

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД ГОРОДА МОСКВЫ**

115191, г.Москва, ул. Большая Тульская, д. 17
<http://www.msk.arbitr.ru>

Именем Российской Федерации**РЕШЕНИЕ****Дело № А40-113217/16-107-982****31 октября 2016 года****г. Москва**

Резолютивная часть решения объявлена 23 сентября 2016 года
Полный текст решения изготовлен 31 октября 2016 года

Арбитражный суд г. Москвы в составе судьи Ларина М.В., единолично, при ведении протокола секретарем судебного заседания Можяевой Е.К., рассмотрев в открытом судебном заседании дело № А40-113217/16-107-982 по заявлению ПАО «Северсталь» (ОГРН 1023501236901, 162608, г. Череповец, ул. Мира, д.30) к ответчику МИ ФНС по крупнейшим налогоплательщикам № 5 (ОГРН 1047723039440, 129223, г. Москва, пр-кт Мира, ВВЦ, д.119, к.164) о признании недействительным решения от 30.09.2015 № 56-13-10/1096, при участии представителей заявителя: Муравьев Б. В., доверенность от 02.07.2015, паспорт; Голощапов А.Д., доверенность от 02.07.2015, паспорт; Трифанова А.А., доверенность от 06.10.2014, паспорт, Белов В.А., доверенность от 05.09.2016, паспорт, представителей ответчика: Грибков И.С., доверенность от 06.11.2015, удостоверение, Злобин А.В., доверенность от 11.04.2016, удостоверение, Горюнов А.И., доверенность от 05.05.2016, удостоверение, Званков В.В., доверенность от 05.10.2015, удостоверение, Ревякин А.В., доверенность от 06.11.2015, удостоверение,

УСТАНОВИЛ:

ПАО «Северсталь» (далее – общество, заявитель) обратилось в суд к МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 5 (далее – Инспекция, налоговый орган) с требованием о признании недействительным решения от 30.09.2015 № 56-13-10/1096 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – решение), с учетом изменений внесенных решением ФНС России по жалобе от 19.02.2016 № СА-4-9/2772@, в части начисления недоимки по налогу на прибыль организаций с доходов полученных иностранными организациями от источников в Российской Федерации в виде дивидендов в размере 696 059 841 р. и пеней по этому налогу в сумме 285 824 676 р.

Ответчик возражал против удовлетворения требований по доводам отзыва и письменных пояснений.

Суд определением от 3.08.2016 отказал в удовлетворении заявлений о вступлении в дело третьих лиц - иностранных компаний Astrosline Limited (Кипр), Loranel Limited (Кипр), Rayglow Limited (Кипр), Pearlgreen Limited (Кипр).

Выслушав лиц участвующих в деле, исследовав и оценив, имеющиеся в деле документы, суд пришел к выводу об отсутствии оснований для удовлетворения требований в виду следующего.

Как следует из материалов дела, инспекция проводила выездную налоговую проверку общества по вопросам правильности начисления и своевременности уплаты всех налогов и сборов за период с 01.01.2011 по 31.12.2011.

После окончания проверки составлен акт выездной налоговой проверки от 25.05.2015 № 56-13-10/602/2427, рассмотрены возражения и материалы проверки (протокол), вынесено решение от 30.09.2015 № 56-13-10/1096, которым: начислена недоимка по налогу на прибыль организаций в размере 12 762 083 р., налогу на прибыль организаций с доходов полученных иностранными организациями от источников в Российской Федерации в виде дивидендов (далее - налог на доход) в размере 696 059 841 р., НДС в размере 14 723 883 р., налогу на имущество организаций в размере 32 295 256 р., пени в общей сумме 302 389 379 р., уменьшена сумма заявленного к возмещению из бюджета НДС в размере 3 532 832 р., с предложением уплатить недоимку, пени и штрафы, внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета.

Решением ФНС России по апелляционной жалобе от 19.02.2016 № СА-4-9/2772@ оспариваемое решение инспекции отменено в части недоимки и пеней по налогу на имущество организаций, в остальной части решение оставлено без изменения и утверждено (заявление представлено в суд 18.05.2016).

Заявитель оспаривает пункты 2.1.4 и 2.1.5 решения инспекции, которыми установлена неуплата налога на доход в размере 696 059 841 р. и начисление пеней в размере 285 824 676 р.

