественных прав между компанией TAKELIMA ENTERPRISES Limited (залогодатель) и АО КБ «Альфа-Банк» (залогодержатель) в обеспечение своевременного возврата кредита, выданного Обществу, в залог переданы права по заключенной сделке по размещению вклада на иных условиях возврата в рамках Генерального соглашения № 475 от 14.08.2012.

При этом условиями договора о залоге предусмотрено, что залогодержатель досрочно возвращает залогодателю часть вклада, если обязательства по возврату кредита будут выполнены досрочно (частично или в полном объеме).

Согласно пункта 5.5 генерального соглашения о размещении денежных средств во вклады № 475 от 14.08.2012 стороны договорились, что компания TAKELIMA ENTERPRISES Limited не имеет права требовать досрочного возврата Депозита или его части, то есть, возврата депозита ранее даты возврата окончания срока действия договора.

Указанное выше положения договоров о размещении денежных средств во вклады и о залоге содержат взаимоисключающие условия, и свидетельствует о приоритете размещения денежных средств на депозитах в АО КБ «Альфа-Банк» и последующей выдаче кредита Заявителю, что свидетельствует об иных намерениях сторон, участвующих в сделке. То есть в рассматриваемой ситуации, размещение определенной суммы на депозите в банке и последующей передачи ее в залог тому же банку, во исполнение обязательств АО «САПП» по кредитному договору, с учетом указанных различий между Генеральным соглашением № 475 от 14.08.2012 и договора о залоге, говорит о том, что подлинная воля сторон не была направлена на создание тех правовых последствий, которые наступают при размещении свободных денежных средств депозитах в банке.

Также следует отметить, что содержащиеся в депозитных договорах положения о возврате вклада вкладчику увязаны исключительно с выполнением обязательств по возврату кредитов. При этом, TAKELIMA ENTERPRISES Limited вменена обязанность перечислить на счет сумму вклада не позднее двух рабочих дней с даты подписания договора (п. 2.1.3), хотя согласно положениям ст.ст. 433, 834 ГК РФ договор банковского вклада является реальным, т.е. считается заключенным с момента внесения вкладчиком денежных средств в банк.

При этом размещение TAKELIMA ENTERPRISES Limited денежных средств на депозитах на срок пользования АО «САПП» кредитными средствами и получение вознаграждения в виде процентов банка от 7 до 7,65 %, а также вознаграждения за услуги поручительства 1%, аналогичны по доходности для компании TAKELIMA ENTERPRISES Limited по ранее заключенным прямым договорам займа с АО «САПП».

Ставка по кредитам, полученным АО «САПП», равнялась ставке рефинансирования на дату заключения кредитного договора, которая составляла 8 % - 8,25 % и также аналогична прямым договорам займа АО «САПП» с TAKELIMA ENTERPRISES Limited.

Инспекцией проанализированы процентные ставки по выдаваемым кредитам ОАО «Альфа-Банк» в 2011-2013 годах (данная информация содержится в годовых отчетах банка, размещенных в сети Internet), которые составили: в 2011 году - 12%, в 2012 году - 13,6%, в 2013 году - 16,6%. Однако процентная ставка для ЗАО «САПП» составляла

8,25%, что значительно ниже общеустановленной кредитной ставки ОАО «Альфа-Банк» для основной массы клиентов.

При этом, возмездный порядок предоставления TAKELIMA ENTERPRISES Limited кредиторам АО «САПП» поручительства (залога) по обязательствам АО «САПП» установлен только 01.12.2011, когда уже действовало 5 кредитных соглашений с АО «Альфа-Банк» (от 05.10.2011, 20.10.2011, 27.10.2011, 09.11.2011, 21.11.2011).

В соответствии с Соглашением от 01.12.2011г. за предоставление поручительства (залога) выплачивается вознаграждение в размере 1% годовых. Вместе с тем, необходимо учитывать, что даже такая плата за предоставление поручительства и залога не свидетельствует о самостоятельной роли TAKELIMA ENTERPRISES Limited в кредитных правоотношениях АО «САПП», поскольку с учетом обычной деловой практики, «независимая» компания никогда не предоставила бы своего поручительства, а тем более залога прав на свои депозиты (то есть реальные денежные средства) организации, имеющей отрицательное значение собственного капитала, и без каких-либо гарантий возврата своих средств, в случае неисполнения АО «САПП» своих обязательств по кредитным соглашениям и, соответственно, обращения взыскания на находящиеся в залоге депозиты. Такое решение могло быть принято только «материнской» компанией, полностью контролирующей деятельность как АО «САПП», так и TAKELIMA ENTERPRISES Limited.

