



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда

Российской Федерации

№ 7423/12

Москва

6 ноября 2012 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего – Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Иванова А.А.;

членов Президиума: Абсалямова А.В., Амосова С.М., Бациева В.В., Витрянского В.В., Дедова Д.И., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Владивостока о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Приморского края от 25.08.2011 по делу № А51-7566/2011, постановления Пятого арбитражного апелляционного суда от 27.10.2011 и постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 14.02.2012 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители заявителя – Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Владивостока – Гаращенко О.С., Злати В.В., Калашник Е.А., Лялякина И.А., Морозов Д.А., Мостовой К.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Завьяловой Т.В. и объяснения представителей участвующего в деле лица, Президиум установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «Поинт» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд Приморского края с заявлением, уточненным в порядке, определенном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Владивостока (далее – инспекция) от 28.02.2011 № 2/1 (далее – решение инспекции) в части доначисления 12 577 341 рубля налога на прибыль, 8 876 899 рублей налога на доходы физических лиц, начисления соответствующих им сумм пеней, а также привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), в виде штрафа за неуплату налога на прибыль в размере 2 515 468 рублей и статьей 123 Налогового кодекса – в виде штрафа в размере 1 775 380 рублей.

Решением Арбитражного суда Приморского края от 25.08.2011 требование удовлетворено частично, решение инспекции признано недействительным в части доначисления 12 577 341 рубля налога на прибыль, начисления соответствующих сумм пеней и взыскания 2 515 468 рублей штрафа; в удовлетворении остальной части требования отказано.

Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 27.10.2011 решение суда первой инстанции изменено, решение инспекции признано недействительным в части доначисления

12 577 341 рубля налога на прибыль, начисления соответствующих сумм пеней и взыскания 2 515 468 рублей штрафа по налогу на прибыль и 1 681 070 рублей штрафа – за неправомерное неперечисление налога на доходы физических лиц, а также в части предложения уплатить 8 405 353 рубля указанного налога; в удовлетворении остальной части требования отказано.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 14.02.2012 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов инспекция просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, и принять новый судебный акт об отказе обществу в удовлетворении его требования.

В отзыве на заявление общество просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующего в деле лица, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат оставлению без изменения по следующим основаниям.

Как усматривается из материалов дела, инспекция провела выездную налоговую проверку общества по вопросам правильности исчисления в том числе налога на прибыль за период с 01.01.2007 по 31.12.2009, налога на доходы физических лиц за период с 01.01.2007 по 31.08.2010 и своевременности их перечисления, о чем составила акт и вынесла решение от 28.02.2011 № 2/1 о доначислении налогов и начислении соответствующих пеней и штрафов.

Инспекция установила, что обществом 17.11.2008 были заключены договоры займа с физическими лицами Овсяк Н.В., Мараковой Н.В.,

Кочубей И.А., Вагановым О.А., Богдан С.А., согласно пунктам 1.1 которых заимодавцы (физические лица) передают заемщику (обществу) заем в сумме 200 000 000 рублей, что соответствует 7 315 663,56 доллара США, а заемщик обязуется возратить заем и уплатить проценты за пользование денежными средствами из расчета 8,5 процента годовых.

Пунктами 1.2 договоров займа предусмотрена обязанность заемщика перечислить полученную сумму займа в долларах США либо в рублях по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату погашения суммы долга.

Общество 03.02.2009 вернуло заимодавцам денежные средства с учетом начисленных процентов в размере 268 283 844 рублей 12 копеек, в том числе разницу между оценкой займов на дату получения и возврата денежных средств в сумме 64 656 566 рублей 63 копеек.

Основанием для доначисления названных налогов послужил вывод инспекции о неправомерном занижении обществом налоговой базы по налогу на прибыль в результате отнесения в состав внереализационных расходов сумм, ошибочно квалифицированных обществом в качестве курсовой разницы по долговым обязательствам.

По мнению инспекции, заключенные обществом в упомянутый налоговый период договоры займа нельзя рассматривать как валютные долговые обязательства, поскольку все расчеты между сторонами производились в рублях, в связи с чем возникшая между суммами полученных и возвращенных займов разница не признается курсовой разницей в смысле, придаваемом ей главой 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса. В указанных случаях разница, возникающая между оценкой займа, выраженной в условных единицах, российских рублях на дату получения заемщиком денежных средств, и рублевой оценкой займа на дату его возврата кредитору является суммовой разницей. При этом отрицательная суммовая разница рассматривается как

плата за пользование займом и подлежит учету в составе расходов с учетом ограничений, установленных статьей 269 Налогового кодекса.

Основываясь на данной позиции, инспекция расценила полученные физическими лицами денежные средства экономической выгодой (доходом), подлежащей обложению налогом на доходы физических лиц по ставке 13 процентов.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Приморскому краю от 18.04.2011 № 3-11/09122, принятым по результатам рассмотрения апелляционной жалобы общества, решение инспекции оставлено без изменения.

При рассмотрении спора суды трех инстанций, признавая правомерными действия общества по переоценке возникших обязательств, исходили из того, что обязательства по договору займа между обществом и заимодавцами выражены в иностранной валюте (долларах США), следовательно, расходы, возникающие в результате изменения курса доллара США к рублю с момента выдачи займа на момент его возврата, признаются отрицательной курсовой разницей, подлежащей отнесению в состав внереализационных расходов на основании подпункта 5 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса.

Указанный вывод судов Президиум считает ошибочным ввиду следующего.

В соответствии с положениями подпункта 10 пункта 1 статьи 251 и пункта 12 статьи 270 Налогового кодекса денежные средства, полученные и возвращенные по договору займа, не учитываются в составе доходов и расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Между тем при расчетах по договорам займа, выраженным в иностранной валюте, но подлежащим перечислению в рублях, в результате изменения курса валюты возникает разница между суммой, полученной от заимодавца, и суммой, возвращенной ему.

Согласно пункту 11.1 статьи 250 и подпункту 5.1 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса для целей налогообложения прибыли организаций в составе внереализационных доходов (расходов) учитывается положительная (отрицательная) суммовая разница, возникающая у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров, работ, услуг, имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях.

Поскольку согласно статье 807 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс) договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей и соответственно в той части, в которой такие деньги и вещи переданы (получены), в случае если заемщик при возврате займа, выраженного в условных единицах, возвращает сумму в рублях в размере, большем, чем он фактически получил, возникшую при этом отрицательную разницу надлежит рассматривать как суммовую разницу, подлежащую учету аналогично тому, как учитываются в целях налогообложения суммовые разницы при реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав.

При этом, по мнению Президиума, ограничения, установленные статьей 269 Налогового кодекса для учета процентов по долговым обязательствам, не распространяются на возникающие отрицательные суммовые разницы по основному долгу в силу следующего.

Указанная статья Налогового кодекса устанавливает особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам при исчислении налога на прибыль. При этом в соответствии с пунктом 3 статьи 43 Кодекса процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его

оформления). Процентами признаются, в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам.

Таким образом, процентами следует считать только заранее заявленный доход по долговому обязательству; соответственно суммовая разница, возникающая в связи с изменением курса валюты в виде разницы между суммой денежных средств в рублях, полученных и возвращенных по займу, не может быть признана процентами и ограничена в возможности ее отнесения в состав расходов при исчислении налога на прибыль в момент прекращения указанного обязательства.

С учетом изложенного общество правомерно отнесло в 2009 году в состав внереализационных расходов 64 656 566 рублей 63 копейки разницы по полученным им займам без применения ограничений, установленных статьей 269 Налогового кодекса.

Судебные акты по данному эпизоду, признавшие незаконным решение инспекции о доначислении обществу 12 577 341 рубля налога на прибыль, начислении соответствующих сумм пеней и взыскании 2 515 468 рублей штрафа, подлежат оставлению без изменения.

Проверяя законность решения инспекции в части правильности исчисления и удержания из средств, выплачиваемых заимодавцам (физическим лицам), налога на доходы физических лиц, суд первой инстанции, отказывая обществу в удовлетворении этой части требований, исходил из того, что глава 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса содержит открытый перечень доходов, подлежащих обложению названным налогом, относя к их числу любые доходы от источника в Российской Федерации, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в Российской Федерации.

Основываясь на названной позиции, суд первой инстанции счел, что возникшая у заимодавцев положительная разница в сумме 64 656 566 рублей 63 копеек является доходом физических лиц в смысле

статьи 209 Налогового кодекса и подлежит обложению налогом на доходы физических лиц у источника выплаты.

Признавая указанный вывод неправомерным, суды апелляционной и кассационной инстанций исходили из того, что поскольку условиями договоров займа установлено, что денежные обязательства сторон выражены в долларах США (валюта долга), при возврате физическим лицам займа в рублях в сумме, эквивалентной сумме, выраженной в долларах США, физическим лицам - налогоплательщикам возвращается та сумма, на которую они могут приобрести только определенную договором займа сумму долларов США по курсу на дату возврата.

Таким образом, возникающая у физических лиц положительная разница не формирует экономической выгоды, признаваемой доходом для целей исчисления налога на доходы физических лиц.

По мнению Президиума, позиция судов апелляционной и кассационной инстанций соответствует положениям Налогового кодекса в силу следующего.

Объектом налогообложения при исчислении налога на доходы физическими лицами – резидентами Российской Федерации является доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации.

Исходя из пункта 1 статьи 210 Налогового кодекса при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах. Статья 41 Кодекса определяет доход как экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, учитываемую в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

Согласно пункту 2 статьи 317 Гражданского кодекса в денежном обязательстве может быть предусмотрено, что оно подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме иностранной валюты

или в условных денежных единицах. В этом случае подлежащая уплате в рублях сумма определяется по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или соглашением сторон.

В этом случае, как правильно отметили суды апелляционной и кассационной инстанций, при возврате заемщиком суммы займа, выраженной в иностранной валюте с пересчетом в рубли на дату возврата, у заимодавцев – физических лиц не возникает экономической выгоды, поскольку фактически заемщик возвращает установленную в договоре сумму займа.

Каких-либо положений, позволяющих рассматривать такого рода положительные разницы в качестве дохода, глава 23 Налогового кодекса не содержит.

Следовательно, вывод инспекции о нарушении обществом положений данной главы Кодекса, повлекшем уклонение от исчисления, удержания и перечисления в бюджет 8 876 899 рублей налога на доходы физических лиц, является необоснованным.

При названных обстоятельствах обжалуемые постановления судов апелляционной и кассационной инстанций в указанной части также подлежат оставлению без изменения.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 1 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 27.10.2011 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 14.02.2012 по делу № А51-7566/2011 Арбитражного суда Приморского края оставить без изменения.

Заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Владивостока оставить без удовлетворения.

Председательствующий

А.А. Иванов