



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № 309-КГ18-6366

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

07 сентября 2018 г.

Дело № А50-16961/2017

Резолютивная часть определения объявлена 05 сентября 2018 года.
Полный текст определения изготовлен 07 сентября 2018 года.

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

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

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе Управления Федеральной налоговой службы по Пермскому краю на постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.10.2017 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 09.02.2018 по делу № А50-16961/2017 Арбитражного суда Пермского края

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «ГалоПолимер Кирово-Чепецк» к Управлению Федеральной налоговой службы по Пермскому краю о признании недействительным решения от 10.02.2017 № 7 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части начисления налога на прибыль организаций в сумме 26 017 252 рублей 14 копеек, соответствующих сумм пени.

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «ГалоПолимер Кирово-Чепецк» - Богатырева Е.Л., Новикова О.А., Светлаков К.П.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Пермскому краю – Званков В.В., Картузова М.В., Матвиенко А.А., Суховеев Е.М., Шестакова О.В.

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:

Управлением Федеральной налоговой службы по Пермскому краю (далее – управление, налоговый орган) на основании решения от 30.12.2015 № 59 проведена повторная выездная налоговая проверка соблюдения обществом с ограниченной ответственностью «ГалоПолимер Кирово-Чепецк» (далее – общество) законодательства о налогах и сборах за период с 01.01.2012 по 31.12.2013.

По результатам повторной налоговой проверки управлением составлен акт от 24.10.2016 № 24-11/1/80/05689дсп и принято решение от 10.02.2017 № 7 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым обществу предложено уплатить 26 017 252 рубля 14 копеек не удержанного налога с доходов иностранной организации, а также 12 748 551 рубль 20 копеек пеней.

Решением Федеральной налоговой службы России от 30.05.2017 №СА-4-9/10184@ решение управления оставлено без изменения, апелляционная жалоба общества – без удовлетворения.

Не согласившись с решением управления, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать данный ненормативный правовой акт недействительным в части начисления налога на прибыль в размере 26 017 252 рублей 14 копеек и соответствующих сумм

пеней.

Решением Арбитражного суда Пермского края от 11.08.2017 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.10.2017 решение суда первой инстанции отменено, заявленное обществом требование удовлетворено.

Арбитражный суд Уральского округа постановлением от 09.02.2018 оставил без изменения постановление суда апелляционной инстанции от 16.10.2017.

Управление обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой на постановления судов апелляционной и кассационной инстанций, в которой просит их отменить, оставив в силе решение суда первой инстанции.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 12.07.2018 кассационная жалоба управления вместе с делом переданы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

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

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 (часть 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

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, начиная с 2007 года, обществом реализуется проект по утилизации отходов хладона-23 и гексафторида серы на собственном производстве, дающий возможность осуществлять куплю-продажу единиц сокращения углеводородных выбросов.

Между обществом и иностранной компанией Clean Development Investment S.A. (Канада) (далее – компания CDI) заключены договоры от 31.03.2011 № 1 и № 2 на оказание услуг и выполнение работ по развитию проекта по созданию, детерминации и продаже углеродных активов, предполагающие оценку потенциала сокращения выбросов, разработку концепции и основные принципы проекта сокращения выбросов, консультирование по вопросам осуществления проекта и т.п.

Во исполнение условий договоров общество в адрес компании CDI в течение 2012 года со своего валютного счета осуществило перечисление денежных средств в размере 130 086 260 рублей 69 копеек.

По результатам выездной налоговой проверки общества за период с 01.01.2010 по 31.12.2011 Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 7 по Кировской области вынесла решение от 15.03.2013 № 09-18/130 о привлечении к налоговой ответственности, которым обществу доначислен, в том числе налог на прибыль и начислены пени. В ходе проверки налоговый орган установил неправомерное отнесение обществом в состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, затрат по хозяйственным операциям с компанией CDI по названному договору.

Решением Арбитражного суда Кировской области от 08.05.2014 по делу №А28-10008/2013, оставленным без изменения постановлениями Второго арбитражного апелляционного суда от 31.07.2014 и Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 31.10.2014, обществу отказано в признании недействительным указанного решения налогового органа с учетом

доказанности отсутствия реальных хозяйственных отношений общества с компанией CDI и создания налогоплательщиком формального документооборота по исполнению не имеющих разумной деловой цели и экономического смысла договоров в целях получения необоснованной налоговой выгоды.

По итогам камеральной налоговой проверки представленной обществом уточненной налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за 2012 год Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Пермскому краю (далее – инспекция) вынесла решение от 13.12.2013 № 1099 о привлечении общества к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения и предложила уплатить доначисленный налог на прибыль, соответствующие суммы пеней и штрафа. Основанием для доначисления обществу налога на прибыль явились выводы инспекции о необоснованном предъявлении расходов в сумме 129 784 477 рублей 61 копейки по договорам с компанией CDI от 31.03.2011 №№ 1, 2.

