

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД ГОРОДА МОСКВЫ**

115191, г.Москва, ул. Большая Тульская, д. 17

<http://www.msk.arbitr.ru>**Р Е Ш Е Н И Е****Именем Российской Федерации**

г. Москва

«27» декабря 2018г.

Дело №

A40-253112/17-20-5931

Резолютивная часть решения объявлена «24» декабря 2018г.

Полный текст решения изготовлен «27» декабря 2018г.

Арбитражный суд в составе:

Судьи Бедрацкой А.В.протокол вела секретарь судебного заседания Литвинова А.И.

с участием от заявителя – Огорокова М.В., дов. № 4 от 09.01.2018г., Куренева Н.Г., дов. № 5 от 09.01.2018г., Сергеева А.В., Пученкиной А.Н., дов. № 80 от 12.03.2018г., от ответчика – Титова М.Д., дов. от 11.09.2018г. № 05-35/37532@, Шагинян Н.А., дов. от 29.01.2018г. № 05-35/03937, Платовой А.Д., дов. от 29.01.2018г. № 05-35/03938, Смирнова А.А., дов. от 29.03.2018г. № 05-35/12427, Шаронова В.Ю., дов. от 24.08.2018г. № 05-37/35652

рассмотрел дело по заявлению

Общества с ограниченной ответственностью "Экспресс Ритейл" (ИНН 7707648286, 127473, г. Москва, ул. Селезневская, д. 15, стр. 14)к ИФНС России № 7 по г. Москве (ОГРН: 1047707042130, ИНН 7707081688; 105064, г. Москва, ул. Земляной Вал, д. 9)о признании недействительным решения от 03.07.2017 № 14-11/ПО/7 в части**УСТАНОВИЛ:**

ООО «Экспресс Ритейл» обратилось с заявлением в арбитражный суд к ИФНС России № 7 по г. Москве (с учетом уточнения заявленных требований) о признании недействительным решения от 03.07.2017г. № 14-11/ПО/7 в части доначисления налога на прибыль за 2012-2014гг. в размере 14359601 руб. (п.2.2.1. решения), доначисления налога на прибыль с дивидендов, выплаченных в адрес иностранной организации, в размере 16949333 руб. (п.2.2.4. решения), соответствующих сумм пени и штрафа, а также привлечения к ответственности в виде взыскания штрафа в размере 2927428 руб. по п.2.1.2. решения.

Заявление мотивировано тем, что ненормативный акт ответчика в обжалуемой части нарушает права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской деятельности.

Ответчик с требованиями заявителя не согласен по доводам, изложенным в решении, отзыве. Письменных пояснениях.

Оценив в совокупности представленные доказательства, заслушав представителей сторон, суд считает заявление подлежащим удовлетворению по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела, налоговым органом в отношении заявителя проведена выездная налоговая проверка за период с 01.01.2012г. по 31.12.2014г., по итогам которой принято решение № 14-11/Р0/7 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 03.07.2017г. (т. 2 л.д. 49-150, т. 3 л.д. 1-150, т. 4 л.д. 1-35) (далее - «Решение Инспекции»).

Суд считает доводы налогоплательщика по эпизодам, изложенным в обжалуемой части решения, законными и обоснованными по следующим основаниям.

В соответствии с п. 2.1. Решения Инспекции Обществу доначислен налог на прибыль в размере 14 359 601 руб. по взаимоотношениям с индивидуальными предпринимателями, оказывающими услуги по обеспечению торгового процесса.

Из материалов дела следует, что, являясь управляющей компанией сети современных продуктовых магазинов, осуществляющих свою деятельность на территории Москвы и Московской области, в том числе, под брендами «Перекресток-экспресс», Общество заинтересовано в увеличении рентабельности продаж посредством повышения товарооборота в магазине, увеличения среднего чека в магазине и количества покупателей, повышения качества обслуживания покупателей, сокращения товарных потерь, улучшения иных показателей деятельности магазина. Для достижения указанных целей Обществом в соответствии с Регламентом (т. 7 л.д. 66-68) внедрена стимулирующая программа в виде предоставления возможности открытия собственного бизнеса лучшим управляющим магазинам Общества, которые с учетом своего желания, опыта и квалификации способны самостоятельно организовать процесс оказания услуг в сфере розничной торговли через магазины Общества.

Для участия в программе сотрудники Общества - управляющие магазинами - должны были иметь определенный стаж работы, хорошие экономические показатели деятельности управляемого ими магазина и т.д., то есть соответствовать определенным высоким стандартам и требованиям, что не оспаривается Инспекцией.

В результате реализации мотивационной программы лучшие сотрудники Общества - управляющие магазинами получили возможность начать собственный бизнес в качестве индивидуальных предпринимателей и оказывать Обществу услуги по обеспечению торгового процесса в его магазинах.

В 2012—2014гг. на основании договоров оказания услуг (далее - «Договоры возмездного оказания услуг»), заключенных с индивидуальными предпринимателями - участниками данной мотивационной программы Смирновой Е.А., Мухамеджановой Р.Х., Ладыгиной ОА, Таракановым О.Г., Кукушкиной Е.Ю., Владимировой М.В., Потрикеевой М.С., Топоровым М.Ю., Туркиной Т.Д., Айрапетян ЭЛ., Верейкиной З.В., Петровской Я.Л. (далее - «Индивидуальные предприниматели», «ИП»), Обществу оказаны услуги по обеспечению торгового процесса в его магазинах.

Инспекцией частично оспорены расходы, учтенные Обществом по Договорам возмездного оказания услуг в 2012-2014гг., в размере 71 798 003 руб.

Обществом пояснено, что реализация программы по переводу части магазинов на ИП направлена на оптимизацию осуществления хозяйственной деятельности и повышение экономических показателей Общества.

Отказывая Обществу в праве учесть расходы, Инспекция ссылается на то, что якобы функциональные обязанности сотрудников Общества после регистрации в качестве ИП не изменились по сравнению с функциональными обязанностями, которые

они выполняли, работая в Обществе в должности управляющих магазинами (абз. 5 стр. 102, абз. 5 стр. 110 Решения Инспекции), что свидетельствует об отсутствии деловой цели и хозяйственной потребности во вступлении в договорные отношения с Индивидуальными предпринимателями.

Также, решение по введению Обществом стимулирующей программы обусловлено целями делового характера, поскольку данная программа направлена на улучшение экономических показателей деятельности конкретных магазинов Общества, и, как следствие, деятельности Общества в целом.

Так, по Договорам возмездного оказания услуг вознаграждение ИП напрямую зависит от товарооборота магазина и размера товарных потерь, что является дополнительной мотивацией увеличения продаж и повышения показателей выручки.

В Отзыве Инспекция указывает, что предложения о переводе в статус ИП и заключение Договоров возмездного оказания услуг на выполнение услуг по обеспечению торгового процесса управляющим магазинами поступали от региональных менеджеров Общества и генерального директора Общества (абз. 5 стр. 4 Отзыва).

Вместе с тем, указанный довод Инспекции не опровергает самостоятельность принятия сотрудниками Общества решений о регистрации ИП независимо от того, из каких источников была получена информация о возможности начать собственный бизнес (инициатива ИП или информация от представителей Общества).

Помимо этого, Инспекцией не приняты во внимание доказательства, опровергающие ее выводы, в частности, следующие протоколы допроса, где свидетели указывают прямо противоположное:

- «Решение об учреждении ИП было принято по моей личной инициативе» (ИП Кукушкина Е.Ю., Протокол допроса № 3660 от 11.02.2016г., т. 15 л.д. 97-100);

- «В 2013г. я обратилась к своему региональному менеджеру для рассмотрения моей кандидатуры в качестве ИП, который будет выполнять услуги по обеспечению торгового процесса в магазинах Общества» (ИП Потрикеева М.С., Протокол допроса № 3880 от 27.04.2016г., т. 14 л.д. 48-55);

- «Я слышала, что другие управляющие магазинами уже работали по системе ИП. На тот момент, когда я стала работать в качестве ИП примерно год, уже многие так работали. Я это сделала с целью личной выгоды, потому что, являясь ИП, я могу больше зарабатывать» (ИП Айрапетян Э.П., Протокол допроса № 3761 от 10.03.2016г., т. 12 л.д. 42-49);

- «Решение о регистрации ИП было принято по совету друзей» (ИП Топоров М.Ю., Протокол допроса № 3662 от 11.02.2016г., т. 15 л.д. 37-42);

- «Решение о регистрации ИП я приняла на совещании в Обществе» (ИП Владимирова М.В., Протокол допроса № 3691 от 16.02.2016г., т. 12 л.д. 137-145).

Таким образом, сотрудники Общества - управляющие магазинами самостоятельно принимали решение о регистрации своей деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей, на основании анализа и оценки предлагаемых условий сотрудничества, а также получаемых преимуществ, что подтверждается материалами проверки.

При этом, реализация указанного бизнес-решения привела к улучшению экономических показателей деятельности Общества, в том числе, в периодах, охваченных выездной налоговой проверкой, что подтверждается Сравнительным расчетом средневзвешенных показателей темпа роста выручки и расходов за период до регистрации управляющих магазинами Общества в качестве ИП и после в разрезе выручки магазина, а также постоянных расходов (далее - «Сравнительный расчет», т. 1 л.д. 69-71).

Исходя из представленного расчета, средневзвешенная месячная сумма выручки по всем магазинам до перехода управляющих в статус ИП составила 82 205 275 руб., а за период после перехода данный показатель увеличился и составил 100 379 103 руб. При этом, средневзвешенная месячная сумма расходов магазинов до перехода управляющих в статус ИП составляла 9 618 652 руб., а после перехода - 10 121 937 руб.

Таким образом, средняя выручка по всем магазинам после заключения Договоров возмездного оказания услуг с ИП выросла на 22,10%, а величина расходов только на 5,23%. То есть, показатель роста выручки магазинов в 4 раза опережал рост расходов, что свидетельствует об увеличении рентабельности деятельности магазина и росте прибыли от розничной торговли.

При таких обстоятельствах, заключение договоров с ИП имело деловую цель - увеличение прибыльности магазинов, которая фактически была достигнута.

Общество ссылается на то, что впоследствии некоторые из ИП самостоятельно расторгали Договоры возмездного оказания услуг, таким образом, магазины возвращались под управление Общества и его штатных сотрудников, при этом показатели рентабельности указанных магазинов существенным образом снижались, что следует из представленного Обществом дополнительного расчета.

Например, в отношении магазина, расположенного по адресу г. Москва, ул. Авиаконструктора Микояна, д. 12 (ИП Топоров М.Ю.), среднемесячные показатели выручки снизились с 8 868 911 руб. (за период, когда процесс торговли осуществлялся под давлением ИП) до 5 740 387 руб. (с момента, когда договор с ИП расторгнут), что свидетельствует о падении выручки на более чем 30% при одновременном увеличении среднемесячных расходов (с 777 147 руб. до 848 195 руб.).

Кроме того, Обществом подготовлен и представлен в Инспекцию альтернативный расчет экономических показателей по магазинам, в которых управляющие магазинов являются работниками Общества (т. 1 л.д. 67-68).

Согласно данному расчету, доходы по магазинам, в которых управляющие работают по трудовым договорам, снизились на 3,09%, а расходы выросли на 5,29%.

Принимая во внимание, что макроэкономические условия (в частности, уровень инфляции в 2012-2014гг.) оказывали одинаковое влияние на ценообразование как в магазинах, управляющие которых являлись работниками Общества, так и в магазинах, работающих по договорам с ИП, повышение цен на товары не влияет на оценку показателей, свидетельствующих об улучшении экономической эффективности деятельности магазинов, работающих по договорам с ИП.

Следовательно, реализация бизнес-решения в целях оптимизации хозяйственного процесса, уменьшения предпринимательского риска Общества, а также повышения экономических показателей деятельности конкретных магазинов, не может рассматриваться в качестве обстоятельств, свидетельствующих об отсутствии деловой цели.

Таким образом, все расходы, учтенные по Договорам возмездного оказания услуг с ИП, являются обоснованными, а отказ Инспекции в их учете незаконен.

Доводы Инспекции, направленные на опровержение наличия у Общества деловой цели при заключении Договоров возмездного оказания услуг с ИП, противоречат имеющимся в материалах дела доказательствам

Оспаривая учтенные Обществом расходы по Договорам возмездного оказания услуг, заключенных с ИП, Инспекция полагает, что фактически обязанности ИП при переходе из штата Общества не изменились, а их предпринимательская деятельность полностью контролировалась Обществом.

При этом Инспекция, по сути, привлекает к ответственности Общество не за организацию Обществом неправомерной налоговой схемы по организации (созданию) ИП как фиктивных лиц, а за реализацию ИП своей общей правоспособности, включающей в себя свободное распоряжение своим конституционным правом на труд, в, в том числе, через занятие предпринимательской деятельностью.

Вместе с тем, все доводы Инспекции основаны на следующей цепочке рассуждений: расходы Общества на услуги по организации торгового процесса в магазинах Общества возросли (размер вознаграждения Индивидуальных предпринимателей превышает размер заработной платы работников), вместе с тем, деятельность Индивидуальных предпринимателей не поменялась по сравнению с деятельностью этих же лиц в качестве штатных сотрудников, при этом управляющие магазинами Общества самостоятельно не принимали решение об участии в мотивационной программе.

Как следует из анализа положений трудовых договоров и Договоров возмездного оказания услуг с ИП, после регистрации сотрудников Общества в качестве ИП и заключения договоров возмездного оказания услуг изменился процесс и формат обеспечения деятельности магазина розничной торговли в силу расширения зоны ответственности ИП по обеспечению себя необходимыми ресурсами для оказания услуг, значительно расширились обязанности и возросли риски.

