

**Обзор судебной практики по вопросам налогообложения процентных выплат****Review of court practice on taxation of interest payments***Мухамадиева Луиза Хусаиновна**студентка**Уральского государственного юридического университета**Российская Федерация, г. Екатеринбург**e-mail: [louiza94@mail.ru](mailto:louiza94@mail.ru)**Mukhamadieva Louisa Khusainovna**Student**Ural State Law University**Russian Federation, Yekaterinburg**e-mail: [louiza94@mail.ru](mailto:louiza94@mail.ru)***Аннотация.**

В статье рассматриваются различные категории споров в российской практике, связанные с налогообложением процентных выплат по долговым обязательствам. Автором приведена статистика судебных споров о налогообложении процентных выплат за 2016 год, свидетельствующая о распределении таких споров на уровне арбитражных судов округов. Особое внимание уделено применению судами правил недостаточной капитализации. Проанализировано ставшее прецедентным так называемое «дело «Северного Кузбасса», оценено применение подхода к разрешению проблемы применения правил недостаточной капитализации, продемонстрированного Президиумом Высшего арбитражного суда РФ в данном споре, в последующей практике судов, описано развитие судебной практики после принятия решения по «делу «Северного Кузбасса». Сделаны выводы о существовании определенных недостатков как в законодательном регулировании правил недостаточной капитализации, так и в сложившейся судебной практике.

**Annotation.**

The article considers various categories of disputes in Russian practice related to the taxation of interest payments on debt obligations. The author presents statistics of court disputes on taxation of interest payments for 2016, which indicates the distribution of such disputes at the level of commercial courts of districts. Particular attention is paid to the use by courts of thin capitalization rules. The so-called "case of the Severny Kuzbass" has become a precedent, the application of the approach to resolving the problem of application of thin capitalization rules demonstrated by the Presidium of the Supreme Commercial Court of the Russian Federation in this dispute, the subsequent practice of courts, the development of judicial practice after the decision on the "case" of the Severny Kuzbass ". Conclusions are made about the existence of certain problems, both in the legislative regulation of thin capitalization rules, and in the existing judicial practice.

**Ключевые слова:** налогообложение процентов, проценты, вычет процентов, недостаточная капитализация.

**Keywords:** taxation of interest, interest, interest Deduction, thin capitalization

Правовую основу налогообложения процентов составляют как нормативные акты национального законодательства Российской Федерации, так и международные договоры РФ с иностранными государствами. Помимо нормативной основы, важную роль в разрешении спорных вопросов налогообложения процентных выплат играет судебная практика. Споры, связанные с проблемами налогообложения процентных выплат, достаточно распространены в российской судебной практике. Отдельную и весьма значительную по объему категорию споров составляют споры по применению правил недостаточной капитализации. Споры данной категории являются самыми обсуждаемыми и резонансными не только среди споров о налогообложении процентов, но и среди налоговых споров в целом. При этом подходы судов, в том числе и высших инстанций, не лишены определенных недостатков и вызывают различные вопросы, которые и будут рассмотрены в данной работе.

Согласно Сводному отчету о работе Арбитражных судов округов и Верховного суда Российской Федерации за 2016 год, размещенному на сайте Судебного департамента при Верховном суде Российской Федерации, Верховным судом РФ и Арбитражными судами округов было рассмотрено 4545 дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) должностных лиц. Число дел, посвященных вопросам налогообложения процентных выплат, составляет не менее 72. Распределение дел между судами выглядит следующим образом:

Верховный суд РФ – 6.

Арбитражный суд Волго-Вятского округа – 8.

Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа – 4.  
 Арбитражный суд Дальневосточного округа – 3.  
 Арбитражный суд Западно-Сибирского округа – 6.  
 Арбитражный суд Московского округа – 8.  
 Арбитражный суд Поволжского округа – 10.  
 Арбитражный суд Северо-Западного округа – 6.  
 Арбитражный суд Северо-Кавказского округа – 9.  
 Арбитражный суд Уральского округа – 5.  
 Арбитражный суд Центрального округа – 7.

