



АРБИТРАЖНЫЙ СУД МОСКОВСКОГО ОКРУГА

ул. Селезнёвская, д. 9, г. Москва, ГСП-4, 127994,
официальный сайт: <http://www.fasmo.arbitr.ru> e-mail: info@fasmo.arbitr.ru

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

г. Москва
25 августа 2014 года

Дело № А40-24131/13

Резолютивная часть постановления объявлена 19 августа 2014 года

Полный текст постановления изготовлен 25 августа 2014 года

Арбитражный суд Московского округа

в составе:

председательствующего-судьи Дудкиной О.В.

судей: Егоровой Т.А., Черпухиной В.А.

при участии в заседании:

от заявителя: Пурыч Ю.В. по дов. № 0102/14 от 01.08.2014; Полищук А.Н. по дов. от 08.11.2012; Шиенок И.М. по дов. № 0054/14 от 05.05.2014

от заинтересованного лица: Тё Е.А. по дов. от 06.08.2014 № 05-10/011525; Гузеев Ю.Г. по дов. от 28.01.2014 № 05-10/001191; Тимофеева Ю.М. по дов. от 16.01.2014 № 05-11/000451

от третьих лиц: 1) ИК «Пейтагон Файненс ЛТД»: Титова М.В. по дов. от 28.04.2014

2) МИФНС № 47: Платов С.А. по дов. от 07.04.2014 № 05/31, Галкина С.В. по дов. от 30.12.2013 № 05/99

рассмотрев 19 августа 2014 года в судебном заседании кассационную жалобу Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам №7 на решение от 30 января 2014 года Арбитражного суда города Москвы принятое судьей Лакоба Ю.Ю. на постановление от 08 мая 2014 года Девятого арбитражного апелляционного суда принятое судьями Окуловой Н.О., Голобородько В.Я., Солоповой Е.А. по заявлению открытого акционерного общества «Мобильные ТелеСистемы» (ОГРН 1027700149124) об обязанности осуществить возврат сумм излишне уплаченного налога на добавленную стоимость к Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам №7 (ОГРН 1047707041975) третьи лица: Пейтагон Файненс Лтд (PATAGON FINANCE LTD), Межрайонная ИФНС России №47 по г.Москве

УСТАНОВИЛ:

ОАО «Мобильные ТелеСистемы» (далее - ОАО «МТС», заявитель, Общество) обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с заявлением к Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 7 (далее - инспекция, налоговый орган) об обязанности осуществить возврат излишне уплаченного налога на добавленную стоимость в сумме 57 916 854 руб. 45 коп.

К участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечены иностранная компания «Пейтагон Файненс Лтд» (PATAGON FINANCE LTD, Британские Виргинские острова) (далее - Компания) в лице ее представительства на территории РФ и Межрайонная Инспекция ФНС России № 47 по г. Москве (далее - Инспекция № 47).

Решением Арбитражного суда г. Москвы от 30.01.2014, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 08.05.2014, заявленные требования удовлетворены в полном объеме.

В кассационной жалобе инспекция, ссылаясь на неправильное применение и толкование судами положений Главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на добавленную стоимость», на несоответствие выводов судов фактическим обстоятельствам спора и материалам дела, просит состоявшиеся по делу судебные акты отменить и отказать Обществу в удовлетворении заявленных требований.

От Общества поступил письменный отзыв на кассационную жалобу с доказательством его получения инспекцией и третьими лицами.

Суд, совещаясь на месте, определил: приобщить отзыв к материалам дела.

В судебном заседании объявлялся перерыв с 12.08.2014 на 19.08.2014 на 15 час. 00 мин.

Инспекцией № 47 представлены письменные пояснения, против приобщения которых представители сторон и Компании не возражали.

Суд, совещаясь на месте, определил: приобщить письменные пояснения к материалам дела.

Представители инспекции в судебном заседании поддержали доводы кассационной жалобы.

