



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 16907/09

Москва

18 мая 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Амосова С.М., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Никифорова С.Б., Поповченко А.А., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Орелкорд» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Орловской области от 26.09.2008 по делу № А48-2871/08-18, постановления Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.05.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Центрального округа от 27.08.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – общества с ограниченной ответственностью «Орелкорд» – Ветрова О.В., Лазарева Л.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Орловской области – Орехова Т.А.

Заслушав и обсудив доклад судьи Поповченко А.А., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 2 по Орловской области (далее – инспекция) по результатам выездной налоговой проверки общества с ограниченной ответственностью «Орелкорд» (далее – общество) принято решение от 27.06.2008 № 37 о привлечении общества к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) за совершение налогового правонарушения, заключающегося в неполной уплате налога на добавленную стоимость, в виде взыскания 33 447 рублей штрафа, по статье 123 Кодекса за неполную уплату налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, в виде взыскания 448 082 рублей штрафа. Этим же решением начислены к уплате 4 124 рубля пеней по налогу на добавленную стоимость, доначислено 2 240 412 рублей налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, начислено 551 757 рублей пеней по указанному налогу с доходов, а также уменьшены убытки при исчислении базы по налогу на прибыль организаций за 2005 год на сумму 174 515 рублей и за 2006 год на сумму 24 899 282 рубля и предложено уменьшить завышенный налог на добавленную стоимость, предъявленный к возмещению в сумме 2 872 956 рублей.

Общество обратилось в Арбитражный суд Орловской области с заявлением о признании недействительным решения инспекции в части (с учетом уточнения требований в порядке, предусмотренном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Решением Арбитражного суда Орловской области от 26.09.2008 заявленные требования удовлетворены частично: решение инспекции признано недействительным в отношении взыскания 33 447 рублей

штрафа и уплаты 4 124 рублей пеней по налогу на добавленную стоимость. В удовлетворении остальной части требований отказано.

Постановлением Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.05.2009 решение суда первой инстанции отменено в части отказа в удовлетворении требований общества о признании недействительным решения инспекции в отношении налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации (доначисления 2 240 412 рублей данного налога, начисления 551 757 рублей пеней и взыскания 448 082 рублей штрафа), а также в отношении предложения уменьшить убытки при исчислении базы по налогу на прибыль организаций за 2005 год на сумму 167 494 рубля 4 копейки и за 2006 год на сумму 24 898 373 рубля 45 копеек. В отмененной части решение инспекции признано недействительным. В остальной части решение суда оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Центрального округа постановлением от 27.08.2009 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, общество просит отменить указанные судебные акты в части отказа в удовлетворении требования о признании недействительным решения инспекции в части предложения уменьшить налог на добавленную стоимость в сумме 2 872 956 рублей, предъявленный к возмещению, по мнению инспекции, в завышенных размерах, и удовлетворить в этой части его требование. При этом общество ссылается на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить названные судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

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

Судами установлено, что общество, заключив с фирмой «ТрефилАрбед Беттембург С.А.» (далее – фирма), находящейся в Великом Герцогстве Люксембург, технологическое лицензионное соглашение о предоставлении технологии и соглашение о предоставлении услуг технического содействия по улучшению работы предприятия, обязалось ежеквартально уплачивать фирме по первому соглашению лицензионный гонорар в долларах США в сумме, составляющей 1,75 процента от величины чистой суммы продаж продукции за квартал, и по второму соглашению вознаграждение, составляющее 300 000 долларов в год, но не более чем 0,75 процента от величины чистой суммы продаж продукции.

В соответствии с инвойсами от 27.07.2006 № 07 3 2292 и № 07 3 2293, выставленными фирмой, общество за период с 25.07.2005 по 30.06.2006 выплатило 16 002 943 рубля 89 копеек (11 202 060 рублей 67 копеек по технологическому лицензионному соглашению и 4 800 883 рубля 22 копейки по соглашению об оказании услуг технического содействия).

В названных инвойсах предусмотрена графа для показателя налога на добавленную стоимость, размер которого обозначен как ноль процентов. Вместе с тем общество уплатило в бюджет по названным операциям 2 872 955 рублей 75 копеек налога на добавленную стоимость (платежные поручения от 28.07.2006 № 2841 и № 2847). Впоследствии общество в налоговой декларации за август 2006 года отразило эту сумму в составе налоговых вычетов, но инспекция не приняла ее к вычету.

Суды согласились с доводами инспекции об отсутствии у общества права на применение данного налогового вычета, исходя из вывода об уплате обществом указанной суммы налога за счет собственных средств в нарушение положений законодательства о налогах и сборах, обязывающих налогового агента уплачивать налог на добавленную стоимость за счет средств, удерживаемых из доходов налогоплательщика.

Свою правовую позицию суды обосновали толкованием пункта 3 статьи 171 Кодекса (в редакции, действовавшей в период совершения операций) и отметили, что по смыслу этой нормы в единстве с положениями пункта 3 статьи 24, пункта 1 статьи 161, пункта 4 статьи 173

Кодекса налоговый агент может произвести налоговый вычет только в случае удержания суммы налога на добавленную стоимость из дохода иностранного лица, у которого был приобретен товар (работы, услуги) на территории Российской Федерации. Так как в направленных фирмой в адрес общества инвойсах указана нулевая сумма налога на добавленную стоимость, суды отнесли внесенную обществом в бюджет сумму налога к уплаченной из собственных средств, что, по их мнению, исключает для общества возможность реализации права на налоговый вычет.

