



АРБИТРАЖНЫЙ СУД ДАЛЬНЕВОСТОЧНОГО ОКРУГА

Пушкина ул., д. 45, г. Хабаровск, 680000, официальный сайт: www.fasdvo.arbitr.ru

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

г. Хабаровск

30 июня 2020 года

№ Ф03-1016/2020

Резолютивная часть постановления объявлена 25 июня 2020 года.

Полный текст постановления изготовлен 30 июня 2020 года.

Арбитражный суд Дальневосточного округа в составе:

председательствующего судьи Никитиной Т.Н.

судей Меркуловой Н.В., Филимоновой Е.П.

при участии:

от общества с ограниченной ответственностью «КСА Дойтаг Дриллинг»: Кондуков П.С., представитель по доверенности от 19.06.2020 № 190620FCO2804; Степанов А.В., представитель по доверенности от 20.03.2020 № 190320FCO2673;

от межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Сахалинской области: Грязнов Д.В., представитель по доверенности от 08.06.2020 № 04-02/23563; Бородина В.В., представитель по доверенности от 09.01.2020 № 04-02/00036;

от Управления Федеральной налоговой службы по Сахалинской области: Грязнов Д.В., представитель по доверенности от 09.06.2020 № 04-26/1; Бородина В.В., представитель по доверенности от 14.01.2020 № 04-26;

рассмотрев в судебном заседании в режиме онлайн кассационную жалобу межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Сахалинской области

на решение от 01.08.2019, постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 25.12.2019

по делу № А59-8433/2018 Арбитражного суда Сахалинской области

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «КСА Дойтаг Дриллинг» (ОГРН 1036500623884, ИНН 6501145907, адрес: 693008, Сахалинская область, г. Южно-Сахалинск, ул. Чехова, д. 78, этаж 6)

к межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Сахалинской области (ОГРН 1046500652527, ИНН 6501115412, адрес: 693000, Сахалинская область, г. Южно-Сахалинск, ул. Ленина, д. 105А)

третье лицо: Управление Федеральной налоговой службы по Сахалинской области (ОГРН 1046500652516, ИНН 6501154700, адрес: 693000, Сахалинская область, г. Южно-Сахалинск, ул. Карла Маркса, д. 14)

о признании недействительными решений

У С Т А Н О В И Л :

общество с ограниченной ответственностью «КСА Дойтаг Дриллинг» (далее – ООО «КСА Дойтаг Дриллинг», общество) обратилось в Арбитражный суд Сахалинской области с заявлением о признании недействительными решения межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Сахалинской области (далее – межрайонная ИФНС России № 1 по Сахалинской области, налоговый орган, инспекция) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 15.08.2018 № 12-12/227, решения Управления Федеральной налоговой службы по Сахалинской области (далее – Управление ФНС по Сахалинской области, управление) от 30.11.2018 № 179 в части признания правомерным начисления пеней и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением суда от 01.08.2019, оставленным без изменения постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 25.12.2019, требование общества о признании недействительным решения инспекции от 15.08.2018 № 12-12/227 удовлетворено. В части требования о признании недействительным решения Управления ФНС по Сахалинской области от 30.11.2018 № 179 производство по делу прекращено.

Законность принятых судебных актов проверяется в порядке и пределах, установленных статьями 284, 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ), по кассационной жалобе инспекции, полагающей, что судами допущены нарушения норм материального и процессуального права при несоответствии выводов фактическим обстоятельствам и имеющимся в деле доказательствам, в связи с чем налоговый орган просит обжалуемые судебные акты отменить в части признания недействительным решения инспекции от 15.08.2018 № 12-12/227 по эпизоду, связанному с доначислением налога на прибыль с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, удерживаемого налоговым агентом в размере 10 607 820 руб., при распределении прибыли непропорционально доле в уставном капитале.

Принять по делу в данной части новый судебный акт об отказе в удовлетворении требований общества.

Заявитель кассационной жалобы считает ошибочным вывод судов о том, что общество не должно исполнять обязанности налогового агента при выплате дивидендов (дохода) в сумме 212 156 394,07 руб., распределенных непропорционально доле участия «КСА DEUTAG HOLDINGS LTD» (Кипр) в капитале общества.

В отзыве на кассационную жалобу общество указало на несостоятельность изложенных в жалобе доводов, просит обжалуемые судебные акты оставить без изменения.

В судебном заседании кассационной инстанции, проведенном в режиме онлайн, представители инспекции на доводах жалобы настаивали, представители общества просили жалобу отклонить.