В частности, в отличие от обязанностей по трудовым договорам в качестве штатных сотрудников, после регистрации в качестве ИП, они самостоятельно:

- осуществляли администрирование в сфере кадровой политики (определяли потребности в трудовых ресурсах (в т.ч. по количеству сотрудников), осуществляли найм персонала, необходимого для выполнения услуг (что подтверждается примерами трудовых книжек с внесенными ИП записями о приеме на работу, а также трудовыми договорами), решали иные вопросы кадровой политики (в части обучения, перевода на другую должность, определения размеров заработной платы и премий),
- осуществляли поиск и заключали договоры с подрядчиками для целей обеспечения процесса торговли (решали вопросы о необходимости привлечения субподрядчиков и определяли их перечень, заключали соответствующие гражданско-трудовые договоры),
- несли дополнительные невозмещаемые Обществом расходы (осуществляли дополнительные меры по улучшению качества оказания услуг (закупка необходимого оборудования, униформы, инвентаря),
- осуществляли мониторинг и контроль за качеством оказываемых услуг, поскольку в силу природы договора оказания услуг вознаграждение выплачивается только при соответствии услуг качеству, объему и иным положениям Договоров возмездного оказания услуг (например, Договорами возмездного оказания услуг было предусмотрено снижение суммы вознаграждения при превышении процента товарных потерь).

Данный вывод подтверждается материалами проверки.

Например, Туркина Т.Д. в рамках допроса Инспекцией указала: «персонал я ищу по объявлениям. Я оплачиваю услуги ООО «ИнтегритиСервис», ООО «Клинпоинт». Табели учета рабочего времени я веду лично посредством программ EXCEL. Учет сотрудников, которые работают по договорам клининга, я веду тоже сама и в конце месяца отправляю данные табели ООО «ИнтегритиСервис» (стр. 85-86 Решения, Протокол допроса № 3942 от 25.05.2016г., т. 15 л.д. 62-72).

По итогам допроса Владимировой М.В. Инспекцией получены следующие пояснения: из 5 моих сотрудников, двое сотрудников те, с которыми я работала, когда

была управляющей магазином. Остальные три сотрудника я нашла по объявлению, вывешенному в магазине. Я оплачиваю ООО «Бухэлит», компании ООО «Клинпойнт» по аутсафинговым услугам» (стр. 29 Решения, Протокол допроса № 3691 от 16.02.2016г., т. 12 л.д. 137-145).

Аналогичная информация получена по итогам допросов иных сотрудников Общества, ставших участниками стимулирующей программы (как следует из сводной таблицы выдержек из протоколов допросов свидетелей, т. 7 л.д. 109-113).

При этом из протоколов допросов свидетелей (работников ИП) следует, что все они понимали и знали, что работают именно у ИП, а не являются сотрудниками Общества.

Инспекция в Отзыве необоснованно ссылается на то, что якобы функциональные обязанности сотрудников Общества после регистрации в качестве ИП не изменились по сравнению с функциональными обязанностями, которые они выполняли, работая в Обществе в должности управляющих магазинами (поел. абз. стр. 6 Отзыва), что свидетельствует об отсутствии деловой цели и хозяйственной потребности во вступлении в договорные отношения с ИП.

При этом в качестве основных доказательств, подтверждающих указанный вывод, Инспекция приводит протоколы допросов ИП, полученные по итогам проведения контрольных мероприятий.

Общество отмечает, что не согласно с квалификацией Инспекцией полученных свидетельских показаний в части якобы подтверждения свидетелями неизменности функционала после регистрации управляющих магазинами в качестве ИП.

Фактически, в договорах возмездного оказания услуг с ИП установлен перечень конкретных услуг, которые должны быть оказаны в рамках обеспечения торгового процесса - розничной торговли в магазинах Общества (т.е. подробно прописано какие услуги оказываются).

При этом, объем и характер услуг, которые относятся непосредственно к управлению торговыми процессами (то есть услуги, необходимость которых обусловлена функционированием магазина и качественным обслуживанием покупателей, например, контроль за работоспособностью торгового, кассового и иного оборудования, установленного в магазине, соблюдение требований по выкладке товара, размещению оборудования, ценников, внутреннего оформления витрин, оприходования товаров в торговой программе, обеспечение наличия товара в торговом зале исключительно непросроченных товаров и т.д.) и не должны меняться независимо от того, кто осуществляет организацию торгового процесса.

Например, являясь управляющими магазинами, сотрудники Общества безусловно должны осуществлять все те же мероприятия (например, не допускать выкладки просроченных товаров в зале, мониторить корректную работу кассовых аппаратов и иного оборудования и т.д.), что абсолютно логично, поскольку характер осуществления торговли через магазины Общества не меняется, что и подтвердили допрошенные свидетели на вопрос «выполняли ли вы данные работы».

Вместе с тем, после регистрации ИП и заключения Договоров возмездного оказания услуг изменился формат обеспечения деятельности магазина розничной торговли в силу расширения зоны ответственности ИП по обеспечению себя необходимыми ресурсами для оказания услуг (т.е. каким образом услуги оказываются).

Таким образом, Проверяющими задан некорректный вопрос, поскольку вместо вопроса «вы выполняли, работая по трудовому договору в Обществе как управляющие магазинами, обязанности по управлению торговыми процессами» (далее идет выжимка

из Договоров возмездного оказания услуг), у свидетелей необходимо было спрашивать о том, что поменялось в их деятельности в статусе ИП по сравнению с работой в Обществе.

Данный вопрос был задан в рамках единственного допроса. Так, допрашивая ИП Кукушкину Е.Ю. (протокол допроса № 3660 от 11.02.2016г.), Инспекция попросила указать «отличия в трудовых условиях при работе в Обществе и в ИП», на что свидетель сразу пояснила, что «поиск сотрудников при работе управляющим проходил силами отдела кадров Общества, после регистрации ИП - моими силами» - то есть подтвердила изменение функционала с учетом дополнительных обязанностей.

При этом, учитывая, что Общество в силу положений НК РФ было лишено возможности уточнить информацию, представленную свидетелями, Общество до вынесения оспариваемого Решения самостоятельно инициировало допрос ИП в присутствии нотариуса, о чем Инспекция была уведомлена заранее, как и о возможности присутствовать и задавать вопросы, однако указанным правом не воспользовалась.

При этом все допрошенные свидетели подтвердили изменение их функционала и обязанностей, а также несение дополнительных расходов.

Так, в рамках проведенного допроса Ладыгина О.А. от 16.02.2017г. указала, что после регистрации в качестве ИП и заключения договора возмездного оказания услуг с Обществом также изменились ее функциональные обязанности, в частности, ИП Ладыгина О.А. стала самостоятельно заниматься организацией работы персонала, кадровыми вопросами, а также работой с контрагентами (охрана, клининг, бухгалтерия), обучала новых сотрудников.

Организовывая процесс оказания услуг в сфере розничной торговли через магазины Общества, Ладыгина О.А. в статусе ИП также несла дополнительные расходы (в частности, на закупку оборудования для улучшения качества работы по приемке товара, микроволновки, чайники, форма, новогодние украшения, гирлянды, расходные материалы) (Протокол допроса от 16.02.2017г., т. 7 л.д. 114-120).

ИП Мухамеджанова Р.Х. также указала на изменение своих функциональных обязанностей после регистрации в качестве ИП. В частности, как следует из протокола допроса, являясь ИП, Мухамеджанова Р.Х. самостоятельно решала кадровые вопросы (увольнение/сокращение сотрудников, прием на работу новых сотрудников, повышение, зарплата), организовывала работу с контрагентами (услуги клининга, охраны, ведения отчетности), несла соответствующие, в том числе дополнительные, расходы (например, приобретение недостающих стеллажей, покупка дополнительного видеонаблюдения, чайников, микроволновок, новогодних украшений, корзин для выкладки овощей и фруктов). Мухамеджанова Р.Х. также пояснила, что заинтересованность Общества в введении программы повышения эффективности была «в увеличении доходности при одновременном уменьшении расходов, поскольку организация работы персонала, риски недостачи, увеличение товарооборота и т.п., полностью входили в мою сферу ответственности как ИП» (см. Протокол допроса от 16.02.2017г., т. 7 л.д. 121-128).

ИП Смирнова Е.А. пояснила, что после регистрации в качестве ИП, в частности, вела самостоятельную работу с контрагентами, решала кадровые вопросы, вела отчетность. Ранее (то есть до регистрации в качестве ИП) «данные вопросы находились в ведении Общества».

Помимо этого, Смирнова Е.А. указала на несение дополнительных расходов после регистрации в качестве ИП для целей организации процесса торговли через магазины Общества (а именно - приобретение формы сотрудникам, чайников,

микроволновых печей, посуды, кухонной утвари, лопат, метел, средств для уборки, декоративных украшений) (см. Протокол допроса от 16.02.2017г., т. 7 л.д. 129-135).

Следовательно, ИП принимали на себя как риски неисполнения обязательств контрагентами по указанным договорам в отношении качества, полноты и своевременности оказания услуг, так и риски, связанные с оплатой указанных услуг (просрочка платежа), а также с недостачей, что, безусловно, влияло на размер вознаграждения ИП (например, см. акты инвентаризации, т. 9 л.д. 1-148) и оказало положительное влияние на показатель эффективности продаж.

Таким образом, материалы проверки опровергают изложенные в Отзыве выводы Инспекции в отношении неизменности функционала сотрудников Общества после их регистрации в качестве ИП.

Осуществление Обществом разумного контроля за качеством оказываемых услуг не приводит к возникновению полной подконтрольности или взаимозависимости ИП.

В Отзыве Инспекция указывает, что предпринимательская деятельность ИП подконтрольна Обществу (абз. 2 стр. 9 Отзыва).

Инспекция ссылается на заключение ИП возмездных договоров с контрагентами, с которыми ранее сотрудничало Общество, заявляя, что «видимость действий нескольких налогоплательщиков прикрывала фактическую деятельность одного налогоплательщика» (абз. 4 стр. 8 Отзыва).

Вместе с тем, указанные контрагенты ознакомлены со стандартами качества, условиями оказания услуг, процедурами в магазинах Общества, а также зарекомендовали себя как добросовестные контрагенты.

Таким образом, у ИП не было объективной необходимости менять проверенных поставщиков на новых, поскольку это, в том числе, отразилось бы и на цене оказываемых услуг (выполняемых работ).

Так, Смирнова Е.А. пояснила, что: если заключить договоры на вышеуказанные услуги с иными контрагентами «со стороны», то цена на услуги данных контрагентов будет выше Протокол допроса № 3760 от 10.03.2016г).

Кроме того, заключение договоров именно с данными поставщиками являлось самостоятельным решением ИП, которое они приняли исходя из собственных интересов, что подтверждается протоколами допросов.

Следовательно, совпадение контрагентов имеет реальное бизнес-обоснование и не опровергает реальность оказания ИП услуг Обществу по соответствующим Договорам.

В Отзыве Инспекция указывает, что работать с ООО «Бухэлит» (организацией, которая осуществляла ведение бухгалтерского учета рассматриваемых ИП) ИП дали распоряжение представители Общества (абз. 2 стр. 4 Отзыва).

Вместе с тем, Общество подчеркивает, что о существовании данной организации сотрудники Общества узнали от одного из ИП, поскольку Общество никогда не заключало договоры гражданско-правового характера с указанной организацией, данная организация не является ни взаимозависимой, ни каким-либо образом аффилированной с Обществом.

В частности, как следует из протоколов допроса, ИП, отвечая на вопрос проверяющих о данной компании, сообщили следующее: «ООО «Бухэлит» и Ольгу Тришину я нашла по интернету (Протокол допрос № 3734 от 29.02.2016г., т. 15 л.д. 97-100); посоветовал мне эту компанию друг - Кулаков Максим (Протокол допрос № 3662 от 11.02.2016г., т. 15 л.д. 37-42).

При этом, в соответствии с официальными данными, размещенными на сайте www.nalog.ru, данная компания является действующей, соответственно, при необходимости Инспекция имела возможность провести в отношении данной компании проверочные мероприятия налогового контроля, чтобы достоверно установить историю взаимоотношений с ИП.

Таким образом, довод Инспекции о том, что приобретение услуг по ведению бухгалтерского учета у ООО «Бухэлит» осуществлялось ИП по распоряжению Общества, противоречит фактическим обстоятельствам дела и имеющимся в материалах дела доказательствам

В Отзыве Инспекция также приходит к выводу, что «безналичные платежи у ИП производила Тришина Ольга - бухгалтер ООО «Бухэлит» - без ведома самих ИП» (абз. 3 стр. 4 Отзыва).

Указанный довод также является несостоятельным, поскольку в соответствии с протоколами допросов свидетели (ИП) указали следующее:

- Платежи по деятельности ИП я производжу сама лично, с компьютера, который находится у меня дома. Кроме меня к Банк-клиенту нет доступа ни у кого (Протокол допроса № 3760 от 10.03.2016г., т. 14 л.д. 86-90);
- Программа с электронным ключом установлена у меня дома на личном компьютере. Ольга Тришина создает образы платежных поручений в «моем личном кабинете», которые я проверяю и ставлю электронную подпись и отправляю в банк (Протокол допроса № 3734 от 29.02.2016г., т. 15 л.д. 101-107);
- Для проведения платежей установлен банк-клиент на моем компьютере и в ООО «Бухэлит» (проводит налоговые платежи и кадровые), я провожу необходимые платежи по оказанным мне услугам (парковка, охрана магазина, клининговые услуги) (Протокол допроса № 3662 от 11.02.2016г., т. 15 л.д. 37-42);
- Если есть время, то провожу платежи лично я. Также платежи производит Тришина Ольга. Для оплаты счетов используется банк клиент ВТБ24 (установлен на флэш-накопителе), который имеется у меня и второй экземпляр у Тришиной Ольги (Протокол допроса № 3691 от 16.02.2016г., т. 12 л.д. 137-145);
- Безналичные платежи производит Тришина Ольга в моем присутствии. У меня есть электронный ключ. Я приезжаю к ней в г. Дзержинск с электронным ключом, и она заходит в банк клиент (Протокол допроса № 3761 от 10.03.2016г., т. 12 л.д. 42-49);
- При осуществлении безналичных платежей мне приходит SMS с паролем, я проверяю правильность платежей (Протоколы допроса № 3732 от 29.02.2016г., № 3797 от 23.03.2016г., т. 13 л.д. 30-41, т. 13 л.д. 126-133).

Таким образом, ИП контролируют процесс оказания ООО «Бухэлит» услуг по ведению бухгалтерского учета и содействию осуществления электронных платежей.

Инспекция указывает, что «регистрация ИП производилась под сопровождением Общества», что также свидетельствует о проявлении подконтрольности (абз. 6 стр. 8 Отзыва).

