



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 307-ЭС19-8719
Дело № А56-44788/2018

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

02.10.2019

Резолютивная часть определения объявлена 25.09.2019

Полный текст определения изготовлен 02.10.2019

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

председательствующего судьи

Завьяловой Т.В.,

судей

Павловой Н.В., Прониной М.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе общества с ограниченной ответственностью «Логистический парк «Янино» на решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 30.08.2018 по делу №А56-44788/2018, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.12.2018 и постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 04.03.2019 по тому же делу по заявлению общества с ограниченной ответственностью

«Логистический парк «Янино» о признании недействительными решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Всеволожскому району Ленинградской области от 19.01.2018 № 15-26/1 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также требования от 02.04.2018 № 18121 об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов (для организаций, индивидуальных предпринимателей).

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «Логистический Парк «Янино» - Анищенко Д.Е., Лысенко Е.Д., Новосад А.А., Толмачев А.С.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Всеволожскому району Ленинградской области – Бабенецкий О.В., Денисаев М.А., Матвиенко А.А., Мигачева Е.Ю., Привольнев М.А.

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

установила:

Инспекцией Федеральной налоговой службы по Всеволожскому району Ленинградской области (далее – инспекция, налоговый орган) в отношении общества с ограниченной ответственностью «Логистический Парк «Янино» (далее – общество, налогоплательщик) проведена выездная налоговая проверка за период с 01.01.2013 по 31.12.2015.

По результатам проверки инспекцией составлен акт от 22.11.2017 № 15-09/15 и принято решение от 19.01.2018 № 15-26/1 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Указанным решением обществу доначислено 52 572 074 рубля налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, а также пени в размере 18 365 451 рубля 77 копеек. Кроме того,

общество привлечено к ответственности, предусмотренной статьей 123 и пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) в виде штрафов в общем размере 3 809 132 рублей.

Управление Федеральной налоговой службы по Ленинградской области решением от 27.03.2018 № 16-21-03/04748@ оставило без удовлетворения апелляционную жалобу общества на решение инспекции.

Во исполнение вступившего в силу решения по результатам выездной налоговой проверки инспекция направила обществу требование от 02.04.2018 № 18121 об уплате доначисленного налога, начисленных пеней и штрафа в срок до 13.04.2018.

Не согласившись с решением инспекции от 19.01.2018 № 15-26/1 и требованием от 02.04.2018 № 18121, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать данные ненормативные правовые акты недействительными, как нарушающие права и законные интересы заявителя в сфере экономической деятельности.

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 30.08.2018, оставленным без изменения постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.12.2018, в удовлетворении заявленных обществом требований отказано.

Арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 04.03.2019 оставил состоявшиеся по делу судебные акты без изменения.

В кассационной жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, общество просит отменить принятые по делу судебные акты, ссылаясь на допущенные судами существенные нарушения норм материального и процессуального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Павловой Н.В. от 06.08.2019 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 налоговый орган 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 приходит к следующим выводам.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, в 2005 – 2015 годах обществом заключены договоры займа с иностранными займодавцами - компаниями «CD HOLDING OY» (Финляндская Республика), «SCL (BENELUX) B.V» (Королевство Нидерландов), «NCC PACIFIC INVESTMENTS LIMITED» (Республика Кипр).

Иностранная компания «CD HOLDING OY» является единственным учредителем и участником общества. В свою очередь участниками данной иностранной компании являются холдинговая компания «GLOBAL PORTS INVESTMENTS PLC» (Республика Кипр) с долей участия 75 процентов и компания «CONTAINER FINANCE LTD OY» (Финляндская Республика) с долей участия 25 процентов. При этом компания «GLOBAL PORTS INVESTMENTS PLC» является единственным участником компании «NCC PACIFIC INVESTMENTS LIMITED», а компания «CONTAINER FINANCE LTD OY» - единственным участником компании «SCL (BENELUX) B.V».

