



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 13976/13

Москва

4 февраля 2014 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Абсалямова А.В., Амосова С.М., Андреевой Т.К., Бациева В.В., Завьяловой Т.В., Козловой О.А., Першутова А.Г., Разумова И.В., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление представительства акционерного общества «САНОФИ-АВЕНТИС ГРУП» (Франция) о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 10.07.2013 по делу № А40-118586/12-116-240 Арбитражного суда города Москвы.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – представительства акционерного общества «САНОФИ-АВЕНТИС ГРУП» – Денисова Н.К., Хачатрян Н.Р.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 47 по городу Москве – Артемова В.Ю., Гоман Д.В., Курбанкова А.Д., Шмытов А.А.

Заслушав и обсудив доклад судьи Завьяловой Т.В., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Представительство акционерного общества «САНОФИ-АВЕНТИС ГРУП» (далее – представительство) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 47 по городу Москве (далее – инспекция) от 05.05.2012 № 529 (далее – решение инспекции, решение № 529) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 26.11.2012 требование представительства удовлетворено.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.02.2013 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 10.07.2013 названные судебные акты отменил, решение инспекции в части доначисления 5 208 955 рублей налога на прибыль, начисления 1 181 600 рублей пеней и взыскания 1 041 318 рублей штрафа признал недействительным, в удовлетворении остальной части требования представительства отказал.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции представительство просит его отменить в части отказа в удовлетворении заявленного требования, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм

материального права, решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставить без изменения.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить обжалуемый судебный акт без изменения как соответствующий действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемое постановление подлежит отмене в части по следующим основаниям.

Как установлено судами и усматривается из материалов дела, по результатам выездной налоговой проверки представительства инспекцией составлен акт от 30.03.2012 и принято решение № 529 о доначислении налога на прибыль, начислении пеней и взыскании штрафа.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по городу Москве от 27.06.2012 № 21-19/056544 решение инспекции оставлено без изменения и утверждено.

В качестве основания для доначисления сумм налога на прибыль, начисления пеней и штрафа послужил вывод инспекции о допущенном в 2008–2010 годах нарушении положений пункта 3 статьи 307 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс, Кодекс) при формировании представительством налоговой базы в связи с осуществлением деятельности подготовительного или вспомогательного характера в пользу третьих лиц без вознаграждения.

Представительство является аккредитованным на территории Российской Федерации представительством иностранной организации, что подтверждается разрешением на открытие представительства и свидетельством о его внесении в сводный государственный реестр представительств иностранных компаний, аккредитованных на территории Российской Федерации.

В рассматриваемые налоговые периоды представительство

осуществляло на территории Российской Федерации деятельность подготовительного и вспомогательного характера в интересах головной организации и третьих лиц без получения вознаграждения, в частности обеспечивало интересы головной компании в государственных и муниципальных органах, вело переговоры с российскими и иностранными юридическими и физическими лицами; осуществляло регистрацию лекарственных препаратов, сбор и анализ информации; в рамках взаимодействия с третьими лицами проводило мониторинг клинических исследований, маркетинговые и рекламные мероприятия, не получая при этом, как отметили суды, какого-либо дохода от предпринимательской деятельности. Доказательств иного инспекцией не представлено.

Согласно пункту 1 статьи 307 Налогового кодекса объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, признаются: доход, полученный иностранной организацией в результате осуществления деятельности на территории Российской Федерации через ее постоянное представительство, уменьшенный на величину произведенных этим постоянным представительством расходов, определяемых с учетом положений пункта 4 данной статьи; доходы иностранной организации от владения, пользования и (или) распоряжения имуществом постоянного представительства этой организации в Российской Федерации за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов; другие доходы от источников в Российской Федерации, указанные в пункте 1 статьи 309 Кодекса, относящиеся к постоянному представительству.

Наряду с приведенной нормой пунктом 3 статьи 307 Кодекса установлено, что в случае если иностранная организация осуществляет на территории Российской Федерации деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящую к образованию постоянного представительства, и при этом в отношении

такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения, то налоговая база определяется в размере 20 процентов от суммы расходов этого постоянного представительства, связанных с такой деятельностью.

Сославшись на положения статьи 246 и пункта 3 статьи 307 Налогового кодекса, инспекция произвела условный расчет налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, включив в ее состав внереализационные расходы представительства, в том числе отрицательную курсовую разницу, возникшую в связи с падением курса рубля в 2008 году, расходы, связанные с конвертацией и куплей-продажей валюты, а также комиссии банка.

В результате произведенных расчетов представительству было доначислено за 2009–2010 годы 9 196 223 рубля налога на прибыль, начислено 1 383 352 рубля пеней за несвоевременную уплату данного налога и взысканы налоговые санкции. Кроме того, предложено уменьшить исчисленный в завышенном размере налог на прибыль за 2008 год в размере 5 208 955 рублей.

