

**ДЕВЯТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД**

127994, Москва, ГСП-4, проезд Соломенной сторожки, 12

адрес электронной почты: [info@mail.9aac.ru](mailto:info@mail.9aac.ru)адрес веб.сайта: <http://www.9aas.arbitr.ru>**ПО С Т А Н О В Л Е Н И Е****№ 09АП-32153/2011-АК**

г. Москва  
«26» декабря 2011г.

Дело № А40-65914/11-99-293

Резолютивная часть постановления объявлена «19» декабря 2011г.  
Постановление изготовлено в полном объеме «26» декабря 2011г.

Девятый арбитражный апелляционный суд в составе:

Председательствующего судьи Р.Г. Нагаева,

Судей В.Я. Голобородько, Н.О. Окуловой

при ведении протокола судебного заседания секретарем А. Н. Красиковой,

рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционную жалобу Межрайонной Инспекции Федеральной налоговой службы № 47 по г. Москве на решение Арбитражного суда г. Москвы от 10.10.2011 по делу №А40-65914/11-99-293, принятое судьей Г.А. Карповой по заявлению Иностранной организации «СИ ЭМ ЭС ХАШЕ ЗИГЛЕ ГмбХ» (Германия, торговый реестр Б - участкового суда в Гамбурге, номер фирмы HRB 88433, адрес представительства в России: 110019, г. Москва, Гоголевский бул., д. 11) о признании недействительным решения Межрайонной Инспекции Федеральной налоговой службы № 47 по г. Москве (ОГРН 1047710090658; 125373, г. Москва, Походный проезд, д. 3, стр. 1) от 31.12.2010 № 369 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления и обязанности уплатить налог на прибыль в размере 7 655 383,58 руб. и соответствующих сумм пеней, а также в части привлечения к налоговой ответственности в виде штрафа в размере 1 531 076,71 руб.

при участии в судебном заседании:

от заявителя – Ершов И.В. по дов. от 19.05.2011, Турбанов С.А. по дов. от 19.05.2011

от заинтересованного лица – Гоман Д.В. по дов. № 05/25 от 29.09.2011, Французов А.В. по дов. № 05/82 от 15.11.2011

**У С Т А Н О В И Л:**

Решением от 10.10.2011 Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил заявленные Иностранной организации «СИ ЭМ ЭС ХАШЕ ЗИГЛЕ ГмбХ» требования в полном объеме. Признано недействительным, не соответствующим Налоговому кодексу Российской Федерации, решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 47 по г. Москве от 31.12.2010 № 369 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления и обязанности уплатить налог на прибыль в размере 7 655 383, 58 руб. и соответствующих сумм пеней, а также

привлечения к налоговой ответственности в виде штрафа в размере 1 531 076, 71руб. Межрайонная Инспекция Федеральной налоговой службы № 47 по г. Москве не согласилась с решением суда первой инстанции и подала апелляционную жалобу, в которой просит его отменить и принять новый судебный акт об отказе в удовлетворении заявленных Иностранной организации «СИ ЭМ ЭС ХАШЕ ЗИГЛЕ ГмбХ» требования по доводам, изложенным в апелляционной жалобе. В судебном заседании представитель налогового органа поддержал доводы апелляционной жалобы. Представитель заявителя полагает решение суда обоснованным и правомерным, апелляционную жалобу – не подлежащей удовлетворению. Отзыв на апелляционную жалобу представлен.

В ходе судебного разбирательства представителем Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 47 по г. Москве заявлено ходатайство о направлении судом апелляционной инстанции международного запроса. Представитель заявителя возражал против удовлетворения данного ходатайства. С учетом изложенных сторонами правовых позиций и оценки, представленных в материалы дела доказательств, суд апелляционной инстанции считает, что ходатайство налогового органа о направлении международного запроса удовлетворению не подлежит.

Проверив в порядке статей 266, 268 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность и обоснованность принятого решения, заслушав пояснения представителей лиц, участвующих в деле, суд апелляционной инстанции приходит к выводу об обоснованности доводов апелляционной жалобы, в связи с чем обжалуемое решение суда подлежит отмене, поскольку не отвечает требованиям пункта 3 части 1 статьи 270 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела, Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 47 по г. Москве проведена выездная налоговая проверка Иностранной организации «СИ ЭМ ЭС ХАШЕ ЗИГЛЕ ГмбХ» по результатам которой вынесено оспариваемое решение от 31.12.2010 № 369 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Указанным решением Иностранная организация привлечена к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неуплату налога на прибыль в виде взыскания штрафа в размере 1 537 249,61 руб., за неуплату налога на добавленную стоимость в виде взыскания штрафа в размере 45 151,4 руб.; налогоплательщику начислены пени по состоянию на 31.12.2010г. в размере 3 259 374,30 руб., также Иностранной организации предложено уплатить недоимку по налогу на прибыль в размере 7 686 248,12руб. и по налогу на добавленную стоимость в размере 943 135 руб. Решением Управления ФНС России по г. Москве от 16.03.2011 № 21-19/024233 решение инспекции оставлено без изменения, в связи с чем оно вступило в законную силу.

