

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-ЭС23-22721

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

15.03.2024

дело № А40-243943/2022

Резолютивная часть определения объявлена 13.03.2024.

Полный текст определения изготовлен 15.03.2024.

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

председательствующего судьи  
судей

Тютина Д.В.  
Першутова А.Г., Прониной М.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу Акционерного общества «Мир Бизнес Банк» на решение Арбитражного суда города Москвы от 27.01.2023 по делу № А40-243943/2022, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 10.04.2023 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 24.08.2023 по указанному делу,

по заявлению Акционерного общества «Мир Бизнес Банк» к Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 9 о признании недействительным решения от 18.04.2022 № 14.5/15 «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения».

В заседании приняли участие представители:

– от Акционерного общества «Мир Бизнес Банк»: Кириллов К.Ю., Мануйлов В.В.;

– от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 9: Герус И.Н., Денисаев М.А., Клобукова Т.Ю.

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

**установила:**

Акционерное общество «Мир Бизнес Банк» (далее – АО «Мир Бизнес Банк», общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением к Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 9 (далее – МРИ ФНС КН № 9, налоговый орган) о признании недействительным решения от 18.04.2022 № 14.5/15 «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения», которым обществу (с учетом решения ФНС России от 21.09.2022 № КЧ-4-9/12565@) доначислен налог на прибыль организаций с дохода, выплаченного иностранному юридическому лицу OJSC «BANK MELLI IRAN» (г. Тегеран, Республика Иран, далее также – иностранное юридическое лицо) в виде дивидендов от российской организации, в размере 72 675 000 рублей, пени в размере 14 387 227,5 рублей и штраф по пункту 1 статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) в размере 7 267 500 рублей.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 27.01.2023, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 10.04.2023 и постановлением Арбитражного суда Московского округа от 24.08.2023, обществу в удовлетворении заявленного требования отказано.

В кассационной жалобе, поступившей в Верховный Суд Российской Федерации, общество просит отменить оспариваемые судебные акты, считая их незаконными и необоснованными.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 24.01.2024 кассационная жалоба с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Основаниями для отмены или изменения судебных актов в порядке кассационного производства в Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации 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 (часть 1 статьи 291<sup>11</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, далее также – АПК РФ).

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291<sup>14</sup> АПК РФ законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия приходит к следующим выводам.

Как следует из судебных актов и материалов дела, по результатам проведенной в отношении АО «Мир Бизнес Банк» камеральной налоговой проверки, в связи с представлением 25.11.2021 налогового расчета о суммах, выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за 10 месяцев 2021 года, налоговым органом составлен акт камеральной налоговой проверки от 03.03.2022 № 14.5/9 и вынесено оспариваемое решение от 18.04.2022 № 14.5/15 о привлечении к ответственности за совершение

налогового правонарушения в виде неправомерного неудержания и неперечисления суммы налога на прибыль организаций с дохода, выплаченного иностранной организации OJSC «BANK MELLI IRAN».

Решением единственного акционера общества – иностранного юридического лица от 14.10.2020 № 4 нераспределенная прибыль прошлых лет в размере 1 453 500 000 рублей направлена на увеличение уставного капитала общества. При этом, каких-либо выплат в денежной форме от АО «Мир Бизнес Банк» его единственному акционеру – иностранному юридическому лицу не производилось. Регистрирующим органом на основании указанного решения от 14.10.2020 № 4 внесены изменения в ЕГРЮЛ и 03.02.2021 зарегистрировано увеличение уставного капитала общества. По мнению налогового органа, тем самым, OJSC «BANK MELLI IRAN» от АО «Мир Бизнес Банк» получены подлежащие налогообложению дивиденды, и одновременно иностранное юридическое лицо направило их на увеличение уставного капитала общества. Соответственно, как полагает налоговый орган, АО «Мир Бизнес Банк» должно было выполнить обязанности налогового агента по налогу на прибыль организаций, урегулированные в статье 309 НК РФ, и уплатить налог в бюджетную систему, что обществом сделано не было.

Решением ФНС России от 21.09.2022 № КЧ-4-9/12565@ оспариваемое решение МРИ ФНС КН № 9 изменено в части привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения – применено смягчающее обстоятельство и размер штрафа уменьшен в два раза, в остальной части решение налогового органа оставлено без изменения.

Не согласившись с указанным решением налогового органа, общество обратилось с заявлением в арбитражный суд.