Представители Общества возражали против отмены судебных актов по изложенным в них и письменном отзыве на жалобу основаниям.

Представитель Компании поддержал позицию Общества.

Представитель Инспекции № 47 просил удовлетворить кассационную жалобу инспекции.

Выслушав представителей сторон и третьих лиц, изучив материалы дела, обсудив доводы жалобы, суд кассационной инстанции находит ее подлежащей удовлетворению.

Согласно материалам дела, 02.03.2009 между Обществом (заказчик) и Компанией (исполнитель), не являвшейся резидентом Российской Федерации для целей налогообложения, был заключен Договор об оказании управленческих

услуг (далее - Договор от 02.03.2009).

В соответствии с условиями договора заявитель в течение марта-июля 2009 года уплатил Компании авансовые платежи, всего в сумме 18 014 400 долларов США.

При выплате авансовых платежей Общество в соответствии с требованиями налогового законодательства Российской Федерации произвело удержание налога на добавленную стоимость (НДС) в общей сумме 109 172 019 руб. 80 коп., которая была перечислена в бюджет на основании платежных поручений.

Суммы авансов (объект обложения НДС) и исчисленные с них к уплате в бюджет суммы НДС отражены в представленных обществом в инспекцию первоначальных налоговых декларациях по НДС за 1, 2 и 3 кварталы 2009г.

05.05.2009 Компания открыла на территории Российской Федерации представительство, в связи с чем была поставлена на налоговый учет в налоговом органе Российской Федерации.

Письмом от 05.06.2009 Компания сообщила Обществу об открытии представительства и постановке на налоговый учет в Российской Федерации, а также о том, что налоговые обязательства, возникающие в связи с исполнением Договора от 02.03.2009, далее будут исполняться непосредственно данным представительством.

03.03.2010 между Компанией и Обществом заключено дополнение к Договору от 02.03.2009, в котором стороны предусмотрели доплату Обществом причитающегося Компании вознаграждения в сумме, равной сумме НДС, удержанного им при выплате аванса.

Во исполнение обязанностей по данному дополнению Общество платежным поручением от 16.04.2010 № 10193 перечислило Компании денежные средства в размере 3 242 592 доллара США (109 192 019 руб. 80 коп.), тем самым возвратив Компании ранее удержанные с авансов и уплаченные в бюджет суммы НДС.

23.06.2010 между Обществом и Компанией подписан Акт об оказании услуг, а также Обществу выставлен счет-фактура № ПП-У 2306-Ф-000001 с

указанием в нем полной цены оказанных услуг.

Полагая, что сумма НДС, ранее удержанная с авансов и перечисленная в бюджет, является излишне уплаченной, Общество 15.02.2012 и 20.04.2012 представило в инспекцию уточненные налоговые декларации за 1-3 кварталы 2009 г., уменьшив в них суммы НДС к начислению и уплате на возвращенные Компании 109 192 019 руб. 80 коп.

20.04.2012 и 17.09.2012 Общество обратилось в инспекцию с заявлениями о возврате 109 192 019 руб. 80 коп. как излишне уплаченной суммы налога.

Инспекция письмом от 26.09.2012 уведомила Общество о принятом решении о проведении возврата денежных средств на расчетный счет налогоплательщика, а также о том, что НДС в сумме 57 916 854 руб. 45 коп. возврату не подлежит, поскольку заявление на возврат подано в налоговый орган по истечении предусмотренного п. 7 ст. 78 Налогового кодекса Российской Федерации трехлетнего срока с момента уплаты.

Указанное обстоятельство послужило основанием для обращения налогоплательщика в Арбитражный суд г. Москвы с настоящим заявлением об обязанности инспекции вернуть излишне уплаченный НДС в сумме 57 916 854 руб. 45 коп.