Основанием для вынесения указанных актов налоговых органов послужил вывод налогового органа о том, что в период 2007-2009 годов российское представительство иностранной организации «СИ ЭМ ЭС ХАШЕ ЗИГЛЕ ГмбХ» (заявитель) оказывало юридические услуги немецким организациям (клиентам), расположенным на территории Федеративной Республики Германия. При этом представительство иностранной организации выставяло этим клиентам счета с выделенным немецким косвенным налогом (НДС) по ставкам, установленным законодательством Федеративной Республики Германия 16% и после повышения ставки НДС - 19%. После получения представительством иностранной организации выручки за оказанные

немецким клиентам услуги, в состав которой входил немецкий косвенный налог (НДС), названный налог перечислялся представительством иностранной организации в головной офис компании для его последующей, как полагает заявитель, уплаты в финансовый орган ФРГ. В дальнейшем представительство иностранной организации суммы перечисленного немецкого косвенного налога (НДС) не включало в состав доходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, а относило его на себестоимость, учитываемую при формировании налогооблагаемой базы по этому же налогу.

По мнению суда апелляционной инстанции, вывод налогового органа о занижении заявителем налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в связи с осуществлением указанных операций является обоснованным по следующим основаниям.

Согласно подпункту 4 пункта 1 статья 148 Налогового кодекса Российской Федерации местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, если покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации. При этом местом осуществления деятельности покупателя считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия покупателя юридических услуг на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации организации, а при ее отсутствии - на основании места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги) оказаны через это постоянное представительство).

Поскольку иностранная организация «СИ ЭМ ЭС ХАШЕ ЗИГЛЕ ГмбХ» оказывала юридические услуги немецким клиентам, расположенным на территории Федеративной Республики Германия через свое российское представительство, то указанное представительство не является плательщиком налога на добавленную стоимость.

В свою очередь довод заявителя об обязанности удерживать и перечислять в адрес, расположенного в ФРГ головного офиса компании, суммы немецкого косвенного налога (НДС) по ставкам 16 и 19 процентов не подтвержден ссылкой на заверенный уполномоченным органом Российской Федерации перевод текста соответствующего Закона ФРГ. Также отсутствуют разъяснения уполномоченного органа Российской Федерации о порядке исчисления и уплаты, установленного законодательством ФРГ упомянутого немецкого косвенного налога (НДС), российскими представительствами иностранных организаций. Представленный в материалы дела текст закона о налоге с оборота с переводом на русский язык, в данном случае, не может быть признан судом апелляционной инстанции в качестве основания для российского представительства иностранной организации удерживать и перечислять в адрес головного офиса компании спорный немецкий налог.

При таких обстоятельствах суд апелляционной инстанции приходит к выводу о том, что заявитель - российское представительство иностранной организации в период 2007-2009 годов неправоммерно удерживало и перечисляло в адрес головного офиса компании в ФРГ немецкий косвенный налог (НДС) по ставкам 16 и 19 процентов. При этом довод о том, что указанные суммы в дальнейшем были отражены в декларациях головного офиса компании и перечислены им в составе налоговых платежей в соответствующий бюджет ФРГ, не подтверждается материалами дела. Упомянутые декларации свидетельствуют об уплате налога головным офисом компании, установить

факт включения в эти суммы, спорных сумм налога, начисленных заявителем с выручки от оказанных им юридических услуг, не представляется возможным. Ссылка заявителя на журналы проводок, также не является доказательством. Судом апелляционной инстанции откладывалось судебное заседание для целей представления доказательств, подтверждающих данный довод заявителя, однако указанных доказательств заявителем представлено не было. Представленные заявителем переводы писем Susat & Partner ОНД и Финансового ведомства Гамбург-Центр также не свидетельствуют о поступлении спорных платежей в бюджет ФРГ, поскольку из текста упомянутых писем следует, что перечисление указанных в названных письмах платежей квалифицируется как исполнение налогового обязательства самим головным офисом компании.