По оспариваемым пунктам решения налоговым органом установлено, что общество в нарушении подпункта 1 пункта 1 статьи 309, пункта 1 статьи 310, пункта 2 статьи 287 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) при выплате дивидендов иностранным компаниям, зарегистрированным на территории Британских Виргинских Островах и являющимся конечными получателями дохода (конечный бенефициар), через транзитные (технические) иностранные компании "Astroshine Limited", "Lotanel Limited", "Rayglow Limited", "Pearlgreen Limited", зарегистрированные в Республике Кипр (конduitные компании), исчислило и удержало налог на доходы в качестве налогового агента по ставке 5%, установленной Соглашением 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), при наличии обязанности применять ставку налога установленную российским законодательством в виду отсутствия аналогичного соглашения с Британскими Виргинскими Островами.

Указанное нарушение повлекло неуплату налога с доходов за 2011 год в размере 696 059 841 р.

Основанием для вывода инспекции о необоснованном применении заявителем пониженной (льготной) ставки 5% к доходам выплаченным иностранным компаниям в 2011 году в виде дивидендов, послужили следующие обстоятельства:

- перечисление денежных средств в виде дивидендов от общества в адрес иностранных организаций, зарегистрированных на территории Республики Кипр, носило транзитный характер, с последующим выводом средств на взаимозависимые иностранные компании, зарегистрированные в Британских Виргинских Островах, являющиеся конечными бенефициарами – получателями дивидендов, при отсутствии Соглашения (Конвенции) об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и Британскими Виргинскими Островами,

- технический характер деятельности данных иностранных компаний, отсутствие иной деятельности, кроме получения и перевода денежных средств, поступающих от общества, а также подконтрольность всех действий заявителю.

Заявитель, оспаривая выводы налогового органа и произведенные им начисления, указывает на следующие нарушения:

1) применение льготы, предусмотренной пунктом 2 статьи 10 Соглашения является обоснованным в силу того, что действующее в проверяемом периоде законодательство о налогах и сборах не устанавливало критериев определения фактического бенефициарного собственника (конечного бенефициара) в отношении перечисляемого дохода (дивидендов);

2) для подтверждения наличия фактического права на распоряжение доходом достаточно обладать правом собственности на ценную бумагу, по которой начисляются дивиденды, что следует из положений приказа МНС РФ от 28.03.2003 № БГ-3-23/150;

3) иностранные акционеры общества, зарегистрированные в Республике Кипр, не имели никаких законных или договорных ограничений по распоряжению полученными дивидендами, самостоятельно осуществляли контроль над получаемой в виде дивидендов прибылью и вели нормальную инвестиционную деятельность, то есть не являлись техническими (кондуитными) компаниями.

Суд, рассмотрев доводы сторон и исследовав представленные доказательства, в том числе положения Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (далее – Модельная конвенция ОЭСР) об избежании двойного налогообложения и официальные комментарии к ней, установил следующее.

Согласно представленных документов в 2011 году в состав акционеров заявителя входили следующие иностранные организации:

- Astroshine Limited, Республика Кипр (с долей участия 19,99%),
- Loranel Limited, Республика Кипр (с долей участия 19,99%),
- Rayglow Limited, Республика Кипр (с долей участия 9,41%),
- Pearlgreen Limited, Республика Кипр (с долей участия 15,3%).

Из анализа положений уставов перечисленных выше иностранных организаций и информации, предоставленной компетентными финансовыми (налоговыми) органами Республики Кипр, судом установлены следующие обстоятельства, касающиеся схемы владения уставными капиталами этих иностранных компаний.

Акционерами Loranel Limited в 2011 году являлись компания Lanton Enterprises Limited (Британские Виргинские острова) с долей владения – 47% (акции класса А, что составляет 100% акций класса А) и компания Astromoon Limited (Кипр) с долей владения 53% уставного капитала (акции класса В).

Акционерами Astroshine Limited в 2011 году являлись компания Anters Associates Limited (Британские Виргинские острова) с долей владения – 47% (акции класса А, что составляет 100% акций класса А) и компания Astrozone Limited (Кипр) с долей владения 53% уставного капитала (акции класса В).

Единственным акционером компании Rayglow Limited является компания Huknai Associates Limited (Британские Виргинские острова), которая владеет 100% уставного капитала Rayglow Limited.

Уставный капитал компании PearlGreen Limited в 2011 году на 100% принадлежит непосредственному учредителю, а именно компании Eythorn Associates Limited (Британские Виргинские острова).

Все уставы перечисленных выше иностранных компаний являются практически идентичными, из них следует, что полномочия по назначению и смене Директоров иностранных компаний, голосованию на собраниях акционеров распространяются только на владельцев акций класса "А", в то время как владельцы акций класса «В» ограничены в праве голосовать на всех ежегодных годовых и внеочередных собраниях акционеров, и владеют лишь правом на получение распределяемых дивидендов.