Вместе с тем, указанный довод опровергается показаниями свидетелей, которые, в частности, указали:

- «регистрация ИП производилась лично мной» (Протоколы допроса № 3797 от 23.03.2016г., № 3732 от 29.02.2016г., т. 13 л.д. 30-41, т. 13 л.д. 126-133);
- «пакет документов для регистрации ИП готовила юридическая компания, (находящаяся рядом с налоговой)» (Протоколы допроса № 3942 от 25.05.2016г., № 3662 от 11.02.2016г., № 3734 от 29.02.2016г., т. 15 л.д. 37-42, т. 15 л.д. 101-107);

- «пакет документов для регистрации ИП я подготовила сама» (Протоколы допроса № 3760 от 10.03.2016г., № 3761 от 10.03.2016г., т. 14 л.д. 86-90, т. 12 л.д. 42-49).

Указывая на «подконтрольность» ИП Обществу, Инспекция в принципе не указывает, в чем именно такая «подконтрольность» проявлялась и как она связана с вопросами налогообложения.

Таким образом, а также как следует из представленных выше объяснений, все физические лица самостоятельно приняли решения о регистрации ИП и ведении самостоятельной предпринимательской деятельности.

Что касается ссылки Инспекции на протокол допроса генерального директора ООО «Клинпоинт» (компания, оказывающей услуги по предоставлению персонала по уборке помещений), который сообщил, что составление договоров для ИП осуществлялось сотрудниками Общества, а передача документов происходила путем доставки курьером в торговую точку ИП (абз. 7 стр. 5 Отзыва), Общество подчеркивает следующее.

Допрос свидетеля в соответствии с положениями налогового законодательства осуществляется в отношении лица, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

Вместе с тем, Инспекция не приводит доказательств, откуда генеральному директору компании-контрагента могут быть достоверно известны, в том числе, в силу занимаемой должности или с учетом выполняемых обязанностей, обстоятельства внутреннего документооборота Общества и ИП (в частности, вопросы разработки и использования типовой формы договора).

Кроме того, в данном же протоколе допроса свидетель указывает, что ИП лично направляли по электронной почте или сообщали по телефону о необходимости предоставления персонала для уборки торговых точек. В заявке указывался график уборки, адрес магазинов, количество людей.

Также, Общество не вмешивалось в процесс взаимодействия ИП с контрагентами в рамках исполнения ими Договоров возмездного оказания услуг.

Помимо этого, ни в Отзыве, ни в оспариваемом Решении не приводятся какие-либо факты, свидетельствующие о том, что ИП получали от Общества обязательное указание в отношении осуществления действий, относящиеся к их компетенции в качестве ИП.

Учитывая изложенное, довод Инспекции о «подконтрольности» ИП Обществу не соответствует действительности.

Доводы Инспекции о «подконтрольности» ИП Обществу сводятся к тому, что ИП выполняют свои обязанности по Договорам возмездного оказания услуг.

Вместе с тем, магазины Общества должны соответствовать определенным критериям и требованиям (качество услуг, доступность, привлекательность для потребителей, техническая оснащенность и т.д.), закрепленным как в положениях законодательства в отношении реализации услуг в сфере розничной торговли, так и в политиках Общества.

Таким образом, соблюдение перечня единых требований, предъявляемых ко всем магазинам Общества, является одним из главных условий качественного выполнения Обществом своей хозяйственной функции и операционной деятельности, в том числе, получения прибыли.

Данные обстоятельства подтверждаются также условиями Договоров возмездного оказания услуг с ИП, в которых устанавливается, что исполнитель (ИП) обязан обеспечивать, в том числе, и высокое качество обслуживания покупателей, не ниже качества обслуживания потребителей в других магазинах Общества; предоставлять покупателям услуги, аналогичные услугам, которые они могут получить в других магазинах Общества (в т.ч. продажа карт лояльности, прием к расчету карт лояльности, предоставление скидок отдельным категориям граждан, прием к расчету банковских карт и т.д.) и т.д.

Таким образом, в целях унификации оказываемых магазинами Общества услуг покупателям, а также улучшения качества оказываемых услуг, Общество очевидно заинтересовано в том, чтобы такие услуги соответствовали как корпоративным стандартам Общества, так и российскому законодательству в сфере организации розничной торговли продовольственных и непродовольственных товаров.

В связи с чем, осуществление Обществом контроля за торговым процессом (например, оценка состояния фасада, чистоты территорий, торгового оборудования складских помещений, внешнего вида сотрудников и работы персонала (приветливость, улыбочность, явность оказать максимальное содействие по информированию потребителя о свойствах продукции), состояния кассовых аппаратов и кабин и т.д.) является разумным бизнес-решением и полностью соответствует целям делового характера и условиям Договоров возмездного оказания услуг.

Следовательно, «контроль» Общества за процессом оказания услуг ограничен разумным анализом соблюдения подрядчиками установленных договором требований в отношении организации процесса оказываемых услуг. Напротив, это доказывает тот факт, что Общество не закупало услуги «формально», а тщательно контролировало их качество при приемке.

Вместе с тем, выполнение ИП своих обязанностей по Договорам возмездного оказания услуг ни в коем случае не может рассматриваться в качестве некой «подконтрольности» ИП Обществу, поскольку в рамках любого договора его стороны имеют взаимные права и обязанности.

Таким образом, довод Инспекции о полной подконтрольности деятельности ИП Обществу незаконен и не обоснован.

В Отзыве Инспекция отмечает, что расходы, отраженные в представленном Обществом расчете темпов роста (падения) выручки (расходов) в магазинах Общества до момента перехода под управление ИП и после, не соответствуют налоговым регистрам в части расходов на «аутстаффинг», представленных Обществом в ходе налоговой проверки.

Инспекция также устанавливает, что расходы, представленные в Сравнительном расчете, превышают сумму расходов, отраженных в налоговых регистрах Общества (абз. 9 стр. 10 Отзыва).

Представленный Обществом в материалы дела Сравнительный расчет сформирован на основании Международных стандартов финансовой отчетности (далее - «МСФО»), регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимой внешним пользователям для принятия ими экономических решений в отношении предприятия.

Таким образом, тот факт, что Инспекция сравнивает данные различных учетов и на их основании делает вывод о неверности представленного Обществом Сравнительного Расчета, является незаконным и необоснованным.

В Отзыве Инспекция также устанавливает, что рост средневзвешенного показателя выручки по всем магазинам, а также средневзвешенной месячной суммы расходов достигнут по причине роста инфляции (абз. 4 стр. 10 Отзыва).

Кроме того, Инспекция в Отзыве ссылается на проведенный ею анализ динамики роста выручки по годам разрезе магазинов Общества, находящихся на обеспечении рассматриваемых ИП, и магазинов Общества, который якобы подтверждает, что темпы роста/падения выручки одновременно применимы как к магазинам, находящимся под управлением ИП, так и для магазинов под управлением штатных сотрудников Общества (стр. 160-164 Решения).

Вместе с тем, представленный Инспекцией Анализ (стр. 160-164 Решения) является безотносительным и бездоказательным по отношению к Сравнительному расчету Общества.

Так, в Сравнительном расчете Общество анализировало показатель рентабельности конкретного магазина в разрезе средневзвешенных расходов (товарные потери, расходы на персонал, расчеты с контрагентами) и сумм выручки. Следует отметить, что указанный Сравнительный расчет подтверждает увеличение рентабельности в магазинах, находящихся под управлением ИП.

В представленном Инспекцией Анализе произведена сравнительная оценка показателей выручки каждого последующего периода, охваченного периодом проверки, по отношению к предшествующему году. Вместе с тем, в данном Анализе не учтены показатели расходов.

Также, при анализе уровня рентабельности магазинов (именно с указанной целью Обществом представлен Сравнительный расчет), необходимо производить не просто расчет выручки, но и анализировать динамику по соотношению изменения расходов и доходов, понесенных магазинами Общества в спорный период.

В связи с вышеуказанным, Сравнительный расчет, представленный Обществом, не может быть опровергнут Анализом, на который Инспекция ссылается в Отзыве, так как целью Сравнительного расчета являлось установление уровня рентабельности магазинов, в то время как в Анализе сравнивается лишь показатель выручки.

В Отзыве Инспекция также указывает, что согласование условий Договоров возмездного оказания услуг в части возможной выгоды ИП осуществлялось заранее до заключения договора, таким образом, с ИП заранее был согласован размер их дохода после перевода части деятельности на них (абз. 4 стр. 6 Отзыва).

Указанный довод полностью противоречит фактическим обстоятельствам и имеющимся в деле материалам проверки.

Прежде всего, ни один из ИП не указал, что размер дохода был определен до заключения Договоров возмездного оказания услуг.

Так, ИП Ладыгина О.А. и ИП Мухамеджанова Р.Х. (Протокол допроса № 3732 от 29.02.2016г., № 3797 от 23.03.2016г., т. 13 л.д. 30-41, 126-133) сообщили, что размер выгоды, работая как ИП и выполняя услуги в адрес Общества, они посчитали самостоятельно исходя из их заработной платы, получаемой в Обществе и данных, предоставленных Обществом (проект договора).

При этом представляется очевидным и полностью соответствующим обычному порядку согласования договорных документов с контрагентами, что положения Договоров возмездного оказания услуг в части объема услуг, их количества, условий и т.д. согласовывались с ИП до заключения указанных договоров (Протокол допроса № 3942 от 25.05.2016г.).

Общество подчеркивает, что в Договорах возмездного оказания услуг прописано значение по плану товарооборота за определенный промежуток времени, влияющее на размер вознаграждения (что подтверждается Протоколами допроса № 3797 от 23.03.2016г., № 3734 от 29.02.2016г., № 3880 от 27.04.2016г., № 3761 от 10.03.2016г., т. 12 л.д. 42-49, т. 14 л.д. 48-55, т. 15 л.д. 101-107, т. 13 л.д. 126-133).

Таким образом, никаких расчетов, содержащих размер дохода ИП до исполнения Договоров возмездного оказания услуг Общество не направляло, и направить не могло, поскольку размер вознаграждения определялся достижением определенного товарооборота и подлежал уменьшению при превышении норм по товарным потерям.

Следовательно, довод Инспекции о том, что согласование условий Договоров возмездного оказания услуг в части размера дохода ИП (возможная выгода) осуществлялось до их заключения, основан на некорректной интерпретации информации, содержащейся в протоколах допроса свидетелей.

Также, исходя из судебной практики по данному вопросу, с учетом позиции, выраженной ФНС России в своем письме от 11.08.2017г. № СА-4-715895@, для подтверждения факта формального дробления бизнеса и вменения налогоплательщику дополнительного дохода/оспаривания расходов, необходимо со стороны налогового органа предоставить:

- доказательства отсутствия реальной деятельности у ИП, то есть, формальное создание лица без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность, нести соответствующие расходы, связанные с осуществлением данной деятельности;
- доказательства номинального руководства и контроля за управлением оборотными средствами проверяемым налогоплательщиком;
- доказательства о наличии документально подтвержденных сведений о фактическом управлении и принятии решений, в том числе по вопросам распределения финансовых потоков непосредственно проверяемым налогоплательщиком;
- доказательства несения расходов, проверяемым налогоплательщиком за подконтрольное или взаимозависимое от него лицо.

При этом, Инспекцией не приводятся доказательства того, что деятельность ИП являлась недобросовестной, фиктивной, мнимой, или что гражданская правоспособность использовалась ИП как инструмент для реализации Обществом каких-либо незаконных целей.

Кроме того, оспаривая расходы лишь частично, Инспекция соглашается с тем, что ИП вели реальную предпринимательскую деятельность, а Общество несло обоснованные расходы, связанные с оказанием услуг по организации торговли.

В Арбитражном суде Волгоградской области по делу № А12-13630/2018) налоговый орган пришел к выводу, что налогоплательщиком была создана схема ухода от общего режима налогообложения, выразившаяся в искусственном создании ИП с целью занижения доходов путем распределения их на взаимозависимых лиц, посредством применения данными лицами специальных режимов налогообложения в виде УСН, при котором не уплачиваются НДС и налог на прибыль.

Вместе с тем, суд, установив, что каждый субъект хозяйственной деятельности самостоятельно вел учет своих доходов и расходов и нес налоговые обязательства, выплачивал заработную плату персоналу, результаты предпринимательской деятельности субъектов не зависели от друг друга, отсутствовало какое-либо перераспределение выручки (налоговой экономии), пришел к следующим выводам:

- раздел бизнеса между налогоплательщиком и предпринимателем был связан с правомерной реализацией общей правоспособности, недопустимой к ограничениям с помощью методики (мотивации) экономической (налоговой) выгоды для налогового органа (государства). Иное означало бы необоснованное вмешательство государственных органов в предпринимательскую деятельность, гарантированную ст. 34 Конституции РФ.

- Каждый из субъектов удовлетворял признакам самостоятельных субъектов предпринимательской деятельности, установленным применительно к физическим и юридическим лицам в ст.ст. 23, 48 ГК РФ. Каждый в рамках НК РФ по своему усмотрению имел право применять упрощенные специальные режимы налогообложения, которые имеют своей сутью поддержку не крупного предпринимательства.

- Фактически деловой целью налогоплательщика являлось получение дохода за счет оптимизации своей производственной и торговой деятельности, а деловой целью ИП было увеличение своей кредитоспособности и самостоятельное расширение своей сферы деятельности - торговля крупными стройматериалами. При этом согласно Обзору практики Верховного суда РФ от 04 июля 2018г., который указал, что к деловым целям может относиться, в том числе, и налоговая оптимизация при условии отсутствия фиктивных отношений, при этом сам по себе факт взаимозависимости налогоплательщика и его контрагентов не является основанием для консолидации их доходов и для вывода об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения данными лицами, если каждый из налогоплательщиков осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность.

Следовательно, доводы Инспекции по данному эпизоду необоснованны и противоречат имеющимся в материалах дела доказательствам.

Как усматривается из п. 2.4.4. Решения инспекции, в 2012-2014гг., Общество отразило в составе внереализационных расходов по налогу на прибыль проценты в размере 181 146 886 руб., уплаченные по Договору займа № 01-6112324 от 28.05.2010г. (далее - «Договор займа», т. 8 л.д. 5-28) иностранной компании GSWL Finance (Кипр) (далее - «GSWL»).

По итогам налоговой проверки Инспекция пришла к выводу, что задолженность по Договору займа является контролируемой. При этом контролирующим данную задолженность лицом является иностранная организация X5 Retail Group N.V. (Нидерланды) (далее - «X5 Retail Group N.V.»).

В соответствии с п. 2, 4 ст. 269 НК РФ положительная разница между начисленными и предельными процентами по указанной задолженности в размере 169 493 327 руб. в целях налогообложения была приравнена Инспекцией к дивидендам, уплаченным иностранной организации X5 Retail Group N.V.

По мнению Инспекции, Общество обязано исчислить, удержать и перечислить в бюджет налог на прибыль с указанного дохода в размере 25 423 999 руб. по ставке 15%, предусмотренной пп. Б) п. 2 ст. 10 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Королевства Нидерландов от 16.12.1996г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» (далее по тексту - «Соглашение с Нидерландами») (абз. 3 стр. 225, абз.4 стр. 226 обжалуемого Решения).

Общество в обоснование заявленных требований ссылается на то, что применению подлежит ставка налога у источника в размере 5%, предусмотренная пп. а) п. 2 ст. 10 "Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в

отношении налогов на доходы и капитал" (далее - «Соглашение с Кипром») или та же ставка в размере 5%, предусмотренная пп. а) п. 2 ст. 10 Соглашения с Нидерландами.

Таким образом, предметом спора по данному эпизоду является определение размера ставки налога у источника, подлежащей применению в отношении процентов, выплаченных Обществом в адрес GSWL и переквалифицированных Инспекцией в дивиденды для целей налогообложения в соответствии с положениями п. 2, 4 ст. 269 НК РФ.

В обоснование своей позиции о применении ставки налога у источника в размере 15% Инспекция приводит следующие аргументы: льготная ставка в размере 5%, предусмотренная пп. а) п. 2 ст. 10 Соглашения с Нидерландами, не может применяться к дивидендам, выплаченным в адрес X5 Retail Group N.V., поскольку не соблюдено условие прямого участия (25%) X5 Retail Group N.V. в капитале Общества (абз. 4 стр. 19 Отзыва); поскольку аффилированность означает наличие возможности оказывать влияние на принятие решений в сфере ведения предпринимательской деятельности, задолженность организации по долговым обязательствам перед иностранной сестринской организацией для целей налогообложения может считаться возникшей перед иностранным участником налогоплательщика, следовательно, хотя заем был выдан Обществу GSWL (иностранной «сестринской компанией»), по существу заем был выдан иностранной материнской компанией X5 Retail Group N.V. (абз. 7-8 стр. 18 Отзыва).

Кроме того, во время судебного заседания, состоявшегося 28.05.2018, Инспекция представила Объяснения в связи с вынесением Верховным Судом РФ Определений от 06.03.2018 и от 05.04.2018 по делам ОАО «СУЭК-Кузбасс» (№ А27-25564/2015) и АО «Каширский двор-Северянин» (№ А40-176513/2016).

В объяснениях Инспекция изменила свою позицию по спору, указав, что Соглашение с Нидерландами в принципе не может применяться к спорным процентам, переквалифицированным для целей налогообложения в выплаченные в адрес X5 Retail Group N.V. дивиденды, поскольку последняя компания не является фактическим получателем дохода, а является «промежуточной» компанией, которая распределяет всю прибыль в пользу физических лиц - акционеров компании CTF Holdings Limited (Гибралтар) (далее - «CTF (Гибралтар)»), которая и является фактическим получателем спорного дохода.

В соответствии с п. 4 ст. 269 НК РФ положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует контролируемая задолженность, и облагается налогом в соответствии с п. 3 ст. 284 НК РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 310 НК РФ, если иностранная компания является резидентом государства, с которым РФ имеет действующий международный договор об избежании двойного налогообложения, то получаемые ею доходы от источника в РФ подлежат налогообложению в порядке, установленном таким договором, при условии соблюдения этой организацией процедур, которые предусмотрены в п. 1 ст. 312 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 312 НК РФ 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 случае, если данное подтверждение составлено на иностранном языке, налоговому агенту предоставляется также перевод на русский язык.

В соответствии с ч. 4 ст. 15 Конституции РФ если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора.

Согласно п. 1 ст. 7 НК РФ, если международным договором Российской Федерации, держащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные настоящим Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

Таким образом, при определении порядка налогообложения доходов иностранной организации, полученных в виде процентов, переключенных в дивиденды в соответствии с положениями п. 4 ст. 269 НК РФ, необходимо принимать во внимание положения международных договоров об избежании двойного налогообложения, которые в силу положений ч. 4 ст. 15 Конституции РФ, п. 1 ст. 7 НК РФ имеют приоритет над положениями НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 10 Соглашения с Кипром дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом одного Договаривающегося Государства, резиденту другого Договаривающегося Государства, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.

Таким образом, Соглашение с Кипром прямо предусматривает возможность обложения налогом только фактически выплаченных дивидендов, полученных резидентом соответствующего договаривающегося государства.

В ходе проведения выездной налоговой проверки установлено и не оспаривается Инспекцией, что Общество выплачивало проценты по долговым обязательствам, переключенным исходя из положений ст. 269 НК РФ в дивиденды, в адрес компании GSWL, являющейся налоговым резидентом Кипра.

Таким образом, при определении порядка налогообложения процентов, переключенных в дивиденды, необходимо применять положения Соглашения с Кипром.

При этом в соответствии с п. 2 ст. 10 Соглашения с Кипром, дивиденды могут также 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 100000 евро;

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

Таким образом, учитывая положения Соглашения с Кипром, а также применимые положения НК РФ, для применения ставки в размере 5% необходимо одновременное выполнение следующих условий:

(1) лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, прямо вложило в капитал компании, выплачивающей дивиденды, сумму эквивалентную не менее 100000 евро;

(2) у налогового агента, выплачивающего доход имеется подтверждение того, что иностранная организация - получатель дохода имеет постоянное местонахождение в государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения, заверенное компетентным органом соответствующего иностранного государства.

Данные условия для применения льготной ставки (5%) Обществом выполнены, читывал следующее.

В момент учета процентов по займам, переqualифицированным в дивиденды, а также в момент выплаты указанного дохода иностранной компании Общество располагало сертификатами резидентства, подтверждающими, что получатель дохода - компания GSWL является налоговым резидентом Республики Кипр (т. 8 л.д. 29-43).

В отношении соблюдения Обществом условия о вложении GSWL не менее 100 000 евро в уставный капитал Общества, необходимо отметить, что сама Инспекция, при применении положений ст. 269 НК РФ исходила из того, что полученные от GSWL займы необходимо рассматривать в качестве вклада в капитал Общества. Именно в этой связи проценты, выплаченные по данным займам, приравниваются в целях налогообложения прибыли к дивидендам.

Кроме того, в соответствии с пп. "d" п. 15 Официального комментария к ст. 10 Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (далее -«Комментарий») «когда заем или другой вклад в компанию не подпадает под определение капитала, предусмотренное законодательством о компаниях, но в силу внутреннего права или практики («тонкая капитализация» или приравнение займа к акционерному капиталу) доход, полученный в связи с ним, считается дивидендом согласно статье 10, стоимость такого займа или вклада также считается "капиталом" в значении подпункта "a)".

Судебная практика по данному вопросу, в том числе сформированная на уровне Верховного суда РФ, исходит из того, что к выплатам процентов по займам, переqualифицированным в дивиденды, в адрес иностранных компаний, напрямую не участвующих в капитале российского налогоплательщика, положения соглашений об избежании двойного налогообложения в части пониженных ставок налога применяются как к доходу от прямого вложения в капитал.

Вышеуказанная позиция подтверждается выводами Верховного суда, содержащимися в «Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации», утвержденном Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017.

В частности, как следует из п. 14 данного обзора, «если выплачиваемый иностранному лицу доход признается дивидендами в результате изменения квалификации этого платежа на основании пункта 4 статьи 269 НК РФ, такое изменение учитывается при определении права иностранного лица (налогового агента) на применение пониженной налоговой ставки для дивидендов, предусмотренной международным соглашением об избежании двойного налогообложения».

Данная позиция повторно применена Верховным судом РФ в деле ОАО «СУЭК Кузбасс», где налогоплательщику аналогичным образом доначислен налог на прибыль иностранных организаций по процентам по долговым обязательствам, переqualифицированным в дивиденды, перед иностранной компанией SUEK PLC (Кипр), не имеющей прямого участия в налогоплательщике. При этом льготная 5% ставка по Соглашению об избежании двойного налогообложения с Кипром не была применена налоговым органом и нижестоящими судами на основании невыполнения требований указанного соглашения в части прямого вложения в капитал российской организации иностранным бенефициаром (SUEK PLC).

Отменяя решения нижестоящих судов и направляя дело на новое рассмотрение, Верховный суд РФ указал, следующее:

В силу пункта 1 статьи 31 Венской Конвенции о праве международных договоров (далее - Венская Конвенция) международный договор должен толковаться добросовестно в соответствии с обычным значением, которое следует придавать терминам договора в их тексте, а также в свете объекта и целей договора.

Комментарии Организации экономического сотрудничества и развития к Модельной Конвенции (далее - Комментарии ОЭСР) как акт международной организации, согласно статье 32 Венской Конвенции являются одним из средств толкования международных соглашений об устранении двойного налогообложения, заключенных в соответствии с Модельной конвенцией, что нашло отражение в судебной практике арбитражных судов Российской Федерации (Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2011 № 8654/11).

Анализ положений, содержащихся в пункте 15 Комментариев к параграфу 2 статьи 10 Модельной конвенции свидетельствует о том, что понятие «капитал» включает в себя все, что относится к капиталу в соответствии с корпоративным законодательством договаривающегося государства, компания которого выплачивает доход, подлежащий обложению в качестве дивидендов (в рассматриваемом случае - российским корпоративным законодательством) и, дополнительно, ряд элементов, прямо не охватываемых корпоративным законодательством.

Именно такое понимание термина «капитал» принято во внимание в пункте 14 Обзора Верховного суда РФ.

Следовательно, применительно к налогообложению трансграничных дивидендов понятие «капитал» включает в себя все, что относится к капиталу в соответствии с гражданским (корпоративным) законодательством и, дополнительно, ряд элементов, прямо не охватываемых гражданским (корпоративным) законодательством, в том числе, предоставленные российской организации займы, проценты по которым перекалфицированы в дивиденды на основании пунктов 2 и 4 статьи 269 Налогового кодекса.

Иной подход приводит к тому, что иностранная компания, фактически осуществившая инвестиции в капитал российской организации, оказывается лишена права на применение пониженной ставки налога только в связи с тем, что финансовые отношения между данной компанией и обществом не были оформлены как корпоративные (акционерные) отношения.

Таким образом, выплачиваемые компании SUEK PLC проценты в соответствующем размере рассматриваются для целей налогообложения в качестве дивидендов, полученных данным иностранным лицом от российской организации, то есть как доход от участия в ее капитале. Соответственно, к данным выплатам положения статьи 10 Соглашения применяются как к доходу от прямого вложения в капитал, несмотря на то, что с точки зрения гражданского (корпоративного) законодательства компания SUEK PLC не признается участником общества и не вправе получать дивиденды.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации посчитала ошибочными выводы судов о невозможности применения пониженной ставки налога 5 процентов, мотивированные отсутствием прямого участия иностранной компании SUEK PLC в капитале общества и невыполнением в связи с этим такого предусмотренного подпунктом «а» пункта 2 статьи 10 Соглашения условия, как достижение определенного размера вложения в

капитал (Определение Верховного Суда от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961 по делу № А27-25564/2015, дело ОАО «Суэж-Кузбасс», т. 17, л.д.35-46).

Верховный суд РФ последовательно повторил свою позицию по данному вопросу при рассмотрении дела АО «Каширский двор - Северянин» (дело № А40-176513/2016), где заемные средства также получены российским налогоплательщиком не от непосредственного учредителя, а от «сестринской» организации «Immofinanz Corporate Finance Consulting GmbH» (Австрия), которая не имела ни прямого ни косвенного участия в российском заемщике, но являлась дочерней компанией «Immofinanz AG» (Австрия), также владеющей российским заемщиком.

При этом в соответствии со ст. 10 Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Австрийской Республики «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» (далее - «Соглашение с Австрией») для целей применения пониженной 5% ставки налога у источника в отношении выплачиваемых дивидендов, лицо, имеющее право на такие дивиденды, должно прямо владеть капиталом компании, которая их выплачивает, при этом доля такого владения должна составлять не менее 10%, а ее стоимость должна превышать 100 000 долл. США.

Так, по итогам рассмотрения дела АО «Каширский двор - Северянин», Верховный суд РФ в Определении № 305-КГ17-20231 от 05.04.2018 по делу № А40-176513/2016 (т. 18, л.д.73-83), со ссылкой на положения Комментария Организации экономического сотрудничества и развития к Модельной конвенции (далее - Комментарий ОЭСР) пришел к следующим выводам:

Принимая во внимание, что с точки зрения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах выплачиваемые компании «Immofinanz AG» проценты рассматриваются для целей налогообложения в качестве дивидендов, полученных данным иностранным лицом от российской организации, то есть в качестве дохода от участия в ее капитале, то к данным выплатам положения Конвенции применяются как к доходу от прямого владения капиталом. Следовательно, вопреки выводам судов, само по себе то обстоятельство, что компания "Immofinanz AG" не признается участником общества с точки зрения гражданского (корпоративного) законодательства, не могло являться основанием для отказа в применении пониженной ставки налога.

В подпункте "d" пункта 15 Комментариев ОЭСР к параграфу 2 статьи 10 Модельной налоговой конвенции отмечено, что если заем или иной вклад в компанию не является капиталом в соответствии с корпоративным правом, но на основании национального права или практики (недостаточная капитализация или приравнивание займа к уставному капиталу) доход, полученный применительно к займу, рассматривается в качестве дивидендов в соответствии со статьей 10 Модельной конвенции, величина данного займа или вклада также должна приниматься в качестве капитала.