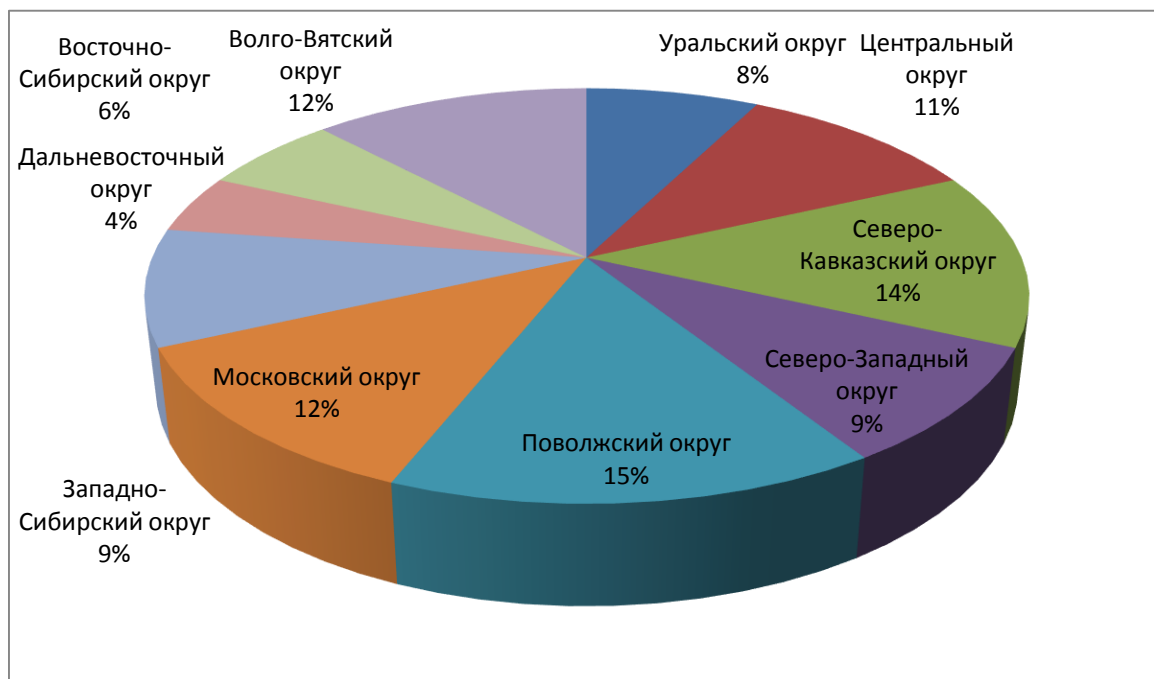


Рис. 1. Статистика дел по округам за 2016 г.

Основную категорию споров по делам, связанным с налогообложением процентов, составляют споры, посвященные применению общих правил об учете процентных выплат при формировании налоговой базы по налогу на прибыль. Можно выделить следующие виды споров.

Во-первых, это споры, связанные с получением налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды в результате сделок по заключению договоров займа и последующей выплатой по ним процентов. Такие споры в большинстве случаев связаны с правомерностью включения процентов в состав расходов при исчислении налоговой базы налога на прибыль.

В качестве примера можно привести дело № А09-2657/2016. Налогоплательщик ООО «НК «Русснефть-Брянск» в период с 2005 по 2014 годы регулярно заключал договоры займа со своим взаимозависимым лицом - ОАО НК «РуссНефть», проценты, начислявшиеся по этим договорам, включались Обществом в состав внереализационных расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль. Налоговым органом по итогам проведения камеральной проверки был сделан вывод о занижении Обществом налоговой базы вследствие включения в состав внереализационных расходов процентов, в отношении него было вынесено решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Общество, не согласившись с вынесенным решением, обратилось в суд.

Суды всех инстанций отказали в удовлетворении заявлении налогоплательщика, указав, что фактически основным учредителем налогоплательщика осуществлялось вложение денежных средств в виде заемных средств, которые, по сути своей, являлись инвестициями в развитие предприятия, а договор займа был оформлен лишь для вида (без реальных намерений по созданию для займодавца и заемщика правовых последствий). Это позволяло налогоплательщику уменьшать налоговую базу при исчислении налога на прибыль путем включения в состав внереализационных расходов начислявшихся процентов,

выплачивать которые намерения не было.

Исходя из этого, суды сделали вывод, что для целей налогообложения договор займа налогоплательщика с АО НК «Русснефть» был учтен не в соответствии с его действительным экономическим смыслом, что позволило налогоплательщику получить необоснованную налоговую выгоду.

Аналогичный подход судов можно увидеть в деле А40-251161/2015. Налогоплательщик – ООО «КонтиненталТайрс РУС» - по итогам выездной налоговой проверки был привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения, выраженное в искусственно созданном обществом дефиците оборотных денежных средств. Данный дефицит компенсировался налогоплательщиком путем привлечения займов от материнской компании «Continental AG» (резидента Федеративной Республики Германия), что было расценено налоговым органом как способ получения возможности за счет долговых обязательств корректировать налоговую базу и уменьшать налоговые обязательства, а также иметь возможность вывода капитала из страны в пользу иностранной материнской компании посредством выплаты процентов по договорам займа. Налогоплательщику был доначислен налог на прибыль, начислены пени и штраф, после чего он обратился в суд.

Суды всех инстанций отказали налогоплательщику, при этом они исходили из тех обстоятельств, что налоговый орган при вынесении оспариваемого решения сделал обоснованные выводы о том, что сделки по предоставлению займов совершались между взаимозависимыми лицами ООО «КонтиненталТайрс РУС» и «Continental AG» (ФРГ) с целью искусственного привлечения денежных средств в виде займов и, соответственно, искусственного увеличения кредиторской задолженности, а дефицит оборотных денежных средств возник по причине специального, постоянного и согласованного предоставления отсрочек платежей в адрес покупателей продукции налогоплательщика. Результатом получения указанных кредитов от иностранного аффилированного лица является систематический вывод денежных средств за рубеж. Таким образом, проценты, выплачиваемые налогоплательщиком материнской компании, являлись экономически необоснованными, следовательно, Общество неправомерно завышало расходы по налогу на прибыль организаций.

Примечательно, что в данном деле судом не применялись правила недостаточной капитализации, предусмотренные ст. 269 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ), суды основывали свою позицию исключительно на положениях Постановления Пленума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Во-вторых, имеют место споры о занижении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, в связи с невключением в состав внереализационных доходов процентов по долговым обязательствам. Например, в деле № А40-195535/2015 налогоплательщик не учитывал проценты по векселю, начисленные после наступления срока платежа, обосновывая это тем, что срок начисления процентов на сумму векселя в данном случае был ограничен сроком предъявления векселя к уплате. Налоговый орган настаивал, что в связи с тем, что должник сообщил об отсутствии возможности погашения векселя и попросил рассмотреть возможность погашения векселя в иной срок, фактическое пользование заемными денежными средствами продолжалось по истечении срока предъявления векселя к уплате. Из этого следует, что проценты должны начисляться за время фактического пользования заемными средствами, и налогоплательщик неправомерно не включил данные проценты при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль. Суды всех инстанций встали на сторону налогового органа.

В-третьих, значительный объем споров посвящен применению правил недостаточной капитализации и отнесения задолженности, по которой уплачиваются проценты, к контролируемой.

Одним из первых и самых заметных дел, посвященных вопросам налогообложения процентных выплат, стало так называемое дело «Северного Кузбасса». Принятое по этому делу постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11 имело решающее значение в формировании судебной практики по делам о недостаточной капитализации в РФ.