На годовом общем собрании акционеров Общества от 27.06.2011 и внеочередном общем собрании акционеров от 30.09.2011 были приняты решения о выплате дивидендов за 2010 год, за первый квартал и первое полугодие 2011 года. Общая сумма выплаченных по указанным решениям акционеров дивидендов составляет 6 960 598 407,37 р., в том числе:

- в адрес Rayglow Limited выплачено 997 384 610,43 р. (платежные поручения от 04.07.2011 № 205189, от 04.07.2011 № 205197, от 04.10.2011 № 6335);

- в адрес Loranel Limited выплачено 2 153 388 265,69 р. (платежные поручения от 04.07.2011 № 205191; от 04.07.2011 № 205199; от 04.10.2011 № 6337);

- в адрес Astroshine Limited выплачено 2 153 388 265,69 р. (платежные поручения от 04.07.2011 № 205193, от 04.07.2011 № 205201, от 04.10.2011 № 6339);

- в адрес PearlGreen Limited выплачено 1 656 437 265,69 р. (платежные поручения от 04.07.2011 № 205195, от 04.07.2011 № 205203, от 04.10.2011 № 6341).

Из анализа представленных компетентными органами республики Кипр ответов на запросы инспекции и отчетов Совета директоров вышеуказанных иностранных компаний следует, что полученные иностранными компаниями Rayglow Limited, Loranel Limited, Astroshine Limited в виде дивидендов денежные средства преимущественно направлялись на выплату дивидендов в адрес акционеров данных компаний, а именно:

- согласно пункту 17 отчета у Astroshine Limited головной компанией является Anters Associates Limited (Британские Виргинские острова);

- согласно пункту 18 отчета у Loranel Limited головной компанией является Lanton Enterprises Limited (Британские Виргинские острова);

- согласно пункту 22 отчета компания Rayglow Limited контролируется Huknai Associates Limited (Британские Виргинские острова)).

- согласно отчету Pearlgreen Limited о движении денежных средств за 2011 год денежные средства, поступившие от общества в виде дивидендов, практически в полном объеме были направлены на погашение займов, ранее полученных от компании Sungrebe Investments Limited (Британские Виргинские острова), которая является аффилированным с заявителем лицом, что подтверждается списком аффилированных лиц по состоянию на 31.12.2011, а так же тем фактом, что компания Sungrebe Investments Limited (Британские Виргинские острова) косвенно участвует в уставном капитале компании Loranel Limited (Кипр).

Следовательно, фактически все полученные иностранными организациями дивиденды практически в полном объеме тем или иным образом направлялись в адрес иностранных компаний, зарегистрированных в юрисдикции Британских Виргинских островов, относящейся к оффшорной зоне (приказ Минфина России от 13.11.2007 № 108н).

Согласно данным из финансовой отчетности иностранных компаний они не обладают имуществом или иными предпринимательскими активами, кроме акций заявителя. Доходы иностранных организаций на 99% состоят из дивидендов, получаемых по акциям общества.

При этом, сами компании существенно ограничены в правах распоряжения единственным финансовым активом – акциями заявителя, что прямо следует из пункта 87 уставов компаний Loranel Limited, Astroshine Limited, Rayglow Limited и Pearlgreen Limited (в редакции 2011 года), которые содержат значительные ограничения прав директоров компаний в отношении акций, в том числе:

- компании имеют право купить больше акций, принять акции в качестве подарка или вклада в компанию или получить в собственность компании акции путем обмена или передачи прав;

- директора компаний Loranel Limited, Astroshine Limited могут только принять решение о залоге акций в адрес ОАО «АБ «Россия» или обменять их в рамках сделки с другим лицом, входящим в группу компаний заявителя (Lybica Holding B.V. – аффилированное лицо общества), при этом все права и обязательства по таким сделкам переходят к Rayglow Limited, а также распоряжаться акциями в пользу Rayglow Limited;

- директора компании Rayglow Limited обладают правом принять решение об обмене акций с Pearlgreen Limited и Lybica Holding B.V. (аффилированное лицо

общества), передать их номинальному держателю, распоряжаться акциями в пользу Pearlgreen Limited, Loranel Limited и Astroshine Limited;

- директора компаний не вправе самостоятельно принимать решения о выбытии акций.

Следовательно, фактически ни одно из перечисленных прав не содержит возможности реализации акций стороннему лицу, не входящему в группу компаний заявителя, соответственно, принять решение о реализации акций могут только собственники иностранных компаний, зарегистрированные на территории Британских Виргинских островов.