Из такого общепринятого в международной практике толкования термина "капитал" и необходимости соблюдения принципа последовательности при определении налоговых последствий переквалификации процентов в дивиденды исходил Президиум Верховного Суда Российской Федерации при утверждении 12.07.2017 пункта 14 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела VI и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, указав, что если выплачиваемый иностранному лицу доход признается дивидендами в результате изменения квалификации этого платежа на основании пункта 4 статьи 269 Налогового кодекса, такое изменение учитывается при определении права иностранного лица (налогового агента) на применение

пониженной налоговой ставки для дивидендов, предусмотренной международным соглашением об избежании двойного налогообложения.

Таким образом, Верховный Суд РФ полностью поддержал позицию налогоплательщика, и посчитал выводы нижестоящих судов о невозможности вменения в отношении дивидендов пониженной ставки налога у источника, мотивированные отсутствием прямого участия иностранной компании "Immofinanz AG" в капитале АО «Каширский двор-Северянин», ошибочными.

Указанный подход Верховного суда РФ находит свое отражение и в текущей практике арбитражных судов (см., например, Решение АС Ульяновской области от 14.05.2018 по делу А72-12851/2017, т.18, л.д. 96-115). Указанный подход также применяется Министерством финансов Российской Федерации, подтверждается Письмом от 26 июля 2016г. № 03-08-05/43572, в котором указано, что в случае, если заем не является капиталом согласно национальному законодательству, но в соответствии с международным законодательством или практикой (в том числе "правилами тонкой капитализации") доход, полученный таким образом, рассматривается как дивиденды, величина такого займа считается капиталом для целей применения к дивидендам пониженной ставки 5%.

Таким образом, принимая во внимание, что Верховный суд РФ последовательно подтвердил подход, при котором величина займа иностранной организации должна приниматься в качестве капитала для целей применения пониженных ставок налога у источника, все условия, установленные Соглашением с Кипром для применения 5% ставки, выполняются.

В частности, сумма полученных у иностранной организации заемных средств (на начало периода проверки 01.01.2012 г.) составляла 69 319 400 руб. (таблица на стр. 218 Решения).

Официальный курс евро к рублю на начало проверяемого периода (01.01.2012) составил 41,6714.

Таким образом, для целей применения льготной 5% ставки по Соглашению с Кипром сумма займа (прямого вклада в капитал с учетом позиции Верховного суда РФ) должна составлять не менее 4 167 140 руб.

При этом, учитывая, что на начало 2012г. заем составил 69 319 400 руб., что в 16,5 раз превышает лимит в 100 000 евро, установленный по Соглашению с Кипром, а также, что впоследствии в течение 2012-2014гг. размер займа всегда превышал лимит в 100 000 евро, Общество выполнило все условия для применения 5% ставки налога у источника в отношении выплачиваемых дивидендов.

Таким образом, спорные доходы подлежат обложению по ставке 5% и по Соглашению с Нидерландами.

Ссылаясь на то, что компания X5 Retail Group N.V. косвенно владеет как компанией GSWL, так и Обществом, Инспекция указывает, что спорная задолженность является контролируемой на уровне компании X5 Retail Group N.V, следовательно, при определении подлежащей применению ставки налога у источника необходимо применять Соглашение с Нидерландами.

В то же время, указывая в своем Отзыве, что аффилированность означает наличие возможности оказывать влияние на принятие решений в сфере ведения предпринимательской деятельности, Инспекция не приводит доказательств влияния аффилированности сторон на условия Договора займа, который заключен между Обществом и GSWL.

В соответствии с п. 8 ст. 101 НК РФ в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства.

Инспекция, игнорируя компанию GSWL, в адрес которой выплачены дивиденды, не анализирует ни источник, за счет которого компания GSWL выдала Обществу средства по Договору займа, ни дальнейшее движение денежных средств при возврате процентов по займам Обществом, ни иные обстоятельства, которые, как следует из Письма ФНС России от 17.05.2017 № СА-4-7/9270@ «О практике рассмотрения споров по вопросу неправомерного применения налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов иностранных организаций» подлежат установлению в аналогичных ситуациях.

В этой связи, доводы Инспекции о возникновении контролируемой задолженности на уровне компании X5 Retail Group N.V., а не GSWL, не подтверждены надлежащими доказательствами.

Кроме того, если принять позицию Инспекции о необходимости переквалификации спорных процентов, выплаченных в адрес GSWL, являющейся налоговым резидентом Кипра, в дивиденды, выплаченные X5 Retail Group N.V., являющейся налоговым резидентом Нидерландов, такие доходы также подлежат обложению по ставке 5%, а не 15%, как ошибочно полагает Инспекция, в связи со следующим.

В соответствии с п. 1 ст. 10 Соглашения с Нидерландами дивиденды, выплачиваемые компанией, которая является резидентом одного Договаривающегося Государства, резиденту другого Договаривающегося Государства, могут облагаться налогами в этом другом Государстве.

При этом согласно п. 2 указанной статьи взимаемый налог не должен превышать:

а) 5% общей суммы дивидендов, если фактическим владельцем дивидендов является компания (иная, чем партнерство), прямое участие которой в капитале компании, выплачивающей дивиденды, составляет не менее 25% и которая инвестировала в нее не менее 75 тысяч ЭКЮ или эквивалентную сумму в национальной валюте Договаривающихся Государств;

б) 15% общей суммы дивидендов во всех других случаях.

В рассматриваемом случае применению подлежит пониженная ставка в размере 5%, предусмотренная пп. Б) п. 2 ст. 10 Соглашения с Нидерландами.

Согласно положениям п. 2 ст. 269 НК РФ задолженность российской компании перед иностранной признается контролируемой только при условии прямого или косвенного владения уставного капитала российской организации.

Поскольку с точки зрения Инспекции, задолженность перед X5 Retail Group N.V. является вкладом в капитал Общества и, соответственно, проценты по задолженности должны облагаться налогом как дивиденды, выплаченные иностранной организации, налоговые последствия должны определяться исходя из экономического смысла такой переквалификации, в т.ч. и при решении вопроса о применимой ставке налога на дивиденды.

Таким образом, осуществленная Инспекцией переквалификация процентов в дивиденды должна производиться полноценно и последовательно, если приравнять доход, полученный X5 Retail Group N.V. по спорным договорам займа, к дивидендам,

то предоставленные в форме заемного финансирования денежные средства необходимо признать прямым вкладом данной компании в уставный капитал Общества.

Между тем, приходя к выводу, что для применения пониженных ставок по налогу на дивиденды, установленных Соглашением с Нидерландами, не выполняется условие в части отсутствия прямого участия X5 Retail Group N.V. в капитале Общества, Инспекция не учитывает указанную позицию Верховного суда РФ и сложившуюся судебную практику.

Как следует из материалов дела, сумма полученных Обществом заемных средств составляет 69319 400 руб. (таблица на стр. 218 Решения). При этом уставный капитал Общества в 2012-2014гг. составлял 10 010 000 руб., что подтверждается представленной информацией, содержащейся в ЕГРЮЛ и банковской справкой об оплате уставного капитала Общества в полном объеме (т. 17, л.д. 34).

Учитывая позицию Верховного суда РФ, сумма займа (69 319 400 руб.) должна рассматриваться в качестве прямого вклада в капитал Общества. При этом указанная сумма (69 319 400 руб.) значительно превышает размер уставного капитала Общества (10 010 000 руб.), следовательно, установленное Соглашением с Нидерландами условие о 25% доле участия иностранной компании - получателя дивидендов в капитале Общества, выполняется.

В отношении размера инвестиций в капитал Общества необходимо учитывать, что по Соглашению с Нидерландами указанная сумма должна составлять не менее 75 000 евро (что по курсу на 01.01.2012 года эквивалентно 3 125 355 руб.). Таким образом, размер выданного иностранной организацией займа (69 319 400 руб.) многократно превышает установленный по Соглашению с Нидерландами лимит в 75 000 евро (3 125 355 руб.).

Таким образом, размер выданного иностранной организацией займа (69 319 400 руб.) многократно превышает установленный по Соглашению с Нидерландами 75 000 евро как на начало проверяемого периода (01.01.2012), так и в течение 2012 - 2014гг., следовательно, все условия применения пониженной ставки 5% в отношении дивидендов, предусмотренные Соглашением с Нидерландами, выполняются.

При этом в материалах дела имеются сертификаты налогового резидентства X5 Retail Group N.V. (т. 8 л.д. 44-57).

Учитывая изложенное, в рассматриваемом случае для целей применения пониженной 5% ставки налога у источника в отношении выплачиваемых иностранным организациям дивидендов, вопрос о применении конкретного соглашения (Соглашения с Кипром либо Соглашения с Нидерландами) юридического значения не имеет, поскольку как Соглашением с Кипром, так и Соглашением с Нидерландами установлена аналогичная 5% ставка налога у источника, при этом все условия, установленные рассматриваемыми Соглашениями для применения 5% ставки, выполняются.

Доводы Инспекции об отсутствии у X5 Retail Group N.V статуса фактического получателя дохода являются необоснованными и выходят за пределы рассматриваемого спора.

Инспекция фактически изменила позицию, изложенную в обжалуемом решении, указав, что Соглашение с Нидерландами не может применяться к дивидендам, обозначенным в адрес X5 Retail Group N.V., поскольку последняя не является фактическим получателем дохода. Фактическим получателем дохода, по мнению Инспекции, является компания CTF Holdings (Гибралтар).

В Объяснениях Инспекции, как и в обжалуемом Решении, отсутствует какая-либо оценка статуса фактического получателя дохода в отношении компании GSWL, непосредственно в адрес которой Заявителем перечислялись денежные средства.

При таких обстоятельствах является необоснованной постановка вопроса об отсутствии у X5 Retail Group N.V. статуса фактического получателя дохода, поскольку компания никогда не получала в какой-либо форме доход, в отношении которого могла бы являться его фактическим получателем.

Также выводы Инспекции о неприменении Соглашения с Нидерландами являются законными и не основанными на имеющихся в деле доказательствах на основании следующего.

Согласно обжалуемому Решению Инспекции, в качестве лица, контролирующего задолженность, указана компания X5 Retail Group N.V., а не СТГ Holdings (Гибралтар) или какое-либо иное лицо. При этом на момент проведения проверки у Инспекции имелась информация о корпоративной структуре Группы X5.

Кроме того, Инспекция, в соответствии с обжалуемым Решением, применяла положения Соглашения с Нидерландами при доначислении налога на прибыль, подлежащего уплате Обществом как налоговым агентом при выплате дохода в пользу иностранной компании (стр. 224-226 Решения, т. 2 л.д. 49-150, т.3, л.д.151-251, т.4 л.д. 300-334; стр. 4-5 Объяснений Инспекции, т. 18 л.д.125-137, стр. 2 Объяснений Инспекции от 23.07.2018 б/н).

В своих Объяснениях от 28.05.2018 Инспекция указывает на невозможность применения положений Соглашения с Нидерландами, поскольку X5 Retail Group N.V. якобы не является фактическим получателем дохода.

Таким образом, Инспекция изменила правовое обоснование спорных доначислений, отраженных в обжалуемом Решении, в связи с чем новые факты и обстоятельства, не отраженные в оспариваемом решении, не входят в предмет доказывания по делу и не могут быть положены в основу принимаемого судом судебного акта.

Восполнение дефектов налоговой проверки в процессе судебного разбирательства противоречит требованиям статей 100, 101 НК РФ и ст. 200 АПК РФ. Суд не осуществляет функции налогового органа и не определяет налоговые обязательства налогоплательщика, поскольку к полномочиям суда относятся только проверка законности принятого инспекцией решения как акта ненормативного характера, затрагивающего права и законные интересы налогоплательщика в сфере предпринимательской деятельности. Иное свидетельствовало бы о нарушении конституционного принципа разделения властей (ст. 10 Конституции РФ) и состязательности сторон (ст. 9 АПК РФ).

Кроме того, в Решении Арбитражного суда Кемеровской области от 09.06.2018 по результатам нового рассмотрения дела ОАО «СУЭК-Кузбасс» № А27-25564/2015, с учетом указания Верховного Суда РФ на необходимость анализа судом соблюдения условий применения положений соответствующего соглашения об избежании двойного налогообложения, в т.ч. в части установления фактического получателя дохода.

В частности, при новом рассмотрении суд поддержал позицию налогоплательщика и признал решение налогового органа недействительным, указав, что налоговый орган не вправе ссылаться на обстоятельства, которые не являлись основанием для принятия оспариваемого решения. Учитывая, что в решении налогового органа не приведено доводов и доказательств того, что получающая доход компания не является фактическим получателем дохода, а также тот факт, что налоговый орган по результатам проверки самостоятельно применил ставку налога, установленную соответствующим соглашением об избежании двойного налогообложения (которая в любом случае применима исключительно к лицам, признающимся фактическим получателем дохода), суд поддержал позицию

налогоплательщика о применении пониженной ставки налога на прибыль к доходам иностранной компании в виде процентов по договорам займа.

Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 09.06.2018 по делу ОАО «СУЭК-Кузбасс» № А27-25564/2015 не было обжаловано налоговым органом и вступило в законную силу.

Учитывая изложенное, доводы Инспекции, приведенные в Объяснениях в обоснование того, что X5 Retail Group N.V. не является фактическим получателем дохода, не могут быть приняты во внимание при рассмотрении настоящего дела.

Кроме того, Общество обращает внимание, что, как установлено в рамках выездной налоговой проверки, проценты по долговым обязательствам выплачивались Обществом в адрес компании GSWL, которая является налоговым резидентом Кипра. При этом в обжалуемом Решении Инспекции не приведены какие-либо доводы, свидетельствующие об отсутствии у компании GSWL статуса фактического получателя дохода. Указанные обстоятельства в рамках выездной налоговой проверки Инспекцией вообще не исследовались и не устанавливались. В частности, Инспекция не исследовала, каким образом компания GSWL использовала полученные от Общества денежные средства, в т.ч. не установила, что указанные денежные средства в той или иной форме «транзитом» направлялись в адрес компании X5 Retail Group N.V. Инспекция не исследовала полномочия органов управления GSWL по распоряжению полученными от Общества денежными средствами и, соответственно, не установила наличие каких-либо ограничений по их использованию.

В соответствии с п. 8 ст. 101 НК РФ в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства. Согласно ч. 1 ст. 65 АПК РФ каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений. Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия государственными органами, органами местного самоуправления, иными органами, должностными лицами оспариваемых актов, решений, совершения действий (бездействия), возлагается на соответствующие орган или должностное лицо.