Решением Арбитражного суда Пермского края от 19.03.2015 по делу № А50-4544/2014 обществу отказано в признании недействительным решения инспекции от 13.12.2013 № 1099, исходя из обстоятельств, установленных в рамках дела № А28-10008/2013.

Основанием для доначисления указанных сумм налога и пени в оспариваемом по настоящему делу решении управления, принятом по результатам повторной выездной налоговой проверки, послужил вывод инспекции о том, что общество в нарушение подпункта 10 пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый орган) не исполнило обязанность налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога на доходы иностранных организаций от источников в Российской Федерации с денежных средств в сумме 130 086 260 рублей 69 копеек, выплаченных компании CDI, вне связи с предпринимательской деятельностью.

Суд первой инстанции, отказывая обществу в удовлетворении заявленного требования, исходил из того, что денежные средства в указанной сумме перечислены обществом в адрес компании CDI вне связи с ведением ею предпринимательской деятельности, перечисление произведено в отсутствие какого-либо встречного представления от компании CDI обществу. Также суд учел наличие вступивших в законную силу судебных актов по делам № А28-10008/2013 и № А50-4544/2014, которыми установлен факт создания формального документооборота в отношении договоров и актов оказанных услуг.

При этом суд первой инстанции признал несостоятельной ссылку общества на Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Канады от 05.10.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» (далее - Соглашение), полагая, что в данном случае компанией CDI получены «другие доходы», которые в соответствии со статьей 21 Соглашения могут быть обложены в государстве, в котором доход возникает.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции и удовлетворяя заявленное требование, исходил из того, что признание сделки мнимой или притворной само по себе не означает, что имело место безвозмездное перечисление денежных средств, и согласно пункту 7 Соглашения компания CDI должна уплачивать налоги от своей деятельности на территории Канады. Вывод управления о том, что данная компания получила от общества доход не в связи с предпринимательской деятельностью, основан исключительно на том обстоятельстве, что компания CDI не отразила получение прибыли от общества, а расходы общества по отношениям с компанией CDI признаны неправомерными в связи с нереальностью работ (услуг), выполненных в рамках указанных договоров. Однако управлением не представлены иные сведения, в том числе о дальнейшем движении денежных средств после поступления их на счет компании CDI, о составе

учредителей, об исполнении налоговых обязательств за 2013-2015 годы. Суд апелляционной инстанции также отметил, что управлением в принципе не установлен плательщик налога на прибыль, в связи с чем оснований для его начисления не имеется.

Суд округа согласился с выводами суда апелляционной инстанции, признав их правильными.

Между тем, по мнению Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации, арбитражными судами апелляционной инстанции и округа не учтено следующее.

На основании пункта 3 статьи 247 Налогового кодекса для иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признаются доходы, полученные от источников в Российской Федерации, которые определяются в соответствии со статьей 309 Налогового кодекса. Налог в этом случае согласно подпункту 1.1 статьи 309, пункту 1 статьи 310 Налогового кодекса взимается посредством удержания его налоговым агентом – российской организацией, выплачивающей доход.

Из взаимосвязанных положений абзаца первого и подпункта 10 пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса следует, что перечень облагаемых налогом доходов иностранных организаций является открытым, однако территория Российской Федерации должна выступать местом возникновения экономической выгоды (дохода).

Одновременно, пункт 2 статьи 309 Налогового кодекса предусматривает исключение из состава налогооблагаемых доходов тех поступлений, которые получены иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества, кроме указанного в подпунктах 5 и 6 пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса (доходы от реализации акций (долей) организаций и доходы от реализации недвижимого имущества), а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории Российской Федерации.

Таким образом, в отношении именно дохода в виде дивидендов, процентов, роялти и аналогичных выплат, не связанного с ведением иностранной организацией деятельности в Российской Федерации (совершением операций по продаже товаров (работ, услуг), имущественных прав), налоговая юрисдикция Российской Федерации по общему правилу распространяется на все доходы, экономическим источником возникновения которых является территория государства.

Следовательно, если выплачиваемый иностранной организации доход прямо не упомянут в пункте 1 статьи 309 Налогового кодекса как подлежащий налогообложению, то при возникновении спора о наличии у российской организации, выплачивающей доход в пользу иностранного лица, обязанностей налогового агента, на налоговом органе лежит бремя доказывания следующих условий: возможность отнесения произведенных выплат к категории пассивного дохода; связь дохода с территорией Российской Федерации.

При этом, исходя из пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса и пункта 3 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», не исключается возможность изменения налоговым органом квалификации выплат, произведенных иностранной организацией, если доходы от активных операций (реализации товаров, работ или услуг, отчуждения имущественных прав) в действительности представляют собой скрытую форму выплаты пассивного дохода (дивидендов, процентов, роялти и аналогичных платежей) и подлежали отражению в учете в таком качестве.

По настоящему делу судами установлено, что денежные средства получены компанией CDI безвозмездно, поскольку предусмотренные договорами от 31.03.2011 № 1, № 2 услуги по развитию проекта по созданию, детерминации и продаже углеродных активов фактически не оказаны данным лицом и из дела не следует намерение их оказать.

Значимым обстоятельством в рамках настоящего спора является то,

что отсутствие встречного предоставления по сделке заранее осознавалось обществом в качестве участника формального документооборота при фактическом оказании услуг иными юридическими и физическими лицами. Такая оценка участию общества в отношениях по договорам от 31.03.2011 № 1, № 2 ранее была дана судами при рассмотрении дел № А28-10008/2013, № А50-4544/2014 и не опровергнута обществом при рассмотрении настоящего спора.

Судом первой инстанции, в частности, установлено, что компания CDI образована в провинции Квебек 25.01.2011 и согласно письму налогового агентства Канады не имеет активов и доходов. По сведениям налоговых органов Канады руководитель компании Julio Pires отрицает какую-либо связь с данной компанией и заявил об использовании его имени в подобной ситуации и ранее.

Отклоняя довод общества о наличии решения Верховного суда Канады провинции Квебек от 30.07.2015, которым с компании CDI в пользу общества взысканы денежные средства в спорной сумме ввиду неисполнения обязательств по договорам от 31.03.2011 № 1, № 2, суд первой инстанции отметил, что иск в пользу общества рассмотрен и удовлетворен судом Канады на основании affidavits, содержащего общую информацию о сделках и выборочные сведения об их исполнении, а также с учетом неявки ответчика - компании CDI. Этот факт с учетом отсутствия активов у компании CDI позволил суду сделать вывод о том, что общество обратилось в Верховный Суд провинции Квебек для получения решения в его пользу без цели действительного взыскания задолженности.

Таким образом, налоговым органом доказана недостоверность документов, на основании которых общество рассматривало выплаченные компании CDI денежные средства в качестве доходов от активных операций - платы за оказание услуг.

Следовательно, указанные денежные средства, при отсутствии иных доказательств, объясняющих природу платежа, по факту представляли собой

часть имущества (капитала) общества, связанного по источнику своего образования с территорией Российской Федерации, распределенного в пользу иностранной компании с ведома российской организации и на безвозвратной основе, то есть имела места выплата пассивного дохода.

В связи с этим является обоснованным вывод суда первой инстанции о том, что у общества на основании подпункта 10 пункта 1 статьи 309, пункта 1 статьи 310 Налогового кодекса и с учетом правовой позиции, выраженной в пункте 2 постановления 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», в рассматриваемом случае возникла задолженность перед бюджетом в размере налога, не удержанного при выплате дохода иностранной компании, а также соответствующих сумм пени.

С учетом изменения квалификации дохода, его налогообложение в Российской Федерации отвечает пункту 2 статьи 21 Соглашения, согласно которому другие доходы (не упомянутые в предыдущих статьях Соглашения) могут облагаться налогами в том государстве, из источников в котором они возникают, а статья 7 Соглашения применению не подлежала, поскольку посвящена налогообложению доходов от активных операций.

Вопреки выводам суда апелляционной инстанции и суда округа, непредставление налоговым органом сведений о дальнейшем движении денежных средств после поступления их на счет иностранной компании CDI и неустановлении действительного налогоплательщика, в рассматриваемом случае не могло являться основанием для вывода о незаконности доначисления налога российской организации, поскольку факт выплаты дохода иностранной организации установлен бесспорно и с этим обстоятельством пункт 1 статьи 310 Налогового кодекса связывает возникновение обязанностей налогового агента у российской организации, выплачивающей доход.

Судебная коллегия принимает во внимание, что налоговым органом в рамках инициативного обмена информацией, предусмотренного статьей 26

Соглашения, получены сведения, достаточные для изменения квалификации дохода, а обществом, участвовавшим в организации формального документооборота, не предпринимались какие-либо действия по раскрытию информации о действительном получателе дохода.

На основании статьи 9 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации лица, участвующие в деле, несут риск наступления последствий совершения или несовершения ими процессуальных действий.

С учетом изложенного, постановление суда апелляционной инстанции и постановление суда округа 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 решение суда первой инстанции – подлежит оставлению в силе.

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

определила:

постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.10.2017 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 09.02.2018 по делу № А50-16961/2017 Арбитражного суда Пермского края отменить.

Решение Арбитражного суда Пермского края от 11.08.2017 по тому же делу оставить в силе.

Председательствующий судья

Т.В.Завьялова

Судьи

М.К.Антонова

Д.В.Тютин