Учитывая изложенное, суд считает, что ограничение на отчуждение и использование единственного финансового актива иностранных компаний (акций заявителя) свидетельствует о том, что компании не имеют нормальных инструментов для ведения предпринимательской деятельности и существуют преимущественно с целью владения акциями заявителя.

Ссылка заявителя на пункты 115-119 уставов в качестве доказательства самостоятельности указанных компаний судом не принимается, поскольку данные пункты касаются порядка принятия решения по выплате собственных дивидендов, а не возможности использования ценных бумаг принадлежащих компаниям по собственному усмотрению.

Суд также учитывает, что реальной прибыли от осуществления какой-либо деятельности иностранные компании не получали, поскольку никакую деятельность за исключением выплаты дивидендов своим акционерам не осуществляли, в связи с чем, ссылки на пункты 115-119 устава в данном случае не опровергают общий вывод о техническом характере деятельности спорных иностранных компаний, что дополнительно подтверждается следующим:

- согласно анализа финансово-хозяйственной отчетности иностранных организаций они не имеют иного движимого и недвижимого имущества кроме акций и глобальных депозитарных расписок заявителя, при этом иностранные компании не уплачивали налоги на территории Кипра в 2010 году, связанные с ведением предпринимательской деятельности;

- согласно отчетам о движении денежных средств иностранные компании имели возможность выплатить дивиденды своим акционерам только из сумм дивидендов, выплаченных заявителем, при этом выплаты дивидендов иностранными компаниями производились незадолго после получения денежных средств от общества;

- в ходе судебного заседания представитель заявителя на вопрос суда устно подтвердил, что у иностранных организаций отсутствует иной источник получения денежных средств для выплаты дивидендов своим акционерам, помимо получения дивидендных выплат от общества.

Следовательно, судом установлено и документально подтверждено, что компании Rayglow Limited, Loranel Limited, Pearlgreen limited и Astroshine Limited фактически не несут реальных функций по эффективному управлению собственными активами и распоряжением получаемого дохода, что в совокупности с фактами осуществления регулярного транзита получаемых дивидендов в адрес иных иностранных организаций, зарегистрированных в оффшорных юрисдикциях, свидетельствует, что основной функцией иностранных компаний является обеспечение благоприятного налогового режима распределения прибыли общества при её выведении в оффшорные зоны путем применения льготной ставки налогообложения дивидендов.

Довод заявителя о полной самостоятельности спорных иностранных компаний, в том числе в части использования полученных от общества дивидендов, со ссылкой на ответы Главного Управления международного отдела налоговой службы Республики Кипр от 07.01.2016 и от 17.03.2016, судом не принимается, поскольку это довод противоречит не только перечисленным выше обстоятельствам, но и следующим дополнительно приведенным налоговым органом основаниям для признания искусственного характера деятельности иностранных компаний:

- компании Loranel Limited и Astroshine Limited зарегистрированы по одному адресу;
- одним из директоров Rayglow Limited, Loranel Limited и Astroshine Limited в 2011 году являлось одно и то же физическое лицо;
- расчетные счета иностранных организаций открыты в одном иностранном кредитном учреждении – Marfin Popular Bank Public Co LTD;
- отчеты Совета директоров Astroshine Limited, Loranel Limited, Rayglow Limited подписаны одним и тем же лицом – директором Анастасиосом Телевантидисом (Anastasios I Televantides);
- все иностранные организации имеют схожие между собой уставы, содержащие идентичные ограничения в правах распоряжения основными финансовыми активами;
- финансово-хозяйственная деятельность всех иностранных компаний преимущественно обладает общими чертами, связанными с отсутствием иной предпринимательской деятельности, не связанной с получением дивидендов по акциям заявителя.

Ответ Главного Управления международного отдела налоговой службы Республики Кипр содержит всего лишь основанное на анализе положений уставов утверждение, что спорные иностранные компании являются полноправными собственниками своих активов и прибыли, при этом, ни из ответа, ни из дальнейшей переписки невозможно определить источник информации о самостоятельности данных компаний, в то время как приведенный выше анализ финансовой отчетности и информации о движении денежных средств полностью опровергает данное утверждение.