Суд кассационной инстанции, обсудив доводы, указанные в кассационной жалобе и отзыве, проверив правильность применения судами норм материального и процессуального права, соответствие выводов судов установленным по делу фактическим обстоятельствам и имеющимся в деле доказательствам, приходит к следующему.

Как следует из материалов дела, межрайонной ИФНС России № 1 по Сахалинской области проведена выездная налоговая проверка общества по ряду налогов за период с 01.01.2013 по 31.12.2015, по налогу на доходы физических лиц за период с 01.01.2013 по 30.11.2016.

По результатам проверки инспекция составила акт от 16.05.2018 №12-12/170, рассмотрев который и поступившие от налогоплательщика возражения, вынесла решение от 15.08.2018 № 12-12/277 об отказе в привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Этим решением обществу доначислен налог на прибыль с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, удерживаемый налоговым агентом за 2014 год в сумме 31229 419 руб. (в том числе - 10 395 663 руб. по ставке 5% из доходов, полученных в размере 207 913 266,20 руб. и 21 215 639 руб. по ставке 10% из доходов, полученных в размере 212 156 394,07 руб.), а также пени по указанному налогу в размере 8 522 101, 52 руб.

Основанием для принятия инспекцией решения послужил, в частности, вывод о невыполнении обществом обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога на прибыль с доходов, полученных в виде дивидендов в сумме 212 156 394,07 руб.,

выплаченных в пользу иностранной компании – «КСА DEUTAG HOLDINGS LTD» (Кипр), являющейся участником общества.

Решением управления от 30.11.2018 № 179 апелляционная жалоба общества на решение инспекции оставлена без удовлетворения.

Решением Федеральной налоговой службы (далее – ФНС) от 27.02.2019 № СА-4-9/3370@ решение инспекции от 15.08.2018 № 2-12/277, решение управления от 30.11.2018 № 179 отменены в части разницы между суммой доначисленного налога на прибыль с доходов, полученных от источников в Российской Федерации, удерживаемого налоговым агентом, рассчитанного по налоговой ставке 10%, и неуплаченной суммой налога на прибыль с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, удерживаемого налоговым агентом, рассчитанного по налоговой ставке 5%, а также соответствующих сумм пени.

Вместе с этим ФНС признала обоснованным вывод инспекции о неисполнении обязанности налогового агента в связи с неправомерным неудержанием и неперечислением в бюджет обществом налога на прибыль с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, удерживаемого налоговым агентом, при выплате дивидендов в сумме 212 156 394,07 руб., что составляет 50% от чистой прибыли «КСА DEUTAG HOLDINGS LTD» (Кипр), распределенной непропорционально.

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в арбитражный суд с рассматриваемым заявлением.

Признавая незаконным решение инспекции в обжалуемой части, суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу об отсутствии у общества как у налогового агента обязанности по начислению и удержанию налога на прибыль с доходов, полученных иностранной организацией при выплате денежных средств в сумме 212 156 394,07 руб., что составляет 50% от чистой прибыли «КСА DEUTAG HOLDINGS LTD» (Кипр), распределенной непропорционально, поскольку выплаченные денежные средства в указанной сумме не подпадают под термин «дивиденды» пункта 1 статьи 43 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Между тем судами обеих инстанций не учтено следующее.

Согласно пункту 6 статьи 275 НК РФ в случае, если организация, признаваемая в соответствии с НК РФ налоговым агентом, выплачивает доходы в виде дивидендов иностранной организации и (или) физическому лицу, не являющемуся налоговым резидентом Российской Федерации, налоговая база налогоплательщика - получателя дивидендов по каждой такой выплате определяется как сумма выплачиваемых дивидендов и к ней применяются налоговые ставки, установленные подпунктом 3 пункта 3 статьи 284 или пункта 3 статьи 224 НК РФ (если иные налоговые ставки не

предусмотрены международным договором Российской Федерации, регулирующим вопросы налогообложения).

Объектом налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, в соответствии со статьей 247 НК РФ являются доходы, полученные ими от источников в Российской Федерации, к числу которых в силу подпункта 1 пункта 1 статьи 309 НК РФ относятся дивиденды, выплачиваемые иностранной организации - акционеру (участнику) российской организации.

Статусом налогового агента при этом согласно пункту 1 статьи 310 НК РФ наделяются организации, производящие выплату дохода соответствующей иностранной организации.