Более того, как следует из финансовой отчетности TAKELIMA ENTERPRISES Limited, в проверяемом периоде (2012-2013) все банковские депозиты были заложены в качестве обеспечения банковских обязательств компаний, находящихся под общим контролем (стр. 19, 22 отчетности).

То есть для TAKELIMA ENTERPRISES Limited указанный вид операций (размещение денежных средств на депозите) не был «случайным» и исходя из имеющихся фактических обстоятельств, учитывая размер ставок по депозитным договорам и кредитным соглашениям не преследовал цели получения дохода, а является одним из способов финансирования организаций, входящих в Группу ROS AGRO.

При этом TAKELIMA ENTERPRISES Limited также подтверждает, что размещение ею депозитов в ОАО «Альфа-Банк» связано именно с кредитованием АО «САПП». Так, в письме от 04.06.2013 TAKELIMA ENTERPRISES LIMITED просит АО «Альфа-Банк» вернуть вклад по договору банковского вклада от 08.12.2011, в связи с исполнением АО «САПП» обязательств по кредитному соглашению № 00Q58K от 08.12.2011 (задолженность по которому признана Инспекцией по результатам настоящей выездной налоговой проверки контролируемой).

Размещение компанией TAKELIMA ENTERPRISES Limited депозитов в АО «Альфа-Банк» не могло являться для TAKELIMA ENTERPRISES Limited обычной банковской операцией в целях извлечения дохода от размещения свободных денежных средств на банковских депозитах, так как волеизъявление по размещению депозитов исходило от ЗАО «САПП» (письмо ОАО «Альфа-Банк» от 13.02.2017 № 724.1/11437 -том 9, л.д. 41).

Фактически, получение процентов по депозитам компанией TAKELIMA ENTERPRISES Limited обеспечено выплатой АО «САПП» процентов банку, следовательно, основную сумму дохода от операции кредитования АО «САПП» в ОАО КБ «Альфа-Банк» фактически получила именно Группа ROS AGRO во главе с материнской компанией ROS AGRO PLC.

Из анализа финансовой отчетности компании TAKELIMA ENTERPRISES Limited не установлено получения ей доходов от осуществления финансово-хозяйственной деятельности самостоятельно вне зависимости от деятельности других участников Группы ROS AGRO, также не установлено активов, подтверждающих способность отвечать по обязательствам АО «САПП» (том 9, л.д. 11-34).

В рассматриваемом случае, средства Группы ROS AGRO переданы технической компанией TAKELIMA ENTERPRISES Limited независимому кредитору АО КБ «Альфа-

Банк», а последний заключил кредитные договоры на сопоставимые суммы уже с ЗАО «САПП» - данная цепочка сделок совершена Группой ROS AGRO вместо прямого вклада в уставный капитал или заключения прямого договора займа с дочерней компанией Группы ROS AGRO. Использование «независимого банка» исключительно направлено для преодоления правил тонкой капитализации.

В рассматриваемом случае, обеспечение по кредитам, полученное от иностранной компании (принадлежащей той же группе компаний), носит технический характер. Такая функция направлена на обход правил недостаточной капитализации за счет организации займов.

Участие технической компании в качестве поручителя по кредитам позволяет лишь формально не соответствовать правилам тонкой капитализации, предусмотренным Модельной конвенцией, и используется для фактического вывода денежных средств на территорию государства с льготным режимом налогообложения.

Отсутствие деловой цели подтверждает, что единственной целью таких финансовых взаимоотношений Группы ROS AGRO с привлечением банка-кредитора является создание формальных условий для неприменения положений п.п. 2-3 ст. 269 НК РФ.

Суть совершенных хозяйственных операций Группой ROS AGRO состоит в том, что без фактического перечисления в адрес Заявителя денежных средств, ROS AGRO PLC инвестировало производственный процесс Заявителя и выводило денежные средства за пределы Российской Федерации под видом выплаты процентов по депозитам и вознаграждения за предоставление поручительства.

К рассматриваемым правоотношениям необходимо применять последствия заключения договоров займа между иностранной «сестринской» компанией TAKELIMA ENTERPRISES Limited и ЗАО «САПП».

Нельзя признать обоснованным вывод суда первой инстанции о том, что увеличение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль ЗАО «САПП» на часть процентов, уплаченных по долговому обязательству ОАО «Альфа-Банк» свидетельствует о нарушении принципа однократности налогообложения.

Как указывает налоговый орган, в рассматриваемой ситуации ОАО «Альфа-Банк», выступало техническим посредником между аффилированными компаниями, в том числе, с иностранным участием. Совокупный доход банка от операций по предоставлению кредитных средств и выплате процентов по депозитам в рассматриваемых правоотношениях составил не более 1% (полученные от ЗАО «САПП» проценты по кредиту были уменьшены на процентные расходы, которые, в том числе, выплачены TAKELIMA по депозитным вкладам).

В соответствии со статьей 291 НК РФ к расходам, включаемым в себестоимость оказываемых банками услуг учитываемых при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, относятся проценты по вкладам.

Таким образом, полученные от ЗАО «САПП» денежные средства в виде процентов по кредиту в целях налогообложения ОАО «Альфа-Банк» отразило за минусом понесенных расходов на привлечение денежных средств, с которых не был уплачен налог на территории Российской Федерации в соответствии со статьей 11 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998.

Следовательно, инвестирование ЗАО «САПП» с использованием независимого банка, позволило группе ROS AGRO, в лице материнской компании ROS AGRO PLS, получить положительный финансовый результат

С учетом изложенного, суд апелляционной инстанции приходит к выводу, что требования заявителя в этой части удовлетворению не подлежат.

В качестве элемента правового механизма, гарантирующего исполнение конституционной обязанности по уплате налогов в полном объеме, применительно к исполнению обязанности по уплате налога на прибыль организаций выступает

специальный порядок учета процентов по долговым обязательствам в целях налогообложения (ст. 269 НК РФ).

Указанный порядок предполагает признание контролируемой задолженностью непогашенной задолженности 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, 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 (п. 2 ст. 269 НК РФ в редакции, действующей в проверяемом периоде), что, в свою очередь, приводит к особым условиям учета соответствующих расходов для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций (п. 3 и 4 ст. 269 НК РФ).

Общий смысл применения п. 2 ст. 269 НК РФ устанавливает возможность применения правил контролируемой задолженности не только при прямой, но и косвенной зависимости между российским налогоплательщиком - получателем займа и иностранной компанией, выступающей поручителем, гарантом или иным образом обязующейся обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации.

Косвенная зависимость российского налогоплательщика от иностранной компании - кредитора выражается в самом факте подконтрольности обоих лиц единому центру - иностранной материнской компании, даже если между самой иностранной компанией, выступающей поручителем, гарантом или иным образом обязующейся обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации и непосредственно заемщиком отсутствуют отношения подчиненности и подконтрольности (владение акциями или долями в уставном капитале).

С учетом того, что в проверяемом налоговом периоде доля косвенного участия компании ROS AGRO PLS в уставном капитале, как налогоплательщика, так и TAKELIMA ENTERPRISES Limited составляет более 20%, при этом размер задолженности превышает собственный капитал налогоплательщика более чем в 3 раза, к такой задолженности, должны применяться правила тонкой капитализации, предусмотренные ст. 269 НК РФ.

Положения о контролируемой задолженности восприняты российским налоговым правом из практики государств - участников Организации экономического сотрудничества и развития (далее - ОЭСР), оперирующих понятием «тонкой (недостаточной) капитализации». В налоговом законодательстве большинства из них этим понятием охватывается ситуация, когда иностранное лицо с определенной долей участия в капитале предоставляет национальной компании заемные средства в размере, существенно превышающем ее собственный капитал. В результате существенная часть прибыли, финансируемой за счет заемных средств компании, выводится из-под национального налогообложения, поскольку проценты, выплачиваемые за временное пользование предоставленным капиталом, признаются расходами, уменьшающими налогооблагаемую базу.

Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры РФ являются составной частью ее правовой системы (ч. 4 ст. 15 Конституции РФ). Если международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся, налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные

НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров (ст. 7 НК РФ).

Президиум ВАС РФ истолковал данное положение следующим образом: 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» (постановление от 15.11.2011 № 8654/11 по делу № А27-7455/2010 по заявлению ОАО «Угольная компания «Северный Кузбасс»).

В указанном постановлении Президиум ВАС РФ дал характеристику официальным комментариям ОЭСР к Модельной конвенции как «рамочному документу, устанавливающему общие принципы и подходы к устранению двойного налогообложения». Как отмечается во Введении к Модельной конвенции ОЭСР (п. 29), несмотря на то, что Комментарии не предназначены для приложения в каком бы то ни было виде к подписанным соглашениям стран-участниц, которые в отличие от конвенции, являются юридически обязывающими международными документами, они могут оказать содействие в применении и толковании соглашений, разрешении споров.

В соответствии с п. 79 комментария к п. 4 ст. 24 Конвенции ОЭСР, если внутренние государственные правила тонкой капитализации не разрешают организации-резиденту вычитать из налоговой базы проценты в пользу ассоциированной с ней организации-нерезидента, то это правило не будет нарушением п. 4 ст. 24 Конвенции ОЭСР. Отдельно следует отметить, что в п. 84 комментариев к ст. 24 закреплён основополагающий принцип применения, прежде всего, ст. 24 Конвенции ОЭСР, а именно «преимущества Конвенции могут применяться только если это не случай злоупотреблений».

ВАС РФ указывает не только на возможность, но и на необходимость применения внутригосударственных норм о контролируемой задолженности, ссылаясь, в том числе на п. 1 ст. 9 «Ассоциированные предприятия» Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал», согласно которому если а) предприятие одного Договаривающегося Государства прямо или косвенно участвует в управлении, контроле или капитале предприятия другого Договаривающегося Государства, или б) одни и те же лица прямо или косвенно участвуют в управлении, контроле или капитале предприятия одного Договаривающегося Государства и предприятия другого Договаривающегося Государства, и в каждом случае между двумя предприятиями в их коммерческих или финансовых взаимоотношениях создаются или устанавливаются условия, отличные от тех, которые имели бы место между независимыми предприятиями, то любая прибыль, которая могла бы быть начислена одному из предприятий, но из-за наличия этих условий не была начислена, может быть включена в прибыль этого предприятия и, соответственно, обложена налогом.

Содержание данной нормы аналогично содержанию п. 1 ст. 9 Конвенции ОЭСР. Указанная норма позволяет налоговым органам провести корректировку прибыли, получаемой российскими и иностранными взаимозависимыми лицами, если в их коммерческих или финансовых взаимоотношениях создаются или устанавливаются условия, отличные от тех, которые имели бы место между независимыми предприятиями.

В Комментариях ОЭСР к Модельной конвенции содержатся пояснения по лицам, к которым применяется данная статья, а именно, что она применяется к «связанным предприятиям (материнская и дочерняя компания и компании под общим управлением)».

Таким образом, случай, когда возникают заемные взаимоотношения с участием «сестринских» компаний - резидентов иностранных государств - прямо предусмотрен в ст. 9 Конвенции ОЭСР (подпункт b п. 1), которая является приоритетной по отношению к любым нормам национального законодательства.

Официальное толкование, содержащееся в комментариях к Модельной конвенции ОЭСР, приобрело обязательный характер, в результате действия принципа идентичности

толкования и понимания международных договоров (дело № А40-1164/2011 по заявлению ООО «Нарьянмарнефтегаз»).

Большинство современных налоговых договоров содержат положения направленные против уклонения от налогов. К ним относятся положения о так называемых ассоциированных предприятиях. Под ними имеются в виду компании из одной страны, так или иначе контролируемые предприятиями-резидентами другой страны. Такие зарубежные структуры могут использоваться в налоговых целях. Путем заключения договоров (торговых, лицензионных, договоров займа и т.д.) между связанными компаниями на условиях, отличных от рыночных. Прибыль всей группы может искусственно перераспределяться в пользу юрисдикции с меньшим уровнем налогов. Для избежания этого в налоговые соглашения может вводиться так называемый «принцип вытянутой руки». Это значит, что для целей налогообложения искаженная подобными операциями прибыль принудительно пересчитывается обратно к «правильным» значениям, то есть к таким, как если бы компании были независимы друг от друга (находились «на расстоянии вытянутой руки»).

