

## Дискретный метод VS метод нарастающего итога

Показатель соотношения непогашенной контролируемой задолженности к собственному капиталу на конец года у плательщика не превышал 3. Как ему следовало скорректировать размер начисленных процентов: за отчетный (налоговый) период или только за последний квартал этого периода? На вопрос ответил Президиум ВАС РФ.

### Суть спора

Иностранная организация Beta Ltd. владела 99% акций компании ЗАО «Альфа». За период 2007–2008 гг. у ЗАО «Альфа» была контролируемая задолженность перед Beta Ltd.

Показатель отношения непогашенной контролируемой задолженности к собственному капиталу менялся в течение 2007 и 2008 гг. таким образом, что не составлял на последнее число некоторых отчетных (налоговых) периодов 3 к 1. Исходя из этого ЗАО «Альфа» рассчитывало предельный размер процентов путем деления их суммы, начисленной за весь налоговый период, на коэффициент капитализации, рассчитанный на 31 декабря. То есть фирма применяла метод нарастающего итога.

Инспекция с этим не согласилась, отметив, что величину процентов следовало рассчитывать дискретным методом, т. е. путем деления величины процентов, начисленных за каждый квартал в отдельности, на коэффициент капитализации, рассчитанный на последнюю отчетную дату каждого квартала.

### Позиция налоговой инспекции

Исчисление предельной величины признаваемых расходом процентов производится без учета процентов по контролируемой задолженности, начисленных в предыдущих отчетных периодах, т. е. дискретно. При определении налоговой базы за каждый последующий отчетный период величина расходов в виде процентов определяется как их сумма за предыдущий отчетный период, увеличенная на ту сумму, которая начислена в последующем квартале.

При изменении соотношения контролируемой задолженности и собственного капитала российской организации в последующем отчетном (налоговом) периоде по сравнению с предыдущим пересчет расходов в виде процентов за предыдущий период не производится.

### Позиция налогоплательщика

Расчет налоговой базы и исчисление налога на прибыль организаций осуществлялись нарастающим итогом.

НК РФ не запрещает по итогам следующего отчетного периода или года произвести перерасчет предельных процентов в целом за соответствующий отчетный (налоговый) период, как это делается по всем нормируемым расходам.

### Решение принято в пользу налоговой инспекции

## Позиция суда

Суды первой, апелляционной и кассационной инстанций пришли к выводу, что расчет процентов по контролируемой задолженности перед иностранной организацией производится в целом по итогам соответствующего отчетного (налогового) периода с перерасчетом ранее начисленных процентов.

Но Президиум ВАС РФ отменил акты нижестоящих судов. Высшие арбитры согласились с инспекцией в том, что при изменении соотношения контролируемой задолженности и собственного капитала в последующем отчетном периоде по сравнению с предыдущим расходы в виде процентов за предыдущий период не пересчитываются.

Выводы суда содержатся в постановлении Президиума ВАС РФ от 17.09.2013 № 3715/13.

## Комментарий эксперта

### В чем проблема



**Николай Рудоманов,**  
юрист налоговой  
практики компании  
VEGAS LEX

Вспомним норму п. 2 ст. 269 НК РФ, которая устанавливает особый порядок расчета предельного размера процентов, учитываемых в составе расходов для целей налогообложения. Она применяется, если у российской компании есть непогашенная задолженность перед иностранной организацией, которая прямо или косвенно владеет более чем 20% ее акций. А также если размер контролируемой задолженности перед иностранной фирмой более чем в 3 раза превышает собственный капитал на последнее число отчетного (налогового) периода.

В подобных случаях определяется коэффициент капитализации, а затем предельная величина процентов, признаваемых расходом (проценты делят на коэффициент). Положительная разница между суммой фактически начисленных процентов и предельной их величиной признается дивидендами и облагается налогом по соответствующей ставке. А выплачивающая их российская организация выступает налоговым агентом согласно п. 2 ст. 310 НК РФ и удерживает с дивидендов налог на прибыль в соответствии с п. 3 ст. 275 НК РФ.

Соотношение заемного капитала и собственных средств, как известно, в течение года иногда варьируется. Поэтому и задолженность может перестать быть контролируемой. Как определять размер процентов по контролируемой задолженности, которые учитываются в составе расходов по налогу на прибыль? Эту проблему решали высшие арбитражи в комментируемом деле.

Главный вопрос касался периода корректировки размера начисленных процентов по контролируемой задолженности: либо за отчетный (налоговый) период, либо только за последний квартал этого периода.

По мнению налогоплательщика, ему не нужно было определять их предельную величину в отчетных периодах. Ведь на конец года соотношение непогашенной контролируемой задолженности к собственному капиталу было менее 3.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 17.09.2013 № 3715/13 отмечено, что положения ст. 269, 272, 285 и 328 НК РФ исключают возможность определения предельной величины процентов нарастающим итогом. Это возможно только в отношении не признанных ранее расходов.

А значит, проценты необходимо было определять нарастающим итогом.