Анализируя соглашения общества с фирмой, суды пришли к выводу о том, что общество само лишило себя права на налоговый вычет, поскольку при заключении договора с фирмой не включило в договор условия, соответствующего положениям пункта 3 статьи 171 Кодекса, об удержании сумм налога на добавленную стоимость из суммы ежеквартально исчисляемых гонораров.

При этом суд первой инстанции отметил наличие судебной практики по данному вопросу и сослался на постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 19.09.2007 по делу № А35-5500/06-С21, в котором при рассмотрении аналогичного спора выражена сходная правовая позиция.

Между тем Президиум считает, что в настоящем случае судами допущено неправильное толкование норм материального права, определяющих порядок и основания применения налогового вычета по налогу на добавленную стоимость (статья 172 Кодекса), и не учтены положения статьи 166 Кодекса, которыми установлен порядок исчисления налога.

Указанные операции в силу подпункта 1 статьи 146 Кодекса являются объектом обложения налогом на добавленную стоимость и в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 148 Кодекса считаются совершенными на территории Российской Федерации, так как связаны с передачей лицензионных прав и оказанием услуг обществу-покупателю, осуществляющему свою деятельность на территории Российской Федерации.

В связи с тем что фирма не зарегистрирована на территории Российской Федерации в качестве налогоплательщика, налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется как сумма дохода от операции по реализации товаров (работ, услуг) с учетом налога и исчисляется его налоговым агентом (каковым является общество), состоящим на учете в налоговых органах (пункты 1, 2 статьи 161 Кодекса).

Пунктом 3 статьи 166 Кодекса предусматривается, что общая сумма налога на добавленную стоимость не исчисляется налогоплательщиками – иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика, и соответствующая сумма налога, подлежащего уплате, исчисляется налоговыми агентами отдельно по каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации согласно порядку, установленному пунктом 1 этой же статьи.

По заключенным обществом соглашениям оно обязалось выплачивать фирме вознаграждение в виде ежеквартальных гонораров, размер которых подлежал исчислению с учетом объемов реализации продукции, произведенной с применением приобретенной технологии.

Налогооблагаемой базой по налогу на добавленную стоимость являлись гонорары, уплаченные обществом фирме. Обществом исчислен налог от сумм, указанных в актах приема и передачи, и фактически уплачен в бюджет, то есть им исполнены обязанности налогового агента, предусмотренные статьями 161, 166 Кодекса.

Денежные средства, выплаченные обществом фирме в виде гонораров, а также исчисленный и уплаченный в бюджет налог представляют собою часть средств, полученных обществом от реализации произведенной им продукции.

Исполнение обязанности по уплате налоговым агентом налога на добавленную стоимость не может находиться в зависимости от условий договора с иностранной фирмой. В силу положений главы 21 Кодекса, определяющих основные условия реализации права на налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость, оценка условий соглашения по вопросу исчисления гонорара по операции, совершаемой обществом с зарубежным

партнером, не может иметь правового значения при разрешении вопроса о праве применения налоговым агентом налогового вычета, если им исполнена обязанность по уплате налога.

В данном случае налог на добавленную стоимость исчислен и внесен обществом в бюджет в соответствии с положениями статьи 161 Кодекса. Как налоговый агент фирмы общество было обязано исчислить налог по совершенным операциям самостоятельно и уплатить его в бюджет вне зависимости от условий заключенного между ними соглашения и от того, был или не был исчислен и указан налог иностранным партнером в выставленных им к платежу документах (пункт 3 статьи 166 Кодекса).

Установленные судами обстоятельства свидетельствуют об отсутствии правовых оснований для отнесения действий общества по уплате им в бюджет налога к неправомерным, исключающим возможность реализации права на налоговый вычет лишь в связи с тем, что общество перечислило фирме гонорар в размере, указанном в инвойсе, то есть без уменьшения на сумму налога, и внесло в бюджет этот налог, исчислив его сверх суммы гонорара, выплаченного иностранному партнеру.

Поскольку судами допущено неправильное толкование норм права, оспариваемые судебные акты в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в части отказа в удовлетворении требования общества о признании недействительным решения инспекции в отношении предложения уменьшить на 2 872 956 рублей налог на добавленную стоимость, предъявленный к возмещению, подлежат отмене.

Содержащееся в настоящем постановлении толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 3 части 1 статьи 305 и статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Орловской области от 26.09.2008 по делу № А48-2871/08-18, постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.05.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 27.08.2009 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «Орелкорд» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Орловской области от 27.06.2008 № 37 в части предложения уменьшить налог на добавленную стоимость, предъявленный к возмещению в сумме 2 872 956 рублей, отменить.

Требование общества в этой части удовлетворить.

Решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Орловской области от 27.06.2008 № 37 в части предложения уменьшить налог на добавленную стоимость, предъявленный к возмещению в сумме 2 872 956 рублей, признать недействительным.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов