

# **ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Дело № 305-КГ15-3206

## **О П Р Е Д Е Л Е Н И Е**

г. Москва

30.07.2015

Дело № А40-140893/2013

резолютивная часть определения объявлена 28 июля 2015 года

полный текст определения изготовлен 30 июля 2015 года

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,

судей Маненкова А.Н., Першутова А.Г.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе открытого акционерного общества «Аэрофлот – российские авиалинии» (далее – заявитель, общество, налогоплательщик) на решение Арбитражного суда города Москвы от 31.03.2014 по делу № А40-140893/2013, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 11.08.2014 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 26.12.2014 по тому же делу

по заявлению общества о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 6 (Москва) (далее – инспекция, налоговый орган) от 20.03.2013 № 1926 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и № 10 об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость в сумме 12 774 589 рублей, заявленной к возмещению за 3 квартал 2012 года.

В заседании приняли участие представители:

от открытого акционерного общества «Аэрофлот – российские авиалинии» – Артюх А.А., Семенов С.А., Ярошенко А.В.,

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 6 – Беляева Р.Т., Кожевников Д.С., Мистриков В.В., Тимофеева Ю.М.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В., выслушав объяснения представителей общества, поддержавших доводы кассационной жалобы, и представителей налогового органа, возражавших против ее удовлетворения, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

решением Арбитражного суда города Москвы от 31.03.2014, оставленным без изменения постановлениями Девятого арбитражного апелляционного суда от 11.08.2014 и Арбитражного суда Московского округа от 26.12.2014, в удовлетворении заявленного требования отказано.

В кассационной жалобе общество ставит вопрос об отмене принятых по делу судебных актов в связи с допущенным нарушением норм материального права и основополагающих принципов налогового законодательства о всеобщности и равенстве налогообложения.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 15.06.2015 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Основаниями для отмены или изменения Судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации судебных актов в порядке кассационного производства являются существенные нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов (часть 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия считает, что кассационная жалоба общества подлежит удовлетворению, а принятые по делу судебные акты – отмене по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела и установлено судами, в период с 4 квартала 2009 года по 4 квартал 2010 года общество на основании заключенных между Правительством Российской Федерации и Правительствами Исламской Республики Иран, Правительством Республики Индия Соглашений о воздушном сообщении от 21.12.1998 (с Республикой Индией) и от 19.08.1999 (с Исламской Республикой Иран) заключило код- шеринговые соглашения о резервировании мест с иностранной компанией AIR INDIA LIMITED от 30.11.2004, с иностранной компанией IRAN AIR от 01.09.2007.

Предметом данных соглашений является предоставление мест на рейсах ОАО «Аэрофлот – российские авиалинии» на маршрутах между Москвой и Дели и между Москвой и Мумбай для пользования компанией AIR INDIA

LIMITED, на маршрутах между Москвой и Тегераном для пользования компанией IRAN AIR.

Указанными код-шеринговыми соглашениями определены маршруты, графики, время, период выполнения рейсов, сторона – оператор (ОАО «Аэрофлот-российские авиалинии»), выполняющая каждый конкретный рейс, количество кресел пассажирской емкости, выделяемой стороной – оператором стороне – партнеру (компания AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR) на каждом рейсе, типы самолетов.

В налоговых декларациях, поданных за период с 4 квартала 2009 года по 4 квартал 2010 года, налогоплательщик включил указанные операции в состав налогооблагаемой базы по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 18 процентов.

В уточненной налоговой декларации за 3 квартал 2012 года, поданной 23.10.2012, общество применило в отношении указанных операций налоговую ставку 0 процентов на основании подпункта 4 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс). В соответствии с данной нормой налоговая ставка 0 процентов применяется при реализации услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов.

По итогам камеральной проверки представленной декларации инспекцией приняты обжалуемые решения, в которых сделан вывод о неправомерном применении обществом налоговой ставки 0 процентов. По мнению налогового органа, налогоплательщик реализовал иную услугу, а именно – услугу предоставления иностранному лицу мест для перевозки пассажиров, которая не указана в подпункте 4 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса, как облагаемая по ставке 0 процентов.

Суды трех инстанций, поддерживая позицию налогового органа, пришли к выводу об отсутствии оснований для квалификации оказанной налогоплательщиком услуги, как услуги по перевозке пассажиров и багажа.

Суды установили, что общество не заключало договор перевозки с пассажиром и не выдавало билет, а заключило соглашение с иностранной авиакомпанией, по условиям которого предоставляло места для перевозки пассажиров в обмен на такую же услугу, что позволяет считать спорную операцию услугой по фрахтованию части воздушного судна с экипажем, обложение которой по ставке 0 процентов не предусмотрено.

Указанные выводы послужили основанием для отказа обществу в удовлетворении заявленных требований.

Между тем, по мнению Судебной коллегии при рассмотрении данного дела судами трех инстанций не было учтено следующее.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов.

Согласно пункту 6 статьи 165 Налогового кодекса при оказании названных услуг для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов в налоговые органы представляется реестр единых международных перевозочных документов по перевозке пассажиров и багажа, определяющий маршрут перевозки с указанием пунктов отправления и назначения.

