

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 304-КГ17-8961

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

06 марта 2018 г.

Дело № А27-25564/2015

Резолютивная часть определения объявлена 02 марта 2018 года.

Полный текст определения изготовлен 06 марта 2018 года.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.

судей Антоновой М.К., Павловой Н.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе акционерного общества «СУЭК-Кузбасс» на решение Арбитражного суда Кемеровской области от 18.07.2016, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 26.10.2016 и постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28.03.2017 по делу № А27-25564/2015

по заявлению открытого акционерного общества «СУЭК-Кузбасс» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим

налогоплательщикам № 1 по Кемеровской области (далее – налоговый орган, инспекция) о признании частично недействительным решения от 30.09.2015 № 24 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В заседании приняли участие представители:

от акционерного общества «СУЭК-Кузбасс» - Барахович Н.Я., Брук Б.Я., Джальчинов Д.Л., Карпов Д.С., Кнелъц А.М., Шапиро В.А.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 по Кемеровской области – Денисаев М.А., Коптелова И.П., Матвиенко А.А., Харитонов К.Г.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

открытое акционерное общество «СУЭК-Кузбасс» (далее – общество, заявитель) обратилось в Арбитражный суд Кемеровской области с заявлением о признании частично недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 по Кемеровской области (далее – инспекция, налоговый орган) от 30.09.2015 № 24 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением Арбитражного суда Кемеровской области от 18.07.2016, оставленным без изменения постановлением Седьмого арбитражного апелляционного суда от 26.10.2016, в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28.03.2017 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции отменены в части. Решение инспекции признано недействительным по эпизоду доначисления налога на прибыль организаций за

2012 год на сумму внереализационного дохода в виде прощенных процентов за пользование чужими денежными средствами, начисления соответствующих сумм штрафа за неуплату налога и пени; уменьшения убытка за 2013 год на выплату единовременных компенсаций из расчета не менее 20 процентов среднего заработка за каждый процент утраты трудоспособности. По эпизоду доначисления налога на добавленную стоимость за 1 квартал 2012 года в сумме 199 515 рублей и предложения уплатить излишне возмещенный из бюджета налог на добавленную стоимость за 2, 3, 4 кварталы 2013 года в сумме 1 478 175 рублей дело направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд Кемеровской области. В остальной части судебные акты оставлены без изменения.

Не согласившись с принятыми по делу судебными актами в части отказа в удовлетворении требования по эпизоду доначисления налога на прибыль с доходов иностранной организации за 2013 год в размере 23 253 895 рублей, начисления соответствующих сумм пени и штрафа, общество обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой, в которой ставит вопрос об их отмене, ссылаясь на существенные нарушения судами норм материального права, повлиявшие на исход дела, и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав общества.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 15.01.2018 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу инспекция просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

Согласно части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации основаниями для отмены или изменения Судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации судебных актов в порядке кассационного производства являются существенные нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, которые повлияли на

исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия считает, что кассационная жалоба подлежит удовлетворению, а судебные акты в обжалуемой части - отмене по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела и установлено судами, по результатам проведенной выездной налоговой проверки в отношении общества инспекцией принято решение от 30.09.2015 № 24, которым обществу начислены недоимки по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость в общем размере 91 064 503 рублей, пени в размере 12 012 219 рублей, уменьшены убытки, исчисленные заявителем по налогу на прибыль за 2013 год, в сумме 310 965 544 рублей, а также начислены штрафы, предусмотренные пунктом 1 статьи 122, статьей 123, пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), в общем размере 5 550 995 рублей.

Управление Федеральной налоговой службы по Кемеровской области решением от 10.02.2015 № 861 оставило указанное решение налогового органа без изменения.

Считая свои права нарушенными, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании ненормативного правового акта инспекции частично недействительным.

