

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-КГ17-20231

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

05.04.2018

Дело № А40-176513/2016

Резолютивная часть определения объявлена 04.04.2018
Полный текст определения изготовлен 05.04.2018

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

председательствующего Завьяловой Т.В.
судей Антоновой М.К., Тютин Д.В.,

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе акционерного общества «Каширский двор – Северянин» на решение Арбитражного суда города Москвы от 21.03.2017 по делу № А40-176513/2016, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.06.2017 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 15.09.2017 по тому же делу

по заявлению акционерного общества «Каширский двор – Северянин» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 49 по городу Москве о признании частично недействительным решения от 11.02.2016 № 09-08/220 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В заседании приняли участие представители:

от акционерного общества «Каширский двор – Северянин» – Брук Б.Я., Джальчинов Д.Л., Стихин К.Л.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 49 по городу Москве – Бобрышева Е.А., Званков В.В., Карпов А.С., Матвиенко А.А., Харитонов К.Г.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

по результатам проведенной Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 49 по городу Москве (далее – инспекция, налоговый орган) выездной налоговой проверки акционерного общества «Каширский двор – Северянин» (далее – общество, заявитель) по вопросам правильности начисления и своевременности уплаты всех налогов и сборов за период с 01.01.2012 по 31.12.2013, инспекцией принято решение от 11.02.2016 № 09-08/220, в соответствии с которым, в частности, начислена недоимка по налогу на доходы иностранных организаций в размере 711 467 183 рублей и пени в сумме 152 850 474 рублей.

Федеральная налоговая служба решением от 28.09.2016 № СА-4-9/18280@ в указанной части доначислений оставила решение инспекции без изменения, изменив его в остальной части.

Не согласившись с решением инспекции в части недоимки по налогу на доходы иностранных организаций, начисленной заявителю в качестве налогового агента, в размере 474 311 455 рублей и пеней, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать ненормативный правовой акт недействительным в указанной части.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 21.03.2017, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.06.2017, в удовлетворении заявленных требований обществу отказано.

Арбитражный суд Московского округа постановлением от 15.09.2017 оставил состоявшиеся по делу судебные акты без изменения.

В кассационной жалобе общество ставит вопрос об отмене судебных актов арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций, ссылаясь на существенные нарушения данными судами норм материального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав общества.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 06.03.2018 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.

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 обжалуемые судебные акты – отмене по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела и установлено судами, задолженность общества по договору займа от 30.10.2006, заключенному с компанией «Immofinanz Corporate Finance Consulting GmbH» (заимодавец) в размере

303 475 000 Евро является контролируемой задолженностью перед материнской компанией «Immofinanz AG» (Австрийская Республика), владеющей до мая 2012 года более 50 процентов, а с мая 2012 года – 100 процентов доли участия в обеих организациях (заявителя и заимодавца) через последовательность участия.

К данной задолженности инспекцией применены положения пунктов 2 - 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), предусматривающих определение предельного размера подлежащих учету в составе внереализационных расходов процентов исходя из коэффициента капитализации российского заемщика. Инспекция рассчитала коэффициент капитализации и пришла к выводу о неправомерном учете в составе внереализационных расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2012 год процентов, начисленных по указанному договору займа в размере 280 514 966 рублей, а также неправомерности учета процентов за предыдущие периоды (2006-2011 годы), что повлекло вывод о завышении убытков для целей налогообложения по налогу на прибыль организаций на сумму 3 828 357 913 рублей.

Кроме того, налоговый орган, установив факт перечисления в 2012 году - 1 квартале 2013 года ранее начисленных процентов заимодавцу в размере 5 406 761 368 рублей, произвел переквалификацию положительной разницы между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с пунктами 2- 4 статьи 269 Налогового кодекса, в дивиденды, уплаченные иностранной компании, в отношении которой существует контролируемая задолженность (компания «Immofinanz AG»), составившие 4 743 114 550 рублей.

Поскольку обществом при перечислении в адрес заимодавца сумм начисленных процентов (переквалифицированных в дивиденды) налог на доходы иностранных организаций в качестве налогового агента не исчислялся, не удерживался и не перечислялся, инспекция произвела начисление указанного налога исходя из ставки 15 процентов в соответствии с

положениями подпункта «b» пункта 2 статьи 10 Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Австрийской Республики «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» от 13.04.2000 (далее – Конвенция).

Признавая правомерным доначисление налога, не удержанного при выплате дохода иностранной организации, и отказывая в удовлетворении требований общества, суды исходили из того, что согласно подпункту «a» пункта 2 статьи 10 Конвенции условием применения налоговой ставки 5 процентов являются:

- 1) лицо, имеющее право на дивиденды, должно прямо владеть капиталом компании, которая их выплачивает;
- 2) доля прямого владения капиталом должна составлять не менее 10%;
- 3) стоимость доли прямого владения (участие в компании) должна превышать 100 000 долларов США.

При этом, по мнению судов, под «прямым владением капиталом», указанным в пункте 2 статьи 10 Конвенции, следует понимать «прямое участие в уставном капитале (владение капиталом) общества», что соответствует положениям российского корпоративного права (статья 99 Гражданского кодекса Российской Федерации и статья 25 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»), а также пункту 15 Комментария Организации экономического сотрудничества к статье 10 Типовой модели конвенции по налогам на доход и капитал, разработанной Организацией экономического сотрудничества и развития (далее – Комментарии ОЭСР к Модельной налоговой конвенции).

