



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 12604/13

Москва

18 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., Маковской А.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Разумова И.В., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Тумаркина В.М. –

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «ЮТэйр-Вертолетные услуги» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа – Югры от 21.01.2013 по делу № А75-9013/2012, постановления Восьмого арбитражного апелляционного суда от 26.04.2013 и постановления

Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.08.2013 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – открытого акционерного общества «ЮТэйр-Вертолетные услуги» — Ильменский А.О., Ровинский М.А., Ташлыкова Н.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Ханты-Мансийскому автономному округу – Югре – Даукшес В.О., Загайнов Л.В., Куроедов Д.М., Першина З.Н., Русакова И.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Тумаркина В.М., а также объяснения присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Открытым акционерным обществом «Авиакомпания ЮТэйр» (далее – компания «ЮТэйр») и открытым акционерным обществом «Нефтеюганский объединенный авиаотряд» (в настоящее время – открытое акционерное общество «ЮТэйр-Вертолетные услуги») (далее – авиаотряд) заключены договор аренды от 01.12.2008 № 10/09AB (далее – договор № 10/09AB) и дополнительные соглашения к нему от 23.12.2008 № 1, от 01.09.2009 № 2, от 30.09.2010 № 6 и договор аренды от 08.04.2009 № 24/09AB (далее – договор № 24/09AB) и дополнительное соглашение к нему от 29.09.2010 № 1.

Согласно названным договорам компания «ЮТэйр» (арендодатель) обязалась предоставить во временное владение и пользование авиаотряду (арендатору) вертолеты Ми-26Т бортовой номер RA-06004 (далее – вертолет № RA-06004), Ми-26Т бортовой номер RA-06121 (далее – вертолет № RA-06121), Ми8-МТВ1 бортовой номер RA-27057 (далее – вертолет № RA-27057) в исправном состоянии. Организация проведения капитального ремонта указанных воздушных судов, осуществление в процессе их эксплуатации финансирования работ по договорам с

ремонтными заводами гражданской авиации по продлению и восстановлению ресурсов воздушных судов и двигателей возложена на арендодателя, организация текущего ремонта воздушных судов и их компонентов – на арендатора.

Ремонт вертолета № RA-06004 осуществлялся в 2008 году, вертолетов № RA-06121, № RA-27057 – в 2009 и 2010 годах открытым акционерным обществом «ЮТэйр-Инжиниринг».

Договор № 10/09AB обязывает арендатора на момент заключения этого договора компенсировать арендодателю расходы, связанные с восстановлением летной годности вертолетов № RA-06004, № RA-06121; договор № 24/09AB предусматривает финансирование арендатором стоимости восстановления вертолета № RA-27057 в счет арендных платежей.

На основании указанных условий названных договоров аренды компания «ЮТэйр» за работы по восстановлению вертолета № RA-06004 выставила авиаотряду к оплате счет-фактуру от 31.12.2008 № 34445 и акт выполненных работ от 31.12.2008 на сумму 59 000 000 рублей (в том числе 9 000 000 рублей – налог на добавленную стоимость), вертолета № RA-06121 – счета-фактуры от 30.09.2010 № 19068 и № 20072 и акты выполненных работ от 30.09.2010 на суммы 124 164 693 рубля 10 копеек (в том числе 18 940 376 рублей 91 копейка – налог на добавленную стоимость) и 677 084 рубля (в том числе 103 284 рубля – налог на добавленную стоимость), вертолета № RA-27057 – счета-фактуры от 30.06.2009 № 14101 и от 30.09.2010 № 20071, акт выполненных работ от 30.06.2009 и акт подлежащих возмещению расходов от 30.09.2010 на суммы 32 000 000 рублей (в том числе 4 881 355 рублей 93 копейки – налог на добавленную стоимость) и 15 706 409 рублей 60 копеек (в том числе 2 395 892 рубля 99 копеек – налог на добавленную стоимость).

Оплата стоимости ремонтных работ вертолета № RA-06004 осуществлена авиаотрядом платежными поручениями от 22.09.2010 № 4580, от 10.11.2010 № 5522, от 20.12.2010 № 6155; вертолета № RA-06121 – актами зачета взаимных требований от 27.12.2010 № 9 и от 31.12.2010 № 10 и платежными поручениями от 24.03.2011 № 975, от 12.05.2011 № 1739, от 26.05.2011 № 2003, от 27.06.2011 № 2414 и от 12.07.2011 № 2591; вертолета № RA-27057 – платежными поручениями от 30.07.2010 № 3596, от 10.11.2010 № 5521, от 20.12.2010 № 6154, актами зачета взаимных требований от 24.06.2010 № 3, от 14.09.2010 № 6, от 15.11.2010 № 8, от 27.12.2010 № 9.

Вертолет № RA-06004 передан компанией «ЮТэйр» авиаотряду по акту от 04.04.2010, вертолет № RA-06121 – по акту от 22.02.2011, вертолет № RA-27057 – по акту от 01.12.2011.

Предъявленные к оплате суммы авиаотряд включил в расходы по налогу на прибыль и налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость в периоды получения названных счетов-фактур и актов выполненных работ.

Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 7 по Ханты-Мансийскому автономному округу – Югре (далее – инспекция) по результатам выездной налоговой проверки авиаотряда за период с 01.01.2008 по 31.12.2010 вынесла решение от 04.06.2012 № 14/23 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – решение № 14/23, решение инспекции), которым авиаотряд привлечен к ответственности в виде взыскания 2 164 152 рублей штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), ему начислены 8 283 796 рублей пеней и предложено уплатить 44 681 727 рублей налога на прибыль и 32 653 552 рубля налога на добавленную стоимость, и

направила требование от 02.08.2012 № 8774 об уплате сумм налогов, пеней и штрафа (далее – требование № 8774).

В частности, решением инспекции исключены из расходов по налогу на прибыль и из налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость суммы затрат и суммы налога на добавленную стоимость, относящиеся к ремонту упомянутых вертолетов, как учтенные авиаотрядом в нарушение положений статей 168, 171, 252 и 253 названного Кодекса.

Необоснованность расходов инспекция усмотрела в том, что после проведения капитального ремонта вертолетов № RA-06004, № RA-06121, № RA-27057 до фактической их передачи авиаотряду в 2010 и 2011 годах в бухгалтерском учете арендатора они не были отражены в качестве арендованных основных средств, в период с 2008 по 2010 год находились в распоряжении компании «ЮТэйр», не эксплуатировались авиаотрядом и, следовательно, не участвовали в его предпринимательской деятельности.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Ханты-Мансийскому автономному округу – Югре от 26.07.2012 № 07/299 апелляционная жалоба авиаотряда на решение № 14/23 оставлена без удовлетворения.

Авиаотряд обратился в Арбитражный суд Ханты-Мансийского автономного округа – Югры с заявлением о признании недействительными решения инспекции и требования № 8774 в части взыскания 2 164 152 рублей штрафа, начисления 5 818 816 рублей пеней по налогу на прибыль и 2 373 912 рублей пеней по налогу на добавленную стоимость, предложения уплатить 44 681 727 рублей недоимки по налогу на прибыль и 32 653 552 рубля недоимки по налогу на добавленную стоимость, предложения внести изменения в документы бухгалтерского и налогового учета.

Решением Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа – Югры от 21.01.2013 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением Восьмого арбитражного апелляционного суда от 26.04.2013 решение суда первой инстанции об отказе в признании недействительными решения № 14/23 и требования № 8774 отменено в части взыскания 442 800 рублей штрафа по налогу на добавленную стоимость за III и IV кварталы 2009 года, начисления 363 334 рублей пеней по налогу на прибыль и 197 578 рублей пеней по налогу на добавленную стоимость, предложения уплатить 2 460 000 рублей недоимки по налогу на прибыль за 2009 год и 2 214 000 рублей недоимки по налогу на добавленную стоимость за III и IV кварталы 2009 года. В отмененной части заявление авиаотряда удовлетворено. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 16.08.2013 оставил постановление суда апелляционной инстанции без изменения.

Ссылаясь на статьи 171 и 172, подпункт 2 пункта 1 статьи 253, пункт 2 статьи 260 Налогового кодекса, суды сделали вывод о том, что затраты арендатора на содержание, ремонт и техническое обслуживание арендованных основных средств, а также на поддержание их в исправном состоянии подлежат учету в составе расходов арендатора при наличии у него этого имущества. Авиаотряд включал в состав расходов по налогу на прибыль суммы, подлежащие уплате компании «ЮТэйр», в налоговые периоды, предшествовавшие передаче авиаотряду воздушных судов (04.04.2010, 22.02.2011, 01.12.2011).

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, открытое акционерное общество «ЮТэйр-Вертолетные услуги» просит названные судебные акты отменить в части взыскания

1 721 352 рублей штрафа по налогу на добавленную стоимость, начисления 5 455 482 рублей пеней по налогу на прибыль и 2 176 334 рублей пеней по налогу на добавленную стоимость, доначисления 42 221 727 рублей налога на прибыль и 30 439 552 рублей налога на добавленную стоимость и предложения внести исправления в документы бухгалтерского и налогового учета как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права. Указанные суммы налогов доначислены инспекцией по эпизодам включения авиаотрядом в расходы по налогу на прибыль и в налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость сумм компенсаций стоимости восстановления вертолетов № RA-06004, № RA-06121, № RA-27057, выплаченных компании «ЮТэйр».

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

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 частичной отмене, дело в отмененной части – передаче на новое рассмотрение в Арбитражный суд Ханты-Мансийского автономного округа – Югры по следующим основаниям.

В соответствии с пунктом 1 статьи 611 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс) арендодатель обязан предоставить арендатору имущество в состоянии, соответствующем условиям договора аренды и назначению имущества.

Арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды (пункт 1 статьи 616 Гражданского кодекса).

В отношении аренды транспортного средства без предоставления

услуг по управлению и технической эксплуатации обязанность поддерживать надлежащее состояние арендованного транспортного средства, включая осуществление текущего и капитального ремонта, возлагается на арендатора в течение всего срока договора аренды транспортного средства без экипажа (статья 644 Гражданского кодекса).

Согласно статье 260 Налогового кодекса расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат. Эти правила применяются также в отношении расходов арендатора амортизируемых основных средств, если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение таких расходов арендодателем не предусмотрено.

Предоставив арендатору право на включение в расходы по налогу на прибыль сумм произведенных им затрат на ремонт основных средств на указанных условиях, Налоговый кодекс не установил правил о порядке учета возмещаемых арендатором арендодателю затрат на ремонт основных средств. Поэтому в отношении упомянутых расходов подлежат применению иные положения главы 25 Налогового кодекса.

Так, в соответствии с абзацами вторым и третьим пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Возмещаемые арендатором арендодателю затраты на ремонт основных средств не подлежат включению в расходы по налогу на

прибыль на основании пункта 49 статьи 270 Налогового кодекса, если не соответствуют критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 этого Кодекса.

В данном случае стороны договоров аренды достигли соглашения о финансировании восстановления вертолетов № RA-06004, № RA-06121, № RA-27057 за счет авиаотряда путем компенсации им компании «ЮТэйр» затрат по капитальному ремонту воздушных судов. Расходы по ремонту понес арендодатель – компания «ЮТэйр», авиаотряд как арендатор этого имущества выплатил арендодателю стоимость ремонта.

Передача стоимости выполненных работ от компании «ЮТэйр» авиаотряду влечет образование показателей хозяйственно-финансовой деятельности – выручки у компании «ЮТэйр» и расходов у авиаотряда, объекта обложения налогом на добавленную стоимость в виде стоимости переданных компанией «ЮТэйр» работ и налоговых вычетов по названному налогу у авиаотряда.

Финансовый результат указанных операций формируется на основании документов первичного бухгалтерского и налогового учета в соответствии со статьей 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и статьей 313 Налогового кодекса: все хозяйственные операции, проводимые организацией, оформляются первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский и налоговый учет этих операций, в том числе для целей налогообложения. Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции либо непосредственно после ее окончания.

В отношении налогового учета расходов при методе начисления пунктом 5 статьи 272 Налогового кодекса установлено, что расходы на ремонт основных средств признаются в качестве расхода в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты с учетом особенностей, предусмотренных статьей 260 данного Кодекса. Упоминаемые особенности заключаются в квалификации расходов на

ремонт основных средств в качестве прочих расходов, подлежащих учету применительно к каждому участнику договора аренды основных средств.

Согласно подпункту 2 пункта 1, пункту 2 статьи 253 Налогового кодекса прочие расходы являются расходами, связанными с производством и реализацией, относятся к косвенным расходам.

В отличие от прямых расходов, учитываемых в периоде реализации продукции (работ, услуг), косвенные расходы на производство и реализацию, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода (пункт 2 статьи 318 Налогового кодекса).

В 2008 – 2010 годах авиаотрядом осуществлялись хозяйственные операции, влекущие уплату в пользу компании «ЮТэйр» стоимости восстановления воздушных судов, подлежащих передаче в аренду, в подтверждение чего авиаотрядом предоставлены акты выполненных работ и счета-фактуры, относящиеся к указанным налоговым периодам.