Удовлетворяя заявленные требования, суды двух инстанций исходили из того, что спорная сумма НДС является излишне уплаченной, поскольку на момент реализации Компанией услуг (23.06.2010) Общество уже не являлось налоговым агентом; обязанность по уплате НДС со всей суммы реализации самостоятельно исполнена Компанией в период фактической реализации в полном объеме; Общество, возвратив удержанную сумму НДС Компании, фактически уплатило налог дважды (при перечислении в бюджет и при возврате его Компании).

Довод Инспекции о пропуске трехлетнего срока на обращение за возвратом налога судами отклонен со ссылкой на то, что излишняя уплата образовалась только 16.04.2010, то есть в момент доплаты Обществом суммы 57 916 854 руб. 45 коп. по требованию Компании, уже состоявшей на налоговом учете в Российской Федерации.

Между тем, судами при рассмотрении дела и принятии судебных актов не учтено следующее.

В силу п. 1 ст. 143 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) российские организации и иностранные организации, определяемые в соответствии с п. 2 ст. 11 Кодекса, признаются плательщиками налога на добавленную стоимость по основаниям, предусмотренным главой Кодекса.

Налогоплательщики - иностранные организации, не состоящие на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика, общую сумму налога на добавленную стоимость не исчисляют. В этих случаях названный налог исчисляется налоговыми агентами отдельно по каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (п. 3 ст. 166 Кодекса).

Налоговыми агентами признаются лица (организации, физические лица), на которых в соответствии с Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации (п. 1 ст. 24 Кодекса).

Пунктом 4 ст. 174 Кодекса предусмотрено, что налоговый агент, перечисляющий денежные средства за приобретаемые работы (услуги), местом реализации которых является территория Российской Федерации, у иностранного лица, не состоящего на учете в российском налоговом органе, производит уплату налога на добавленную стоимость одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств указанному иностранному лицу.

По общему правилу, установленному п. 1 ст. 167 Кодекса, моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

В соответствии с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Определении от 30.09.2004 № 318-О, авансовыми платежами признаются денежные суммы, полученные до момента фактической

отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) покупателям, в связи с чем у налогоплательщика возникает обязанность увеличить налоговую базу по налогу на добавленную стоимость на суммы предоплаты.

Следовательно, дата получения частичной оплаты в счет предстоящего оказания услуг является самостоятельным моментом определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость, отличным от даты реализации (п. 1 ст. 167 Кодекса).

Таким образом, в случае, если перечисление сумм предварительной оплаты в счет предстоящего оказания услуг, местом реализации которых является территория Российской Федерации, осуществляется российской организацией иностранной организации до ее постановки на учет в российском налоговом органе, то уплата налога на добавленную стоимость производится российской организацией - налоговым агентом одновременно с выплатой денежных средств указанному иностранному лицу.

В рассматриваемом случае на момент перечисления Обществом Компании сумм авансов (06.03.2009 и 13.04.2009), последняя не имела представительства на территории Российской Федерации и не стояла на учете в налоговых органах, в связи с чем заявитель в отношении налогообложения сумм предварительной оплаты по Договору являлся налоговым агентом и, следовательно, был обязан исчислить при перечислении денежных средств НДС и перечислить его в бюджет, что он и сделал, перечислив в бюджет платежными поручениями от 06.03.2009 и 13.04.2009 соответствующие суммы НДС с авансов.

Таким образом, уплата обществом НДС в бюджет с сумм предварительной оплаты, перечисленных Компании до ее постановки на учет в налоговом органе Российской Федерации, осуществлена заявителем как налоговым агентом в соответствии с требованиями вышеприведенных положений главы 21 Кодекса.

Следовательно, спорные суммы НДС не могут считаться излишне уплаченными (уплаченными в отсутствие правовых оснований), а потому к рассматриваемому случаю не применимы положения статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующей порядок возврата и зачета излишне уплаченных сумм налогов, сборов, пеней, штрафов.

При таком положении, ссылка Общества на п. 34 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», в котором речь идет о возврате (зачете) налоговому агенту излишне взысканных сумм налога (необоснованно удержанных с налогоплательщика), является ошибочной, поскольку в данном случае необоснованное удержание НДС отсутствует.

Это косвенно подтверждается и позицией самого общества, которое считает моментом, с которого оно узнало об излишнем удержании НДС с авансов, дату доплаты Компании по ее требованию суммы вознаграждения в размере удержанного налога, а не даты перечисления НДС в бюджет в момент выплаты авансов.

В любом случае, ни заявитель по делу – ОАО «МТС», ни Компания не оспаривают, что суммы авансовых платежей, перечисляемых Обществом иностранному контрагенту во исполнение Договора об оказании управленческих услуг, подлежали обложению НДС.

Это следует из действий Общества по уплате НДС с авансов, позиций сторон и третьих лиц по делу, и иного не установлено судами первой и апелляционной инстанции.

Вместе с тем, по мнению Общества и Компании, поскольку обязанность российской организации по уплате НДС с авансов, выплаченных иностранной организации, не состоящей на налоговом учете в Российской Федерации, прекращается с момента постановки последней на налоговый учет, то суммы НДС, ранее удержанные и перечисленные налоговым агентом, считаются излишне уплаченными и подлежат возврату по правилам статьи 78 Кодекса.

С этим согласились и суды двух инстанций.

Между тем, данный довод противоречит вышеизложенным нормам Кодекса, устанавливающим, что денежные средства, перечисленные в качестве предоплаты в счет предстоящего оказания услуг, являются самостоятельным объектом налогообложения, и налоговая база в этом случае определяется на дату перечисления иностранной компании предоплаты за услуги.

Таким образом, последующая постановка Компании на налоговый учет в Российской Федерации (05.05.2009) не влияет на момент определения налоговой базы по спорным авансовым платежам.

В связи с этим также не имеет правового значения и довод общества, поддержанный судами, о том, что на момент оказания оплаченных авансом услуг Компания стояла на налоговом учете в Российской Федерации, поскольку налоговое законодательство с моментом реализации связывает право на предъявление налоговых вычетов по НДС при условии соблюдения требований статей 171, 172 Кодекса.

Действительно, как правильно указывает Общество, в соответствии с п. 14 ст. 167 Кодекса на день оказания услуг в счет ранее поступившей частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы.

Однако при этом на основании п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 Кодекса суммы НДС, исчисленные налогоплательщиком с сумм частичной оплаты, полученных в счет предстоящего оказания услуг, подлежат вычету с даты их оказания.

При этом денежные средства, полученные в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг, включаются в налоговую базу того налогового периода, в котором фактически эти средства получены.

Указанный вывод нашел отражение в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 19 августа 2003 № 12359/02, согласно которому налогоплательщик, получив авансовые платежи или предоплату в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) либо плату за частично произведенную продукцию (работы, услуги), обязан включить эти суммы в налоговую базу, относящуюся к тому налоговому периоду, в котором фактически эти платежи получены. При этом не имеет значения, когда будут полностью исполнены обязательства продавца, вытекающие из договора с покупателем товаров (работ, услуг), и обязательства покупателя по оплате этих товаров (работ, услуг).

В связи с этим не свидетельствует об излишней уплате налоговым агентом НДС с авансов и дальнейшее отражение Компанией (в период фактического оказания предварительно оплаченных услуг) в своей налоговой отчетности

операции по реализации услуг.

Заключенное между обществом и Компанией дополнительное соглашение к Договору об оказании управленческих услуг о доплате суммы вознаграждения за услуги в размере суммы НДС, удержанной при выплате авансов, относится к гражданско-правовой сделке, а потому не может изменять положения налогового законодательства и влиять на обязанности участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Довод Общества о том, что налоговым законодательством не предусмотрено право на применение вычета сумм НДС, уплаченных при перечислении авансов иностранной организации, не основан на нормах материального права, при том, что Кодексом установлено общее правило применения вычетов, распространяющееся и на налоговых агентов (п. 3 ст. 171, п. 1 ст. 172 Кодекса).

Данный подход изложен в Решении Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.09.2013 № 10992/13, где указано, что положения ст. 172 Кодекса указывают на возможность включения в налоговые вычеты сумм налога на добавленную стоимость, исчисленных и удержанных налоговыми агентами из доходов иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах, и уплаченных этими налоговыми агентами - покупателями товаров (работ, услуг) в бюджет после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), если иной период не предусмотрен п. п. 3-10 статьи 172 Кодекса.

Никакой иной судебной практики по рассмотрению аналогичных дел с указанием их номеров Общество не приводит.

Довод Общества о том, что причиной отказа заявителю в возврате спорной суммы НДС как излишне уплаченной послужил вывод инспекции о пропуске трехлетнего срока, предусмотренного п. 7 ст. 78 Кодекса, также отклоняется, поскольку данное решение инспекции предметом спора не является.

Обществом заявлено требование об обязанности инспекции осуществить возврат излишне уплаченного налога, поэтому подлежали исследованию, в частности, фактические обстоятельства, связанные с образованием у заявителя переплаты по налогу, а также наличие правовых оснований для его возврата в

порядке ст. 78 Налогового кодекса Российской Федерации.

Ссылка Общества на то, что решением МИФНС России № 47 по г. Москве Компании отказано в применении вычета по НДС в спорной сумме, не относится к рассматриваемому спору.

К тому же, представитель Инспекции № 47 в судебном заседании пояснил, что причиной отказа Компании послужил пропуск трехлетнего срока на применение вычета по НДС, а не отсутствие права на вычет в принципе.

Доводы Общества о соблюдении им трехлетнего срока для предъявления требования о возврате налога (п. 7 ст. 78 Кодекса) также не имеют правового значения в связи с отсутствием излишней уплаты налога и оснований, в связи с этим, для применения ст. 78 Кодекса..

С учетом вышеизложенного, доводы Общества, воспринятые судами первой и апелляционной инстанций, о том, что заявитель не являлся налоговым агентом на момент реализации услуг, о самостоятельном исполнении Компанией обязанности налогоплательщика по уплате НДС с суммы реализации, а также о возврате Обществом Компании суммы НДС, удержанной с авансов, в связи с чем заявителем НДС уплачен дважды, не являются основанием для удовлетворения заявленных требований исходя из предмета иска – возврат излишне уплаченного налога, поскольку в соответствии с вышеприведенными нормами Налогового кодекса Российской Федерации применительно к фактическим обстоятельствам спора, установленным судами, излишняя уплата НДС отсутствовала в силу наличия у заявителя обязанности по исчислению и уплате в бюджет НДС с авансов, перечисленных Компании, то есть когда возник объект налогообложения.

Объект налогообложения, порядок исчисления и уплаты налога являются существенными элементами налогового обязательства и не могут применяться по усмотрению налогоплательщика (налогового агента).

При таких обстоятельствах у судов исходя из предмета заявленного требования не имелось правовых и фактических оснований для его удовлетворения.

Поскольку судебные акты не основаны на правильном применении норм

материального права (положений главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации), они подлежат отмене на основании ч. 1 ст. 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Так как для принятия нового судебного акта не требуется установление обстоятельств и исследование доказательств, что судебная коллегия кассационной инстанции в соответствии с п. 2 ч. 1 ст. 287 Кодекса находит возможным принять новое решение об отказе в удовлетворении требований ОАО «МТС».

Руководствуясь статьями 284, 286-289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

ПОСТАНОВИЛ:

Решение Арбитражного суда города Москвы от 30 января 2014 года и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 08 мая 2014 года по делу № А40-24131/13 отменить.

В удовлетворении требования Открытого акционерного общества «Мобильные ТелеСистемы» отказать.

Председательствующий-судья

О.В. Дудкина

Судьи:

Т.А. Егорова

В.А. Черпухина