До дела Северного Кузбасса арбитражные суды в спорах с налоговыми органами вставали на сторону налогоплательщиков по вопросу возможности неограниченного вычета процентных расходов по контролируемой задолженности.

Позиция арбитражных судов в таких случаях основывалась на том, что соглашения об избежании двойного налогообложения содержат специальные нормы о недискриминации, предусматривающие, что российские компании, капитал

которых полностью или частично, прямо или косвенно принадлежит или контролируется иностранными резидентами, не должны подлежать в РФ более обременительному налогообложению, чем другие подобные российские компании. Исходя из этого, суды признавали правомерным неприменение в отношении процентов по контролируемой задолженности по займам от иностранных учредителей правил недостаточной капитализации, обосновывая это тем, что другие российские компании подпадают только под общие ограничения по вычету процентов, предусмотренные п. 1 ст. 269 НК РФ, а значит, аналогичные нормы должны применяться и к российским организациям с участием иностранного капитала (т.е. должен соблюдаться принцип недискриминации).

Таким образом, по мнению арбитражных судов, исключалось применение ч. 2 ст. 269 НК РФ к спорным правоотношениям, и, соответственно, при соблюдении правил п. 1 ст. 269 НК РФ налогоплательщики были вправе полностью учитывать в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, проценты по долговым обязательствам, подпадающим по всем параметрам под определение контролируемой задолженности согласно положениям п. 2 ст. 269 НК РФ.

С принятием рассматриваемого решения Президиума ВАС позиция судов развернулась в противоположную сторону, данное обстоятельство, в свою очередь, привело к тому, что налоговые органы стали активно применять правила ст. 269 НК РФ. С момента принятия решения по делу Северного Кузбасса арбитражными судами было принято более ста решений по применению правил недостаточной капитализации. В настоящее время позиция Президиума ВАС сохраняет свою силу и активно применяется судами в делах о недостаточной капитализации, в связи с чем небесполезным будет рассмотреть подробнее ставшее прецедентным дело «Северного Кузбасса».

Фактические обстоятельства дела заключались в следующем. Налогоплательщиком ОАО «Шахта Березовская», реорганизованном впоследствии в АО «Угольная компания «Северный Кузбасс», были заключены договоры займа с ЗАО «Северсталь-Ресурс» и с ОАО «Карельский окатыш». В последующем ЗАО «Северсталь-Ресурс» уступило права требования по данному договору MITALL STEEL HOLDING AG – резиденту Швейцарии, которое одновременно являлось акционером ОАО «Шахта Березовская» и владело более 20% уставного капитала Общества. ОАО «Карельский окатыш» являлось аффилированным лицом иностранной компании Фронтдил Лимитед – резидента Кипра. Фронтдил Лимитед косвенно владела более 20% доли в уставном капитале ОАО «Шахта Березовская». В соответствии с договорами займа ОАО «Шахта Березовская» начислялись проценты по долговым обязательствам, однако фактически они не выплачивались. Указанные проценты в полном объеме были отнесены налогоплательщиком в состав внереализационных расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль. Размер задолженности более чем в три раза превышал собственный капитал ОАО «Шахта Березовская».

По мнению налогового органа, проценты по займу, начисленные по указанным задолженностям были отнесены налогоплательщиком к учету с нарушениями. Данные задолженности являются контролируемыми, следовательно, по ним ОАО «Шахта Березовская» должно было включать в состав расходов по налогу на прибыль проценты в размере, не превышающем предельный размер процентов по контролируемой задолженности, рассчитываемый в соответствии с правилами п. 2 ст. 269 НК РФ.

По мнению налогоплательщика, спорные проценты подлежат включению в состав расходов по налогу на прибыль в полном размере. Капитал ОАО «Шахта Березовская» контролировался резидентами Швейцарии и Кипра, следовательно, на Общество распространялось действие Соглашений об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН), заключенных РФ со Швейцарией и Кипром.

В ст. 24 обоих СИДН содержатся положения о недискриминации налогообложения в части принятия вычетов для целей определения налогооблагаемой прибыли по процентам и долговым обязательствам, в том числе при прямом или косвенном участии капитала резидента иностранного государства, а предприятия с косвенным капиталом таких резидентов не должны подлежать более обременительному налогообложению, которым подвергаются или могут подвергаться другие подобные предприятия.

Положения п. 2 ст. 269 НК РФ ограничивают право ОАО «Шахта Березовская» на учет в составе расходов по налогу

на прибыль процентов по долговым обязательствам в полном объеме в связи с тем, что иностранная организация прямо либо косвенно контролирует капитал ОАО. Соответственно, данные нормы не подлежат применению при определении налоговой базы, поскольку установленный в нем порядок отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам является более обременительными, чем предусмотренный п. 1 ст. 269 НК РФ в отношении иных российских организаций и тем самым противоречит нормам международного договора.

Перед судами, рассматривавшими дело «Северного Кузбасса» встал вопрос о применении правила о нормировании процентов по контролируемой задолженности, закрепленные в ст. 269 НК РФ, если кредитор является резидентом государства, с которым имеется Соглашение об избежании двойного налогообложения, содержащее положения о недискриминации.

Суды первой, апелляционной и кассационной инстанции согласились с доводами налогоплательщика и вынесли решение в его пользу. Суды сочли, что в данном случае приоритет имеют нормы международных договоров, регулирующих вопросы налогообложения участников сделок, соответственно, ОАО «Шахта Березовская» правомерно относил без ограничений проценты по контролируемым задолженностям в состав расходов по налогу на прибыль.

Решения нижестоящих судов по данному делу были отменены Президиумом Высшего Арбитражного суда (далее Президиум ВАС РФ). В своем постановлении Президиум ВАС РФ указал следующее.

Соглашения об избежании двойного налогообложения применяются в случаях, когда национальное законодательство вступает в противоречие с международными правовыми актами, и устанавливают иное правовое регулирование тех или иных вопросов налогообложения резидентов договаривающихся государств.

Нормы международных соглашений, направленные на устранение дискриминации, не исключают возможности установления специальных правил налогообложения на уровне национального законодательства договаривающихся государств как средства борьбы с минимизацией налогообложения. Именно к таким правилам относятся положения п.2 ст. 269 НК РФ.

Ограничение по учету процентов вводится при таком построении бизнеса российской компании, когда имеет место высокая доля долга, аффилированность заемщика и кредитора, в лице которого выступает не только иностранная компания, но и российская компания, аффилированная с иностранной компанией, отсутствие факта погашения долгового обязательства. По мнению Президиума ВАС РФ, такие признаки соответствуют понятию «ассоциированные предприятия», в отношении которых ст. 9 СИДН установлен особый порядок налогообложения прибыли. В своем решении Президиум ВАС РФ также сослался на Комментарий к Модельной конвенции ОЭСР (далее МК ОЭСР), указав, что ст. 9 может применяться для определения того, является ли ссуда реальной или же представляет собой платеж, например, вклад в акционерный капитал. На основании этого Президиум ВАС РФ сделал вывод о том, что ст. 9 СИДН не только позволяют, но и указывают на необходимость применения норм национального законодательства о контролируемой задолженности, в связи с чем п. 3 ст. 24 СИДН, устанавливающие определенные гарантии резидентам договаривающихся государств по применению вычетов при определении налогооблагаемой прибыли, не распространяются на резидентов, обладающих признаками ассоциированного предприятия. П. 4 ст. 24 соглашений, по мнению Президиума ВАС РФ, означает, что ко всем без исключения российским организациям, подпадающим под действие п. 2 ст. 269 НК РФ, применяется порядок, установленный названными положениями.

Таким образом, Президиум ВАС РФ пришел к выводу, что положения ст. 269 НК РФ не устанавливают более обременительные условия для российских организаций со значительным участием иностранного капитала, а вводят для таких налогоплательщиков дополнительное условие, которому необходимо соответствовать для получения возможности вычитать проценты без соответствующих ограничений, и потому не могут считаться дискриминационными.