Положения статьи 252 Налогового кодекса требуют установления объективной связи понесенных налогоплательщиком расходов с направленностью его деятельности на получение прибыли.

Доказательства, подтверждающие использование авиаотрядом вертолетов в производственной деятельности, были представлены судам. В частности, по данным авиаотряда доходы от эксплуатации вертолета № RA-06004 в 2010 году составили 108 891 000 рублей и увеличились в 2011 году; схожие показатели представлены в отношении вертолета № RA-06121.

Пунктом 7.9 договора № 24/09AB и дополнительным соглашением к нему от 29.09.2010 № 1 предусмотрено финансирование арендатором работ по восстановлению летной годности вертолета № RA-27057 в счет арендных платежей.

Статья 614 Гражданского кодекса предусматривает различные формы арендной платы в виде: определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно; установленной доли полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов; предоставления арендатором определенных услуг; передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду; возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества; а также сочетание этих форм или иные формы оплаты аренды.

В отношении арендных платежей за арендуемое имущество датой осуществления расходов признается дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления документов, служащих основанием для производства расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода (подпункт 3 пункта 7 статьи 272 Налогового кодекса).

Документы, служащие основанием для расчетов по договору № 24/09AB, выставлены компанией «ЮТэйр» авиаотряду в июне 2009 года и сентябре 2010 года.

Поскольку затраты авиаотряда в виде упомянутых компенсаций восстановления вертолетов имели целью производственные интересы арендатора, оснований для исключения из расходов соответствующих сумм не имелось.

Статья 168 Налогового кодекса обязывает налогоплательщика при реализации товаров (работ, услуг) предъявлять к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) дополнительно к цене (тарифу) соответствующую сумму налога на добавленную стоимость.

В силу пункта 1 статьи 169 Налогового кодекса счета-фактуры являются документами, служащими основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг),

имущественных прав сумм налога на добавленную стоимость к вычету в порядке, предусмотренном главой 21 названного Кодекса.

В счетах-фактурах, выставленных компанией «ЮТэйр» авиаотряду, в описании выполненных работ указаны работы по восстановлению летной годности вертолетов, использованных авиаотрядом в 2010 и 2011 годах в деятельности, облагаемой налогом на добавленную стоимость.

Согласно пункту 1 статьи 172 Налогового кодекса вычетам подлежат только суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Из решения инспекции усматривается, что авиаотрядом приняты к бухгалтерскому учету затраты по ремонту: счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство».

Следовательно, восстановление арендодателем воздушных судов до состояния, в котором они пригодны для эксплуатации, может расцениваться в качестве работ, выполненных в интересах авиаотряда как лица, заинтересованного в их дальнейшей эксплуатации. Иное толкование означало бы отсутствие объекта обложения налогом на добавленную стоимость.

Таким образом, авиаотряд оплатил затраты компании «ЮТэйр» по ремонту воздушных судов, в результате которого их ресурс увеличился, как установил суд апелляционной инстанции, до 1950 летных часов. В период эксплуатации компанией «ЮТэйр» вертолета № RA-06004 до передачи его авиаотряду фактический налет составил 359 часов, вертолета № RA-06121 – 303 часа.

Исходя из указанных обстоятельств авиаотряд вправе учесть в расходах по налогу на прибыль и налоговых вычетах по налогу на

добавленную стоимость суммы компенсаций пропорционально остатку ресурса каждого воздушного судна.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 2 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа – Югры от 21.01.2013 по делу № А75-9013/2012, постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 26.04.2013 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.08.2013 по тому же делу в части отказа открытому акционерному обществу «ЮТэйр-Вертолетные услуги» в удовлетворении требований о признании недействительными решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Ханты-Мансийскому автономному округу – Югре от 04.06.2012 № 14/23 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и требования названной инспекции от 02.08.2012 № 8774 об уплате налога, сбора, пеней и штрафа по эпизодам, связанным с включением в расходы по налогу на прибыль и в налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость сумм компенсаций стоимости восстановления вертолетов Ми-26Т бортовой номер RA-06004, Ми-26Т бортовой номер RA-06121, Ми8-МТВ1 бортовой номер RA-27057, отменить.

В указанной части дело передать на новое рассмотрение в Арбитражный суд Ханты-Мансийского автономного округа – Югры.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов