

Комментарии к Определению ВС РФ от 07.09.2018 по делу N 309-КГ18-6366, А50-16961/2017

Москва – 21 сентября 2018 – **Sameta Tax Alert**

7 сентября 2018 года Верховный суд РФ вынес определение по делу N [А50-16961/2017](#), поставив, таким образом, точку в споре между ООО «ГалоПолимер Кирово-Чепецк» (далее также – Общество) и Управлением Федеральной налоговой службы по Пермскому краю (далее также – Налоговый орган). Суть спора состояла в следующем.

Между ООО «ГалоПолимер Кирово-Чепецк» и иностранной компанией – канадской организацией Clean Development Investment S.A. (Канада) (далее – CDI) в 2011 были заключены договоры на оказание услуг по развитию проекта по созданию, детерминации и продаже углеродных активов, предполагающих оценку потенциала сокращения выбросов, разработку концепции и основных принципов проекта сокращения выбросов, консультирование по вопросам осуществления проекта и т.п. По данным договорам Общество выплатило канадскому контрагенту более 130 млн рублей.

Считая выплату в размере более 130 млн рублей возмездной, связанной с исполнением услуг, Общество не удержало налог у источника как налоговый агент, поскольку посчитало, что такой обязанности у него не возникает. При этом Общество руководствовалось п. 2 ст. 309 НК РФ, предусматривающего исключение из состава налогооблагаемых доходов поступлений, которые получены иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества¹, а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории Российской Федерации.

Но Налоговый орган, прибегнув к концепции «преобладание существа над формой», указал в данном деле, что Общество, в нарушение пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ, не исполнило обязанность налогового агента. УФНС по Пермскому краю посчитало выплату Общества пассивным доходом CDI, который подлежал налогообложению у источника.

В итоге Верховный суд РФ принял сторону Налогового органа.

Что же «превратило» в данном деле выплату по договору оказания услуг в пассивный доход, приравненный дивидендам, процентам и роялти? – К выводу о том, что выплата канадскому контрагенту по договору является в действительности выводом капитала из России – а, соответственно, в контексте п. 2 ст. 21 СИДН России с Канадой² и ст. 309 НК РФ, «иным доходом» – Налоговый орган пришел, исходя из целой совокупности обстоятельств.

1. Номинальный характер деятельности иностранной компании

От компетентных органов Канады получена информация об отсутствии у CDI активов и доходов, подтверждения исчисления и уплаты налогов с доходов, полученных от Общества (за 2011 год CDI представила нулевые декларации). Местонахождение CDI на территории Канады не установлено. Указанный CDI адрес для направления корреспонденции является почтовым ящиком, к которому имеют отношения различные компании, акционер CDI – организация сомнительного характера. У руководителя CDI выяснили, что он не имеет никакого отношения к CDI, тем более что его имя уже использовали в подобной ситуации и ранее.

Здесь нужно сказать, что в ходе проведенных камеральной и выездной проверок, да и в ходе предыдущих дел (№ А28-10008/2013 и А50-4544/2014), в которых рассматривалась правомерность учета в расходах



Будем рады
ответить на Ваши вопросы



Евгения Мищерская
Помощник юриста
Налоговой практики Sameta
mishcherskaya@sameta.ru
+7 (495) 937 54 85

¹ 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)

² Соглашение между Правительством РФ и Правительством Канады от 05.10.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество». Пункты 1 и 2 статьи 21 Соглашения: «1. Виды доходов лица с постоянным местопребыванием в одном Договариваемом Государстве, независимо от того, где они возникают, о которых не говорится в предыдущих статьях настоящего Соглашения, облагаются налогом только в этом Государстве. 2. Однако, если такой доход получен лицом с постоянным местопребыванием в одном Договариваемом Государстве из источников в другом Договариваемом Государстве, такой доход может быть также обложен налогом в Государстве, в котором он возникает, в соответствии с законодательством этого Государства».