Как уже было сказано выше, решение Президиума ВАС РФ по делу «Северного Кузбасса» стало поворотным в практике по применению правил недостаточной капитализации. Однако оно вызвало немало вопросов к обоснованности аргументов, которые привел суд в своем решении. Среди них можно выделить следующие.

Положения ст. 9 МК ОЭСР, на которые сослался Президиум ВАС РФ, прямо закрепляют необходимость оценивать конкретные обстоятельства сделки и рыночный характер размера процентов. В Комментариях к ст. 9 МК ОЭСР также указано



на недопустимость корректировки прибыли ассоциированных предприятий, если сделки между ними имели место на нормальных условиях открытого рынка (на условиях «вытянутой руки»). Однако в деле «Северного Кузбасса» суд не рассматривал, действовал ли налогоплательщик в рамках рыночных условий, аналогичным образом затем стала развиваться практика арбитражных судов. При подобном подходе применение правил недостаточной капитализации в случае, когда сделка займа подпадает под критерии контролируемой, но при этом принцип «вытянутой руки» соблюдается, прямо противоречит положениям Модельной конвенции и СИДН.

Можно также привести мнение Б.Я. Брука, который считает, что Президиум ВАС РФ и нижестоящие суды крайне избирательно ссылаются на позицию ОЭСР по вопросу ограничения вычета процентов по контролируемой задолженности. В частности, ими игнорируется пункт 79 Доклада Комитета ОЭСР по налоговым делам «Недостаточная капитализация», согласно которому формальное применение правил недостаточной капитализации, основанных на фиксированном соотношении заемного и собственного капитала заемщика, без предоставления налогоплательщику (заемщику) возможности доказывать рыночность условий формирования контролируемой задолженности, не соответствует представлениям большинства государств о надлежащих стандартах регулирования этой проблемы.

Сходное мнение высказывает С.В. Овсянников, указывая, что гармонизированное (согласованное) применение правил п. 2 ст. 269 НК РФ и положений международных соглашений, устанавливающих принцип недискриминации, возможно лишь в случае признания за налогоплательщиком права обосновать рыночный характер суммы процентов, начисленных по контролируемой задолженности.

Еще одним аргументом Президиума ВАС РФ в пользу применения правил недостаточной капитализации стала квалификация данных правил в качестве средства борьбы со злоупотреблениями в налоговой сфере. Однако из такого вывода следует, что правила недостаточной капитализации не должны применяться в случаях, когда налоговым органом не доказана цель налогоплательщика с помощью привлечения заемного финансирования от иностранных учредителей уклониться от уплаты налогов.

Кроме того, нельзя обойти вниманием то, что в пункте 78 Комментария к ст. 24 МК ОЭСР прямо говорится о недопустимости применения правил недостаточной капитализации только в отношении процентов, выплачиваемых в адрес нерезидентов. Нормы о недостаточной капитализации не будут противоречить принципу недискриминации и не будут ограничиваться соответствующими нормами международного договора, только если они применяются и к внутренним, и к международным выплатам процентов.

В дальнейшем после принятия Президиумом ВАС рассматриваемого решения налогоплательщики в спорах о применении правил недостаточной капитализации, ссылаясь на положения ст. 9 МК ОЭСР и комментариев к ней, стали пытаться доказать соответствие заключенных ими договоров займа рыночным условиям и на этом основании добиться неприменения к ним правил ст. 269 НК РФ.

В качестве примера можно назвать дело № А68-7455/2012, в котором ОАО «Гурово-Бетон» заявляло, что налоговый орган необоснованно сделал вывод о том, что соотношение заемного и собственного капитала заемщика является единственным критерием для независимого заимодавца при принятии решения о предоставлении или непредоставлении заемного финансирования на определенных условиях. Кроме того, Общество указало, что условием для применения ст. 9 СИДН выступает сложный юридический состав: установление факта ассоциированности предприятий и того, что условия отношений между ассоциированными предприятиями отличаются от условий между независимыми предприятиями (рыночных условий). В связи с этим само по себе установление факта ассоциированности предприятий не может однозначно свидетельствовать о нерыночности их взаимоотношений, данный факт должен быть установлен самостоятельно. Само по себе превышение соотношения заемного и собственного капитала над предельными показателями, указанными в п. 2 ст. 269 НК РФ, не может являться свидетельством нерыночности отношений между сторонами по договору займа в смысле ст. 9 СИДН без оценки условий конкретных сделок. Исходя из этого, налогоплательщик утверждал, что налоговый орган неправомерно применил в данном случае правила недостаточной капитализации.

Налоговый орган в ответ на доводы налогоплательщика утверждал, что при столь явном (более чем в три раза)

преобладании задолженности над собственным капиталом заемщика предоставление последнему займа независимым лицом было бы лишено разумных экономических оснований (ввиду большой вероятности невозврата займа по причине недостаточности имущества заемщика), а, следовательно, полученный налогоплательщиком заем обязан своим происхождением тем особым отношениям, которые связывают заемщика и заимодавца. Таким образом, само наличие у Общества контролируемой задолженности и превышение ее более чем в три раза собственного капитала позволяет говорить о нерыночности условий предоставления последнему займа Иностранной компанией, искусственности такого займа и нацеленности сторон только лишь на минимизацию налогов в России, а значит, правила недостаточной капитализации были применены к налогоплательщику правомерно.

Арбитражные суды всех инстанций в данном споре встали на сторону налогового органа, после чего налогоплательщик обратился в Конституционный суд РФ с жалобой на положения ст. 269 НК РФ, указав, что они не отвечают принципу соразмерности, поскольку, будучи направленными на противодействие злоупотреблениям в налоговых отношениях, применяются лишь на основании формального критерия и не позволяют учесть иные обстоятельства деятельности налогоплательщика, свидетельствующие об отсутствии намерения необоснованно минимизировать налогообложение; кроме того, оспариваемые законоположения в нарушение принципа равенства и международных стандартов борьбы с дискриминацией в сфере осуществления предпринимательской деятельности подлежат применению только к налогоплательщикам, имеющим контролируемую задолженность перед иностранными, но не перед российскими организациями.

Конституционный суд РФ, в свою очередь, признал нормы ст. 269 НК РФ не противоречащими Конституции РФ. Суд указал, что наличие 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. Аналогичный вывод содержится в другом решении Конституционного суда - Определении Конституционного Суда РФ от 17.07.2014 N 1579-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Северсталь Менеджмент» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2, 3 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации».

Исключением из сложившейся практики можно назвать решение Арбитражного суда города Москвы от 28.01.2015 по делу № А40-87775/14, вынесенное в отношении Общества с ограниченной ответственностью «Новая табачная компания». В своем решении суд первой инстанции встал на сторону налогоплательщика, указав на недопустимость формального подхода к применению правил ст. 269 НК РФ. Судом были проанализированы обстоятельства, приведшие к возникновению у Общества задолженности, формально подпадающей под критерии контролируемой, в результате чего суд пришел к выводу, что только лишь стечение описанных обстоятельств с первоначальным кредитом и строгое следование установленным правилам российского законодательства при присоединении дочерних обществ и обусловили соответствие Общества формальным признакам наличия контролируемой задолженности по взятым займам.

Ставки займа соответствовали среднерыночным значениям, отношения аффилированности между ООО «НТК» и лицом, фактически обладающим правом на проценты, не оказало влияние на ставку процентов и не превышало ставку, которая была бы согласована между плательщиком и иным лицом, фактически обладающим правом собственности на проценты, при отсутствии таких отношений аффилированности. Суд указал, что при заключении займов Общество не ставило своей целью предполагаемый вывод дивидендов в иностранную юрисдикцию по правилам недостаточной капитализации и не заключало искусственных (притворных) сделок, вне обычных целей необходимых для получения прибыли, облагаемой налогом на прибыль.