В Комментариях ОЭСР к Модели конвенции по налогам на доход и капитал, на основе которой большинством государств заключаются соглашения об избежании двойного налогообложения, указано, что применение правил «тонкой (недостаточно капитализации)» направлено на борьбу с налоговыми злоупотреблениями при скрытом распределении дивидендов под видом выплаты процентов между аффилированными лицами. При этом не обязательно, чтобы заемщик был дочерней компанией кредитора. Они оба, могут быть дочерними компаниями третьего лица, вместе входить в одну группу компаний или холдинг, контролируемый таким третьим лицом, и т.п. Именно в этом смысле следует трактовать положение о наличии особых отношений между плательщиком и фактическим получателем процентов или между ними обоими и какими-либо третьими лицами - заемщик и кредитор должны быть аффилированы непосредственно друг с другом или оба - с третьими лицами.

При этом, применение норм международных соглашений о корректировке прибыли ассоциированных предприятий не ограничивается только лишь вопросами трансфертного ценообразования в узком смысле (соблюдением принципа вытянутой руки в отношении размера процентной ставки). Оно касается рыночности займа в целом, т.е. самой возможности получения заемного финансирования налогоплательщиком на открытом рынке в тех же объемах и на тех же условиях, на каких состоялась сделка между ассоциированными предприятиями.

На основе Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР Российской Федерацией разрабатываются договоры об избежании двойного налогообложения.

Таким образом, в российском налоговом законодательстве под правилами «тонкой (недостаточной) капитализации» понимаются положения о контролируемой задолженности, предусмотренные п. 2 - 4 ст. 269 НК РФ в редакции, действовавшей в проверяемый период (в ред. Федеральных законов от 06.06.2005 № 58-ФЗ, от 27.07.2006 № 137-ФЗ).

Исходя из вышеизложенного, с учетом складывающейся арбитражной практики по данному вопросу, общий смысл применения п. 2 ст. 269 НК РФ устанавливает, возможность применения правил о контролируемой задолженности не только при прямой, но и косвенной зависимости между российским налогоплательщиком - получателем займа и иностранной компанией, через которую предоставляются заемные средства.

Косвенная зависимость российского налогоплательщика от иностранной компании - кредитора выражается в самом факте подконтрольности обоих лиц единому центру - иностранной материнской компании (вхождение в международный холдинг), даже если между самим заимодавцем и непосредственно заемщиком отсутствуют отношения подчиненности и подконтрольности (владение акциями или долями в уставном капитале).

Аналогичный вывод содержится в п. 12 Обзора Президиума Верховного Суда РФ от 16.02.2017 о практике рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и ст. 269 НК РФ, где указано, что «суд вправе признать контролируемой задолженность по долговым обязательствам перед иностранной компанией в целях применения п. 2 ст. 269 НК РФ, если иностранная компания, участвующая в капитале налогоплательщика, имела возможность оказывать влияние на принятие решения о предоставлении займа связанным с ней лицом. Суд установил, что более 20 процентов в капитале общества принадлежит иностранной компании, которая является аффилированным лицом по отношению к другой иностранной организации, выступившей заимодавцем по договору с обществом, но не участвующей в капитале налогоплательщика (т.н. иностранная сестринская компания). Поскольку аффилированность означает наличие возможности оказывать влияние на принятие решений в сфере ведения предпринимательской деятельности, суд заключил, что задолженность общества по долговым обязательствам перед иностранной сестринской компанией для целей налогообложения может считаться возникшей перед иностранным участником налогоплательщика. Применение п. 2 ст. 269 НК РФ при этом возможно не только в случае прямой, но и при косвенной связи между российским налогоплательщиком - получателем займа и иностранной компанией, которая или через которую ему предоставляются денежные средства, где косвенная зависимость российского налогоплательщика от иностранной компании, выдавшей заем, может выражаться в подконтрольности обеих компаний единому центру - материнской компании».