Учитывая изложенное, суд, проанализировав перечисленные выше обстоятельства в совокупности, соглашается с выводом налогового органа в оспариваемом решении, что компании Rayglow Limited, Loranel Limited, Astroshine Limited, Pearlgreen Limited не являются фактическими собственниками в отношении перечисляемого в их адрес дохода в виде дивидендов или зама, а исполняют функции технического агента для перечисления денежных средств аффилированным с заявителем иностранным компаниям, зарегистрированным в оффшорной юрисдикции (Британские Виргинские Острова), с единственной целью применения льготной ставки налогообложения при выплате дивидендов.

Довод общества об использовании компанией Pearlgreen Limited полученных дивидендов на погашение займа аффилированной с заявителем компании Sungrebe Investments Limited (Британские Виргинские острова), в отличие от других компаний перечисляющих полученные средства в качестве дивидендов, что, по мнению общества, свидетельствует о самостоятельной деятельности этой компании, судом не принимается в виду следующего.

Судом из анализа представленных документов и пояснений установлено, что заем был ранее выдан для покупки акций общества, в связи с чем, фактически заявитель выплаченными дивидендами погасил ранее полученный заем на покупку акций, что равноценно переводу денежных средств в виде дивидендов через техническую компанию в оффшорную юрисдикцию, то есть аналогично выплате за счет дивидендов заявителя дивидендов акционерам, зарегистрированным в оффшорной юрисдикции.

При этом, в данном случае не имеет существенного значения форма перевода полученных от заявителя денежных средств – в виде выплаты дивидендов аффилированным с обществом компаниям, зарегистрированным в оффшорной юрисдикции или погашения займа ранее выданного такой же аффилированной с заявителем компании с целью покупки акций общества, поскольку и в том, и в другом случае, денежные средства полученные в виде дивидендов переводятся аффилированным с заявителем компаниям под контролем этих иностранных организаций либо в соответствии с уставными документами, либо в соответствии с требованием договора.

По вопросу не применения к налогообложению дохода в виде выплаченных иностранным компаниям дивидендов льготной ставки и положений Соглашения, с учетом установленных выше обстоятельств, касающихся технического характера деятельности прямых получателей дивидендов и наличия конечных бенефициаров этих дивидендов, зарегистрированных в оффшорной юрисдикции, судом установлено следующее.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 309 НК РФ дивиденды, выплачиваемые иностранной организации – акционеру (участнику) российской организации подлежат обложению налогом и удержанию у источника выплаты доходов.

При этом, пунктом 2 статьи 310 НК РФ предусмотрена обязанность налогового агента исчислять и удерживать налог на доходы в виде дивидендов иностранного лица, не имеющего постоянного представительства в Российской Федерации, с учетом положений, действующих на момент выплаты международных соглашений об избежании двойного налогообложения

Согласно подпункту 3 пункта 3 статьи 284 НК РФ к налоговой базе по доходам, полученным в виде дивидендов иностранными организациями от российских организаций, применяется ставка налога в размере 15 процентов.

Статьей 7 НК РФ предусмотрено, что если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотрены НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 2 статьи 10 Соглашения дивиденды могут облагаться налогом в том государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, и в соответствии с законодательством этого Государства, но если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, является резидентом другого Государства, то взимаемый таким образом налог не должен превышать:

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

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

Из конструкции данной нормы Соглашения следует, что возможность применения в стране источника дохода льготной 5% ставки поставлена в зависимость от одновременного соблюдения двух следующих условий:

1) лицо, обладающее фактическим правом, на дивиденды должно являться резидентом «другого договаривающегося государства» (в данном случае резидентом Республики Кипр);

2) лицо, обладающее фактическим правом на дивиденды, вложило в капитал компании, которая выплачивает дивиденды сумму эквивалентную не менее 100 000 долларов США.

Следовательно, применение льготной ставки, предусмотренной пунктом 2 статьи 10 Соглашения возможно при условии того, что лицом, обладающим фактическим правом на дивиденды, является резидент Республики Кипр, что прямо вытекает из положений Соглашения.

При этом, налогоплательщик полагает, что под лицом, обладающим фактическим правом, на дивиденды понимается любое лицо, обладающее формальными предпосылками для получения дохода (правом собственности на ценную бумагу).

Суд считает неверным толкование статьи 10 Соглашение приведенное заявителем по следующим основаниям.

Указанное в пункте 2 статьи 10 Соглашения о "наличие у получателя дохода фактического права на распоряжение дивидендами" связано с пресечением возможного незаконного использования преимуществ, предоставляемых Соглашением, что прямо следует из пункту 9.5. Комментариев к статье 1 Модельной конвенции ОЭСР, согласно

которому "...преимущества конвенции об избежании двойного налогообложения не должны предоставляться в тех случаях, когда главной целью определенных сделок или соглашений является обеспечение более выгодного положения в части налогообложения и когда получение более благоприятного режима в этих условиях противоречит целям и задачам соответствующих договорных положений...».