Решение суда было отменено вышестоящими инстанциями в части признания задолженности контролируемой и ограничения вычета процентов, в дальнейшем налогоплательщик не стал обжаловать решение в этой части. Однако Верховный суд в своем Определении оценил применение налоговым органом статьи 269 НК РФ и подтвердил свою позицию о том, что названная статья направлена на защиту от налоговых злоупотреблений и применяется в случаях, когда установлено

скрытое распределение дивидендов под видом выплаты процентов.

Позицию о правомерности применения правил недостаточной капитализации во всех случаях, когда задолженность налогоплательщика подпадает под критерии контролируемой, Верховный суд подтвердил также в своем Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации. В п. 12 Обзора ВС РФ указал, что признаки, при наличии которых вводится ограничение по учету процентов, с точки зрения законодателя соответствуют особым (нерыночным) условиям совершения операций между ассоциированными предприятиями, при наличии которых ст. 9 СИДН допускается соответствующая корректировка налогооблагаемой прибыли. Таким образом, ВС РФ подчеркнул, что российские правила недостаточной капитализации фактически констатируют презумпцию невозможности привлечения займов на рыночных условиях в случаях, когда размер долга превышает собственный капитал более чем в три раза.

Практика, связанная с проблемами налогообложения процентных выплат, является достаточно обширной и затрагивает различные вопросы применения как национального законодательства, так и международных актов. Наибольшее количество вопросов вызывает подход судов к разрешению дел, связанных с применением правил недостаточной капитализации. В таких делах суды основывают свою позицию на предположении о том, что заем по контролируемой задолженности априори имеет нерыночный характер, при этом такое предположение имеет характер неопровержимой презумпции. При таком подходе налогоплательщик лишается возможности оспорить применение правил недостаточной капитализации со ссылкой, например, на рыночный характер отношений между заемщиком и займодавцем, отсутствие злоупотреблений со стороны налогоплательщика. Данное обстоятельство может привести к включению в налогооблагаемую прибыль суммы процентов, которая могла быть согласована и на условиях «вытянутой руки», что противоречит соответствующим положениям международных договоров.

Кроме того, подход, закрепленный в российском законодательстве и в судебной практике, в соответствии с которым правила недостаточной капитализации применяются только в отношении процентов, выплачиваемых в адрес нерезидентов, в Комментариях к МК ОЭСР прямо называется дискриминационным, однако российские суды данный факт таковым не считают.

Положительно можно оценивать то, что судами при разрешении споров также затрагиваются вопросы применения таких документов как Модельная конвенция ОЭСР и Комментарии к ней, судебные акты иностранных государств, отчеты и доклады комиссий ОЭСР. Однако складывается впечатление, что данные международные источники используются лишь в части, нужной для вынесения «удобного» решения, что является в корне неверным.

К сожалению, последние изменения, внесенные в статью 269 НК РФ, не решили обозначенных проблем, законодатель, а вместе с ним и правоприменитель, по-прежнему придерживаются формального подхода к определению контролируемой задолженности и применению правил недостаточной капитализации, игнорируя в этой части рекомендации международного сообщества.

#### **Список используемой литературы:**

1. Брук Б.Я. Тонкости и недостатки правил недостаточной капитализации // Налоговед. 2015. N 2.
2. Овсянников С.В. Российские правила тонкой капитализации: восстановление в правах или импульс к развитию? Комментарий к Постановлению Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. N 8654/11 // Вестник ВАС РФ. 2012. N 5. С. 48 - 62. СПС «КонсультантПлюс».
3. Пономарева К.А. Тенденции правоприменения в сфере корпоративного налогообложения с участием иностранного элемента // Право и экономика. 2017. N 5. С. 55 - 63. СПС «КонсультантПлюс».