Оценив представленные в материалы дела доказательства, учитывая положения статей 7, 24, 34.2, 43, 246, 247, 251, 284, 286, 287, 309 НК РФ, статьи 99 Гражданского кодекса Российской Федерации, Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Исламской

Республики Иран от 06.03.1998 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» (далее – Соглашение от 06.03.1998), статьи 10 Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития по налогам на доход и капитал, а также правовые позиции, изложенные в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2011 № 8654, Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», суд первой инстанции отказал в удовлетворении заявленных требований. Арбитражный суд города Москвы, принимая решение от 27.01.2023, исходил из того, что налоговым органом правильно осуществлена правовая квалификация взаимоотношений между OJSC «BANK MELLI IRAN» и АО «Мир Бизнес Банк», а также определены их налогово–правовые последствия.

Суды апелляционной инстанции и округа, оставляя решение Арбитражного суда города Москвы без изменения, с выводами суда первой инстанции согласились, признали их правильными, соответствующими имеющимся в материалах дела доказательствам и требованиям закона.

Вместе с тем суды не учли следующее.

Как следует из подпункта 1 пункта 1 статьи 309 НК РФ следующие виды доходов, полученных иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в Российской Федерации, относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом: дивиденды, выплачиваемые иностранной организации – акционеру (участнику) российских организаций. Пункт 3 указанной статьи НК РФ устанавливает, что доходы, перечисленные в пункте 1 настоящей статьи, являются объектом налогообложения по налогу независимо от формы, в которой получены такие доходы, в частности, в натуральной

форме, путем погашения обязательств этой организации, в виде прощения ее долга или зачета требований к этой организации.

На основании пункта 1 статьи 310 НК РФ налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, исчисляется и удерживается российской организацией или иностранной организацией, осуществляющей деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, либо индивидуальным предпринимателем, выплачивающими доход иностранной организации при каждой выплате доходов, указанных в пункте 1 статьи 309 настоящего Кодекса за исключением случаев, предусмотренных пунктом 2 настоящей статьи, в валюте выплаты дохода. В случае, если доход выплачивается иностранной организации в натуральной или иной неденежной форме, в том числе в форме осуществления взаимозачетов, или в случае, если сумма налога, подлежащего удержанию, превосходит сумму дохода иностранной организации, получаемого в денежной форме, налоговый агент обязан перечислить налог в бюджет в исчисленной сумме, уменьшив соответствующим образом доход иностранной организации, получаемый в неденежной форме.

При этом, как следует из подпункта 15 пункта 1 статьи 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде стоимости дополнительно полученных организацией–акционером акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разницы между номинальной стоимостью новых акций (долей), полученных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций (долей) акционера (участника) при распределении между акционерами акций (долей) при увеличении уставного капитала акционерного общества (общества с ограниченной ответственностью) (без изменения доли участия акционера (участника) в этом акционерном обществе (обществе с ограниченной ответственностью)).

Соответственно, российская организация, являющаяся единственным акционером другой российской организации и принявшая решение о направлении нераспределенной прибыли прошлых лет на увеличение уставного капитала этой другой российской организации, на основании подпункта 15 пункта 1 статьи 251 НК РФ освобождалась бы от уплаты налога на прибыль организаций.

В статье 309 НК РФ, определяющей порядок налогообложения доходов иностранных организаций (пункт 3 статьи 247 НК РФ), аналогичное положение или отсылка к подпункту 15 пункта 1 статьи 251 НК РФ отсутствует.

В то же время, пункт 1 статьи 24 Соглашения от 06.03.1998 предусматривает, что национальные лица одного Договаривающегося Государства не будут подвергаться в другом Договаривающемся Государстве любому налогообложению или любому связанному с ним требованию, иному или более обременительному, чем налогообложение или связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться национальные лица этого другого Договаривающегося Государства при тех же обстоятельствах. Это положение будет, несмотря на положения статьи 1, применяться также к лицам, не являющимся резидентами одного или обоих Договаривающихся Государств.

Положения настоящей статьи применяются к налогам на доходы и капитал, взимаемым в каждом Договаривающемся Государстве, независимо от метода их взимания. В качестве налогов на доходы и капитал будут рассматриваться все налоги, взимаемые с общей суммы доходов, общей стоимости капитала или с отдельных элементов дохода или капитала, включая налоги с доходов от отчуждения движимого или недвижимого имущества, налоги с общей суммы заработной платы, выплачиваемой предприятием, а также налоги, взимаемые с доходов от прироста стоимости капитала. В Российской Федерации к таким налогам относится, в том числе налог на прибыль (доход) предприятий и организаций (пункты 1, 2 и 3 «b» статьи 2, пункт 5 статьи 24 Соглашения от 06.03.1998).