Данные положения комментариев к Модельной конвенции ОЭСР устанавливают общий принцип недопустимости использования международных соглашений в целях уклонения от уплаты налогов путем применения льготных ставок, предусмотренных Соглашением.

В комментарии к статье 10 Модельной конвенции ОЭСР, посвященной дивидендам (пункт 12), указано, что «...Требование о бенефициарной собственности было введено в пункте 2 статьи 10 в целях прояснения значения слов «выплачиваемые...резиденту» как они используются в пункте 1 этой статьи. Из этого со всей очевидностью следует, что государство источника не обязано отказываться от права на налогообложение дивидендов только потому, что доход был немедленно получен резидентом государства с которым государство источника заключило конвенцию. Термин «собственник-бенефициар» не используется в узком техническом смысле, скорее его следует толковать в контексте и в свете целей и задач конвенции, включая избежание двойного налогообложения и предупреждение уклонения от уплаты налогов...».

Следовательно, пункт 12 комментариев к Модельной конвенции ОЭСР закрепляет право государства не предоставлять возможность применения льготных положений Соглашения в случаях, когда использование Соглашения противоречит целям, в том числе, связанным с борьбой с уклонением от уплаты налогов.

Более конкретно данные положения раскрыты в пункте 12.1 комментариев к статье 10 модельной конвенции, в котором указано следующее:

«В случае если некую статью доходов получает резидент одного Договаривающегося государства, действующий в качестве агента или получателя, то для государства источника было бы несовместимым с целями и задачами Конвенции предоставление налоговой льготы или освобождения от налога лишь по причине статуса непосредственного получателя дохода в качестве резидента другого Договаривающегося государства.

Непосредственный получатель дохода в этой ситуации подпадает под критерии резидента, при этом, вследствие этого статуса, возможность двойного налогообложения не возникает, поскольку такой получатель не считается владельцем дохода в целях налогообложения в государстве постоянного пребывания.

Столь же несовместимым с целями и задачами Конвенции для государства источника является предоставление налоговой льготы или освобождения от налога в случае, когда резидент одного из Договаривающихся государств, за исключением отношений агента или поверенного, просто выступает в качестве подставного лица для другого лица, которое фактически является бенефициаром рассматриваемого дохода».

По этим причинам в докладе Комитета по бюджетным вопросам, озаглавленном «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование подставных компаний» (Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies), сделан вывод о том, что подставная компания обычно не может рассматриваться в качестве собственника-бенефициара, если, даже будучи формальным собственником, она практически имеет весьма узкие полномочия, которые делают ее применительно к рассматриваемому доходу всего лишь фидуциарием, или управляющим, действующим от имени заинтересованных сторон».

Указанный доклад лег в основу изменений и дополнений в 2014 году пункта 12 комментариев к Модельной конвенции пунктами 12.2-12.6, в которых более подробно раскрыто понятие «технической (подставной/конduitной) компании» и «конечного бенефициара», в связи с чем, может применяться в качестве неотъемлемой части Модельной конвенции ОЭСР в редакции действующей в 2010 – 2013 годах.

Перечисленные выше положения комментариев к Модельной конвенции ОЭСР прямо указывают на то, что фактическим собственником дохода (бенефициаром) не может являться компания, которая исполняет в отношении получаемого дохода функции, связанные с техническим хранением или передачей получаемого дохода иному лицу.

Поскольку ранее судом по настоящему делу был установлен факт несамостоятельности иностранных организаций Astroshine Limited, Loranel limited, Pearlgreen limited, Rayglow limited, отсутствия в их операциях данных о ведении реально самостоятельной финансово-хозяйственной деятельности, а также сделан вывод, что эти компании в действительности не располагают правом по распоряжению получаемым в виде дивидендов доходом, то с учетом перечисленных выше положений пункта 12 комментариев к Модельной конвенции ОЭСР, суд считает, что на формально перечисленные указанным иностранным компаниям дивиденды не распространяется действие Соглашение, в том числе в части уплаты налога с дохода в виде дивидендов налоговым агентом по пониженной (льготной) ставке.

Налогообложение выплаченных дивидендов производится исходя из факта получения дохода конечными бенефициарами в оффшорной юрисдикции (Британские Виргинские Острова), с которой соглашение об избежании двойного налогообложения отсутствует, поэтому налог удерживается и уплачивается по ставке действующей в российском законодательстве.

Довод заявителя о неправомерности применения комментариев к Модельной конвенции ОЭСР судом не принимается, поскольку основные положения Соглашения в части дивидендов практически в полном объеме соответствует тексту Модельной Конвенции, в связи с чем при толковании текста Соглашения судом может учитываться позиция, изложенная в официальных комментариях к Модельной конвенции ОЭСР в отношении дохода и капитала.

Указанный вывод подтверждается постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2011 № 8654/11, определением Верховного Суда РФ от 18.03.2016 по делу № 305-КГ15-14263, А40-87775/1.

Кроме того, при принятии официальных Комментариев 2010 года к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения на доходы и капитал, в указанный документ отдельным разделом включены "Позиции государств, не являющихся членами ОЭСР, в отношении модельной налоговой конвенции ОЭСР" с указанием Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам следующего "... поскольку Модельная налоговая конвенция оказывает влияние далеко не только на страны-участницы ОЭСР, в ее развитие должны вносить свой вклад страны, не входящие в ОЭСР. В связи с чем, этим странам должна быть предоставлена возможность указать, какими положениями Статей или положениями толкования, приведенного в Комментарий" страны не согласны" (далее - раздел "Позиции стран, не являющихся участниками ОЭСР").

Пунктом 4 Вступления к указанному разделу одной из стран, взгляды чьих экономик на Модельную налоговую конвенцию отражены, является Россия. По тексту Раздела "Позиции стран, не являющихся участниками ОЭСР" Россией выражено согласие с толкованием и применением всех основных положений Модельной налоговой конвенции и Официальных Комментариев к ней.

Следовательно, Россия признала за собой право руководствоваться положениями данного документа. По отношению к толкованию статьи 10 комментариев к Модельной конвенции ОЭСР Россией указывается лишь на то, что оставляет за собой право не включать требование о том, что компетентные органы должны по взаимному соглашению установить способ применения пункта 2 статьи 10 Модельной конвенции ОЭСР.

Соответственно, у Российской Федерации как у страны, руководствующейся рамочным соглашением об избежании двойного налогообложения, отсутствуют оговорки к толкованию положений статьи 10 Соглашения, указанному в официальном комментарии к Модельной конвенции ОЭСР.

Суд также учитывает положение пункта 31 Венской Конвенции о праве международных договоров от 23.05.1969, согласно которому 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. Для целей толкования договора наряду с контекстом учитываются, в том числе, последующая практика применения договора, которая устанавливает соглашение участников относительно его толкования или любые соответствующие нормы международного права, применяемые в отношениях между участниками.

Учитывая изложенное, суд считает, что наличие комментариев к Модельной конвенции ОЭСР в совокупности с тем обстоятельством, что Российская Федерация фактически участвует в формировании собственной позиции, изложенной в данных комментариях, свидетельствует о том, что данный документ является документом, определяющим практику применения международного договора, в связи с чем может и должен учитываться при толковании положений Соглашения, в том числе в рамках судебного разбирательства и при принятии решения по налоговой проверке.

Ссылка заявителя на новую редакцию Комментариев к статье 10 Модельной конвенции ОЭСР, действующей с 2014 года, судом в качестве основания для изменения вывода о техническом характере деятельности спорных иностранных компаний и изменения оснований для применения позиции о налогообложении дивидендов исходя из места регистрации конечного бенефициара, не принимается по следующим основаниям.

Фактически новая редакция Комментариев к статье 10 Модельной конвенции ОЭСР дублирует все основные принципы, заложенные в редакции комментариев 2010 года и связанные с невозможностью применения пункта 2 статьи 10 Соглашения по отношению к компаниям, исполняющим роль технического агента для перечисления прибыли в адрес организаций, не обладающих правом применять льготные положения международных соглашений.

В новой редакции более подробно раскрывается механизм определения технической компании (кондуита), под который в любом случае попадают спорные иностранные организации.

Ссылки на определенные абзацы пункта 12.4 комментариев также не принимаются, поскольку вырваны из контекста и противоречат общим принципам и положениям изложенным в пунктах 12.3 и 12.4 комментариев, согласно которым «... прямой получатель дивидендов не является «собственником – бенефициаром», поскольку право получателя использовать дивиденды ограничено договорными или правовыми обязательствами по передаче полученной выплаты другому лицу. Подобное обязательства обычно проистекает из соответствующих правовых документов, но также может возникнуть на основе фактов или обстоятельств, свидетельствующих о том, что, по существу, получатель явно не обладает правом использования дивидендов без ограничений, наложенных договорными или правовыми обязательствами по передаче полученной выплаты другому лицу».

