Интересное дело. Комментарии экспертов

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
Президиума ВАС РФ
от 29.05.2012 № 16335/11
(извлечение)

Закрытое акционерное общество «Газпром ЮРГМ Трейдинг» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Ямало-Ненецкого автономного округа с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Ямало-Ненецкому автономному округу (далее — инспекция) от 30.09.2010 № 06-18/13 о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления 20 752 731 руб. налога на прибыль, начисления соответствующих сумм пеней и штрафов по эпизоду, касающемуся завышения внереализационных расходов за 2009 г. в виде отрицательной курсовой разницы.

Решением Арбитражного суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 05.03.2011 требование удовлетворено.

Постановлением Восьмого арбитражного апелляционного суда от 07.06.2011 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 31.08.2011 названные судебные акты отменил, в удовлетворении требования отказал.

В заявлении, поданном в ВАС РФ, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции общество просит его отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм материального права, оставить без изменения решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить обжалуемый судебный акт без изменения как соответствующий действующему законодательству.

Loaded: 25-04-2024 PMt 12:19:27

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Как установлено судами, по результатам выездной налоговой проверки общества инспекцией вынесено решение от 30.09.2010 № 06-18/13 о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, которым обществу доначислено 20 752 731 руб. налога на прибыль, начислены соответствующие суммы пеней и штрафа согласно п. 1 ст. 122 НК РФ.

Основанием для доначисления указанной суммы налога на прибыль послужил вывод инспекции о неправомерном учете обществом в составе внереализационных расходов 103 763 656 руб. отрицательных курсовых разниц, возникших в 2009 г. в результате роста курса евро по отношению к рублю и переоценки выраженных в данной иностранной валюте обязательств общества по выплате дивидендов.

Из материалов дела следует, что ОАО «Газпром», владеющее 100% голосующих акций общества, 01.06.2009 приняло решение № 146/А об утверждении годовой бухгалтерской отчетности за период с 24.10.2007 по 31.12.2008 и распределении прибыли общества.

Решением № 146/А определено, что дивиденды по привилегированным акциям, принадлежащим «Винтерсхалл Холдинг АГ», выплачиваются в евро в размере, эквивалентном 10 071 738 409 руб. и рассчитываемом по курсу Банка России на день принятия указанного решения. Поскольку официальный курс рубля к евро на 01.06.2009 составлял 43,3780 руб. за один евро, у общества возникло обязательство по выплате дивидендов по привилегированным акциям в сумме 232 185 403,96 евро.

Общество, удержав как налоговый агент налог на прибыль с указанной суммы дохода, 28.07.2009 выплатило «Винтерсхалл Холдинг АГ» дивиденды в размере 220 576 132, 96 евро.

В связи с ростом курса евро по отношению к рублю на 30.06.2009 (дату окончания отчетного периода) и дату выплаты дохода в результате увеличения в рублевом исчислении выраженного в иностранной валюте обязательства по выплате дивидендов возникли отрицательные курсовые разницы по переоценке обязательства в общей сумме 103 763 656 руб., которые включены обществом в состав внереализационных расходов.

Суды первой и апелляционной инстанций, удовлетворяя требование общества, исходили из следующего.

В соответствии с п. 1 ст. 265 НК РФ 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 том числе

Loaded: 25-04-2024 PMt 12:19:27

расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю, установленного Центральным банком РФ (подп. 5 п. 1 указанной статьи).

Отрицательной курсовой разницей в целях налогообложения прибыли признается курсовая разница, возникающая при уценке требований, выраженных в иностранной валюте, или при дооценке выраженных в иностранной валюте обязательств.

Положения подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ не исключают возможности учета отрицательных курсовых разниц, возникших в связи с переоценкой обязательств по выплате дивидендов.

Суд кассационной инстанции, отменяя судебные акты первой и апелляционной инстанций и отказывая в удовлетворении требования общества, исходил из отсутствия оснований для применения подп. 5 п. 1 ст. 265 Кодекса, поскольку возникшие отрицательные курсовые разницы были связаны с переоценкой обязательства по выплате дивидендов, расходы по которым в силу п. 1 ст. 270 НК РФ не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

По мнению Президиума, при рассмотрении настоящего дела суды первой и апелляционной инстанций, признавая решение инспекции недействительным в оспариваемой части, правомерно исходили из следующего.

Выплачиваемые участникам хозяйственных обществ дивиденды представляют собой распределяемую между ними прибыль, полученную в результате осуществления предпринимательской деятельности. В связи с этим обязательство по выплате дивидендов не может расцениваться как обязательство, принимаемое вне связи с деятельностью, направленной на получение дохода.

Положения п. 1 ст. 270 НК РФ, исключающие из состава расходов, учитываемых для целей налогообложения, суммы начисленных дивидендов, не могут быть расценены как устанавливающие одновременно и предписание о недопустимости учета отрицательных курсовых разниц, возникающих в результате переоценки обязательства по выплате дивидендов. Невключение дивидендов в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения, обусловлено не квалификацией данных расходов как не связанных с деятельностью, направленной на получение дохода, а тем, что дивиденды представляют собой сумму чистой прибыли, оставшуюся после налогообложения и распределяемую между участниками.

Отрицательная курсовая разница, полученная в результате дооценки выраженного в иностранной валюте обязательства по выплате дивидендов, возникает объективно вне воли налогоплательщика вследствие макроэкономических процессов и изменения курса рубля по отношению к иностранной валюте и представляет собой потери в имущественной сфере налогоплательщика в результате увеличения размера его обязательства в рублевом исчислении.

Loaded: 25-04-2024 PMt 12:19:27

Положения подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ не содержат каких-либо ограничений для учета в целях налогообложения отрицательных курсовых разниц, возникающих в результате дооценки выраженного в иностранной валюте обязательства, принятого налогоплательщиками в рамках деятельности, направленной на получение дохода. Отсутствуют в данной норме и какие-либо ограничения для учета отрицательных курсовых разниц, возникших в связи с переоценкой обязательств по выплате дивидендов.

При названных обстоятельствах постановление суда кассационной инстанции нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права и согласно п. 1 ч. 1 ст. 304 АПК РФ подлежит отмене.

Вступившие в законную силу судебные акты арбитражных судов по делам со схожими фактическими обстоятельствами, принятые на основании нормы права в истолковании, расходящемся с содержащимся в настоящем постановлении толкованием, могут быть пересмотрены на основании п. 5 ч. 3 ст. 311 АПК РФ, если для этого нет других препятствий.

Учитывая изложенное и руководствуясь ст. 303, п. 5 ч. 1 ст. 305, ст. 306 АПК РФ, Президиум ВАС РФ постановил:

постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 31.08.2011 по делу № А81-5904/2010 отменить.

Решение Арбитражного суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 05.03.2011 и постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 07.06.2011 по тому же делу оставить без изменения.

Комментарии экспертов

Кирилл Тычкин,

юрист «Лигерион групп»

Проверяя законность принятого инспекцией решения, суды не установили каких-либо злоупотреблений правом со стороны общества.

По моему мнению, данная позиция ВАС РФ абсолютно справедлива, поскольку курс валют постоянно меняется, и в случае положительной курсовой разницы данная разница считалась бы внереализационным доходом, с которого пришлось бы платить налог на прибыль; логичным представляется и то, что

Loaded: 25-04-2024 PMt 12:19:27

в случае отрицательной курсовой разницы данная разница будет признана внереализационным расходом, который уменьшает налоговую базу, что позволит сохранить баланс интересов налогоплательщика.

При этом к внереализационным расходам относятся, в частности, расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей, стоимость которых выражена в иностранной валюте, и законодатель устанавливает два исключения, к которым относятся ценные бумаги, номинированные в иностранной валюте, и авансы, выданные (полученные) в том числе по валютным счетам в банках, следовательно, закон не исключает, что остальные расходы могут быть признаны внереализационными.

Довод Налоговой инспекции о том, что при определении налоговой базы не учитываются суммы начисленных налогоплательщиком дивидендов, судом отклонен.

Так как в данном случае речь идет не о дивидендах в чистом виде, а о выраженном в иностранной валюте и на дату выплаты подлежащем переоценке обязательстве перед акционером, при этом разница после переоценки оказалась отрицательной.

Данная позиция ВАС РФ соответствует практике применения курсовой разницы по кредитным договорам, договорам купли-продажи имущества, выраженным в иностранной валюте, поскольку здесь также важен курс валюты в момент исполнения обязательства.

Расул Фатхутдинов,

доцент кафедры предпринимательского права
НИУ ВШЭ

Не согласен с позицией Президиума ВАС РФ по данному делу по нескольким причинам.

Во-первых, п. 2 ст. 42 Закона об АО[1] закрепляет однозначное правило — источником выплаты дивидендов является чистая прибыль общества.

При этом, как известно, показатели бухгалтерского учета и отчетности, в том числе размер чистой прибыли организации, определяются в рублях (ст. 8 За-

[1] *Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».*

Loaded: 25-04-2024 PMt 12:19:27

кона о бухгалтерском учете[2]). Следовательно, распределяемая часть чистой прибыли (дивиденды) должна быть выражена в рублях и **является фиксированной на отчетную дату**.

В рассматриваемом деле размер дивидендов был закреплен в иностранной валюте, эквивалентной 10 млрд руб. Следовательно, именно данная сумма в рублях (10 млрд руб.) должна быть выплачена акционеру, даже если курс рубля по отношению к иностранной валюте упал и акционер получил меньшее количество иностранной валюты.

Налогоплательщик незаконно (в нарушение законодательства о бухгалтерском учете и акционерного законодательства) осуществил переоценку распределяемой чистой прибыли, т.е. фактически изменил размер утвержденной и распределенной чистой прибыли. В результате итоговая рублевая сумма дивидендов превысила размер распределенных дивидендов, часть дивидендов была выплачена за счет налогооблагаемой прибыли следующего налогового периода.

Во-вторых, поддерживая позицию налогоплательщика, суды первой и апелляционной инстанций сослались на то, что ст. 265 НК РФ не запрещает вычитать отрицательную курсовую разницу, возникшую при выплате дивидендов, в качестве внереализационного расхода. Эта же логика использована Президиумом ВАС РФ.

Однако помимо квалификации расхода в качестве внереализационного, судам надлежало установить, насколько данный расход отвечает критерию экономической обоснованности (ст. 252 НК РФ). При этом по другому делу ВАС РФ отказался пересматривать судебные акты, которыми вычет процентов по займу, использованному для выплаты дивидендов, признан незаконным (Определение ВАС РФ от 07.08.2012 № 7971/2012).

Е.А. Лысенко,

ведущий юрист юридической компании
«Пепеляев групп»

17 августа 2012 г. на сайте ВАС было опубликовано Постановление Президиума ВАС РФ по делу ЗАО «Газпром ЮГРМ Трейднг». В рамках данного дела Президиум рассмотрел вопрос учета в составе расходов по налогу на прибыль курсовых разниц, возникших при выплате дивидендов, выраженных в иностранной валюте. По мнению налогового органа, такие расходы не могли признаваться в целях налогообложения, поскольку в силу п. 1 ст. 270 НК РФ обязательства по выплате дивидендов не учитываются при определении на-

[2] *Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».*

Loaded: 25-04-2024 PMt 12:19:27

логовой базы по налогу на прибыль. Поэтому, как полагал налоговый орган, и связанные с ними курсовые разницы также не соответствуют критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ.

Между тем, отменяя постановление кассационного суда и признавая недействительным решение налогового органа, Президиум ВАС РФ отметил, что выплата организацией дивидендов не может рассматриваться вне связи с ее деятельностью, направленной на получение дохода, при том что дивиденды представляют лишь часть его чистой прибыли, остающейся после налогообложения и распределяемой между участниками.

Поэтому расходы в виде курсовых разниц, возникающих при выплате дивидендов, не только связаны с деятельностью налогоплательщика, направленной на получение дохода (п. 1 ст. 252 НК РФ), но и прямо предусмотрены подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Loaded: 25-04-2024 PMt 12:19:27