Таким образом, учитывая, что обязанность по доказыванию факта отсутствия у компании у GSWL статуса фактического получателя процентов возложена на Инспекцию, а также учитывая отсутствие каких-либо доказательств обратного, у суда нет каких-либо правовых оснований полагать, что компания GSWL не является фактическим получателем процентов, уплаченных Обществом.

Учитывая наличие в Объяснениях Инспекции доводов о «техническом» и «посредническом» характере деятельности компании X5 Retail Group N.V., в связи с чем, по мнению Инспекции, указанная компания не может рассматриваться в качестве фактического получателя дохода, необходимо учитывать следующее.

Согласно п. 1 ст. 10 Соглашения с Нидерландами, дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом одного договаривающегося государства, резиденту другого договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом государстве.

В соответствии с подп. «а» п. 2 ст. 10 Соглашения с Нидерландами такие дивиденды могут также облагаться налогом в том Договаривающемся Государстве, в котором компания, выплачивающая дивиденды, является резидентом, и в соответствии с законодательством этого Государства, но если получатель имеет фактическое право

на дивиденды, то взимаемый налог не должен превышать 5% общей суммы дивидендов, если фактическим владельцем дивидендов является компания (иная, чем партнерство), прямое участие которой в капитале компании, выплачивающей дивиденды, составляет не менее 25% и которая инвестировала в нее не менее 75 тысяч ЭКЮ или эквивалентную сумму в национальной валюте Договаривающихся Государств.

При этом Соглашение с Нидерландами не содержит определения термина «фактический получатель» дохода.

Российское законодательство о налогах и сборах до 01.01.2015 также не содержало определения указанного понятия. Соответствующие изменения в НК РФ вступили в силу с 01.01.2015.

Также, определение понятия «фактического получателя» дохода содержится в официальных Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР.

При этом Модельная конвенция ОЭСР и Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР содержат признанное на межгосударственном уровне толкование положений соглашений об избежании двойного налогообложения (в т.ч. в отношении понятия «фактического получателя дивидендов»), которое в силу соответствующих принципов международного публичного права имеет обязательный характер.

Кроме того, в соответствии с позицией ВАС РФ, изложенной в Постановлении от 15.11.2011г. № 8654/11, а также разъяснениями Минфина РФ, данными в качестве «компетентного органа РФ по применению действующих соглашений об избежании двойного налогообложения, а также в соответствии с Письмом ФНС России от 17.05.2017 № СА-4-7/9270@, официальное толкование, содержащееся в Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР, при разрешении споров, связанных с применением положений международных договоров об избежании двойного налогообложения, носит обязательный характер.

Согласно Комментариям к Модельной конвенции ОЭСР, при применении положений международных соглашений необходимо исходить из того, что термин «фактический получатель» дохода используется не в узком техническом смысле, а должен пониматься исходя из целей и задач международных договоров об избежании двойного налогообложения, а также с учетом таких основных принципов договоров, как предотвращение злоупотребления положениями договора и преобладание сущности над формой (п. 12.4 Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР).

Учитывая, что в таком контексте могут применяться различные положения по предотвращению злоупотреблений положениями международных договоров, понятие «фактического права на доход» обычно не используется для целей положений о предотвращении уклонения от уплаты налогов, когда получатель дивидендов «[не] был обязан выплачивать... дивиденды другому лицу...» и этот получатель дивидендов «...имеет право владеть и распоряжаться дивидендами без каких-либо договорных или иных правовых ограничений, обязывающих его перечислять полученные денежные средства третьим лицам...». В отсутствие таких ограничений и обязательств «...получатель дивидендов является «фактическим получателем» таких дивидендов...» (пункты 12.3, 12.4 и 12.5 Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР).

Модельная конвенция ОЭСР также четко устанавливает, что «фактическое право на доход» не связано с фактом владения акциями, указывая на важность разграничения понятий прямого/косвенного владения акциями и права на дивиденды: «В контексте статьи 10 понятие «фактического права на доход» необходимо для правильного понимания словосочетания «выплаченный в адрес...» в отношении выплаты дивидендов, а не разъяснения вопросов, связанных с владением акциями компании,

выплачивающей такие дивиденды. По этой причине в контексте данной статьи было бы некорректно применять термин [«фактический получатель дохода»] к лицам, осуществляющим «полный контроль над юридическим лицом или группой компаний» (пункт 12.6 Комментария к Модельной конвенции ОЭСР).

В этой связи указание Инспекции на владение компанией STF (Гибралтар) 47, 86% акций X5 Retail Group N.V. не имеет юридического значения для определения статуса фактического получателя дохода. Кроме того, владение менее 50% акций не обеспечивает «контроль» над юридическим лицом.

Также согласно положениям Модельной конвенции ОЭСР, в случае, когда непосредственный получатель дивидендов не является агентом, номинальным держателем или кондуитной компанией - иными словами не действует в качестве доверенного лица, такой получатель дивидендов должен рассматриваться как «фактический получатель», так как его право пользоваться дивидендами не ограничено предусмотренным договором или законом обязательством передать полученный доход другому лицу.

При этом ограничения по пользованию дивидендами, как правило, следуют из соответствующих правовых документов, однако также могут быть установлены в случае, если становится очевидно, что получатель дохода не имеет права свободно пользоваться и распоряжаться дивидендами в силу предусмотренных договором или законом обязательств, также обязанности произвести выплату полученного дохода другому лицу (п. 12.2 комментария к Модельной конвенции ОЭСР). В случае отсутствия таких запретов или обстоятельств, получатель дивидендов является их фактическим владельцем, что прямо следует из п. 12.1, 12.2, 12.3, 12.4 Комментария к Модельной конвенции ОЭСР.

Таким образом, при определении наличия у X5 Retail Group N. V. статуса «фактического получателя» дохода и возможности применения льготных ставок, предусмотренных Соглашением с Нидерландами, в т.ч. с учетом внесенных в НК РФ изменений, вступивших в силу с 01.01.2015, необходимо учитывать:

- ограничены ли полномочия X5 Retail Group N.V. по распоряжению полученным доходом в силу законодательных, договорных и (или) иных ограничений и обязан ли непосредственный получатель прямо или косвенно перечислить полученные дивиденды (полностью или частично) иному лицу;
- действовала ли компания X5 Retail Group N.V. в качестве агента или номинального держателя в интересах другого лица;
- выполняемые X5 Retail Group N.V. функции и принимаемые риски;
- перечисляла ли компания X5 Retail Group N.V. прямо или косвенно полученный доход (полностью или частично) иному лицу, которое при прямом получении таких доходов от источников в РФ не имело бы права на применение пониженной ставки налога у источника в соответствии с международным соглашением.

X5 Retail Group N.V. соответствует изложенным выше критериям «фактического получателя» дохода, что подтверждается следующим.

X5 Retail Group N. V является публичной компанией, акции которой обращаются на организованном рынке

X5 Retail Group N.V. является акционерным обществом с ограниченной ответственностью, учрежденным в соответствии с законодательством Нидерландов, акции которого торгуются на Лондонской фондовой бирже с 2005 года. X5 Retail Group N.V. является холдинговой компанией, прямо и косвенно владеющей акциями и долями юридических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность по розничной

торговле через сети магазинов под брендами «Перекресток», «Пятерочка», «Карусель», «Перекресток-Экспресс» и т.д. (далее - «Группа X5»).

Также Группа X5 является одним из крупнейших операторов на российском рынке продуктовой розницы: по состоянию на 31.12.2014г. (на конец проверяемого периода) розничные сети Группы X5 состояли из 5483 магазинов, расположенных вблизи жилых районов, супермаркетов, гипермаркетов и экспресс-магазинов в крупнейших населенных пунктах России, включая среди прочих Москву, Санкт-Петербург, Нижний Новгород, Ростов-на-Дону, Казань, Самару, Липецк, Челябинск, Пермь, Екатеринбург. X5 Retail Group N.V. является важнейшим торговым партнером для многих российских производителей продуктов питания.

Для размещения акций на Лондонской фондовой бирже, в соответствии с законодательством Великобритании, в частности, Законом о компаниях от 2006 года, Правилами листинга, Правилами раскрытия информации и обеспечения прозрачности, Регламентом о злоупотреблениях на рынке и Правилами выпуска проспектов ценных бумаг (далее совокупно - «Правила листинга»), компания должна соответствовать ряду критериев. В частности, компания X5 Retail Group N.V. должна быть надлежаще зарегистрирована или иным образом правомерно учреждена в соответствии с применимым законодательством места ее регистрации или учреждения, а также осуществлять деятельность в соответствии со своим уставом. Минимум 25% ценных бумаг должны читаться как находящиеся в публичном обращении в одной или более стран Европейской экономической зоны, а их совокупная рыночная стоимость должна составлять как минимум 700 000 фунтов стерлингов.

Также Правила листинга устанавливают детальные правила раскрытия информации и обеспечения прозрачности компаний, торгующихся на Лондонской фондовой бирже. В частности, X5 Retail Group N.V. должна публиковать свой ежегодный отчет и финансовую отчетность в кратчайший возможный срок после получения согласия и в течение шести месяцев после окончания финансового года, к которому они относятся, должна предоставить уведомление и выполнить требования Управления по финансовому регулированию и надзору Великобритании в отношении любого нового депозитария; все циркуляры X5 Retail Group N.V. и любые решения (кроме принятых собранием акционеров в отношении обычной хозяйственной деятельности) становятся публичными только в случае их направления в Управление по финансовому регулированию и надзору Великобритании и службу нормативно-справочной информации. Кроме того, компания X5 Retail Group N.V. должна уведомлять службу нормативно-справочной информации в максимально короткий срок о любой «инсайдерской информации», которая имеет к ней отношение. Лица, выполняющие управленческие обязанности в компании X5 Retail Group N.V., и взаимосвязанные с ними лица должны уведомлять компанию X5 Retail Group N.V. и Управление по финансовому регулированию и надзору Великобритании об осуществлении всех сделок, проведенных за собственный счет с акциями и долговыми инструментами эмитента или производными или любыми другими финансовыми инструментами, относящимися к таким инструментам, в течение трех рабочих дней с момента осуществления такой сделки. Компания X5 Retail Group N.V. несет ответственность за составление (и незамедлительное обновление) списка всех лиц, у которых есть доступ к инсайдерской информации и которые работают в компании на основании трудового договора или иным образом выполняют задачи, в связи с чем у них есть доступ к инсайдерской информации.

Соблюдение X5 Retail Group N.V. указанных требований подтверждается письмом Лондонской фондовой биржи.

Управление по финансовому регулированию и надзору Великобритании осуществляет постоянный контроль за соблюдением указанных требований и вправе

применять санкции (вплоть до отмены размещения ценных бумаг на фондовой бирже) за нарушение Правил листинга, Правил выпуска проспектов ценных бумаг и Правил раскрытия информации и обеспечения прозрачности. При этом в официальных источниках, где публикуется информация о применении санкций нарушение правил размещения ценных бумаг на Лондонской фондовой бирже, отсутствует информация о подобных нарушениях со стороны X5 Retail Group N.V. Таким образом, учитывая наличие большого количества четко регламентированных правил владения ценных бумаг на Лондонской фондовой бирже и санкций за их нарушение, постоянное соблюдение которых требует значительных усилий со стороны организации-комитента, а также учитывая постоянное соблюдение X5 Retail Group N.V. указанных правил, X5 Retail Group N.V. очевидно, является реально действующей публичной компанией, которая в принципе не может действовать «исключительно в интересах иного лица», как ошибочно указано Инспекцией в Объяснениях. Следует также отметить, что отсутствие решения о смене места регистрации (Нидерланды историческая юрисдикция X5 Retail Group N.V.) компании, ставшей в определенный момент времени ключевой для Группы X5, было обусловлено целями привлечения значительных денежных средств на международных рынках, поскольку Нидерланды являются стабильной юрисдикцией с благоприятными условиями для инвестиций и деятельности холдинговых компаний, учитывая следующее: Высокая репутация юрисдикции - Нидерланды являются членом Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Европейского Союза (ЕС), Совета Европы, Организации по безопасности и сотрудничеству в Европе (ОБСЕ), Западноевропейского Союза, Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ), иных международных организаций, что гарантирует привлекательность, стабильность и «прозрачность» деятельности холдинговых компаний, зарегистрированных в Нидерландах, для акционеров и инвесторов. Согласно исследованию, проведенному Международным институтом развития менеджмента, Нидерланды находятся на 5-м месте среди стран с наиболее благоприятным деловым климатом и имеют большой кредит доверия в зарубежном деловом сообществе. Высокий уровень защиты прав и интересов акционеров и инвесторов, предусмотренный корпоративным законодательством Нидерландов. Нидерланды подписали Международную конвенцию об урегулировании инвестиционных споров между государствами и физическими или юридическими лицами других государств от 18.03.1965 г., Международную конвенцию о признании и приведении в исполнение иностранных арбитражных решений от 10.06.1958 г. и являются членом Международного центра по разрешению инвестиционных споров. Кроме того, между Россией и Нидерландами подписано и действует Соглашение о поощрении и взаимной защите капиталовложений между Союзом Советских Социалистических Республик и Королевством Нидерландов" от 05.10.1989г. Эффективное рассмотрение потенциальных корпоративных споров между акционерами и инвесторами судами Нидерландов. Наличие Договоров об избежании двойного налогообложения, а также об обмене налоговой информацией с большинством государств. Удобное местоположение и развитая транспортная система (аэро- и морские порты, такие как Роттердам, Гаага или Амстердам) обеспечивают удобство и оперативность управления холдинговыми компаниями для международных акционеров и инвесторов (например, организация общих собраний акционеров или наблюдательного совета, осуществление документооборота). Указанные обстоятельства, а также ряд иных, на которые ссылается заявитель в обоснование своих требований, повлияли на то, что оставление Нидерландов в качестве юрисдикции на тот момент времени обеспечивало соблюдение необходимых условий для выхода на международный рынок капитала, высокий уровень доверия со стороны зарубежного делового сообщества, а также защиту прав инвесторов, что позволило Группе X5 успешно привлечь по результатам размещения акций значительный объем средств -