Основанием для доначисления 23 253 895 рублей налога на прибыль, начисления 4 932 326 рублей 46 копеек пеней и 4 650 779 рублей штрафа послужил вывод налогового органа о том, что при отнесении в 2013 году процентов по непогашенным долговым обязательствам перед иностранной организацией SUEK PLC (Республика Кипр) к расходам, признаваемым в

налоговом учете, общество не учло ограничения, установленные пунктом 2 статьи 269 Налогового кодекса, и не произвело расчет предельных процентов по непогашенной задолженности по договорам займа перед иностранной организацией для целей налогообложения, в результате чего вся сумма начисленных по договорам займа процентов необоснованно отнесена на внереализационные расходы.

Установив положительную разницу между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с порядком, установленным пунктом 2 статьи 269 Налогового кодекса, инспекция в соответствии с требованиями пункта 4 статьи 269 Налогового кодекса квалифицировала данную разницу в качестве дохода иностранной организации в виде дивидендов и, признав общество налоговым агентом, доначислила подлежащий уплате налог на прибыль по ставке 10 процентов от общей суммы дивидендов, установленной подпунктом «b» пункта 2 статьи 10 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» (далее – Соглашение).

Признавая решение инспекции в указанной части законным, суды трех инстанций, руководствуясь положениями статей 24, 45, 246, 247, 269, 287, 309, 310 Налогового кодекса, Соглашением и Протоколом к нему от 07.10.2010 (далее – Протокол), Меморандумом о взаимопонимании к Соглашению от 11.07.2000, исходили из доказанности налоговым органом правовых оснований для доначисления обществу подлежащего удержанию с доходов иностранной организации налога на прибыль за 2013 год и правомерности применения при его расчете ставки 10 процентов, предусмотренной подпунктом «b» пункта 2 статьи 10 Соглашения.

При этом судебные инстанции указали, что положения Соглашения в целях применения ставки 5 процентов при налогообложении дивидендов предполагают наличие прямого вложения в капитал организации, и как следствие, прямого владения акциями общества, а не косвенное участие в его

капитале через владение акциями иного взаимозависимого с обществом лица – открытого акционерного общества «СУЭК». Поскольку прямое участие SUEK PLC в капитале налогоплательщика отсутствует, общество при выплате процентов, переквалифицированных в соответствии со статьей 269 Налогового кодекса в дивиденды, не вправе применять налоговую ставку 5 процентов.

По мнению Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации, при рассмотрении дела судами не учтено следующее.

В силу пункта 1 статьи 31 Венской Конвенции о праве международных договоров (Вена, 23.05.1969; далее – Венская Конвенция) международный договор должен толковаться добросовестно в соответствии с обычным значением, которое следует придавать терминам договора в их контексте, а также в свете объекта и целей договора.

Посредством заключения соглашений об избежании двойного налогообложения договаривающиеся государства взаимно ограничивают свои требования в отношении взимания налогов с дохода, источник которого расположен на территории одного государства, а получателем является налоговый резидент другого государства. В частности, в целях поощрения прямых иностранных инвестиций (вложений в дочерние предприятия) международными договорами может быть предусмотрено применение пониженной налоговой ставки к доходам в виде трансграничных дивидендов, выплачиваемых внутри одной группы компаний.

В рассматриваемом случае, в соответствии с подпунктом «а» пункта 2 статьи 10 Соглашения пониженная налоговая ставка 5 процентов применяется к доходу в форме дивидендов, если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, прямо вложило в капитал компании, выплачивающей дивиденды, сумму эквивалентную не менее 100 000 евро (до 01.01.2013 – не менее 100 000 долларов США).

Согласно пункту 3 статьи 10 Соглашения (в редакции Протокола, действовавшей на момент выплаты дохода) термин «дивиденды» означает доход от акций или других прав, не являющихся долговыми требованиями,

дающих право на участие в прибыли, а также доходы - даже выплачиваемые в форме процентов - которые подлежат такому же налогообложению, как доходы от акций в соответствии с налоговым законодательством государства, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды.