То есть запрет дискриминации состоит в недопустимости возникновения ситуаций, когда налогоплательщик подвергается более обременительным условиям налогообложения в Российской Федерации только по причине его иностранного статуса (дискриминация по признаку резидентства получателя дохода). При этом требование о недискриминации не означает, что Российская Федерация обязана предоставлять резидентам другой страны какие-либо преференции в сфере налогообложения или обеспечивать полную идентичность условий налогообложения российских плательщиков и иностранных лиц. Однако это означает, что различия в условиях налогообложения дохода и капитала таких лиц не могут быть произвольными, в отсутствие экономических и иных разумных причин для дифференциации.

По мнению налогового органа, данный пункт 1 статьи 24 Соглашения от 06.03.1998 применению к рассматриваемой в настоящем деле ситуации не подлежит, поскольку его формулировка позволяет учитывать его «при тех же обстоятельствах», коих в настоящем деле, с точки зрения налогового органа, не имеется.

Однако Судебная коллегия с таким подходом согласиться не может, поскольку не усматривает принципиальных экономических различий в положении российской организаций, являющейся единственным акционером другой российской организации, а также иностранной организации, являющейся единственным акционером российской организации, при принятии решения о направлении нераспределенной прибыли прошлых лет на увеличение уставного капитала в отсутствие выплат.

Поскольку выгода российской организации – акционера от прироста стоимости капитала акционерного общества в размере, соответствующем увеличению уставного капитала за счет нераспределенной прибыли, не рассматривается законодателем в качестве подлежащего налогообложению дохода, то не имеется оснований подвергать более обременительному налогообложению в рассматриваемой части иностранного акционера, сохранившего капитализацию российской организации.

Это согласуется с пунктом 9 Обзора практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов (утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 12.07.2017), в котором отмечено, что посредством заключения соглашений об избежании двойного налогообложения договаривающиеся государства взаимно разграничивают свои суверенные права на взимание налогов с дохода, источник которого расположен на территории одного государства, а получателем является налоговый резидент другого государства, с целью устранения двойного налогообложения доходов и взаимного поощрения инвестиций.

Применительно к правовой позиции, изложенной в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 02.10.2019 № 307-ЭС19-8719 (и, соответственно, в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2020) (утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 10.06.2020), взаимное поощрение инвестиций предполагает, что государство, для привлечения таких инвестиций, в международном договоре, в том числе, согласовывает пониженную ставку налога на прибыль (доход) с дивидендов, выплачиваемых иностранному инвестору.

Позиция налогового органа, в соответствии с которой российская организация, являющаяся единственным акционером другой российской организации и принявшая решение о направлении нераспределенной прибыли прошлых лет на увеличение уставного капитала этой другой российской организации, при наличии Соглашения от 06.03.1998, находится в лучшем положении, чем иностранная организация, принявшая аналогичное решение, явно не соответствует основным целям Соглашения от 06.03.1998 и не способствует поощрению инвестиций. Наличие в настоящем деле признаков каких-либо злоупотреблений, как со стороны общества, так и со стороны иностранного юридического лица, не усматривается.

Таким образом, иностранное юридическое лицо – OJSC «BANK MELLI IRAN», с учетом пункта 1 статьи 24 Соглашения от 06.03.1998, могло

применять в рассматриваемой ситуации подпункт 15 пункта 1 статьи 251 НК РФ, а АО «Мир Бизнес Банк» не имело соответствующих обязанностей налогового агента.

Следовательно, у налогового органа не было оснований для принятия оспариваемого решения от 18.04.2022 № 14.5/15.

В связи с тем, что судами допущены существенные нарушения норм материального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав и законных интересов, обжалуемые судебные акты подлежат отмене согласно части 1 статьи 291<sup>14</sup> АПК РФ, с принятием нового решения, с удовлетворением заявленных обществом требований.

Руководствуясь статьями 176, 291<sup>11</sup> – 291<sup>15</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**определила:**

решение Арбитражного суда города Москвы от 27.01.2023 по делу № А40-243943/2022, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 10.04.2023 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 24.08.2023 по указанному делу отменить.

Признать недействительным решение Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 9 от 18.04.2022 № 14.5/15 «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения».

Председательствующий судья

Д.В. Тютин

Судья

А.Г. Першутов

Судья

М.В. Пронина