Признавая недействительным решение инспекции в рассматриваемой части, суды первой и апелляционной инстанций исходили из того, что пункт 3 статьи 307 Налогового кодекса регулирует особый порядок формирования представительством иностранной организации налоговой базы, включая в ее состав только расходы, связанные с деятельностью в интересах третьих лиц без получения вознаграждения.

Внереализационные расходы, по мнению судов, не учитываются в порядке, установленном пунктом 3 статьи 307 Налогового кодекса, а подлежат отражению в налоговых декларациях по налогу на прибыль в общеустановленном порядке.

Отменяя судебные акты судов первой и апелляционной инстанций и отказывая представительству в удовлетворении требования в данной части, суд кассационной инстанции исходил из того, что при расчете налоговой базы должны учитываться все расходы постоянного

представительства, связанные с такой деятельностью, включая внереализационные расходы.

По мнению Президиума, суд кассационной инстанции не учел следующее.

Исчисление налога на прибыль иностранными организациями, осуществляющими предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства, производится в порядке, установленном статьями 306 – 309 Налогового кодекса.

При этом объектом налогообложения признается как доход иностранной организации, получаемый от предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации через постоянное представительство, и иные доходы, получаемые постоянным представительством (пункт 1 статьи 307 Налогового кодекса), так и расходы постоянного представительства, осуществляющего деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц без получения вознаграждения (пункт 3 указанной статьи). В последнем случае налоговая база определяется в размере 20 процентов от суммы расходов постоянного представительства, связанных с такой деятельностью.

Следовательно, налоговое законодательство Российской Федерации предусматривает специальный порядок, отличный от общего порядка исчисления налога на прибыль, в отношении подобного вида деятельности, не связанного с извлечением прибыли. Основанием для налогообложения указанных постоянных представительств иностранных организаций является факт осуществления ими деятельности в интересах третьих лиц без получения вознаграждения, а налоговая база исчисляется от суммы расходов данных организаций, связанных с такой деятельностью. Фактически налогообложению подлежит вмененная прибыль, которая хотя и не была получена, но могла быть получена, если бы представительство осуществляло свою подготовительную или вспомогательную деятельность

в интересах третьих лиц как самостоятельное предприятие на рыночных условиях.

Таким образом, основываясь на буквальном толковании приведенных положений Налогового кодекса, следует признать, что в налоговую базу при применении специального порядка исчисления налога на прибыль постоянного представительства подлежат включению расходы, непосредственно связанные с ведением данной деятельности. К их числу могут быть отнесены как расходы, связанные с производством и реализацией, так и внереализационные расходы.

Президиум считает правомерным вывод судов первой и апелляционной инстанций об отсутствии прямой связи расходов в виде отрицательной курсовой разницы, конвертации и оплаты комиссии банка с подготовительно-вспомогательной деятельностью на территории Российской Федерации в интересах третьих лиц, требующей их учета в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 307 Налогового кодекса.

Глава 25 Налогового кодекса установила особый порядок налогового учета отрицательной и положительной курсовой разницы в составе внереализационных расходов (статья 265 Кодекса) и внереализационных доходов (статья 250), которые возникают как следствие изменения обменных курсов иностранных валют к рублю Российской Федерации и не зависят от действий налогоплательщика.

Представительство вело учет возникающих у него положительных и отрицательных курсовых разниц в составе внереализационных доходов и расходов, отразив финансовый результат в налоговых декларациях за проверяемые налоговые периоды. Данное обстоятельство инспекция оставила без внимания.

При рассмотрении спора суды первой и апелляционной инстанций также правомерно исходили из того, что конвертация и выплата банковской комиссии осуществляются вне зависимости от осуществления каких-либо платежей по счетам и не могут быть квалифицированы как

расходы в чьих-либо интересах.

Поскольку внереализационные расходы представительства за 2008 – 2010 годы в виде изменения курса валюты, конвертации и выплаты комиссии банка сформировались вне связи с деятельностью представительства в интересах третьих лиц без получения вознаграждения и не подлежали учету в порядке, установленном пунктом 3 статьи 307 Налогового кодекса, действия инспекции по доначислению оспариваемых сумм налога на прибыль, начислению пеней и штрафа являются незаконными.

При названных обстоятельствах постановление суда кассационной инстанции в оспариваемой части подлежит отмене согласно пункту 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающее единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм материального права.

Вступившие в законную силу судебные акты арбитражных судов по делам со схожими фактическими обстоятельствами, принятые на основании нормы права в истолковании, расходящемся с содержащимся в настоящем постановлении толкованием, могут быть пересмотрены на основании пункта 5 части 3 статьи 311 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, если для этого нет других препятствий.

С учетом изложенного и руководствуясь статьей 303, пунктом 5 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 10.07.2013 по делу № А40-118586/12-116-240 Арбитражного суда города Москвы в части отказа в удовлетворении заявления

представительства акционерного общества «САНОФИ-АВЕНТИС ГРУП» (Франция) о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 47 по городу Москве отменить.

Решение Арбитражного суда города Москвы от 26.11.2012 и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.02.2013 в указанной части оставить без изменения.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов