

Проценты по нецелевому кредиту увеличивают расходы

Можно ли учесть расходы в виде процентов по долговому обязательству, которое привлечено для выплаты дивидендов, для целей налогообложения прибыли?

Суть спора

Компания ОАО «Альфа» 2 марта 2007 г. приняла решение о распределении дивидендов за 2006 г. в сумме 800 млн руб. В конце марта 2007 г. она выплатила 417,5 млн руб. в адрес ЗАО «Бета», владеющей 97% акций.

Впоследствии, 29 июня 2007 г., ОАО «Альфа» заключило договор займа с ЗАО «Бета» на сумму 420 млн руб. под 2% годовых. Затем ОАО «Альфа» выплатило ЗАО «Бета» дивиденды в размере 302,7 млн руб.

По результатам проверки ОАО «Альфа» инспекция пришла к выводу, что компания неправомерно включила во вне-реализационные расходы часть процентов по займу, денежные средства по которому направлены на выплату дивидендов ЗАО «Бета». Проверяющие посчитали, что такие расходы не связаны с получением доходов.

Налогоплательщик не согласился с выводом инспекции и обратился в суд.

Позиция налоговой инспекции

Затраты в виде процентов по займу не связаны с получением доходов, т. к. большая его часть направлена на выплату дивидендов заимодавцу. Привлечение займа экономически неоправданно и влечет дополнительные расходы в виде процентов. У ОАО «Альфа» не было достаточной суммы для выплаты дивидендов.

ОАО «Альфа» и ЗАО «Бета» – взаимозависимые лица. Волеизъявление сторон на исполнение договора займа отсутствовало, поскольку дата исполнения обязательства неоднократно менялась, проценты выплачивались не ежемесячно. При этом претензий в отношении несвоевременного возврата займа и процентов не было.

Позиция налогоплательщика

Стоимость чистых активов не была меньше величины уставного капитала ни на одну расчетную дату. Деятельность велась не за счет заемных средств и являлась рентабельной, а объемы выручки достаточны для погашения займа. Он не имел целевого назначения и был возвращен в полном объеме.

Соблюдение положений ст. 269 НК РФ – единственное условие для отнесения процентов по привлеченным займам к расходам для целей налогообложения.

Решение принято в пользу налогоплательщика

Позиция суда

Суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу, что проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера относятся к внереализационным расходам. Арбитры отметили, что расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования займом, при условии, что их размер не превышает предельного размера, установленного ст. 269 НК РФ.

Кассационный суд отменил акты нижестоящих, посчитав, что выплата дивидендов не направлена на получение дохода. Точку в споре поставил Президиум ВАС РФ, оставив в силе решения судей первой и апелляционной инстанций.

Выводы суда содержатся в постановлении Президиума ВАС РФ от 23.07.2013 № 3690/13*.

* На момент подготовки номера в печать не опубликовано.

Комментарий эксперта

Клубок противоречий



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

Налоговые органы долгое время не позволяли учитывать расходы в виде процентов по долговому обязательству, которое привлечено для выплаты дивидендов, для целей налогообложения. Такой же позиции придерживались чиновники финансового ведомства. По их мнению, привлечение средств в данном случае не направлено на получение дохода (письма Минфина России от 06.05.2013 № 03-03-06/1/15774, от 18.03.2013 № 03-03-06/1/8152)*.

В арбитражной практике мнения по данному вопросу разделились. Некоторые суды считали, что направление заемных средств на исполнение предусмотренной законом обязанности по выплате дивидендов экономически оправданно. То есть проценты по привлеченным заемным средствам можно учесть в составе расходов по налогу на прибыль (постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 05.05.2012 № А10-248/2011, ФАС Поволжского округа от 27.04.2007 № А55-11750/06-3).

В то же время есть ряд решений, в которых учет указанных затрат в составе расходов признается неправомерным (постановление ФАС Поволжского округа от 14.03.2012 № А57-8020/2011 (определением ВАС РФ от 11.10.2012 № ВАС-7971/12 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)).

Примечательно постановление Президиума ВАС РФ от 29.05.2012 № 16335/11: арбитры пришли к выводу, что выплачиваемые дивиденды представляют собой распределяемую прибыль, полученную в результате осуществления предпринимательской деятельности. А значит, обязательство по их выплате нельзя расценивать как не связанное с деятельностью, направленной на получение дохода.

Ключ к решению

Важно, что в комментируемом деле целью займа не являлась выплата дивидендов, и налогоплательщик доказал это.

* Подробнее об этом см.: Налоговые споры. 2013. № 8. С. 44. – *Примеч. ред.*

Налогоплательщик может укрепить свою позицию в споре об обоснованности учета процентов по займу, потраченному на выплату дивидендов. Ему нужно доказать, что средства привлечены не для этой цели.

То есть для обоснования учета в составе расходов начисленных процентов по полученному займу необходимо доказать, что целью предоставления займа не была выплата дивидендов.

Но если инспекции удастся опровергнуть этот довод, фирме будет вменено получение необоснованной налоговой выгоды.

До публикации мотивировочной части постановления Президиума ВАС РФ от 23.07.2013 № 3690/13 в подобных спорах можно учитывать аргументы, принятые судьями во внимание:

- деятельность общества рентабельна, привлечение займа связано с ведением реальной производственной деятельности;
- объемы получаемой выручки достаточны для погашения займов;
- заем и проценты фактически возвращены (судья Президиума ВАС РФ обратил на этот факт внимание налогового органа, задав соответствующий вопрос);
- инспекция не обосновала целевой характер займа (судья Президиума ВАС РФ также отметил это);
- акционер-заимодавец уплатил налог на прибыль как с полученных дивидендов, так и с процентов по займу;
- на дату принятия решения о выплате дивидендов должен быть расчет чистых активов;
- в договоре займа отсутствовали положения о целевом характере займа.

Расходы-спутники

Выплачивая дивиденды, организации могут нести сопутствующие затраты. Среди них – оплата услуг банков по выдаче и доставке ценностей, отрицательная курсовая разница, почтовые расходы, телефонные, телеграфные и другие услуги. Вопрос об учете подобных затрат в составе расходов также является спорным.

По мнению Минфина России, их нельзя учитывать в составе расходов при налогообложении прибыли, поскольку

выплата дивидендов не является деятельностью, направленной на получение дохода, и осуществляется за счет чистой прибыли организации. Об этом чиновники финансового ведомства сообщали, например, в письмах от 17.06.2011 № 03-03-06/1/355, от 22.09.2005 № 03-03-04/1/222.

Но необходимо принимать во внимание, что затраты на почтовые, телефонные, телеграфные и другие услуги являются прочими расходами, связанными с производством и реализацией (подп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ). Каких-либо ограничений и исключений данная норма не предусматривает.

Суды считают, что банковские расходы на оказание услуг по выдаче и доставке наличных денежных средств для выплаты дивидендов можно признать обоснованными (постановления ФАС Московского округа от 11.05.2011 № КА-А40/3913-11, ФАС Поволжского округа от 03.03.2006 № А55-4964/05-6).

Кроме того, Президиум ВАС РФ в упомянутом постановлении от 29.05.2012 № 16335/11 указал, что НК РФ не содержит ограничений для учета в составе внереализационных расходов отрицательных курсовых разниц, возникших в связи с переоценкой обязательств по выплате дивидендов по привилегированным акциям.

Ввиду разногласия между Минфином России и судебной практикой нельзя исключить риск налогового спора в отношении указанных затрат, связанных с выплатой дивидендов.

В заключение отметим, что налоговым органам будет сложно определить цель получения заемных средств, если организация получает прибыль от основной деятельности, приносящей доход. Однако риск налогового спора существует. **НС**