Общества по налогу на прибыль выплат по договорам с CDI и которые не закончились для Общества успешно, номинальность CDI и фиктивность документооборота по сделке с канадской компанией уже были доказаны. Уже после доначисления налога на прибыль ввиду неправомерности отнесения к налоговым расходам выплат в адрес CDI, в 2015 году, Общество решает обратиться в канадский суд с требованием о взыскании с компании CDI уже выплаченных ей денежных средств. Этим самым Общество, очевидно, собиралось избежать уплаты доначисленного налога, но лишний раз подтвердило фиктивность всей сделки. Обществу не повезло – в 2016-2017 гг. как вышестоящий налоговый орган УФНС по Пермскому краю провело повторную проверку, оценив сделку с CDI уже в аспекте международного налогообложения более строго и менее формально.

2. Ненадлежащий способ взыскания долга

Верховный суд провинции Квебек (Канада) рассмотрел иск ООО «ГалоПолимер Кирово-Чепецк» о взыскании выплаченных сумм с CDI в пользу Общества. При этом возникло еще одно достаточно важное противоречие, на которое Налоговый орган не мог не обратить внимание – в канадской юрисдикции Общество доказывало отсутствие оказания услуг, а в российской, напротив, действительность оказания услуг компанией CDI. При этом определенности добиться не удалось – в российском процессе у Общества не оказалось убедительных и подробных доказательств того, что услуги все-таки были оказаны.

Иск Общества в Канаде был удовлетворен на основании аффидавита³, а также было принято во внимание предписание о судебном решении в пользу истца ввиду неявки ответчика. В качестве доказательств в суд были представлены спорные договоры, платежные поручения, инвойсы. Однако акты «оказанных» услуг Общество в суд не направило. Аффидавит же содержал только общую информацию о сделках, в нем отсутствовали сведения о наличии актов об оказании услуг от CDI, отсутствовала информация об обстоятельствах сделки с компанией CDI, и было указано только на то, что ни одно из обязательств не выполнено надлежащим образом, а некоторые не были выполнены совсем.

Любопытно и то, что в договорах Общества с CDI было указано, что споры, возникающие в связи с этими договорами, должны рассматриваться в соответствии с Правилами Арбитражного Производства Арбитражем Торгово-Промышленной Палаты Женевы (Швейцария) в составе 3 арбитров. Установленный договором порядок соблюден не был, что также можно интерпретировать как отсутствие у Общества реального намерения вернуть выплаченные суммы.

Вышеизложенные факты привели и Налоговый орган и суд первой инстанции к выводу, что Общество, зная, что контрагент не находится на территории Канады и не сможет представить никаких возражений, самостоятельно определив и ограничив круг доказательств теми доказательствами, которые повлекут принятие положительного для Общества решения, целенаправленно обратилось в Верховный суд провинции Квебек (Канада), который не станет подробно рассматривать данное дело по существу, сугубо формально, лишь для получения положительного решения **без цели действительного взыскания какой-либо задолженности**. Никаких собственных мероприятий по розыску компании CDI и ее имущества Общество не предпринимало, что также скорее подтверждает, чем опровергает, довод Налогового органа о том, что выплата была на самом деле безвозмездным выводом капитала и никак не могла быть отнесена к реальному исполнению договора об оказании услуг между Обществом и CDI.

3. Работы (услуги), фактически выполнены не спорной иностранной компанией, а иными организациями, поэтому никакого встречного предоставления по договору со стороны CDI быть не могло.

Общество еще до заключения договоров с CDI располагало наработками других контрагентов, а также, имея в штате соответствующих специалистов, самостоятельно производило работы по осуществлению мониторинга, анализу данных, составлению изменений к имеющейся проектной документации – иными словами, все те услуги, которые по договору должна была оказать Обществу канадская CDI, Обществу уже

³ В англосаксонских юрисдикциях аффидавит (аффидевит) (от лат. affido — «клятвенно удостоверяю») – письменное показание (утверждение о факте), данное под присягой. Присяга принимается, и документ заверяется уполномоченным на это лицом. В зависимости от юрисдикции таким уполномоченным лицом может быть нотариус, судебный чиновник и др.