Таким образом, иностранные организации, получающие доходы от источников в Российской Федерации, признаются налогоплательщиками налога с доходов, полученных такой организацией, который исчисляется и удерживается российской организацией или иностранной организацией, осуществляющей деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, при каждой выплате доходов, указанных в пункте 1 статьи 309 НК РФ.

В соответствии с абзацем 2 пункта 1 статьи 310 НК РФ налог с видов доходов, указанных в подпункте 1 пункта 1 статьи 309 НК РФ, исчисляется по ставке, предусмотренной подпунктом 3 пункта 3 статьи 284 НК РФ, согласно которому к доходам, полученным иностранной организацией в виде дивидендов по акциям российских организаций, а также дивидендов от участия в капитале организации в иной форме, применяется налоговая ставка 15%.

Согласно пункту 3 статьи 310 НК РФ в случае выплаты налоговым агентом иностранной организации доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) облагаются налогом в Российской Федерации по пониженным ставкам, исчисление и удержание суммы налога с доходов производятся налоговым агентом по соответствующим пониженным ставкам при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения, предусмотренного пунктом 1 статьи 312 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 312 НК РФ (в редакции, действовавшей в проверяемом периоде) при применении положений международных договоров Российской Федерации иностранная организация, имеющая фактическое право на получение дохода, должна предоставить налоговому агенту, выплачивающему такой доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в

государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства.

При предоставлении иностранной организацией, имеющей фактическое право на получение дохода, указанного подтверждения налоговому агенту, выплачивающему доход, до даты выплаты дохода, в отношении которого международным договором Российской Федерации предусмотрен льготный режим налогообложения в Российской Федерации, в отношении такого дохода производится освобождение от удержания налога у источника выплаты или удержание налога у источника выплаты по пониженным ставкам.

Таким образом, дивиденды, полученные иностранной организацией от участия в российской организации подлежат обложению налогом, удерживаемым налоговым агентом, и по общему правилу облагаются по ставке 15%, если иное не предусмотрено международным договором Российской Федерации.

При этом, учитывая, что статьей 7 НК РФ установлен приоритет правил и норм международных договоров Российской Федерации, содержащих положения, касающиеся налогообложения и сборов, над нормами НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, при налогообложении дохода в виде дивидендов, выплачиваемых резиденту Кипра, необходимо учитывать положения Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998 (далее – Соглашение).

В соответствии с правовой позицией, высказанной Верховным Судом Российской Федерации в определении от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961, в силу пункта 1 статьи 31 Венской конвенции о праве международных договоров (Вена, 23.05.1969) 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 соответствии с подпунктом «а» пункта 2 статьи 10 Соглашения пониженная налоговая ставка 5% 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).

Термин «дивиденды» при использовании в настоящей статье означает доходы от акций или других прав, которые не являются долговыми требованиями, дающих право на участие в прибылях, 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. Данный термин также означает любые выплаты по паям паевых инвестиционных фондов или аналогичных коллективных форм инвестирования (за исключением упомянутых в пункте 5 статьи 6 «Доходы от недвижимого имущества» Соглашения).

Из изложенных норм следует, что для применения пониженной налоговой ставки 5% при взимании налога необходимо, чтобы выплачиваемые резиденту Республики Кипр суммы квалифицировались как доход (дивиденды) от участия в капитале (вложения в капитал) российской организации.

При этом в тексте Соглашения нет условия о том, что дивидендами является доход, распределенный пропорционально доле в уставном капитале организации.

При рассмотрении дела суды установили, что участниками общества являлись ООО «КСА ДЕЙТАГ РАША» (далее – КСА РАША) и иностранная организация КСА DEUTAG HOLDINGS LTD (Кипр) (далее – КСА HOLDINGS, Компания).

В проверяемом периоде доли участников составляли: 51% принадлежал компании КСА РАША (5 125 500 руб.) и 49% принадлежали компании КСА HOLDINGS (4 924 500 руб.).

В соответствии с пунктом 15.2 устава общества от 2003 года чистая прибыль общества распределяется между его участниками следующим образом: КСА РАША имеет право на 1% чистой прибыли общества; КСА HOLDINGS имеет право на 99% чистой прибыли общества.

На внеочередном общем собрании участников ООО «КСА Дойтаг Дриллинг», состоявшемся 19.11.2014, учредителями общества было принято решение о распределении и выплате чистой прибыли, полученной налогоплательщиком по итогам 2012 года, в размере 424 312 788,13 руб.: в адрес КСА РАША - 4 243 127,88 руб. (составляет 1% от чистой прибыли общества); в адрес КСА HOLDINGS - 420 069 660,25 руб. (составляет 99% от

чистой прибыли общества), из них 49% чистой прибыли в размере 207 913 266,20 руб., распределяемой пропорционально доле, которой КСА HOLDINGS владеет в уставном капитале общества, и 50% оставшейся чистой прибыли в размере 212 156 394,07 руб., распределяемой в пользу названной компании непропорционально доле.