Пунктом 10 статьи 171 Налогового кодекса предусмотрено, что вычетам подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиком в случае отсутствия документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса, по операциям реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1 статьи 164 Налогового кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 786 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс) по договору перевозки пассажира перевозчик обязуется перевезти его в пункт назначения, а пассажир обязуется уплатить установленную плату за проезд, договор перевозки пассажира удостоверяется билетом.

Положениями статей 103 и 105 Воздушного кодекса Российской Федерации (далее – Воздушный кодекс) предусмотрена обязанность перевозчика перевезти пассажира воздушного судна в пункт назначения, с предоставлением ему места на воздушном судне на основании договора воздушной перевозки, который удостоверяется билетом.

Перевозчиком в силу статьи 100 Воздушного кодекса является эксплуатант воздушного судна, осуществляющий воздушные перевозки пассажиров, грузов, багажа или почты и имеющий специальное разрешение (лицензию) на осуществление перевозок на воздушном судне. При этом эксплуатантом на основании статьи 61 Воздушного кодекса признается гражданин или юридическое лицо, имеющее на праве собственности, условиях аренды или ином законном основании воздушное судно, а также сертификат (свидетельство) эксплуатанта и использующее это воздушное судно для полетов.

В соответствии с пунктом 6 Федеральных авиационных правил «Общие правила воздушных перевозок пассажиров, багажа, грузов и требования к обслуживанию пассажиров, грузоотправителей, грузополучателей», утвержденных Приказом Министерства транспорта Российской Федерации от 28.06.2007 № 82 (далее – Федеральные правила), перевозчик организует, обеспечивает и выполняет перевозку пассажиров, багажа и грузов, и вправе передать обязанности или часть их по договору воздушной перевозки другому перевозчику, являясь ответственным за его действия (бездействия) перед пассажирами, грузоотправителями и грузополучателями.

Правовые основы для заключения соглашений «код-шеринга» (code-share – буквально «обмен кодом») регулирует Конвенция, дополнительная к Варшавской конвенции для унификации некоторых правил, касающихся международных воздушных перевозок, осуществляемых лицом, не являющимся перевозчиком по договору (Гвадалахара, 18.09.1961) (далее – Гвадалахарская конвенция).

Согласно ст. 1 Гвадалахарской конвенции от 18.09.1961, участником которой является Российская Федерация, перевозчик по договору – лицо, являющееся стороной по договору перевозки, фактический перевозчик – лицо, осуществляющее перевозку, предусмотренную договором перевозки. Статья 2 Гвадалахарской конвенции предусматривает, что и перевозчик по договору и фактический перевозчик являются перевозчиками в смысле Варшавской конвенции 1929 года.

Существо отношений код-шеринга предполагает, что в рамках данного соглашения его стороны не оказывают услуги по перевозке непосредственно друг другу. Фактическим получателем услуги является авиапассажир, при этом авиапассажир вне зависимости от оформления авиабилетов тем или иным партнером имеет равные права, в том числе право на предъявление претензий фактическому перевозчику.

В такой ситуации перевозка собственных пассажиров и пассажиров партнера на международных авиалиниях должна иметь одинаковые налоговые последствия в виде обложения налогом на добавленную стоимость по ставке 0 процентов.

Данный вывод не противоречит правовой позиции, выраженной в пункте 18 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость», в соответствии с которой оказание услуг несколькими лицами (множественность лиц на стороне исполнителя или привлечение основным исполнителем третьих лиц (субисполнителей) само по

себе не препятствует применению налоговой ставки 0 процентов всеми участвовавшими в оказании услуг лицами.

Материалами дела подтверждено, что в реестрах международных перевозочных документов помимо номеров билетов, выданных иностранными авиакомпаниями – партнерами, указываются и коды выполняемых рейсов – исключительно коды собственных рейсов общества, что подтверждает осуществление последним фактической перевозки. При этом требований об оформлении авиабилетов именно этим перевозчиком статья 164 Налогового кодекса не содержит.

Применение различных налоговых последствий к одинаковым по своему содержанию хозяйственным операциям в зависимости лишь от того, на чьем бланке оформлен билет пассажиру, является прямым нарушением принципа экономической обоснованности налогообложения, установленного пунктом 3 статьи 3 Налогового кодекса.

Также Судебная коллегия учитывает правовую позицию, выраженную в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 08.10.2013 № 3589/13, согласно которой к однородным с экономической точки зрения отношениям при отсутствии специальных указаний в налоговом законодательстве должны применяться единые налоговые последствия.

При таких обстоятельствах Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые с существенными нарушениями норм материального права, повлиявшими на исход дела.

Заявление общества подлежит удовлетворению в полном объеме.

Руководствуясь статьями 176, 291.11-291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации



определила:

решение Арбитражного суда города Москвы от 31.03.2014 по делу № А40-140893/2013, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 11.08.2014 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 26.12.2014 по тому же делу отменить.

Требование открытого акционерного общества «Аэрофлот – российские авиалинии» удовлетворить.

Признать недействительным решение Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 6 от 20.03.2013 № 1926 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и № 10 об отказе в возмещении суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению.

Настоящее определение вступает в законную силу со дня его вынесения и может быть обжаловано в порядке надзора в Верховный Суд Российской Федерации в трехмесячный срок.

Председательствующий судья

Т.В. Завьялова

Судья

А.Н. Маненков

Судья

А.Г. Першутов