В ходе анализа представленных к проверке документов инспекцией установлен факт перечисления обществом в 2013 году процентов, начисленных по состоянию на 01.01.2013, а также за I – II кварталы 2013 года, в размере 89 718 347 рублей займодавцу – компании «SCL (BENELUX) B.V».

По мнению налогового органа, вопреки пункту 4 статьи 269 Налогового кодекса (здесь и далее – в редакции, действовавшей до 01.01.2017) общество не исполнило обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога с доходов иностранной фирмы с суммы положительной разницы между начисленными процентами и предельными процентами по контролируемой задолженности, признаваемой дивидендами.

В связи с этим по итогам налоговой проверки инспекция начислила обществу 13 457 752 рубля налога на доходы иностранной организации в виде дивидендов, применив к перечисленным за рубеж суммам ставку 15 процентов.

Кроме того, действуя в качестве единственного участника общества, компания «CD HOLDING OY» приняла решение от 30.11.2014 о внесении вклада в имущество налогоплательщика в размере 334 757 489 рублей. Одновременно, общество и компания «CD HOLDING OY» прекратили долговые обязательства по договорам займа на ту же сумму, в том числе, основной долг - 314 592 930 рублей и начисленные проценты - 20 500 076 рублей, оформив соглашение от 30.11.2014 о зачете данного требования в счет исполнения обязанности по внесению вклада в имущество. Аналогичным образом компания «CD HOLDING OY» приняла решение от 30.06.2015 о внесении вклада в имущество налогоплательщика в размере 5 493 204 589 рублей и на ту же сумму прекращены обязательства общества по договорам займа, в том числе, основной долг - 4 706 675 577 рублей и начисленные проценты - 786 529 011 рублей, о чем составлено соглашение о зачете от 30.06.2015.

По мнению инспекции, в результате заключения соглашений о зачете встречных однородных требований от 30.11.2014 и 30.06.2015 общество фактически выплатило доход в виде дивидендов в адрес иностранной компании «CD HOLDING OY» в сумме 20 500 076 рублей в 2014 году и 786 529 011 рублей в 2015 году, но в нарушение пункта 1 статьи 309 и пункта 1 статьи 310 Налогового кодекса не удержало налог и не перечислило его в бюджет. Данное нарушение послужило основанием для начисления обществу как налоговому агенту недоимки в размере неуплаченной и не перечисленной в бюджет суммы налога 40 351 454 рублей с применением к выплаченным суммам налога ставки налога 5 процентов, а также начисления соответствующих сумм пени и штрафов.

Суды трех инстанций, соглашаясь с доначислением налога по эпизоду перечисления процентов компании «SCL (BENELUX) B.V.»,

переквалифицированных в дивиденды, отклонили доводы общества о необходимости применения к этим выплатам льготной ставки налога 5 процентов, сославшись на то, что в рассматриваемой ситуации суммы перечислены иностранной организации - займодавцу, являющемуся резидентом Королевства Нидерландов, и не имеющему прямого участия в капитале российской организации, в связи с чем налоговый орган обоснованно применил общую ставку налога 15 процентов.

Отказывая в удовлетворения требований общества в отношении эпизода начисления налога при прекращении обязанности по выплате дохода иностранной организации зачетом встречных требований, суды руководствовались пунктом 3 статьи 309 Налогового кодекса, в соответствии с которым прекращение обязанности по перечислению дохода зачетом приравнивается к его выплате.

Между тем при рассмотрении дела в части эпизода перечисления процентов компании «SCL (BENELUX) B.V» судами не учтено следующее.

В силу положений подпункта «а» пункта 1 статьи 10 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Финляндской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы от 04.05.1996 (далее – Соглашение от 04.05.1996) в случае, когда получатель дивидендов – резидент Финляндской Республики является лицом, обладающим правом собственности на дивиденды, то взимаемый в таком случае налог не должен превышать 5 процентов валовой суммы дивидендов, если лицом, обладающим правом собственности на дивиденды, является компания, которая напрямую владеет по крайней мере 30 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды, а размер инвестированного иностранного капитала превышает сто тысяч долларов США или ее эквивалент на момент начисления и выплаты дивидендов.