оказали другие российские организации и специалисты (расходы по этим договорам были для целей налогообложения учтены), либо же Общество с некоторыми работами справилось своими силами.

Поэтому экономического смысла заключение сделок с CDI не имело, что говорит в пользу довода Налогового органа о том, что выплата в пользу CDI на самом деле была выводом капитала из России.

По итогам спора с Налоговым органом Общество снова не смогло доказать ни того, что услуги фактически были оказаны, ни того, что оно не осознавало отсутствие встречного предоставления по сделке и не участвовало в фиктивном документообороте.

Нужно сказать, что суды апелляционной и кассационной инстанции, в отличие от суда первой инстанции, приняли сторону Общества и указали, что Налоговый орган не проследил дальнейшее движение денежных средств после поступления их на счет CDI и не установил действительного налогоплательщика. Однако Верховный Суд указал, – и на это следует обратить особое внимание – что это не может стать основанием для вывода о незаконности доначисления налога российской организации, поскольку факт выплаты дохода иностранной организации установлен бесспорно, а именно с этим обстоятельством п. 1 ст. 310 НК РФ связывает возникновение обязанностей налогового агента у российской организации, выплачивающей доход.

Из взаимосвязанных положений абз. 1 и пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ следует, что перечень облагаемых налогом доходов иностранных организаций является открытым, при этом территория Российской Федерации должна выступать местом возникновения экономической выгоды (дохода). Поэтому если доход, выплачиваемый иностранной организации, прямо не упомянут в п. 1 ст. 309 НК РФ как подлежащий налогообложению, при возникновении спора о наличии у российской организации, выплачивающей доход в пользу иностранного лица, обязанностей налогового агента, на налоговом органе лежит бремя доказывания ряда условий: возможность отнесения произведенных выплат к категории пассивного дохода; связь дохода с территорией РФ.

Исходя из всех обстоятельств, говорящих в пользу фиктивности сделки и отсутствия ее реального исполнения, Верховный Суд согласился с тем, что выплата Общества в адрес CDI – пассивный доход, а следовательно, Общество не выполнило свои обязанности налогового агента.

Выводы

Дело ООО «ГалоПолимер Кирово-Чепецк» продемонстрировало важную тенденцию: российские налоговые органы будут анализировать ту или иную выплату в пользу иностранного контрагента по существу – и в зависимости от реальности передачи товара, выполнения работ, оказания услуг и т.п. будут квалифицировать её как «активный доход», т.е. связанный с предпринимательской деятельностью и потому не подлежащий налогообложению у источника, или «пассивный» – в последнем случае на российскую организацию будет возложена обязанность удержать с выплаты сумму налога у источника.

Потому достаточно высока вероятность того, что российские налоговые органы будут квалифицировать любые выплаты без фактического встречного предоставления как не относящиеся к предпринимательской деятельности, следовательно, как пассивные, «иные доходы», особенно в случае злоупотреблений, и доначислять российским организациям суммы неудержанного налога у источника по ст. 310 НК РФ.

Поэтому даже при добросовестном ведении предпринимательской деятельности и реальном проведении операций следует иметь как можно больше доказательств того, что сделка действительно исполнялась. В случае же расторжения договоров следует предпринять меры для фактического взыскания задолженности с иностранного контрагента.

В данном информационном сообщении не рассматриваются все аспекты указанной проблематики. Назначением сообщения не является предоставление консультаций юридического или иного характера.

Если Вы не заинтересованы в получении информационных сообщений от Юридической фирмы Sameta или хотите сообщить нам о Ваших предпочтениях, пожалуйста, напишите нам на welcome@sameta.ru

Юридическая фирма Sameta

125009 Москва, Страстной бульвар, 4/3, строение 3. Тел.: +7 495 937 54 85