Кроме того, суд апелляционной инстанции исходит из того, что представленные в материалы дела доказательства ставят под сомнение вывод о том, что упомянутые юридические услуги оказаны заявителем иностранным заказчикам на территории Российской Федерации. В частности материалах дела представлены договора, заключенные заявителем с иностранной организацией Базальт Бетайлингс унд Фервальтунгс ГмбХ (далее - заказчик) (т.10, л.д.36) и Цеппелин Пауэр Системс ГмбХ и Ко.КГ (т. 10, л.д. 53) из которых следует, что эти договора заключены на территории Российской Федерации, поскольку в них указано место заключение – город Москва. Иные документы, оформленные во исполнение обязательств по указанным договорам не содержат какого-либо указания на то, что юридические услуги оказаны заявителем упомянутым иностранным организациям вне территории Российской Федерации. В данном случае указанное обстоятельство имеет решающее значение и подлежит доказыванию именно заявителем.

Также неправомерным является вывод о том, что российское представительство иностранной организации обоснованно относило на себестоимость, учитываемую при формировании налогооблагаемой базы по налогу прибыль организаций, суммы перечисленного в адрес головного офиса компании суммы немецкого косвенного налога (НДС), по следующим основаниям.

В соответствии с пунктом 2 статьи 247 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, - полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с настоящей главой.

При этом под термином «иностранная организация» следует понимать иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации (пункт 2 статьи 11 Кодекса).

Особенности налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации уставлены статьей 307 Кодекса. Согласно указанной норме Кодекса объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, признается доход, полученный

иностранной организацией в результате осуществления деятельности на территории Российской Федерации через ее постоянное представительство, уменьшенный на величину произведенных этим постоянным представительством расходов.

Таким образом, суд апелляционной инстанции приходит к выводу о том, что указанными нормами Кодекса установлен специальный режим определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль для иностранных организаций, в том числе, осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации, согласно которому постоянное представительство иностранной организации вправе уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль только на расходы, произведенные этим постоянным представительством, а также на расходы, поименованные в пункте 2 статьи 251 Кодекса. Следовательно, отнесение на себестоимость, учитываемых при формировании налогооблагаемой базы по налогу прибыль организаций, сумм перечисленного в адрес головного офиса компании немецкого косвенного налога (НДС), является неправомерным.

Данный вывод также подтверждается положениями Соглашения «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» от 29.05.1996, заключенного между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия.

В соответствии с пунктом 2 статьи 7 Соглашения в случае, если предприятие одного Договаривающегося Государства осуществляет свою деятельность в другом Договаривающемся Государстве через расположенное в нем постоянное представительство, то с учетом положений пункта 3 настоящей статьи в каждом Договаривающемся Государстве к этому постоянному представительству относится прибыль, которую оно могло бы получить, если бы оно осуществляло такую же или аналогичную деятельность при таких же или аналогичных условиях, будучи самостоятельным предприятием и полностью независимым от предприятия, постоянным представительством которого оно является. При этом при исчислении прибыли постоянного представительства расходы, понесенные для нужд такого постоянного представительства, включая управленческие и общеадминистративные расходы, подлежат вычету независимо от того, возникли ли они в Государстве, в котором расположено постоянное представительство, или где-либо в другом месте (пункт 3 статьи 7).

Из названных положений Соглашения следует, при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций, уплачиваемого на территории Российской Федерации, заявитель действует как самостоятельное предприятие, независимое от расположенного в ФРГ головного офиса компании постоянным представительством которого оно является. Следовательно, отнесение на себестоимость, учитываемых при формировании налогооблагаемой базы по налогу прибыль организаций, сумм перечисленного в адрес головного офиса немецкого косвенного налога (НДС), является неправомерным.

Также отклоняется довод о допущенной по отношению к заявителю налоговой дискриминации.

В соответствии с пунктом 2 статьи 24 упомянутого Соглашения налогообложение в отношении постоянного представительства, которое имеет предприятие одного Договаривающегося Государства в другом Договаривающемся

Государстве, не может быть менее благоприятным, чем налогообложение в отношении предприятий другого Договаривающегося Государства, осуществляющих аналогичную деятельность. Это положение не должно истолковываться как обязывающее одно Договаривающееся Государство предоставлять резидентам другого Договаривающегося Государства не облагаемые налогом суммы, налоговые льготы или скидки, которые оно предоставляет только своим резидентам.

В данном случае не может быть признано налоговой дискриминацией отказ налогового органа в признании обоснованным отнесение на себестоимость, учитываемых при формировании налогооблагаемой базы по налогу прибыль организаций, сумм перечисленного в адрес головного офиса немецкого косвенного налога (НДС), поскольку обязанность уплачивать этот налог со ссылкой на соответствующий акт законодательства ФРГ заявителем не подтвержден. Возможность включать в затраты спорный налог положения упомянутого Соглашения и нормы Налогового кодекса Российской Федерации не предусматривают. Отсутствуют доказательства включения головным офисом компании в суммы перечисленного в бюджет налога перечисленные заявителем суммы спорного налога. При этом суд апелляционной инстанции учитывает, что положения упомянутого Соглашения и Налогового кодекса Российской Федерации не возлагают на постоянное представительство в ФРГ Российской организации обязанность удерживать и перечислять в адрес головного офиса, расположенного на территории Российской Федерации, налог на добавленную стоимость при аналогичных обстоятельствах.

Что касается ссылки заявителя на различные письма Минфина России, то суд апелляционной инстанции исходит из того, что указанные письма являются отражением мнения конкретного чиновника указанного Министерства, поскольку эти письма не зарегистрированы в установленном порядке в Минюсте России, не носят нормативный характер, следовательно, не являются обязательными для применения налогоплательщиками.

В обоснование своей позиции заявитель также ссылается на то, что инспекцией не произведен расчет суммы расхода иностранной организации в спорной части, документально подтвержденные затраты не приняты, при этом исчислив налог на прибыль только с доходов, без учета расходов налогоплательщика, инспекция нарушила положения пункта 1 статьи 274 и статьи 247 Кодекса. Данный довод заявителя также отклоняется, поскольку по общему правилу на налогоплательщике лежит обязанность доказать правомерность и обоснованность отнесения на затраты расходов, учитываемых при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. В данном случае суд апелляционной инстанции пришел к выводу о том, что заявителем неправомерно включены в затраты суммы перечисленного в адрес головного офиса компании немецкого косвенного налога (НДС). Поскольку иного заявителем не доказано, суммы немецкого косвенного налога (НДС) обоснованно исключены налоговым органом из затратной части, в связи с чем заявителю доначислены суммы налога на прибыль, НДС и соответствующие суммы пеней и налоговых санкций. Ссылка на наличие каких-либо иных расходов, которые, по мнению заявителя, подлежат включению в затраты, в материалах отзыва на апелляционную жалобу и иных письменных пояснениях не содержится.

С учетом изложенного суд апелляционной инстанции приходит к выводу о том, что обжалуемое решение суда первой инстанции следует отменить, отказать Иностранной организации «СИ ЭМ ЭС ХАШЕ ЗИГЛЕ ГмбХ» в удовлетворении

требований о признании недействительным, не соответствующим Налоговому кодексу Российской Федерации, решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 47 по г. Москве от 31.12.2010 № 369 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части: доначисления и обязанности уплатить налог на прибыль в размере 7 655 383,58 руб. и соответствующих сумм пени; привлечения к налоговой ответственности в виде штрафа в размере 1 531 076,71 руб.

Госпошлина по апелляционной жалобе подлежит распределению в соответствии со статьей 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации. С учетом изложенного и руководствуясь статьями 110, 266, 267, 268, 269 и 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Девятый арбитражный апелляционный суд

### **ПОСТАНОВИЛ:**

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 10.10.2011 по делу №А40-65914/11-99-293 отменить.

Отказать Иностранной организации «СИ ЭМ ЭС ХАШЕ ЗИГЛЕ ГмбХ» в удовлетворении требований о признании недействительным, не соответствующим Налоговому кодексу Российской Федерации, решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 47 по г. Москве от 31.12.2010 № 369 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части: доначисления и обязанности уплатить налог на прибыль в размере 7 655 383,58 руб. и соответствующих сумм пени; привлечения к налоговой ответственности в виде штрафа в размере 1 531 076,71 руб.

Взыскать с Иностранной организации «СИ ЭМ ЭС ХАШЕ ЗИГЛЕ ГмбХ» государственную пошлину в доход федерального бюджета в размере 1.000 руб. по апелляционной жалобе.

Постановление вступает в законную силу со дня принятия и может быть обжаловано в течение двух месяцев со дня изготовления в полном объеме в Федеральный арбитражный суд Московского округа.

Председательствующий судья:  
Судьи:

Р.Г. Нагаев  
Н.О. Окулова  
В.Я. Голобородько