

ВС унифицировал налоговую практику для совместных авиарейсов

Автор: Алина Михалёва



Фото Право.Ру

Налоговая доказывала, что услуги по предоставлению мест по код-шеринговым соглашениям с иностранными авиакомпаниями надо облагать НДС по ставке 18%, а не 0%. "Аэрофлот" настаивал на обратном. Весь вопрос в том, как нужно квалифицировать такие операции. Экономколлегия Верховного суда со ссылкой на принцип экономической обоснованности налогообложения решила, что это услуги по перевозке и таким образом поддержала авиакомпанию. Такое решение должно обеспечить единообразие судебной практики, которого до этого момента пока не было.

Код-шеринг – это соглашение о совместной эксплуатации рейса между авиакомпаниями, одна из которых является оператором (осуществляет полеты по этому рейсу), а остальные – партнерами (продают билеты на рейс компании-оператора от своего имени). Такая практика широко распространена в гражданской авиации, поскольку позволяет расширять маршруты и снижать издержки. Так, в рамках код-шеринговых соглашений "Аэрофлот" сотрудничает с 27 иностранными и российскими авиакомпаниями. А в опубликованном на прошлой неделе определении экономколлегия Верховного суда объяснила, почему к операциям компании-оператора по предоставлению мест в рамках код-шеринга нужно применять ставку НДС 0%, а не 18%. Сделала это "тройка" в рамках спора МИФНС №6 по крупнейшим налогоплательщикам и "Аэрофлотом", поддержав таким образом последнего.

Налоговая доказывала, что операции по предоставлению мест по таким договорам надо квалифицировать не как услугу по перевозке, а как услугу "по предоставлению иностранному лицу мест для перевозки пассажиров", а значит, к ним не может применяться и установленная пп. 4 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ льгота. Согласно этой норме ставка 0 % для НДС используется "при реализации услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории РФ, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов". Однако экономколлегия ВС сочла, что фактическим получателем спорной услуги является авиапассажир, а значит, перевозка собственных пассажиров и пассажиров партнера на международных авиалиниях должна иметь одинаковые налоговые последствия в виде обложения НДС по ставке 0%. "Существо отношений код-шеринга предполагает, что в рамках данного соглашения его стороны не оказывают услуги по перевозке непосредственно друг другу, – говорится в определении. – Авиапассажир вне зависимости от оформления авиабилетов тем или иным партнером имеет равные права, в том числе право на предъявление претензий фактическому перевозчику".

Судебная практика по вопросу обложения НДС операций по код-шеринговым соглашениям не была единообразной даже в рамках одного судебного округа, отмечает **юрист "Некторов, Савельев и партнеры" Михаил Халецкий**. Так, в одних случаях суды признавали правомерным применение ставки 0 % к таким операциям (№А40-111561/13), в других – нет (№А40-125605/13, №А40-41526/11). По его мнению, упорядочивание ВС практики по этому вопросу является крайне важным для авиакомпаний, участвующих в международных перевозках. А вот **руководитель налоговой практики "Инфралекс" Иван Шиенок** считает, что такая позиция ВС порождает ряд вопросов. "Имеет ли в данном случае право на применение ставки 0 % не только фактический перевозчик, но также и авиакомпания-партнер, которая является стороной договора перевозки, заключаемого с пассажиром? Правомерно ли применять аналогичный подход в других случаях, когда эксплуатант воздушного судна фактически осуществляет перевозку пассажиров, заключивших договор с другим лицом (например, при чартерных перевозках)?", – задается вопросами юрист.

Сам спор начался с того, что в 2004 и 2007 г.г. "Аэрофлот" в качестве оператора заключил код-шеринговые соглашения с Air India Limited и с Iran Air соответственно. При этом, по мнению авиакомпании, исчислять НДС в отношении таких операций надо именно по ставке 0 % в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 164 НК РФ. Однако налоговая считает, что авиакомпании право на льготу в таких случаях не имеют и должны применять к спорным услугам ставку в 18%. Такой позиции придерживались и суды (дела №А40-136146/2011, №А40-41526/2011). ВАС в обоих этих спорах также не нашел оснований для удовлетворения требований авиакомпании.

В июне же 2015 года спором, где "Аэрофлот" обжаловал решение МИФНС №6 об отказе возместить ему 12,7 млн руб. НДС за третий квартал 2012 года (дело № А40-140893/2013), решил заняться ВС. В рамках этого дела

судья Арбитражного суда г. Москвы Максим Ларин в иске "Аэрофлоту" отказал. Он согласился с налоговой и пришел к выводу об отсутствии оснований для квалификации спорных операций по предоставлению мест на рейсах как услуг по перевозке пассажиров и багажа. По его мнению, это услуги по фрахтованию части воздушного судна с экипажем, обложение которых по ставке 0 % не предусмотрено. К такому заключению судья пришел из-за того факта, что "Аэрофлот" сам не заключал договоры перевозки с пассажирами и не выдавал билеты, а это делали именно авиакомпания-партнеры. "Аэрофлот" же подписывал соглашения с иностранными авиакомпаниями, по условиям которых уже предоставлял места для перевозки пассажиров в обмен на такие же услуги. При этом в обоснование своей позиции Ларин сослался на постановление Президиума ВАС от 20 мая 2008 года №412/08 по спору уже обанкротившейся авиакомпании ОАО "Домодедовские авиалинии" с налоговой. Согласно этому документу предоставление воздушного судна с экипажем для выполнения конкретного авиарейса по договору о взаимном резервировании (код-шеринге) нельзя признать международной авиаперевозкой пассажиров и багажа в соответствии с положениями Воздушного кодекса РФ и такая услуга не может облагаться ставкой 0 %. Апелляционная коллегия 9-го ААС и кассационная АС Московского округа все выводы Ларина поддержали, оставив его решение в силе.

"Аэрофлот" обратился с кассационной жалобой в Верховный суд. И судья ВС Татьяна Завьялова решил передать дело на рассмотрение экономической коллегии. И в итоге 28 июля тройка ВС (Завьялова, Алексей Маненков и Анатолий Першутов) все акты нижестоящих инстанций отменила и требования "Аэрофлота" полностью удовлетворила, признав решение налоговой недействительным (подробнее>>).

Свои мотивы судьи ВС объяснили в опубликованном на прошлой неделе определении. В первую очередь экономколлегия сослалась на ст. 2 Гвадалахарской конвенции от 18 сентября 1961 года, которая регулирует правовые основы для заключения код-шеринговых соглашений. Согласно этой норме и перевозчик по договору, и фактический перевозчик являются перевозчиками в смысле Варшавской конвенции 1929 года. А значит, согласились судьи с "Аэрофлотом", перевозка собственных пассажиров и пассажиров партнера на международных авиалиниях должна иметь одинаковые налоговые последствия в виде обложения НДС по ставке 0%. При этом судьи ВС отдельно отметили, что вывод не противоречит правовой позиции, выраженной в п. 18 постановления Пленума ВАС от 30 мая 2014 года №33, 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 % 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, – говорится в определении ВС. – При этом требований об оформлении авиабилетов именно этим перевозчиком ст. 164 НК РФ не содержит".

Применение же 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 (п. 3 ст. 3 НК РФ), сочла "тройка". И здесь также сослалась на позицию ВАС. Согласно постановлению Президиума от 8 октября 2013 года №3589/13 к однородным с экономической точки зрения отношениям при отсутствии специальных указаний в налоговом законодательстве должны применяться единые налоговые последствия, говорится там.

Халецкий позицию эконоколлегии поддерживает. "Произведенная налоговым органом квалификация код-шерингового соглашения в качестве разновидности договора аренды (фрахта части воздушного судна) очевидно не соответствует природе этого договора, – считает он. – Нельзя говорить о том, что авиакомпания для одной половины пассажиров, купивших билеты в её кассе, оказывает услугу перевозки, а для другой половины, купивших билеты у партнера, не оказывает вовсе никаких услуг или оказывает услуги, которые отличаются от перевозки". **Шиенок** в правильности всех выводов "тройки" сомневается. Так, заключение эконоколлегии ВС о том, что перевозка авиакомпанией собственных пассажиров и пассажиров компании-партнера является с экономической точки зрения однородной, кажется юристу не вполне убедительным. "Ведь в первом и во втором случаях авиакомпания-перевозчик может получать плату (встречное предоставление в иной форме) на разных условиях, в разном размере и от лиц, правовое положение которых принципиально отличается", – поясняет он.