



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 14977/09

Москва

6 апреля 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего – Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Иванова А.А.;

членов Президиума: Андреевой Т.К., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Нешатаевой Т.Н., Маковской А.А., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 33 по Республике Башкортостан о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Башкортостан от 19.02.2009 по делу № А07-4281/2008-А-ГАР/КИН, постановления Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.04.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 21.07.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители заявителя – Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 33 по Республике Башкортостан – Овчар О.В., Родионов К.Б.

Заслушав и обсудив доклад судьи Вышняк Н.Г. и объяснения представителей участвующего в деле лица, Президиум установил следующее.

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 33 по Республике Башкортостан (далее – инспекция) в ходе выездной налоговой проверки общества с ограниченной ответственностью «Корус-Уфа» (далее – общество) за 2004 – 2006 годы выявлены нарушения им порядка исчисления и уплаты налогов, в том числе установлено, что обществом не исчислен и не удержан налог с дохода, выплаченного иностранному участнику общества – компании «Корус Трейдинг (Ю-Кей) Лимитед» (далее – компания), инкорпорированной в Великобритании, в виде дивидендов за 2003 год и 1-й квартал 2004 года в общей сумме 71 990 000 рублей.

По результатам проверки инспекцией принято решение от 06.02.2008 № 2 (далее – решение инспекции), которым обществу предложено уплатить в том числе налог с доходов, полученных компанией от источника в Российской Федерации, по ставке 15 процентов в сумме 10 798 500 рублей, пени и штраф, предусмотренный статьей 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

Общество оспорило решение инспекции в арбитражном суде, полагая, что оно не соответствует законодательству и нарушает права и законные интересы общества.

Решением Арбитражного суда Республики Башкортостан от 16.07.2008, оставленным без изменения постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.09.2008, решение инспекции признано частично недействительным, в том числе по названному эпизоду. При этом суды пришли к выводу, что у общества

отсутствовала обязанность удерживать налог с доходов, полученных иностранной организацией, поскольку выплата дивидендов фактически не производилась, по решению компании они были направлены на увеличение уставного капитала общества.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 09.12.2008 названные судебные акты отменил в части признания недействительным оспариваемого решения инспекции по эпизоду доначисления налога за 2004 год с доходов, полученных иностранной организацией от источника в Российской Федерации. В этой части дело направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Башкортостан.

Признавая судебные акты нижестоящих судов ошибочными в упомянутой части, суд кассационной инстанции, исходя из положений статей 41, 43, 223 Кодекса, указал, что при увеличении уставного капитала общества путем повышения номинальной стоимости доли в уставном капитале за счет дивидендов, подлежащих выплате участнику общества, у такого участника, в данном случае у компании – иностранной организации, возникает доход от источника выплаты.

Решением Арбитражного суда Республики Башкортостан от 19.02.2009 требование общества удовлетворено в части.

В ходе нового рассмотрения дела суд первой инстанции установил, что компания, открывшая свое подразделение в Республике Кипр, зарегистрирована в этом государстве как иностранная организация. Приняв во внимание, что местом расположения органов управления и контроля компании является территория Республики Кипр, суд со ссылкой на пункт 5 статьи 10 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» (далее – Соглашение) признал, что дивиденды,

выплаченные компании, не подлежали налогообложению на территории Российской Федерации.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.04.2009 решение суда первой инстанции от 19.02.2009 отменено в части удовлетворения требования о признании недействительным оспариваемого решения инспекции по эпизоду начисления 3 599 500 рублей налога с доходов, полученных иностранной организацией от источника в Российской Федерации, пеней и штрафа, предусмотренного статьей 123 Кодекса. В этой части обществу в удовлетворении требования отказано. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Отменяя частично указанное решение суда первой инстанции, суд апелляционной инстанции исходил из того, что в соответствии с подпунктом «а» пункта 2 статьи 10 Соглашения доход, полученный компанией в виде дивидендов, подлежал налогообложению на территории Российской Федерации по ставке 5 процентов.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 21.07.2009 отменил постановление суда апелляционной инстанции от 13.04.2009 и оставил в силе решение суда первой инстанции от 19.02.2009. При этом суд, сославшись на пункт 1 статьи 10 Соглашения, согласно которому дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом одного Договаривающегося Государства, резиденту другого Договаривающегося Государства, могут облагаться налогом в этом другом Государстве, пришел к выводу об отсутствии у общества обязанности по удержанию и перечислению в бюджет Российской Федерации упомянутого налога.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 19.02.2009, постановления суда апелляционной инстанции от 13.04.2009 и постановления суда кассационной инстанции от 21.07.2009

инспекция просит их отменить, поскольку считает, что они приняты с нарушением норм материального права. По мнению инспекции, представленные обществом доказательства постоянного местонахождения компании в Республике Кипр надлежащим образом судами не исследованы. Кроме того, инспекция полагает, что в данном деле подлежал применению подпункт «b» пункта 2 статьи 10 Соглашения, в силу которого общество должно было удержать сумму налога в размере 10 процентов от общей суммы выплаченных компании дивидендов.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и выступлениях присутствующих в заседании представителей заявителя, Президиум полагает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене по следующим основаниям.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 309 Кодекса дивиденды, выплачиваемые иностранной организации – акционеру (участнику) российской организации, относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов.

Пунктом 1 статьи 310 Кодекса определено, что 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, выплачивающими доход иностранной организации при каждой выплате доходов, указанных в пункте 1 статьи 309 Кодекса, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 2 статьи 310 Кодекса.

Подпунктом 4 пункта 2 статьи 310 Кодекса установлено, что исчисление и удержание суммы налога не производятся в случае выплаты доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в Российской Федерации, при

условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения, предусмотренного пунктом 1 статьи 312 Кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 312 Кодекса при применении положений международных договоров Российской Федерации иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства.

В деле имеется справка от 16.03.2004, выданная Департаментом внутренних доходов Министерства финансов Республики Кипр, удостоверяющая, что компания является налоговым резидентом этого государства, поскольку в нем находятся ее управляющие и контролирующие органы. Документ сопровождается переводом на русский язык и апостилирован.

Постоянное местонахождение компании в Республике Кипр подтверждено также документом, исходящим от Департамента регистрации компаний и управления имуществом Министерства торговли, промышленности и туризма (Никосия) от 22.01.2009, свидетельствующим, что данная компания, созданная в Великобритании, зарегистрирована на территории Республики Кипр как иностранная организация, органы управления и контроля которой расположены в Республике Кипр.

В результате исследования доказательств суды признали, что в 2004 году компания имела постоянное местонахождение в Республике Кипр и на момент выплаты дивидендов предоставила налоговому агенту подтверждение своего налогового резидентства, предусмотренное пунктом 1 статьи 312 Кодекса.

В соответствии с пунктом 1 статьи 10 Соглашения дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом одного

Договаривающегося Государства, резиденту другого Договаривающегося Государства, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.

Вместе с тем пунктом 2 статьи 10 Соглашения определено, что такие дивиденды могут также облагаться налогом в том Государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, и в соответствии с законодательством этого Государства, то есть в данном случае в соответствии с законодательством Российской Федерации. При этом указанный пункт Соглашения устанавливает, что если лицо, имеющее право на дивиденды, является резидентом другого Государства, то есть Кипра, то взимаемый таким образом налог не должен превышать:

а) 5 процентов от общей суммы дивидендов, если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, прямо вложило в капитал компании сумму, эквивалентную не менее 100 000 долларов США;

б) 10 процентов от общей суммы дивидендов во всех остальных случаях.

В момент выплаты дивидендов доля компании в уставном капитале общества не превышала 100 000 долларов США.

Таким образом, в настоящем деле подлежал применению подпункт «б» пункта 2 статьи 10 Соглашения и сумма налога, исчисленная в размере 10 процентов от общей суммы дивидендов, выплаченных компании, составляет 7 199 000 рублей.

Суды же первой и кассационной инстанций ошибочно руководствовались положениями пунктов 1 и 5 статьи 10 Соглашения.

Суд апелляционной инстанции, обоснованно признав общество лицом, обязанным удержать налог с дохода, выплачиваемого компании, вместо подпункта «б» пункта 2 статьи 10 Соглашения применил подпункт «а» этого пункта, считая, что налог подлежал удержанию по ставке 5 процентов, что составляет 3 599 500 рублей.

Кроме того, признавая частично правомерным оспариваемое решение инспекции о доначислении обществу налога, пеней и штрафа по

указанному эпизоду, суд апелляционной инстанции не учел, что налог на доходы иностранных организаций подлежит перечислению в бюджет за счет средств, причитающихся иностранной организации, а не самого налогового агента.

Следовательно, решение инспекции в части предложения обществу уплатить в бюджет сумму налога с дохода, полученного компанией, является неправомерным.

Поскольку общество не исчислило и не перечислило в бюджет причитающийся с иностранного лица налог, инспекция вправе была привлечь общество к ответственности, предусмотренной статьей 123 Кодекса, начислив штраф в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию с компании.

Однако сумму начисленного штрафа инспекция завысила, ошибочно исчисляя его от суммы налога 10 798 500 рублей, в то время как в данном случае налог с дохода, выплаченного компании, составляет 7 199 000 рублей.

Таким образом, инспекция была вправе начислить штраф в сумме 1 439 800 рублей.

Аналогичная ошибка допущена инспекцией и при начислении пеней, которые согласно статье 75 Кодекса подлежали начислению также от суммы налога 7 199 000 рублей.

При таких обстоятельствах обжалуемые судебные акты в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьями 303, пунктом 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Республики Башкортостан от 19.02.2009 по делу № А07-4281/2008-А-ГАР/КИН, постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.04.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 21.07.2009 по тому же делу отменить.

Решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 33 по Республике Башкортостан от 06.02.2008 № 2 в части начисления к уплате налога с доходов, полученных компанией «Корус Трейдинг (Ю-Кей) Лимитед» от источника в Российской Федерации, 719 900 рублей штрафа и пеней, начисленных от суммы налога 3 599 500 рублей, признать недействительным.

В удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «Корус-Уфа» о признании недействительным указанного решения инспекции в части начисления 1 439 800 рублей штрафа и пеней, начисленных от суммы налога 7 199 000 рублей, отказать.

Председательствующий

А.А. Иванов