Таким образом, суды двух инстанций установили, что выплаченные иностранной компании денежные средства в размере 212 156 394,07 руб. представляют собой доход от участия в капитале (вложении в капитал) российской организации.

Следовательно, судами установлено, что для целей налогообложения спорные денежные средства рассматриваются в качестве дивидендов, полученных иностранной компанией от российской организации.

Вместе с тем обществом в качестве налогового агента был удержан налог на прибыль с доходов, полученных иностранной организацией от источника в Российской Федерации, только в отношении прибыли, распределенной в пользу КСА HOLDINGS, в размере 207 913 266,20 руб., и уплачен налог в размере 10 395 663,31 руб. по ставке 5%, установленной Соглашением.

Однако обществом в 2014 году не исчислен, не удержан, и не перечислен в бюджет налог на прибыль с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, удерживаемый налоговым агентом, при выплате дивидендов в сумме 212 156 394,07 руб., что составляет 50% от чистой прибыли «КСА DEUTAG HOLDINGS LTD» (Кипр), распределенной непропорционально.

Поскольку денежные средства в сумме 212 156 394,07 (50% от чистой прибыли общества, распределенной непропорционально) отвечают понятию «дивиденды», установленному в пункте 3 статьи 10 Соглашения, у судов в силу пункта 1 статьи 7 НК РФ отсутствовали основания для применения к выплаченным «дивидендам» положений пункта 1 статьи 43 НК РФ.

В связи с этим следует руководствоваться положениями статьи 10 Соглашения, согласно которым доход в виде дивидендов, выплаченных резиденту Кипра, подлежит налогообложению налогом на прибыль с доходов, полученных иностранной организацией от источников Российской Федерации по ставке, определяемой с учетом норм подпункта «а» пункта 2 статьи 10 Соглашения, в размере 5% при условии представления подтверждений, установленных пунктом 1 статьи 312 НК РФ.

В подтверждение соблюдения условий, установленных статьей 312 НК РФ представлен сертификат резидентства КСА HOLDINGS с апостилом от 19.02.2014.

На основании изложенного, вывод судов первой и апелляционной инстанций об отсутствии у общества обязанности исчислить налог на прибыль с доходов, полученных в виде дивидендов в сумме 212 156 394,07 руб., выплаченных в пользу иностранной компании – «КСА DEUTAG HOLDINGS LTD» (Кипр), признается судом кассационной инстанции основанным на неправильном применении норм материального права и не соответствующим фактическим обстоятельствам дела, что в силу частей 1 и 2 статьи 288 АПК РФ является основанием для отмены судебных актов в части признания недействительным решения инспекции от 15.08.2018 № 12-12/227 по эпизоду, связанному с доначислением налога на прибыль с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, в сумме 10 607 820 руб.

Принимая во внимание отсутствие необходимости установления новых юридически значимых обстоятельств и их доказывания, суд кассационной инстанции считает возможным, отменив решение Арбитражного суда Сахалинской области и постановление Пятого арбитражного апелляционного суда, исходя из полномочий, установленных пунктом 2 части 1 статьи 287 АПК РФ, принять в указанной части новый судебный акт.

Руководствуясь статьями 284, 286-289 **Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Дальневосточного округа**

П О С Т А Н О В И Л :

решение от 01.08.2019, постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 25.12.2019 по делу № А59-8433/2018 Арбитражного суда Сахалинской области в части признания недействительным решения межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Сахалинской области от 15.08.2018 № 12-12/227 по эпизоду, связанному с доначислением налога на прибыль с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, в сумме 10 607 820 руб., отменить.

Обществу с ограниченной ответственностью «КСА Дойтаг Дриллинг» в требовании о признании недействительным решения межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Сахалинской области от 15.08.2018 № 12-12/227 в части доначисления налога на прибыль с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, в сумме 10 607 820 руб. отказать.

В остальном судебные акты оставить без изменения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия и может быть обжаловано в Судебную коллегию Верховного Суда Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия, в порядке, предусмотренном статьей 291.1 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий судья

Т.Н. Никитина

Судьи

Н.В. Меркулова

Е.П. Филимонова