Но инспекторы считали иначе. По их мнению, норма п. 2 ст. 269 НК РФ не позволяет делать так, как предлагал плательщик. Налоговики пред-

писывали определять проценты дискретным методом, т. е. без учета тех, которые начислены в предыдущих отчетных периодах. С этим подходом в итоге согласились арбитры Президиума ВАС РФ.

### У судов два варианта

До принятия комментируемого постановления в судебной практике было две позиции по вопросу о том, зависит ли размер учитываемых в расходах процентов от показателей по состоянию на конец отчетного (налогового) периода.

Некоторые суды высказывались в поддержку дискретного метода. В частности, такую позицию в феврале прошлого года занял ФАС Московского округа в постановлении от 28.02.2013 № А40-65284/11 (отказано в передаче дела в Президиум определением от 28.11.2013 № ВАС-7410/13). Такие же выводы содержат постановления ФАС Московского округа от 24.08.2012 № А40-18676/12 (определением ВАС РФ от 09.11.2012 № ВАС-14045/12 отказано в передаче дела в Президиум), а также Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.06.2012 по делу № А56-72364/2011 (эта инстанция была последней).

Но есть и решения в поддержку применения метода нарастающего итога. Например, его использование посчитали допустимым судьи Седьмого арбитражного апелляционного суда в постановлении от 04.10.2010 по делу № А27-4701/2010. Отметим, что постановлением ФАС Западно-Сибирского округа от 24.01.2011 данный судебный акт отменен, однако не в части правильности применения метода исчисления предельной величины расходов по итогу налогового периода.

## У Минфина ответ один

Чиновники финансового ведомства поддерживают применение дискретного метода. По их мнению, при изменении соотношения заемного капитала к собственному в течение года пересчет процентов, учтенных в составе расходов за прошлые периоды, не производится (письмо Минфина России от 16.09.2010 № 03-03-05/158). На применении дискретного метода Минфин России настаивает и в отношении тех случаев, когда задолженность по итогам отчетного (налогового) периода перестает считаться контролируемой (письма от 21.05.2010 № 03-03-06/1/343, от 14.04.2010 № 03-08-05, от 15.03.2010 № 03-03-06/1/139).

### Минфин разъясняет

Из письма от 15.03.2010 № 03-03-06/1/139

<...> Организация, выплачивающая <...> дивиденды, в соответствии с пунктом 2 статьи 310 Кодекса является налоговым агентом и удерживает с исчисленной суммы дивидендов налог на прибыль в соответствии с пунктом 3 статьи 275 Кодекса. <...> Она удерживает с исчисленной суммы дивидендов налог на прибыль за три квартала (первый квартал, полугодие и девять месяцев). Если по итогам за год задолженность не является контролируемой, то расчет предельной величины процентов за четвертый квартал производится по пункту 1 статьи 269 Кодекса. При этом по погашенной задолженности по займу перерасчет не производится. <...>

Что примечательно: если заем погашен до последнего числа месяца отчетного (налогового) периода, то налогоплательщик все же должен на последнее его число определить, является ли задолженность контролируемой. Для этого устанавливают, превышает ли ее размер до погашения собственный капитал плательщика более чем в 3 раза. К такому выводу, в частности, пришел ФАС Московского округа в постановлении от 23.01.2013 № А40-72960/12.

Как видим, исходя из позиции, обозначенной Минфином России, учтенные в предыдущих кварталах проценты не учитываются.

Даже если соотношение контролируемой задолженности и собственного капитала российской организации в последующем отчетном периоде менялось по сравнению с предыдущим, пересчитывать расходы в виде процентов за предыдущий отчетный период нет оснований. К такому выводу пришли высшие арбитры.

### Единогласно!

В комментируемом деле Президиум ВАС РФ выдвинул в пользу применения дискретного метода такой аргумент. Окончание каждого отчетного периода фиксирует для целей налогообложения прибыли величину при-

знанных в нем расходов. Объясняется это тем, что налогоплательщик по его итогам обязан определить прибыль (разницу между полученными доходами и произведенными расходами), а также исчислить и уплатить в бюджет соответствующую сумму авансового платежа.

Кроме того, п. 2 ст. 269 НК РФ содержит прямое указание: такие показатели, как величина задолженности, активы и обязательства организации, собственный капитал и доля в уставном капитале определяются на последнее число каждого отчетного периода. Их суммирование по итогам полугодия не предусмотрено.

На практике налоговые органы единообразно руководствуются дискретным методом расчета предельного размера процентов, учитываемых в составе расходов. А по итогам рассмотрения данного дела ФНС России 20 сентября 2013 г. опубликовала на сайте ведомства соответствующий пресс-релиз.

С учетом позиции, которую занял Президиум ВАС РФ, целесообразно рассчитывать предельный размер процентов дискретным методом. А если компания применяла метод нарастающего итога, рекомендуем подать уточненную налоговую декларацию, причем вне зависимости от показателей контролируемой задолженности на конец года.

Увеличение собственного капитала организации в конце года не будет принято во внимание для целей учета расходов в предыдущих отчетных периодах по правилам, установленным ст. 269 НК РФ. **НС**