Автоматизированная
копия

ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
Президиума Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации

№ 15047/12

Москва 9 апреля 2013 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего – заместителя Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Слесарева В.Л.;

членов Президиума: Абсалямова А.В., Амосова С.М., Бациева В.В., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Аэрофлот – российские авиалинии» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 05.04.2012 по делу № А40-136146/11-107-569, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 03.07.2012 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 08.10.2012 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – открытого акционерного общества «Аэрофлот – российские авиалинии» – Еремина Е.В., Никонов А.А.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 6 – Андреев Л.А., Беляева Р.Т., Званков В.В., Шаронин В.Ю.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 13 по Московской области – Белявцев А.И., Мирзоян Е.А.

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

Открытым акционерным обществом «Аэрофлот – российские авиалинии» (далее – общество) 21.12.2010 и 23.12.2010 были представлены в Межрегиональную инспекцию Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 6 (далее – инспекция) уточненные налоговые декларации по налогу на прибыль за 2007 – 2008 годы, в которых сумма исчисленного налога за 2007 год была уменьшена на 326 041 759 рублей, за 2008 год – на 242 347 671 рубль. Поскольку обязанность по уплате налога на прибыль, исчисленного согласно данным первоначальных деклараций, была исполнена полностью, общество обратилось в инспекцию и территориальные налоговые органы по месту учета обособленных подразделений с заявлениями о зачете излишне уплаченных сумм налога в порядке статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

По итогам камеральных налоговых проверок указанных уточненных деклараций инспекцией приняты решения об отказе в привлечении к налоговой ответственности от 18.05.2011 № 1707 и от 20.05.2011 № 1708, согласно которым по ряду заявленных обществом оснований было признано необоснованным уменьшение ранее исчисленного налога на прибыль, что повлекло его доначисление (восстановление) за 2007 год в

размере 244 290 298 рублей, за 2008 год – 212 232 638 рублей. В части названных сумм в проведении зачета отказано.

Одним из оснований к доначислению послужил вывод инспекции о неправомерном отражении обществом в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, сумм налога на добавленную стоимость, исчисленного и уплаченного обществом по ставке 18 процентов в связи с неподтверждением права на применение ставки 0 процентов в отношении грузовых перевозок экспортируемых, импортируемых грузов, а также грузов, перевозимых в режиме международного таможенного транзита, и истечением трехлетнего срока, предусмотренного пунктом 2 статьи 173 Кодекса, с момента окончания налогового периода, в котором были осуществлены перевозки.

Указанные действия повлекли, по мнению инспекции, необоснованное уменьшение налога на прибыль на 182 229 099 рублей за 2007 год и на 162 883 310 рублей за 2008 год.

Общество обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительными решений инспекции от 18.05.2011 № 1707 и от 20.05.2011 № 1708 и об обязании инспекции, а также территориальных налоговых органов по месту учета обособленных подразделений произвести зачет спорных сумм излишне уплаченного налога на прибыль.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 05.04.2012 обществу отказано в удовлетворении заявленных требований.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 03.07.2012 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 08.10.2012 оставил без изменения решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора

общество, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм материального права, просит отменить их в части отказа в удовлетворении требований по эпизоду, связанному с отражением в составе расходов по налогу на прибыль сумм налога на добавленную стоимость, уплаченного в бюджет по ставке 18 процентов в связи с неподтверждением права на применение ставки 0 процентов.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат оставлению без изменения, а заявление общества – без удовлетворения ввиду следующего.

Как усматривается из материалов дела, общество осуществляло в 2004 – 2006 годах операции, подлежащие обложению налогом на добавленную стоимость по ставке 0 процентов на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса (в редакции, действовавшей в спорный период). Часть операций (услуг по перевозке), в отношении которых в течение установленного Кодексом срока не был собран необходимый пакет документов для подтверждения права на применение ставки 0 процентов, общество, руководствуясь требованиями пункта 9 статьи 165, пункта 9 статьи 167 Кодекса, облагало налогом на добавленную стоимость по ставке 18 процентов.

Согласно приведенным нормам, а также пункту 10 статьи 171, пункту 3 статьи 172, пункту 2 статьи 173 Кодекса, если впоследствии (в течение трех лет с момента окончания налогового периода, в котором были оказаны соответствующие услуги) налогоплательщик представит в налоговые органы документы, обосновывающие применение налоговой

ставки 0 процентов, уплаченные суммы налога на добавленную стоимость подлежат возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном статьей 176 Кодекса, путем заявления их в качестве налогового вычета.

Не подтвердив в течение названного трехлетнего срока право на применение ставки 0 процентов и утратив в силу этого обстоятельства в 2007 – 2008 годах право на возврат налога на добавленную стоимость, исчисленного по ставке 18 процентов в отношении операций по перевозке, имевших место, соответственно, в 2004 – 2005 годах, общество учло сумму данного налога, уплаченного за счет собственных средств, в составе расходов по налогу на прибыль.

Признавая неправомерным включение в состав расходов по налогу на прибыль указанных сумм налога на добавленную стоимость, суды исходили из следующего.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 264 Кодекса суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, за исключением перечисленных в статье 270 Кодекса, учитываются в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Пунктом 19 статьи 270 Кодекса к числу расходов, не учитываемых в целях налогообложения, отнесены суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком в соответствии с Кодексом покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено Кодексом.

По мнению судов, исчерпывающий перечень случаев, когда налог на добавленную стоимость может быть учтен в составе расходов, предусмотрен пунктом 2 статьи 170 Кодекса.

Спорный случай в названном перечне не упомянут, в связи с чем суммы налога на добавленную стоимость, исчисляемые при экспортных операциях по ставке 18 процентов в случае неподтверждения налогоплательщиками права на применение ставки 0 процентов,

подпадают под регулирование, установленное пунктом 19 статьи 270 Кодекса.

Однако при принятии упомянутых судебных актов суды не учли следующее.

Согласно общему правилу, предусмотренному статьей 171 Кодекса, сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная налогоплательщиком по совершенным им операциям, признаваемым объектом налогообложения, подлежит уменьшению на налоговые вычеты. В исключение из этого правила пунктом 2 статьи 170 Кодекса определен перечень случаев, когда «входящий» налог на добавленную стоимость учитывается в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), что имеет место либо в силу статуса приобретателя (он не является плательщиком налога на добавленную стоимость или освобожден от исполнения обязанностей налогоплательщика), либо характера совершаемых им операций (данные операции не признаются объектом налогообложения, освобождены от налогообложения, либо местом их совершения не признается территория Российской Федерации), для которых им приобретены указанные товары (работы, услуги).

Таким образом, ссылка судов на положения пункта 2 статьи 170 Кодекса в обоснование позиции о невозможности учета в составе расходов спорных сумм налога на добавленную стоимость, исчисленных обществом как налогоплательщиком по операциям реализации, ошибочна, поскольку указанная норма наряду со статьей 171 Кодекса определяет правила в отношении не «исходящего», а «входящего» налога на добавленную стоимость – налога, уплачиваемого налогоплательщиком как покупателем или заказчиком контрагенту при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав, либо при ввозе товаров на территорию Российской Федерации.

Пункт 2 статьи 170 Кодекса, определяя судьбу «входящего» налога на добавленную стоимость, закрепляет положения, являющиеся

исключением из общего правила о заявлении данного налога в качестве налогового вычета, а не из правила, предусмотренного пунктом 19 статьи 270 Кодекса.

Пункт 19 статьи 270 Кодекса подлежит применению в отношении «исходящего» налога на добавленную стоимость, исчисленного налогоплательщиком по операциям реализации товаров (работ, услуг).

Согласно пункту 1 статьи 168 Кодекса при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав налогоплательщик дополнительно к цене реализуемых товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав соответствующую сумму налога.

При исчислении налоговой базы по налогу на прибыль суммы налога на добавленную стоимость, полученные от покупателей товаров (работ, услуг), не учитываются при определении размера дохода от реализации (пункт 1 статьи 248 Кодекса), и, как следствие, не включаются в состав расходов (пункт 19 статьи 270 Кодекса).

В отличие от изложенного регулирования налог на добавленную стоимость, исчисленный обществом по ставке 18 процентов в связи с неподтверждением права на применение ставки 0 процентов, дополнительно к провозной плате грузоотправителям не предъявлялся, и в силу данного обстоятельства был уплачен обществом за счет собственных средств. Указанные обстоятельства налоговым органом не оспариваются.

Таким образом, пункт 19 статьи 270 Кодекса в рассматриваемом случае не применим, поскольку он распространяется на суммы налога, предъявленные налогоплательщиком в соответствии с Кодексом покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Следовательно, в настоящем случае в отношении налога на добавленную стоимость, исчисленного обществом по ставке 18 процентов в связи с неподтверждением права на применение ставки 0 процентов,

подлежит применению подпункт 1 пункта 1 статьи 264 Кодекса об учете названных сумм налога в составе расходов.

Вместе с тем с учетом подпункта 1 пункта 7 статьи 272 Кодекса, согласно которому датой признания сумм налогов в составе расходов является дата их начисления, спорные суммы налога на добавленную стоимость подлежали отражению в составе расходов в 2004 – 2005 годах (в периоде, когда истек 180-дневный срок, предусмотренный пунктом 9 статьи 165, пунктом 9 статьи 167 Кодекса), а не в периоде истечения трехлетнего срока, в течение которого могло быть подтверждено налогоплательщиком право на применение ставки 0 процентов.

Соответственно, заявив спорные суммы налога на добавленную стоимость в уточненных налоговых декларациях за 2007 и 2008 годы (а не в декларациях за 2004 и 2005 годы), представленных в инспекцию 21.12.2010 и 23.12.2010, общество нарушило предусмотренный пунктом 7 статьи 78 Кодекса трехлетний срок, исчисляемый с даты уплаты налога, в течение которого может быть подано заявление о возврате излишне уплаченной суммы налога.

В связи с изложенным заявленные обществом требования о признании недействительными решений инспекции от 18.05.2011 № 1707 и от 20.05.2011 № 1708 и об обязании инспекции, а также территориальных налоговых органов по месту учета обособленных подразделений произвести зачет спорных сумм излишне уплаченного налога на прибыль, удовлетворению не подлежат.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты подлежат оставлению без изменения.

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 положений пункта 2 статьи 170, пункта 19 статьи 270, подпункта 1 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса

Российской Федерации, могут быть пересмотрены на основании пункта 5 части 3 статьи 311 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, если для этого нет других препятствий.

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

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда города Москвы от 05.04.2012 по делу № А40-136146/11-107-569, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 03.07.2012 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 08.10.2012 по тому же делу оставить без изменения.

Заявление открытого акционерного общества «Аэрофлот – российские авиалинии» оставить без удовлетворения.

Председательствующий В.Л. Слесарев