Довод о необходимости применения в спорной ситуации Методических рекомендаций по применению отдельных положений главы 25 НК РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, утвержденных приказом МНС РФ от 28.03.2003 № БГ-3-23/150 судом не принимается, поскольку указанные рекомендации касаются разъяснения порядка документальной проверки обоснованности применений различных соглашений и не касаются вопросов неправомерного использования преимуществ международных соглашений об избежании двойного налогообложения с целью получения необоснованной налоговой выгоды.

Суд также при принятии решения учитывает следующие обстоятельства, свидетельствующие в совокупности о получении заявителем необоснованной налоговой выгоды.

Пунктом 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды» (далее – постановление Пленума ВАС РФ № 53) предусмотрено, что представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды (право на получение возмещения налога) является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах неполны, недостоверны или противоречивы.

Налоговая выгода на основании пункта 9 Постановления Пленума ВАС РФ № 53 не может быть самостоятельной целью деятельности налогоплательщика, оценка обоснованности или необоснованности полученной налогоплательщиком налоговой выгоды производится исходя из оценки направленности совершенных им операций на достижение определенного экономического эффекта.

В случае, если судом будет установлено, что целью деятельности налогоплательщика является не достижение экономического эффекта от совершенных им операций, а только получение налоговой выгоды, то вне зависимости от принципов свободы договора или нарушение его контрагентами налоговых обязательств такая выгода будет признана необоснованной.

Пунктами 7 и 8 Постановления Пленума ВАС РФ № 53 предусмотрено, что если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

Судом установлено, что с учетом полученных в ходе проверки доказательств заявитель не мог не знать о том, что направляемые в адрес иностранных организаций, зарегистрированных на территории Республики Кипр, дивиденды перечисляются в адрес организаций, зарегистрированных на территории Британских Виргинских островов, в связи с чем, его действия направлены на получение необоснованной налоговой выгоды в виде применения более низкой налоговой ставки, предусмотренной Соглашением.

Учитывая изложенное, поскольку судом установлено, что при перечислении дивидендов в адрес компаний, зарегистрированных на территории Республики Кипр, по существу экономической целью являлось осуществление транзита денежных средств в адрес компаний, зарегистрированных в оффшорных зонах, то документальное подтверждение наличия у акционеров права собственности на акции заявителя не может быть достаточным основанием для применения льготной ставки, предусмотренной Соглашением.

По доводу общества об отсутствии учета инспекцией при расчете сумм пеней переплаты по налогу на прибыль организаций судом установлено следующее.

Согласно приложению к решению (протокол расчета пеней) пени рассчитаны налоговым органом по налогу на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями и от иностранных организаций российскими организациями за период с 05.07.2011 по 30.09.2015 (дата вынесения решения).

При этом, несмотря на то, что переплата и недоимка возникли у общества по одному федеральному налогу (налогу на прибыль), учитываются они на разных КБК, зачисляемые в разных пропорциях и разные сроки в связи с включением таких налогов в доходные части бюджетов разных уровней.

Более того, налог на доходы общество уплачивало в качестве налогового агента, а налог на прибыль в качестве налогоплательщика, в связи с чем, переплата по налогу на прибыль организаций не может в силу особенностей исчисления и уплаты налога

налоговым агентом (статьи 24, 45, 78 НК РФ) учитываться и зачитываться в счет задолженности налогового агента по иным налогам.

Учитывая изложенное, суд считает, что Инспекция при расчете пеней по решению не могла учитывать переплаты по налогу на прибыль организаций в бюджет Вологодской области, так как заявленная переплата не подтверждается карточкой расчета с бюджетом, уплата производилась налогоплательщиком, а не налоговым агентом, при этом, общество в материалы дела не представлено документов, подтверждающий факт наличия переплаты, в связи с чем, основания для перерасчета пеней в данном случае отсутствуют.

Таким образом, решение инспекции от 30.09.2015 № 56-13-10/1096 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения является законным и обоснованным.

На основании изложенного, руководствуясь статьями 137, 138 Налогового кодекса Российской Федерации и статьями 110, 167, 170, 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд,

РЕШИЛ:

Отказать ПАО «Северсталь» в удовлетворении требования к МИ ФНС по крупнейшим налогоплательщикам № 5 о признании недействительным решения от 30.09.2015 № 56-13-10/1096 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, проверенного на соответствие НК РФ.

Решение может быть обжаловано в Девятый арбитражный апелляционный суд в течении месяца со дня принятия.

СУДЬЯ

М.В. Ларин