Исходя из пункта 2 статьи 3 Соглашения, в той мере, в какой это не противоречит терминам данного международного договора, положения статьи 10 Соглашения применяются к юридическим фактам, которые установлены в соответствии с нормами национального налогового права. Это означает, что для применения пониженной налоговой ставки 5 процентов при взимании налога у источника в Российской Федерации необходимо, чтобы в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах выплачиваемые резиденту Республики Кипр суммы квалифицировались как доход от участия в капитале (вложения в капитал) российской организации.

Законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (пункты 2 и 4 статьи 269 Налогового кодекса в редакции, действовавшей на момент выплаты дохода) предусмотрено, что проценты, выплаченные иностранному лицу по контролируемой задолженности, приравниваются в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организацией. При этом задолженность перед иностранной компанией, не участвующей непосредственно в капитале налогоплательщика, тем не менее, признается контролируемой, что влечет за собой перекалфикацию процентов в дивиденды, если доля косвенного участия этой компании превышает 20 процентов.

Таким образом, выплачиваемые компании SUEK PLC проценты в соответствующем размере рассматриваются для целей налогообложения в качестве дивидендов, полученных данным иностранным лицом от российской организации, то есть как доход от участия в ее капитале. Соответственно, к данным выплатам положения статьи 10 Соглашения применяются как к доходу от прямого вложения в капитал, несмотря на то, что с точки

зрения гражданского (корпоративного) законодательства компания SUEK PLC не признается участником общества и не вправе получать дивиденды.

Иной подход, занятый судами при рассмотрении настоящего дела, приводит к тому, что иностранная компания, фактически осуществившая инвестиции в капитал российской организации, оказывается лишена права на применение пониженной ставки налога только в связи с тем, что финансовые отношения между данной компанией и обществом не были оформлены как корпоративные (акционерные) отношения.

Однако выявление необоснованной налоговой выгоды предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик (налоговый агент) не злоупотреблял правом, а не применение дополнительной санкции в виде отказа в использовании надлежащей ставки налога (использования более высокой ставки).

В пунктах 7 и 11 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» в связи с этим разъяснено, что в случае, когда налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, объем его прав и обязанностей определяется исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции, и признание налоговой выгоды необоснованной не должно затрагивать иные права налогоплательщика, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налоговым органом в материалы дела не представлены доказательства, свидетельствующие о том, что квалификация прямого вложения в капитал по правилам пунктов 2 и 4 статьи 269 Налогового кодекса в рассматриваемой ситуации не совместима с терминологией, объектом и целями Соглашения и не отвечает воле сторон данного международного договора.

Напротив, как следует из содержания подпункта «а» пункта 2 статьи 10 Соглашения, эта норма соответствует аналогичному положению Типовой

модели конвенции по налогам на доход и капитал, разработанной Организацией экономического сотрудничества и развития (далее - Модельная конвенция) с тем отличием, что применение пониженной ставки налога в Соглашении обусловлено абсолютной величиной вложения в капитал, а не относительным размером доли участия в капитале.

Комментарии Организации экономического сотрудничества и развития к Модельной конвенции (далее – Комментарии ОЭСР) как акт международной организации, согласно статье 32 Венской Конвенции являются одним из средств толкования международных соглашений об устранении двойного налогообложения, заключенных в соответствии с Модельной конвенцией, что нашло отражение в судебной практике арбитражных судов Российской Федерации (Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2011 № 8654/11).

Согласно подпункту «а» пункта 15 Комментариев ОЭСР к параграфу 2 статьи 10 Модельной налоговой конвенции понятие «капитал», указанное в подпункте «а» пункта 2 статьи 10 Модельной конвенции, должно пониматься так, как оно толкуется в законодательстве о компаниях (корпоративном законодательстве).

Однако в подпункте «d» пункта 15 Комментариев ОЭСР к параграфу 2 статьи 10 Модельной налоговой конвенции также отмечено, что если заем или иной вклад в компанию не является капиталом в соответствии с корпоративным правом, но на основании национального права или практики (недостаточная капитализация или приравнивание займа к уставному капиталу) доход, полученный применительно к займу, рассматривается в качестве дивидендов в соответствии со статьей 10 Модельной конвенции, величина данного займа или вклада также должна приниматься в качестве капитала по смыслу подпункта «а».