Пониженная ставка налога 5 процентов предусмотрена в международных договорах об устранении двойного налогообложения, построенных на основе Модельной конвенции Организации экономического развития и

сотрудничества (далее – ОЭСР) об устранении двойного налогообложения, для того, чтобы распределение прибыли дочерних компаний в пользу зарубежных материнских компаний было подвержено относительно меньшему бремени налогообложения - в целях устранения повторного налогообложения прибыли и поощрения международных инвестиций, о чем указано в комментариях ОЭСР к Модельной конвенции.

На необходимость учитывать такое целевое назначение пониженной ставки налога, взимаемого при выплате трансграничных дивидендов, также обращено внимание в пункте 10 Обзора практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 12.07.2017.

Принимая во внимание изложенное, а также исходя из пункта 2 статьи 3, пункта 4 статьи 10 Соглашения от 04.05.1996, налоговая ставка 5 процентов применима и к тем доходам, которые *prima facie* названы процентами по долговым обязательствам, но в силу положений законодательства Российской Федерации о налогах и сборах признаются доходами инвестора, являющегося резидентом Финляндской Республики – его дивидендами, полученными от российской организации.

В данном случае общество имело непогашенную задолженность по долговым обязательствам перед иностранной компанией «SCL (BENELUX) B.V» (Нидерланды), единственным участником которой является компания «CONTAINER FINANCE LTD OY» (Финляндская Республика), владеющая косвенно более 20 процентов в уставном капитале российской организации.

Эта задолженность на основании пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса и с учетом сложившихся в судебной практике подходов (пункт 12 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 16.02.2017), признана контролируемой в связи с тем, что на

принятие решений о предоставлении займов налогоплательщику могла оказывать влияние компания «CONTAINER FINANCE LTD OY».

Исходя из положений пункта 4 статьи 269 и пункта 1 статьи 310 Налогового кодекса, проценты, начисленные по таким обязательствам, при их перечислении займодавцу квалифицируются для целей налогообложения в качестве дивидендов, уплаченных компании «CONTAINER FINANCE LTD OY».

Таким образом, с точки зрения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах перечисленные резиденту Королевства Нидерландов проценты могут рассматриваться как доход компании «CONTAINER FINANCE LTD OY», являющейся резидентом Финляндской Республики, от участия в капитале российской организации, при отсутствии спора о лице, имеющем фактическое право на доход и о государстве, резидентом которого оно является.

В таком случае, к данным выплатам может быть применено Соглашение от 16.12.1996, в том числе, положения подпункта «а» пункта 1 статьи 10, устанавливающие предельную налоговую ставку для дивидендов в размере 5 процентов.

Аналогичная позиция об определении условий применения пониженной налоговой ставки при выплате процентов, переклассифицированных в дивиденды согласно пунктам 2 и 4 статьи 269 Налогового кодекса, изложена в определениях Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 05.04.2018 № 305-КГ17-20231 и от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961.

Из материалов дела не следует, что применение пониженной ставки 5 процентов, предусмотренной подпунктом «а» пункта 1 статьи 10 Соглашения от 16.12.1996, в сложившейся ситуации приведет к предоставлению необоснованных преимуществ при налогообложении, например, в связи с отсутствием у компании «CONTAINER FINANCE LTD OY» фактического права на доход. Обстоятельства, которые бы свидетельствовали

о ненадлежащем применении льгот по налогам, предусмотренных международными договорами Российской Федерации об устранении двойного налогообложения, в ходе налоговой проверки инспекцией не установлены.

В то же время подход, занятый инспекцией и поддержанный судами, означает невозможность применения к дивидендам, выплаченным обществом, ни пониженной ставки, предусмотренной Соглашением от 16.12.1996, ни аналогичной пониженной ставки, предусмотренной подпунктом «а» пункта 2 статьи 10 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов от 16.12.1996 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество», в то время как факт осуществления иностранных инвестиций в российскую экономику (предоставления финансирования российской организации) никем не оспорен.