порядка 800 млн. долл. США. Привлечение подобных объемов инвестиций на российском финансовом рынке в тот период было бы невозможно. Успешный выход на международный финансовый рынок с помощью создания холдинговой компании X5 Retail Group N.V. позволил привлечь в российскую экономику значительные денежные средства, продолжить активное расширение сетей магазинов розничной торговли и добиться устойчивых темпов роста: в 2014г. (на конец проверяемого периода) выручка X5 Retail Group N.V. составила 633,9 млрд. руб., увеличившись по сравнению с прошлым годом на 18,6% в рублевом выражении. В свою очередь, эффективное использование привлеченных инвестиций и устойчивые темпы роста торговой сети магазинов под широко известными брендами обеспечили стабильный интерес к деятельности Группы X5 со стороны инвесторов. Так, за период с 02.01.2012г. по 31.12.2014г. минимальный оборот акций X5 Retail Group N.V. на Лондонской фондовой бирже составил 10 580 штук, а максимальный - 13 010 425 штук. Интерес к обращающимся на Лондонской фондовой бирже акциям X5 Retail Group N.V. со стороны профессиональных участников фондового рынка, никак не аффилированных с Группой X5, однозначно свидетельствует о восприятии рынком X5 Retail Group N.V. в качестве конечного бенефициара Группы X5. Профессиональные инвесторы не стали бы вкладывать значительные денежные средства в «номинальную компанию», не выполняющую никаких функций, кроме «транзита» всего полученного дохода в пользу одного основного акционера, поскольку такое вложение очевидно не отвечало бы интересам инвесторов. X5 Retail Group N. V. самостоятельно несет все риски, связанные с деятельностью дочерних компаний Группы X5. Исходя из положений Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР, а также с учетом внесенных в ст. 7 НК РФ изменений, одним из существенных факторов для определения статуса фактического получателя дохода является оценка рисков, которые принимает на себя иностранная организация, претендующая на льготы в соответствии с международными соглашениями об избежании двойного налогообложения. X5 Retail Group N.V. несла риски, связанные с предпринимательской деятельностью Группы X5 и ее консолидированными финансовыми результатами. Так, компания X5 Retail Group N.V. принимала на себя риски, связанные со снижением потребительского спроса и темпов роста бизнеса Группы X5; риски, связанные с ростом конкуренции в сфере розничной торговли и уменьшением доли рынка, приходящейся на X5 Retail Group N.V.; риски, обусловленные владением правами на недвижимые объекты и товарные знаки, необходимые для осуществления предпринимательской деятельности Группы X5; риски, сопряженные с деятельностью франчайзинг; риски, связанные с изменением политической, экономической и социальной ситуации в РФ; изменением применимого законодательства, а также иные риски. При этом все риски и связанные с ними потенциальные финансовые результаты деятельности Группы X5 были учтены в цене акций X5 Retail Group N.V., которая формируется в ходе публичных торгов на Лондонской фондовой бирже. Например, за период с 01.01.2012г. по 31.12.2014г. (период налоговой проверки) максимальная цена на акции X5 Retail Group N.V. составила 28,30 USD (на 28.02.2012г.), минимальная - 11,60 USD (на 19.12.2014г.). Таким образом, разница между максимальными и минимальными значениями цены акций за период с 02.01.2012г. по 31.12.2014г. составила 46,58% (динамика цен на акции X5 Retail I Group N.V. представлена в Приложении № 1 к Объяснениям Общества от 21.09.2018 б/н), что отражает существенное изменение в оценке рисков, связанных с деятельностью Группы X5 и ее финансовых результатов, со стороны профессиональных инвесторов. При этом в случае, если бы X5 Retail Group N.V. не несла существенных рисков, связанных с деятельностью Группы X5, ее акции колебались бы в рамках очень узкого ценового коридора.

Кроме того, риски X5 Retail Group N.V. были связаны с привлечением данной компанией финансирования, необходимого для развития деятельности Группы X5 в целом.

К примеру, в целях привлечения заемного финансирования компаниями Группы X5, X5 Retail Group N.V. выступала поручителем перед ОАО «Сбербанк Россия» за исполнение ЗАО «Торговый дом «ПЕРЕКРЕСТОК», ООО «Агроторг» обязательств по соответствующим кредитным договорам. При этом X5 Retail Group N.V. в качестве поручителя несла солидарную ответственность в случае ненадлежащего исполнения обязательств по кредитным договорам, заключенным вышеупомянутыми компаниями Группы X5, в том числе по погашению основного долга, процентов за пользование кредитом, платы за открытие и пользование лимитом кредитной линии, неустойки, штрафов, судебных расходов и иных издержек, связанных с несвоевременным выполнением обязательств по кредитным договорам.

Таким образом, X5 Retail Group N.V. самостоятельно несла риски, связанные с деятельностью компаний Группы X5.

Положения Устава X5 Retail Group N.V. в проверяемый период предусматривали наличие двухуровневой системы корпоративного управления, состоявшей из «Management board» (далее - «Правление») и «Supervisory board» (далее - «Наблюдательный совет»), которые, в да очередь, были функционально подотчетны Общему собранию акционеров.

В соответствии с положениями статьей 12 и 15 Устава Компании, управление и руководство Retail Group N.V. должно было осуществляться Правлением.

Согласно Своду правил, принимаемому Правлением на основании п. 2 статьи 15 Устава Компании и детально регулирующему его деятельность, Правление определяло операционные и финансовые цели X5 Retail Group N.V. и стратегию их достижения, отвечало за ее реализацию, соблюдение корпоративных процедур, управление рисками, возникающими в связи с деятельностью X5 Retail Group N.V., вопросы финансовой деятельности и внешних коммуникаций, обеспечивало эффективность внутреннего риск-менеджмента и поддержание структуры управления X5 Retail Group N.V., обеспечивало привлечение финансирования и определение основных направлений инвестиционной деятельности X5 Retail Group N.V.

Правление принимало резолюции простым большинством голосов на собрании, на котором присутствовали лично или были представлены своими представителями 50% всех управляющих директоров. Каждый управляющий директор имел право одного голоса.

Лица, входившие в состав Правления X5 Retail Group N.V, назначались Общим собранием акционеров из списка высококвалифицированных специалистов, обладающих разносторонними знаниями и профессиональным опытом в сфере розничной торговли, стратегического менеджмента, финансов, корпоративного управления, составленного Наблюдательным советом.

Во время заседаний Правлений обсуждались текущие вопросы деятельности X5 Retail Group N.V. и Группы X5. Например, в ходе заседания Правления, состоявшегося 25.04.2014, помимо прочего обсуждались вопросы составления финансовой отчетности X5 Retail Group N.V. за 1 квартал 2014г., внесение изменений в Кодекс Инсайдерской Торговли, Кодекс Правления и Устав Компании, назначение Комплаенс-Офицера, обсуждали влияние европейских санкций на деятельность X5 Retail Group N.V. (в особенности в части ведения Группой X5 бизнеса в России).

Кроме того, на основании положений статьи 23 Устава Компании, наблюдение за деятельностью Правления осуществлял Наблюдательный совет, который

контролировал общее состояние дел X5 Retail Group N.V. В своей деятельности Наблюдательный совет учитывал интересы всех заинтересованных сторон, в т.ч. миноритарных акционеров X5 Retail Group N.V. Общий контроль за деятельностью Правления и Наблюдательного совета осуществляло Общее собрание акционеров X5 Retail Group N.V. К полномочиям Общего собрания акционеров было отнесено право принимать решения о выпуске акций (прав на акции), назначение внешнего аудитора, внесение изменений в Устав Компании, принятие решений о слиянии, разделении и ликвидации X5 Retail Group N.V., формирование Правления и т.д.

Годовое Общее собрание акционеров должно было проводиться ежегодно, не позже чем через 6 месяцев после окончания финансового года в соответствии с положениями ст. 29 Устава X5 Retail Group N.V. Внеочередные общие собрания акционеров согласно ст. 30 Устава X5 Retail Group N.V. необходимо было проводить так часто, как Правление и Наблюдательный совет посчитают нужным.

Согласно ст. 31 Устава Компании, Общее собрание акционеров должно было созываться Правлением или Наблюдательным советом. Ст. 32 Устава Компании также предусматривала, что Общее собрание акционеров необходимо проводить в Амстердаме или Гааге (Нидерланды).

П. 2 ст. 36 Устава Компании предусматривал, что каждая акция предоставляет право одного голоса. Согласно положениям ст. 37 Устава Компании, резолюции Общего собрания акционеров принимались простым большинством голосов присутствующих на собрании, где присутствуют или представлены владельцы более 25% акций X5 Retail Group N.V. (см. годовой отчет X5 Retail Group N.V. за 2014 г.).

Согласно протоколам Общего собрания акционеров, опубликованным на официальном сайте X5 Retail Group N.V., такие собрания проходили по адресу Parkstraat 20, 2514JKV Gravenhage, их повестка включала в себя обширный перечень вопросов для разрешения акционерами³³.

Например, в соответствии с протоколом Общего собрания акционеров от 14.06.2012 (далее - «Протокол собрания», Приложение № 3 к Объяснениям Общества от 21.09.2015 б/н), на собрании обсуждались вопросы, касающиеся рассмотрения и утверждения годового отчета за 2011 финансовый год, распределения денежных средств по результатам 2011 года и создания резервов, исходя из их объема, назначение и отстранение от деятельности членов Наблюдательного совета, а также членов Правления и другие вопросы операционной деятельности X5 Retail Group N.V.

Как следует из данного Протокола общего собрания, секретарем Общего собрания акционеров было зафиксировано, что в Общем собрании акционеров приняли участие акционеры, совокупное количество акций которых составило 67 819 033 шт., в то время как общее количество голосующих акций X5 Retail Group N.V. на тот момент составляло 67 893 218 шт. Таким образом, согласно Протоколу Общего собрания, почти все акционеры X5 Retail Group N.V. принимали участие в Общем собрании.

Исходя из приведенной выше информации, компания STF (Гибралтар), владеющая 47.86% акциями X5 Retail Group N.V. также принимала участие в Общих собраниях акционеров и осуществляла свое право голоса по тем или иным вопросам собрания, однако никоим образом не оказывала определяющее влияние на исход голосования.

Как видно из протоколов Общих собраний акционеров, ключевые вопросы собраний одобрялись также и миноритарными акционерами, хотя часть миноритарных акционеров по некоторым вопросам и голосовала против.

Наличие вышеописанной системы органов управления X5 Retail Group N.V., а также их независимость в принятии решений в отношении вопросов, имеющих отношение к деятельности соответствующего органа в соответствии с положениями корпоративного права Нидерландов и Устава Компании подтверждена меморандумом, подготовленным специалистами международной юридической фирмы Hogan Lovells

International LLP по вопросам подтверждения применимости положений корпоративного права Нидерландов к компании X5 Retail Group N.V.

В частности, по итогам проведенного анализа применимого корпоративного законодательства Нидерландов, а также корпоративных документов X5 Retail Group N.V., специалисты юридической фирмы Hogan Lovells International LLP пришли к выводу, что X5 Retail Group N.V. обладает корпоративными полномочиями по использованию и применению средств, которыми она владеет, включая любые средства, которыми она владела с 2012 по 2014 года, в соответствии со статьей Устава о целях компании. Также специалисты Hogan Lovells International LLP указывают, что в Уставе не приведены какие-либо инструкции, в соответствии с которыми X5 Retail Group N.V. обязуется использовать средства, которыми она владеет, включая средства, которыми она владела с 2012 по 2014 годы, в качестве посредника, доверительного управляющего, агента, администратора или в подобном качестве.

Таким образом, как следует из документов, представленных в материалы дела, X5 Retail Group N.V. обладала независимыми, компетентными, реально действующими органами управления, уполномоченными в соответствии с учредительными документами осуществлять самостоятельное руководство X5 Retail Group N.V.

При этом полномочия органов управления X5 Retail Group N.V, по распоряжению денежными средствами не были ограничены в силу каких-либо законодательных, договорных или иных ограничений и осуществлялись органами управления X5 Retail Group N.V. самостоятельно.

X5 Retail Group N.V. является налоговым резидентом Нидерландов и осуществляет деятельность в Нидерландах, зарегистрирована в соответствии с законодательством Королевства Нидерланды 05.09.1975 по адресу: Parkstraat 20, 2514 JK's-Gravenhage и поставлена на учет в Регистрационной палате Нидерландов под номером № 003394815.

Общество также представило в материалы дела подтверждения того, что X5 Retail Group N.V. является налоговым резидентом Королевства Нидерландов для целей применения Соглашения с Нидерландами, что подтверждается соответствующими сертификатами, выданными компетентными органами Королевства Нидерланды (т.д. 8, л.д. 44-57).

Таким образом, центр управления X5 Retail Group N.V. располагается в Нидерландах, что подтверждается указанными выше документами, а также протоколами Общего собрания акционеров и заседаний Правления, представленными в материалы дела годовыми отчетами X5 Retail Group N.V. за 2012-2014гг., а также информацией с официального сайта X5 Retail Group N.V, где адрес Parkstraat 20, 2514 JK's-Gravenhage значится как адрес офиса X5 Retail Group N.V.

Использование офисов X5 Retail Group N.V, расположенных по адресу Parkstraat 20, 2514 JK's-Gravenhage и по адресу Prins Bernhardplein 200, 1097JB Amsterdam также подтверждается значительным объемом платежных документов (счетов, платежных поручений, квитанций, чеков и т.д.) по арендной плате, оплате счетов за электричество, телефонные линии, услуги экспресс-доставки, офисное оборудование, охранные услуги, оснащение пожарным оборудованием и проч. (примеры указанных документов представлены в Приложении № 5 к Объяснениям Общества от 21.09.2018 б/н).

Кроме того, согласно декларациям, X5 Retail Group N.V. осуществляло уплату зарплатных налогов в отношении 9 - 11 человек в 2012-2014гг., что также

свидетельствует о фактическом осуществлении X5 Retail Group N.V. своей деятельности в Нидерландах.

Таким образом, X5 Retail Group N.V. зарегистрирована в Нидерландах, является налоговым резидентом данного государства и фактически осуществляет свою деятельность в Нидерландах.

По мнению Инспекции, X5 Retail Group N.V., являясь промежуточной компанией, определяет всю полученную прибыль в адрес акционеров СТФ (Гибралтар).

Между тем, предполагаемый «транзитный» характер движения денежных средств от X5 Retail Group N.V. в адрес СТФ (Гибралтар) не подтвержден ни материалами выездной налоговой проверки, ни материалами судебного дела.

При этом, как следует из годовых отчетов X5 Retail Group N.V. за 2012-2014гг., в указанном периоде компания X5 Retail Group N.V. не выплачивала дивиденды своим акционерам (в т.ч. СТФ (Гибралтар)), что также подтверждается решениями общего собрания акционеров, согласно которым всю полученную прибыль предполагалось направлять на дальнейшее развитие торговой сети и стратегическое приобретение новых активов.

При этом ссылка Инспекции на данные консолидированной финансовой отчетности X5 Retail Group N.V. о сумме совокупного годового дохода, приходящегося на акционеров материнской компании, никак не подтверждает факт «транзитного» движения денежных средств, поскольку данный вывод Инспекции основан на неправильном понимании данных финансовой отчетности, составленной по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).

На основании вышеизложенного, руководствуясь положениями НК РФ, Комментария к Модельной конвенции ОЭСР, Общество приходит к следующим выводам:

- X5 Retail Group N.V. является публичной компанией, акции которой торгуются на организованном рынке. X5 Retail Group N.V. независима в принятии управленческих решений, ее полномочия по свободному распоряжению полученной прибылью не были ограничены в силу каких-либо законодательных, договорных или иных ограничений;
- X5 Retail Group N.V. не действовала в качестве доверенного лица или агента в интересах СТФ (Гибралтар) или иных лиц;
- X5 Retail Group N.V. принимала на себя все риски, свойственные ее инвестиционной и финансовой деятельности;
- X5 Retail Group N.V. не перечисляла всю полученную прибыль в адрес СТФ (Гибралтар) или иных лиц.

Таким образом, выводы Инспекции об отсутствии у X5 Retail Group N.V. статуса фактического получателя дохода не основаны на имеющихся в материалах дела доказательствах и являются незаконными.

В своих Объяснениях от 28.05.2018 Инспекция пришла к выводу, что X5 Retail Group N.V. не является фактическим получателем дохода, а является «промежуточной» компанией, основываясь на следующем:

- 1) X5 Retail Group N.V. распределяет всю прибыль в пользу физических лиц - акционеров офшорной материнской компании (СТФ (Гибралтар)) (абз.7 стр.11 Объяснений Инспекции, т.18, л.д.125-137);

2) X5 Retail Group N.V. не имеет реальных центров управления в Нидерландах. Головной офис X5 Retail Group N.V. находится в Москве (абз.5 стр.12 Объяснений Инспекции, т.18, л.д.125-137);

3) X5 Retail Group N.V. располагает очень узкими полномочиями в отношении переключенных процентов (абз.7 стр.12 Объяснений Инспекции, т. 18, л.д.125-137).

Между тем, указанные выводы Инспекции являются необоснованными и противоречат имеющимся в деле доказательствам, учитывая следующее.

Вывод Инспекции о распределении X5 Retail Group N. V всего дохода в пользу акционеров материнской компании основан на неправильной интерпретации данных финансовой отчетности X5 Retail Group N. V.

Основываясь на данных консолидированной финансовой отчетности X5 Retail Group N.V. за 2012 год в отношении суммы совокупного годового дохода, приходящегося на акционеров материнской компании. Инспекция приходит к выводу, что: «Компания получаемую прибыль типом объеме распределяет в адрес акционеров материнской компании», что, по мнению Инспекции, свидетельствует о «транзитном» статусе X5 Retail Group N.V. (абз.7 стр.11 Объяснений Инспекции, т.18, л.д.125-137).

Вместе с тем, указанный вывод не соответствует действительности и основан на неверном понимании консолидированной финансовой отчетности X5 Retail Group N.V, составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Так, в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) (п. 7 раздела «Представление финансовой отчетности»), показатель общего совокупного дохода отражает изменение в собственном капитале, возникшее в отчетном периоде в результате операций и других событий, отличное от тех изменений, которые возникли вследствие операций с собственниками (держателями инструментов, классифицированных как собственный капитал), действующими в этом качестве.

Организации должны представлять отчет об изменениях в собственном капитале, показывающий разнесение прибыли или убытка и прочего совокупного дохода за период и включающий общий совокупный доход за период, с отдельным представлением итоговых сумм, относимых к собственникам материнской организации и к неконтролирующим долям участия.

При этом в соответствии с п. 22 Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», материнская организация должна представлять неконтролирующие доли участия в консолидированном отчете о финансовом положении в составе собственного капитала отдельно от капитала собственников материнской организации. На собственников материнской организации и неконтролирующие доли участия относится прибыль или убыток и каждый компонент прочего совокупного дохода (B94).

Следовательно, информация о показателях совокупного дохода, приходящегося на акционеров, иллюстрирует - какая часть прибыли потенциально может находиться в распоряжении собственников компании, но при этом не отражает сам факт распределения прибыли в пользу этих собственников по результатам отчетного года.

При этом факт отсутствия распределения прибыли (выплаты дивидендов) в адрес акционеров (в т.ч. STF (Гибралтар)) подтверждается годовыми отчетами X5 Retail Group N.V. за 2012-2014гг. и решениями общего собрания акционеров за тот же период.

В рамках судебного заседания Инспекция предложила ООО «Экспресс Ритейл» представить расчет соблюдения условий применения пониженной ставки

налогообложения (5%) в отношении дивидендов, уплаченных в адрес GSWL Finance Limited (Кипр) (далее - GSWL).

Как указано ранее, в настоящем деле применению подлежит ставка налога у источника в размере 5%, предусмотренная пп. а) п. 2 ст. 10 «Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» (далее - «Соглашение с Кипром»).

В соответствии с п. 2 ст. 10 Соглашения с Кипром для применения пониженной ставки налогообложения к дивидендам, уплачиваемым обществом, применяется ставка налогообложения 5% при условии, если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, прямо вложило в капитал компании, выплачивающей дивиденды, сумму эквивалентную не менее 100 000 евро.

По мнению Инспекции, в рассматриваемом деле применению подлежат положения Соглашения между Правительством РФ и Правительством Королевства Нидерландов от 16.12.1996 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» (далее - Соглашение с Нидерландами). В соответствии с п. 2 ст. 10 Соглашения с Нидерландами, к дивидендам, уплачиваемым обществом, применяется ставка налогообложения 5%, если фактическим владельцем дивидендов является компания (иная, чем партнерство), прямое участие которой в капитале компании, выплачивающей дивиденды, составляет не менее 25% и которая инвестировала в нее не менее 75 тысяч ЭКЮ или эквивалентную сумму в национальной валюте Договаривающихся Государств.

Вместе с тем, доводы Инспекции о необходимости применения Соглашения с Нидерландами не имеют юридического значения, поскольку пониженная ставка 5% налогообложения по отношению к дивидендам, уплачиваемым российской организацией в адрес иностранной организации установлена как Соглашением с Кипром, так и Соглашением с Нидерландами. Общество отмечает, что им были соблюдены все условия применения пониженной ставки 5% как в соответствии с Соглашением с Кипром, так и в соответствии с Соглашением с Нидерландами, что подтверждается следующим.

Проценты, переквалифицированные в дивиденды, выплачивались Обществом в адрес GSWL по Договору займа от 28.05.2010 от 06-6/12324 (далее - «Договор займа») в проверяемый период неоднократно.

Учитывая отсутствие в соглашениях об избежании двойного налогообложения и НК РФ норм, регулирующих порядок расчета доли займа в уставном капитале налогоплательщика в случае переквалификации начисленных процентов в дивиденды по правилам п. 2, 4 ст. 269 НК РФ, Общество представляет расчет соблюдения условий как на каждую дату выплаты процентов, так и на окончание каждого отчетного периода.

В целях подтверждения права на применения налоговой ставки 5% по Соглашениям Обществом представлен расчет задолженности Общества перед GSWL, а также доли займа по отношению в уставном капитале Общества на каждую дату выплаты процентов.

В то же время, для определения размера задолженности Общества перед GSWL и доли займа по отношению к уставному капиталу в каждом отчетном периоде, Общество представляет расчет задолженности перед GSWL на последний календарный день каждого отчетного периода (квартала) в проверяемый период.

Как следует из представленных выше расчетов, минимальный размер задолженности Общества перед GSWL в проверяемый период составил 1,663,476.33 евро, а минимальная доля займа, переквалифицированного во вклад в капитал, составила 87,3% (на 01.01.2012).

Таким образом, Обществом соблюдены все условия, необходимые для применения налоговой ставки 5% в отношении процентов по Договору займа, выплаченных в адрес GSWL.

Для обоснования расчета суммы задолженности на начало проверяемого периода (01.01.2012) Общество также представляет информацию о погашении долга и процентов по Договору займа с 10.06.2010 (предоставление первого транша по Договору займа) по 05.12.2014 (дата последней выплаты).

В свою очередь, Инспекция представила Объяснения от 20.12.2018 (исх. № 05-35/51373) (далее - «Объяснения Инспекции»), в которых Инспекция оспаривает поход Общества к расчету соблюдения условий применения пониженной ставки налогообложения (5%) в отношении дивидендов, уплаченных в адрес GSWL.

В Объяснениях Инспекция указывает, что представленный Обществом расчет не учитывает, что в проверяемый период (2012-2014гг.) не все проценты, выплаченные Обществом в адрес GSWL, были переквалифицированы в дивиденды. Инспекция указывает, что переквалификация суммы займа во вклад в капитал возможна только в той части, в которой проценты по займу были переквалифицированы в дивиденды.

В соответствии с Решением №14-11/ПО/7 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 03.07.2017 (стр. 217-218) (далее - «Решение»), все проценты, уплаченные Обществом GSWL в 2012-2013гг., а также в 1-3 кв. 2014г. переквалифицированы в дивиденды.

Следовательно, содержащееся в Объяснениях Инспекции указание на необходимость учета частичной переквалификации процентов в дивиденды к указанным периодам отношения не имеет.

В отношении 4 кв. 2014 года Обществом пояснено следующее.

Как установлено Решением (стр. 218), в 4 кв. 2014г. Общество уплатило GSWL проценты по займу в размере 16,827,996 руб., из которых в дивиденды были переквалифицированы денежные средства в размере 5,174,437 руб. (то есть 30.74897926% от всей суммы процентов, уплаченных в 4 кв. 2014г.).

Вместе с тем, даже при условии уменьшения суммы займа, переквалифицированной в капитал, в 4 кв. 2014г. пропорционально сумме дивидендов, переквалифицированных в проценты, Обществом были выполнены все условия для применения пониженной ставки налогообложения (5%) в отношении дивидендов, уплаченных в адрес GSWL.

Для обоснования обозначенной позиции Обществом представлен расчет соблюдения условий применения пониженной ставки налогообложения (5%) в отношении дивидендов, уплаченных в адрес GSWL в 4 квартале 2014 года с учетом того, что не все проценты по займу между Обществом и GSWL, уплаченные в 4 кв. 2014г., переквалифицированы в дивиденды.

Таким образом, размер задолженности, переквалифицированной во вклад в капитал по состоянию на 31.12.2014 составляет 2,503,195,57 евро, а доля займа в уставном капитале Общества - 94,5%, что достаточно для выполнения условий применения пониженной ставки налога у источника как применительно к Соглашению между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998, так и Соглашению между Правительством РФ и Правительством

Королевства Нидерландов от 16.12.1996 "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество".

Согласно решению Инспекции, Общество привлечено к налоговой ответственности по ст.ст. 122, 123 НК РФ за неправомерное удержание и (или) перечисление (неполное удержание и (или) перечисление в установленный НК РФ срок сумм налога в виде взыскания 20% штрафа от неуплаченной (неперечисленной) суммы налога.

Суд, с учетом внесенных налоговым органом корректировок, а также факта добровольной уплаты суммы налога Обществом, с учетом положений Постановления Конституционного суда РФ от 06.02.2018 № 6-П, иные обстоятельства, на которые ссылается Общество в обоснование своих доводов, в том числе, совершение правонарушения впервые, отсутствие умысла на совершение правонарушения, осуществление благотворительной деятельности, учитывая положения ст.ст. 112, 114 НК РФ, считает доводы Общества в указанной части обоснованными.

Учитывая изложенные обстоятельства по делу в их совокупности и взаимосвязи, как того требуют положения, содержащиеся в части 2 статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и другие положения Кодекса, признает обоснованными требования, заявленные ООО "Экспресс Ритейл" к ИФНС России № 7 по г.Москве.

Уплаченная заявителем при подаче заявления госпошлина подлежит взысканию с ответчика, уплате за счет средств федерального бюджета.

На основании изложенного, руководствуясь ст.ст. 110, 167, 169, 170, 198, 201 АПК РФ, суд

Р Е Ш И Л:

Признать недействительным, не соответствующим Налоговому кодексу РФ, решение ИФНС России № 7 по г. Москве (ОГРН: 1047707042130, ИНН 7707081688; 105064, г. Москва, ул. Земляной Вал, д. 9) от 03.07.2017г. № 14-11/ПО/7 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенное в отношении Общества с ограниченной ответственностью "Экспресс Ритейл" (ИНН 7707648286, 127473, г. Москва, ул. Селезневская, д. 15, стр. 14), в части доначисления налога на прибыль за 2012-2014гг. в размере 14359601 руб. (п.2.1.1. решения), доначисления налога на прибыль с дивидендов, выплаченных в адрес иностранной организации, в размере 16949333 руб. (п.2.2.4. решения), соответствующих сумм пени и штрафа, а также привлечения к ответственности в виде взыскания штрафа в размере 2927428 руб. по п.2.1.2. решения.

Взыскать с ИФНС России № 7 по г. Москве (ОГРН: 1047707042130, ИНН 7707081688; 105064, г. Москва, ул. Земляной Вал, д. 9) в пользу Общества с ограниченной ответственностью "Экспресс Ритейл" (ИНН 7707648286, 127473, г. Москва, ул. Селезневская, д. 15, стр. 14) госпошлину в размере 3000 (Три тысячи) руб. 00 коп., уплаченную платежным поручением № 337 от 02.11.2017г.

Решение может быть обжаловано в арбитражный суд апелляционной инстанции в течение месяца после принятия решения и в суд кассационной инстанции в двухмесячный срок со дня вступления решения в законную силу.

Судья:

А.В. Бедрацкая