КАК РАССЧИТАТЬ ПРОЦЕНТЫ ПО КОНТРОЛИРУЕМОЙ СДЕЛКЕ?

Комментарий к Постановлению Президиума ВАС РФ от 17.09.2013 № 3715/13 по делу «ЗАО "Эр–Телеком Холдинг" против ИФНС по Ленинскому району г. Перми»

Кирилл Андреевич Рубальский
партнер юридической компании «Щекин и партнеры»

В Постановлении по делу ЗАО «ЭР-Телеком Холдинг» (от 17.09.2013 № 3715/13 по делу № А50-4254/2012; далее – Постановление № 3715/13) Президиум ВАС РФ, судя по всему, окончательно устранил имеющуюся при применении правил «недостаточной» или «тонкой» капитализации (п. 2–4 ст. 269 НК РФ) неопределенность относительно того, имеет ли право налогоплательщик пересчитывать предельную величину процентов, учитываемых по этим правилам в целях налогообложения, по итогам налогового периода (метод нарастающего итога) или нет (дискретный метод).

Обозначенная неопределенность была порождена использованием в нормах ст. 269 НК РФ словосочетания «последнее число отчетного (налогового) периода» и отсутствием четких указаний на то, каким образом налогоплательщикам при определении содержания налоговой обязанности по отчетным и налоговым периодам следует ограничивать учитываемые в составе расходов проценты. Некоторые налогоплательщики в результате этой неопределенности посчитали правомерным корректировать предельный размер процентов, исчисленный согласно п. 2 ст. 269 НК РФ по итогам отчетного периода, исходя из финансовых результатов (в первую очередь размера контролируемой задолженности) следующих отчетных периодов (полугодия и девяти месяцев) и налогового периода по налогу на прибыль организаций (года) в целом.

Такой подход означал, что, если по итогам налогового периода у налогоплательщика отсутствовала контролируемая задолженность в размере, требующем расчета «предельных» процентов (в частности, в результате внесения вклада в уставный капитал), никаких ограничений ст. 269 НК РФ к процентам, начисленным в течение всего этого налогового периода, налогоплательщик применять не должен. Ведь при применении метода нарастающего итога учитывается только общий финансовый результат налогоплательщика по итогам налогового периода, а промежуточные результаты лишаются какого-либо значения, даже если контролируемая задолженность превышала собственный капитал компании во много раз.

Именно такая ситуация была предметом рассмотрения Президиума ВАС РФ в деле «ЭР-Телеком Холдинг». Спорный вопрос был разрешен Президиумом в

Loaded: 02-07-2025 PMt 17:06:42

пользу дискретного метода и не в пользу налогоплательщиков. Отменяя судебные акты трех нижестоящих инстанций, Президиум ВАС РФ однозначно указал: системный анализ ст. 269, 272, 285 и 328 НК РФ не предполагает возможности пересчета процентов нарастающим итогом, налогоплательщики обязаны применять дискретный метод. Проценты, начисленные в течение отчетного периода, прибавляются для целей налогообложения к процентам следующего отчетного периода лишь в размере предела, исчисленного по правилам ст. 269 НК РФ по результатам предыдущего отчетного периода. В итоге Президиум ВАС РФ согласился с Минфином России, который ожидаемо указывал налогоплательщикам на необходимость применения судами дискретного метода (в частности, Письма от 24.05.2012 № 03-03-06/1/271 и от 16.09.2010 № 03-03-05/158).

Следует отметить, что в судебной практике имеются и иные дела, в рамках которых арбитражными судами уже рассматривался вопрос о соотношении дискретного метода и метода «по начислению», причем единообразного подхода к проблеме арбитражные суды не выработали. Например, в постановлении от 28.02.2013 по делу № А40-65284/11-91-279 Федеральный арбитражгый суд Московского округа разрешил спор в пользу применения дискретного метода и, соответственно, в пользу налогового органа. В постановлении от 23.01.2013 по делу № А40-72960/12-116-155 тот же ФАС Московского округа признал правомерным применение налогоплательщиком метода «по начислению». Примечательно, что в деле «ЭР-Телеком Холдинг» суды первой, апелляционной и кассационной инстанций (Уральский округ) также приняли сторону налогоплательщика, однако Президиум ВАС РФ счел необходимым с ними не согласиться.

В целом приходится констатировать, что сейчас практически вся практика по делам о «тонкой капитализации» является негативной для налогоплательщиков. Помимо рассмотренного Постановления № 3715/13 заслуживающим внимания в этом контексте можно считать дело «Северсталь-Ресурс», в котором ФАС Московского округа (постановление от 24.09.2013 по делу № А40-88761/12-99-495) со ссылкой на Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11 по делу «Северного Кузбасса» отменил судебные акты судов первой и апелляционной инстанций, поддержавших налогоплательщика.

Поэтому, если компания намерена избежать ограничения размера учитываемых процентов для целей налогообложения, применять механизмы заемного финансирования, так или иначе подпадающие под сферу действия ст. 269 НК РФ, крайне нежелательно. Добиться выигрыша спора по «тонкой капитализации» в арбитражном суде, вероятнее всего, не удастся, невзирая на существование соглашения об избежании двойного налогообложения с государством, где заимодавец является налоговым резидентом. К финансированию через «родственные» компании — нерезиденты иностранных материнских компаний с учетом дела «Нарьянмарнефтегаза» (решение Арбитражного суда г. Москвы от 05.08.2011 по делу № А40-1164/11-99-7) также следует подходить с осторожностью.

Loaded: 02-07-2025 PMt 17:06:42