Следовательно, применительно к налогообложению трансграничных дивидендов понятие «капитал» включает в себя все, что относится к капиталу в соответствии с гражданским (корпоративным) законодательством и,

дополнительно, ряд элементов, прямо не охватываемых гражданским (корпоративным) законодательством, в том числе, предоставленные российской организации займы, проценты по которым переквалифицированы в дивиденды на основании пунктов 2 и 4 статьи 269 Налогового кодекса.

Из такого общепринятого толкования понятия «капитал» при применении международных соглашений об избежании двойного налогообложения исходил Президиум Верховного Суда Российской Федерации при утверждении пункта 14 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации от 12.07.2017, указав, что если выплачиваемый иностранному лицу доход признается дивидендами в результате изменения квалификации этого платежа на основании пункта 4 статьи 269 Налогового кодекса, такое изменение учитывается при определении права иностранного лица (налогового агента) на применение пониженной налоговой ставки для дивидендов, предусмотренной международным соглашением об избежании двойного налогообложения.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает ошибочными выводы судов о невозможности применения пониженной ставки налога 5 процентов, мотивированные отсутствием прямого участия иностранной компании SUEK PLC в капитале общества и невыполнением в связи с этим такого предусмотренного подпунктом «а» пункта 2 статьи 10 Соглашения условия, как достижение определенного размера вложения в капитал.

Вместе с тем, как следует из содержания подпункта «а» пункта 2 статьи 10 Соглашения, право на применение пониженной ставки налога зависит не только от достигнутого размера вложения в капитал, но также - от осуществления указанного вложения лицом, имеющим фактическое право на доходы в виде дивидендов.

Согласно Комментариям ОЭСР к статье 10 Модельной конвенции термин «фактический получатель (бенефициарный собственник) дохода» применяется

не в узком техническом смысле, а должен пониматься, исходя из целей и задач международных договоров об избежании двойного налогообложения, и с учетом таких основных принципов, как предотвращение злоупотребления положениями договора и преобладание сущности над формой. В частности, с целями и задачами Модельной конвенции не совместимо предоставление освобождения от уплаты налога у источника выплаты дохода в случае, когда получающий доход резидент другого государства выступает в качестве подставного лица для другого субъекта, который фактически является бенефициаром рассматриваемого дохода.

Таким образом, статья 10 Соглашения не может применяться в ситуациях, когда стоящие за предоставлением финансирования и выплатой дохода отношения не связаны с привлечением иностранного капитала в российскую экономику, а действия участников этих отношений направлены лишь на создание удобного (льготного) налогового режима. В такой ситуации налогообложение производится с учетом налогового резидентства действительного получателя дохода. Однако соблюдение данного условия для применения налоговой льготы судами не проверялось.

При таком положении Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что принятые по делу судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций в обжалуемой части подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые с существенными нарушениями норм материального права, повлиявшими на исход дела, а дело – подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела судам следует учесть изложенное и разрешить спор с учетом приведенных налоговым органом и обществом доводов относительно соблюдения совокупности условий, необходимых

для применения подпункта «а» пункта 2 статьи 10 Соглашения, а также доказательств, представленных в подтверждение этих доводов.

Руководствуясь статьями 176, 291.11 - 291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Кемеровской области от 18.07.2016, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 26.10.2016 и постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28.03.2017 по делу № А27-25564/2015 в части отказа в удовлетворении заявления акционерного общества «СУЭК-Кузбасс» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 по Кемеровской области от 30.09.2015 № 24 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения по эпизоду доначисления 23 253 895 рублей налога на прибыль с доходов иностранной организации, начисления 4 932 326 рублей 46 копеек пеней и 4 650 779 рублей штрафа отменить.

В указанной части дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Кемеровской области.

В остальной части принятые по делу судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий судья

Т.В.Завьялова

Судья

М.К.Антонова

Судья

Н.В.Павлова