По мнению Конституционного Суда РФ, изложенному в Определениях от 17.07.2014 № 1578-0, от 17.07.2014 № 1579-0, от 24.03.2015 № 695-0, выделяя категорию налогоплательщиков, подпадающих под специальные правила пунктов 2-4 ст. 269 НК РФ, законодатель установил признаки, характеризующие данных лиц как субъектов налогообложения. Наряду с указанием на наличие иностранного элемента в виде прямого и/или косвенного участия иностранного капитала, федеральный законодатель, как следует из указанных законоположений, исходит из того, что между сторонами долгового обязательства существует особая взаимосвязь, характеризующаяся свойством зависимости. Именно наличие этой особой взаимосвязи, выражающейся в том числе через свойство аффилированности, позволяет законодателю в полном соответствии с конституционным принципом равенства налогового бремени устанавливать для налогоплательщиков, имеющих контролируемую задолженность, особые условия отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам по налогу на прибыль организаций. В п. 2 ст. 269 НК РФ содержится дополнительное требование к размеру контролируемой задолженности, которому налогоплательщику нужно соответствовать, чтобы при исчислении налога на прибыль организаций включить во внереализационные расходы проценты по долговым обязательствам в полном объеме, что согласно разъяснению, содержащемуся в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11, следует рассматривать как меру противодействия злоупотреблениям в налоговых правоотношениях. Нет оснований полагать, что пункты 2 - 4 ст. 269 НК РФ могут рассматриваться как закрепляющие иные правила, чем предусмотренные международным договором Российской Федерации.

Таким образом, задолженность признается контролируемой не только исключительно в случае, когда заимодавцем или поручителем является иностранная компания, прямо или косвенно владеющая более 20% в уставном капитале заемщика - российской организации, но и в случае косвенной аффилированности между российским заемщиком и иностранной компанией - заимодавцем или поручителем, когда обе компании подконтрольны одной «материнской» компании, несмотря на отсутствие в п. 2 ст. 269 НК РФ прямой нормы.

Данный вывод подтвержден многочисленной судебной-арбитражной практикой по применению положений п. 2 - 4 ст. 269 НК РФ.

Так, в Определении Верховного Суда РФ от 17.07.2015 № 305-КГ15-8766 по делу № А40-41135/14 указано на возможность применения положений п. 2 ст. 269 НК РФ не только при прямой, но и при косвенной аффилированности между российским налогоплательщиком - получателем займа и иностранной компанией, которая или через которую ему предоставляются денежные средства. Косвенная зависимость российского налогоплательщика от иностранной компании, выдавшей заем, может выражаться в подконтрольности обеих компаний единому центру - материнской компании (вхождение в международный холдинг), даже если между самими организациями заимодавца и заемщика отсутствует непосредственно отношение подчиненности или подконтрольности (владение акциями или долей в уставном капитале).

В Определении ВС РФ от 04.04.2016 № 307-КГ16-1840 по делу № А56-37161/2014 об отказе в передаче кассационной жалобы ВС РФ согласился с нижестоящими инстанциями, которые установили, что в рассматриваемой ситуации имеет место долговое обязательство российской организации - общества, в отношении которого одна иностранная организация (поручитель 2), владеющая более чем 20 процентами уставного капитала российской организации - заемщика (налогоплательщика), а также другая иностранная организация (поручитель 1), являющаяся аффилированным лицом, обязуются обеспечить (посредством поручительства) исполнение долгового обязательства российской организации, в связи с чем условия, предусмотренные п. 2 ст. 269 НК РФ для отнесения задолженности к контролируемой, соблюдены и квалификация инспекцией спорной задолженности общества в качестве контролируемой для целей налогообложения является правомерной. При этом ВС РФ отклонил доводы общества об отсутствии условий, позволяющих квалифицировать спорную задолженность контролируемой, со ссылкой на новую редакцию ст. 269 НК РФ, поскольку при рассмотрении данного дела суды руководствовались нормой, действовавшей в проверяемый налоговый период.

Вывод суда первой инстанции о том, что у налогоплательщика отсутствовала обязанность по исчислению на 31.12.2011г., предельной величины признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности как следствие, обязанность по исчислению и удержанию с той суммы дивидендов в соответствии с пунктом 3 статьи 284 НК РФ, суд апелляционной инстанции не может признать обоснованным.

В отношении этого эпизода суд первой инстанции посчитал, что классификация задолженности в контролируемую осуществляется на последнее число отчетного (налогового) периода, а не в момент оплаты.

В ходе проведения выездной налоговой проверки установлено, что в 2012 году в адрес иностранной компании TAKELIMA ENTERPRISES Limited во исполнения договора займа № ТАК/S-2001 от 22.06.2011 и договору № 15-И ГК РА от 20.01.2011 выплачены проценты в общей сумме 150 666 527 руб., которые по сути являются дивидендами.

Налоговым органом установлено и не оспаривается Заявителем, что размер задолженности перед компанией TAKELIMA ENTERPRISES Limited на последнее число отчетного (налогового) периода, начиная с 30.06.2011 более чем в три раза превышает собственный капитал налогоплательщика, определен в соответствии с пунктом статьи 269 НК РФ (размер непогашенной контролируемой задолженности и расчёт, величины собственного капитала по состоянию на отчетные даты представлен в таблице № 2 на странице 29 решения).

Инспекцией с учетом приказа Минфина России ИФКЦБ России от 29.01.2003 № 10н/03-б/пз "Об утверждении Порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ", положений пункта 2 статьи 269 НК РФ, а также на основании данных, отраженных в регистрах бухгалтерского учета по счетам 80 "Уставный капитал", 83 "Добавочный капитал", 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", 99

"Прибыли и убытки", 68 "Расчеты по налогам и сборам" определена величина собственного капитала налогоплательщика для расчета размера процентов по контролируемой задолженности.

По состоянию на 30.06.2011, 30.09.2011, 31.12.2011, 31.03.2012, 30.06.2012 собственный капитал ЗАО «САПП» имел отрицательное значение.

Согласно оборотно-сальдовой ведомости по счету 67, карточке счета 67 (Расчеты по долгосрочным кредитам и займам) и произведенного расчета величины собственного капитала, установлено, что налогоплательщик в проверяемом периоде имеет перед иностранной организацией TAKELIMA ENTERPRISES Limited, конечным контролирующим акционером которой является ROS AGRO PLC (Кипр), контролируемую задолженность более чем в три раза превышающую величину собственного капитала, следовательно, проценты по заёмным средствам в составе расходов не должны учитываться в полном объеме.

Общая сумма налога на прибыль с доходов, полученных в виде дивидендов, по сверхнормативным процентам, перечисленным АО «САПП» в 2012 году по договорам с TAKELIMA ENTERPRISES Limited, составила 15 066 653 руб. (150 666 527,27 руб.* 10%).

Сумма налога на прибыль с доходов, полученных в виде дивидендов по договору займа, заключенному с TAKELIMA ENTERPRISES Limited, в размере 15 066'653 руб. (150 666 527,27 руб.* 10%) должна была быть уплачена по следующим срокам:

22.06.2012 - 2 024 513 руб. (20 245 134,35 руб.* 10%);

25.06.2012 - 13 633 руб. (136 327,86 руб.* 10%);

26.06.2012 - 8 339 343 руб. (83 393 430-60 руб.* 10%);

29.06.2012 - 4 689 163 руб. (46 891 634-46 руб.* 10%).

В соответствии с пунктом 36 «Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2018) (утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 26.12.2018) обязанность налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога при выплате дохода иностранной организации распространяется на все пассивные доходы, экономическим источником возникновения которых является территория Российской Федерации. Из взаимосвязанных положений абзаца первого и пп.10 п. 1 ст.309 НК РФ следует, что перечень облагаемых налогом доходов иностранных организаций является открытым, однако территория Российской Федерации должна выступать местом возникновения экономической выгоды (дохода).

Таким образом, в отношении дохода в виде дивидендов, не связанного с ведением иностранной организацией деятельности в Российской Федерации налоговая юрисдикция Российской Федерации, по общему правилу, распространяется на все доходы, экономическим источником возникновения которых является территория государства.

В соответствии с п. 2 ст. 287 НК РФ налоговый агент обязан перечислить соответствующую сумму налога не позднее дня, следующего за днем выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации или иного получения доходов иностранной организацией.

Таким образом, возникновение обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога с доходов иностранной организации, включая налог с дивидендов, обусловлено их реальной выплатой в пользу иностранной организации - получателя дохода.

Как указано в п. 4 ст. 269 НК РФ, положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с порядком, установленным п. 2 названной статьи, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует контролируемая задолженность, и облагается налогом в соответствии с п. 3 ст. 284 НК РФ.

Пункт 2 ст. 269 НК РФ раскрывает понятие «контролируемой задолженности перед иностранной организацией» и устанавливает правила расчёта указанных предельных процентов.

При наличии факта выплаты процентов, Инспекции необходимо сопоставить период выплаты с периодом начисления данных процентов. В тех случаях, когда уплаченные проценты относятся не к проверяемому периоду, также подлежат установлению обстоятельства наличия в этих периодах контролируемой задолженности. В случае наличия в данных периодах контролируемой задолженности, выплаченные в проверяемом периоде проценты приравниваются к дивидендам с учётом размера сверх предельных процентов того периода, за который они начислены.

Положения статьи 269 НК РФ даёт право переквалифицировать долговые требования по вышеназванным договорам займа в дивиденды в момент выплаты, налогообложение которых, в свою очередь, регулируется положениями ст. 10 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998, предусматривающей налогообложение дивидендов на территории Российской Федерации.

Налоговый орган руководствовался тем, что компания TAKELIMA ENTERPRISES Limited и заявитель являются аффилированными лицами, а задолженность по договорам займа контролируемой. Следовательно, Инспекция сделала обоснованный вывод о том, что выплаченные заимодавцу проценты подлежат переквалификации в дивиденды, и Общество обязано было удержать при их выплате и перечислить налог с доходов, выплаченных иностранной организации.

Неправомерное неприменение налогоплательщиком правил контролируемой задолженности в 2011 году, не может рассматриваться, как основание для освобождения от обязанности ЗАО «САПП» как налогового агента в последующем налоговом периоде 2012 года, когда Заявителем выплачивается доход иностранной организации, так как обязанность налогового агента является в рассматриваемом случае самостоятельной обязанностью исходя из положений НК РФ.

В случае выявления налоговым органом нарушения налогового законодательства в проверяемом периоде, налоговый орган вправе указать на данное нарушение в той части, в которой оно приходится на проверяемый период.

В отношении выводов налогового органа о неправомерном не исчислении налога на прибыль с дивидендов, уплаченных иностранной организации, ФНС России в письме от 12.01.2018 № СА-4-7/305, от 07.05.2018 № СА-4-7/8609 указывала на необходимое сопоставления периода выплаты с периодом начисления процентов. В тех случаях, когда уплаченные проценты относятся не к проверяемому периоду, также подлежат установлению обстоятельства наличия в этих периодах контролируемой задолженности. В случае наличия в данных периодах контролируемой задолженности, выплаченные в проверяемом периоде проценты приравниваются к дивидендам с учётом размера сверх предельных процентов того периода, за который они начислены. В случае выплаты в отчётном периоде процентов, начисленных в предыдущем отчётном периоде, указанные выплаченные проценты приравниваются к дивидендам с учётом размера сверх предельных процентов того периода, за который они начислены.

В соответствии с п. 4 ст. 310 НК РФ налоговый агент по итогам отчетного (налогового) периода в сроки, установленные для представления налоговых расчетов ст. 289 НК РФ, представляет информацию о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчетный (налоговый) период в налоговый орган по месту своего нахождения по форме, устанавливаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Принимая во внимание, что материалами проверки установлено, что задолженность по прямым договорам займа с иностранной компанией является контролируемой задолженностью, Инспекцией правомерно доначислен налог на доходы иностранных организаций при выплате процентов в соответствии с положениями п. 4 ст. 269 НК РФ.

С учетом изложенного, решение суда первой инстанции подлежит отмене, с принятием нового судебного акта об отказе в удовлетворении заявленных требований.

Расходы по уплате госпошлины за рассмотрение заявления в соответствии со статьей 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, статьей 333.21 Налогового кодекса Российской Федерации относятся на заявителя по делу.

Руководствуясь ст.ст. 268-271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный апелляционный суд

ПОСТАНОВИЛ:

Решение Арбитражного суда Самарской области от 24 мая 2019 года по делу № А55-31640/2017 отменить. Принять новый судебный акт.

В удовлетворении заявленных требований отказать.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия и может быть обжаловано в двухмесячный срок в Арбитражный суд Поволжского округа через суд первой инстанции.

Председательствующий

А.Б. Корнилов

Судьи

П.В. Бажан

Е.Г. Филиппова