При рассмотрении дела общество представляло расчет, в соответствии с которым консолидированная условная доля участия компании «CONTAINER FINANCE LTD OY» в уставном капитале общества с учетом займов, предоставленных обществу данной компанией, а также контролируемые ею дочерними структурами - компаниями «SCL (BENELUX) B.V» (100% участия) и «CD HOLDING OY» (25% участия), приравниваемых для целей налогообложения к вложению в капитал общества, составила 32,7 процента, а абсолютная величина вложений – 747 млн.руб. Однако данные расчеты в нарушение статей 71 и 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации оставлены судами без оценки.

Кроме того, на основании подпункта «b» пункта 1 статьи 10 Соглашения от 16.12.1996 в отношении дивидендов, признаваемых полученными резидентом Финляндской Республики от российского предприятия, максимальная ставка налога во всяком случае не может превышать 12 процентов, что не учтено судами.

В отношении эпизода доначисления налога при прекращении обязанности по выплате процентов на основании соглашений о зачете

встречных однородных требований от 30.11.2014 и 30.06.2015, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит обжалуемые судебные акты подлежащими оставлению без изменения, исходя из следующего.

Как установлено пунктом 4 статьи 269 Налогового кодекса, положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с порядком, установленным пунктом 2 статьи 269 Налогового кодекса, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует контролируемая задолженность.

В силу пункта 3 статьи 309 Налогового кодекса доходы, перечисленные в пункте 1 статьи 309 Налогового кодекса, 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.

Вклад в имущество может быть осуществлен иностранным участником российской организации только за счет того, что ему принадлежит – распределенного в его пользу (выплаченного) дохода. При этом в силу вышеуказанных норм публичного права данный доход подлежит налогообложению у источника в Российской Федерации.

При рассмотрении дела судами установлено, что решения о внесении вкладов в имущество общества фактически исполнены в полном объеме: добавочный капитал сформирован и отражен в учете обществом не только исходя из величины ранее предоставленных займов, но и с учетом сумм начисленных по ним процентов. Таким образом, своими действиями общество по сути подтвердило факт выплаты дохода иностранному участнику в размере начисленных по займам процентов, перекавалифицированных в дивиденды, и факт распоряжения полученным доходом со стороны компании «CD HOLDING OY».

Следовательно, доводы общества об отсутствии экономического основания для взимания налога в сложившейся ситуации подлежат отклонению. Иной подход позволял бы не уплачивать налог ни при первоначальном формировании добавочного капитала за счет дохода иностранного участника, полученного из Российской Федерации, ни при последующем осуществлении выплат иностранному участнику, производимых за счет уменьшения этого добавочного капитала (пункт 2.3 статьи 309 Налогового кодекса), что не может быть признано правомерным.

При названных обстоятельствах Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что состоявшиеся по делу судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене в части на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые с существенными нарушениями норм материального и процессуального права, повлиявшими на исход дела, дело подлежит направлению в отмененной части на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области.

При новом рассмотрении дела судам следует учесть изложенную в настоящем определении правовую позицию, проверить доводы общества и возражения инспекции о достаточности доли и размера консолидированного участия компании «CONTAINER FINANCE LTD OY» в уставном капитале российской организации, с учетом применения пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса к предоставленным обществу займам, и выполнении в связи с этим всей совокупности условий, предусмотренных подпунктом «а» пункта 1 статьи 10 Соглашения от 04.05.1996 для применения пониженной налоговой ставки при выплате процентов, квалифицированных для целей налогообложения в качестве дивидендов.

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 Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 30.08.2018 по делу №А56-44788/2018, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.12.2018 и постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 04.03.2019 по тому же делу в части эпизода, связанного с переквалификацией выплаченных процентов в дивиденды, отменить.

Дело в указанной части направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области.

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

Председательствующий судья

Т.В. Завьялова

Судья

Н.В. Павлова

Судья

М.В. Пронина