Проанализировав структуру построения бизнеса общества, суды отметили, что компания «Immofinanz AG» не имеет прямого владения (участия) в уставном капитале общества. Единственным акционером общества является компания «Gangaw Investments Limited» (Республика Кипр), а заемные средства получены заявителем от компании «Immofinanz Corporate Finance Consulting GmbH», которая контролируется материнской компанией «Immofinanz AG».

Таким образом, имеет место лишь косвенное участие компании «Immofinanz AG» в капитале заявителя и предоставление займа «сестринской» иностранной компанией, что свидетельствует о невыполнении условий для применения налоговой ставки 5 процентов в рассматриваемой ситуации.

Соглашаясь с такими выводами судов первой и апелляционной инстанции, суд округа также отметил, что переквалификация займа в капитал для целей применения пониженной налоговой ставки при выплате дивидендов применяется исключительно к добросовестным налогоплательщикам. Однако общество при наличии финансирования, подконтрольного иностранной «материнской» компании, самостоятельно не применяло положения пунктов 2 - 4 статьи 269 Налогового кодекса, что привело к непоступлению в бюджет значительной суммы налогов.

Между тем 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 и совместные 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 Конвенции пониженная налоговая ставка 5 процентов применяется к доходу в форме дивидендов, если лицом, имеющим фактическое право на

дивиденды, является компания, которая прямо владеет, по меньшей мере, 10 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды, и участие в ней превышает 100 000 долларов США или эквивалентную сумму в любой другой валюте.

Согласно пункту 3 статьи 10 Конвенции для целей данной статьи термин «дивиденды» означает доход от акций любого вида и других прав, не являющихся долговыми требованиями, но дающих право на участие в прибыли, а также доход от других корпоративных прав, который подлежит такому же налогообложению, как и доходы от акций в соответствии с законодательством государства, резидентом которого является компания, распределяющая прибыль.

Исходя из пункта 2 статьи 3 Конвенции, в той мере, в какой это не противоречит терминам данного международного договора (автономная квалификация), названные положения статьи 10 Конвенции применяются к юридическим фактам, которые установлены в соответствии с нормами национального налогового права (квалификация в соответствии с правом государства – источника дохода).

Следовательно, 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 Австрийской Республики суммы квалифицировались как доход от владения капиталом российской организации.

Законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (пункты 2 и 4 статьи 269 Налогового кодекса) предусмотрена переквалификация процентов, выплачиваемых иностранному лицу по контролируемой задолженности, в доходы от участия в капитале (дивиденды). При этом задолженность перед «сестринской» иностранной компанией, не участвующей непосредственно в капитале налогоплательщика, тем не менее, признается контролируемой, что влечет за собой переквалификацию процентов в дивиденды, в той мере, в какой иностранная «материнская» компания,

участвующая в капитале налогоплательщика, имела возможность оказывать влияние на принятие решения о предоставлении займа связанным с ней лицом.

Принимая во внимание, что с точки зрения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах выплачиваемые компании «Immofinanz AG» проценты рассматриваются для целей налогообложения в качестве дивидендов, полученных данным иностранным лицом от российской организации, то есть в качестве дохода от участия в ее капитале, то к данным выплатам положения статьи 10 Конвенции применяются как к доходу от прямого владения капиталом. Следовательно, вопреки выводам судов, само по себе то обстоятельство, что компания «Immofinanz AG» не признается участником общества с точки зрения гражданского (корпоративного) законодательства, не могло являться основанием для отказа в применении пониженной ставки налога.

Иной подход, занятый судами при рассмотрении настоящего дела, приводит к тому, что иностранная компания, фактически осуществившая инвестиции в капитал российской организации, 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, как вытекает из правовой позиции, выраженной 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», 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).

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 Конвенции.

Напротив, как следует из содержания подпункта «а» пункта 2 статьи 10 Конвенции, данная норма соответствует аналогичному положению Типовой модели конвенции по налогам на доход и капитал, разработанной Организацией экономического сотрудничества и развития с тем отличием, что применение пониженной ставки налога в Конвенции обусловлено не только относительным размером доли участия в капитале, но также абсолютной величиной вложения в капитал.

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

В подпункте «d» пункта 15 Комментариев ОЭСР к параграфу 2 статьи 10 Модельной налоговой конвенции 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.

Из такого общепринятого в международной практике толкования термина «капитал» и необходимости соблюдения принципа последовательности при определении налоговых последствий перекалфикации процентов в дивиденды исходил Президиум Верховного Суда Российской Федерации при утверждении 12.07.2017 пункта 14 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269

Налогового кодекса Российской Федерации, 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 «Immofinanz AG» в капитале общества.

При таком положении Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что состоявшиеся по делу судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций 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.

Принимая во внимание, что судами не проверялись по существу доводы общества и инспекции о достаточности доли и размера участия материнской компании в капитале общества в соответствующих налоговых периодах, а также наличие иных условий, необходимых для применения подпункта «а» пункта 2 статьи 10 Конвенции, дело подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

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 города Москвы от 21.03.2017 по делу № А40-176513/2016, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.06.2017 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 15.09.2017 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

Председательствующий

Т.В. Завьялова

Судьи

М.К. Антонова

Д.В. Тютин