

АРБИТРАЖНЫЙ СУД Г. МОСКВЫ

Именем Российской Федерации

РЕШЕНИЕ

от 17 августа 2011 г. по делу N А40-41526/11-20-177

Резолютивная часть решения объявлена 10 августа 2011 г.

Полный текст решения изготовлен 17 августа 2011 г.

Арбитражный суд в составе:

Судьи Бедрацкой А.В.

протокол вела секретарь судебного заседания Шуплецова Ю.Н.

с участием от заявителя - Зубова А.С., дов. от 15.09.2010 N Д-349/10,

Герасимова В.Е., дов. от 15.09.2010 N Д-347/10, от ответчика - Беляевой Р.Т., дов. от 23.12.2010 N 03-02/50, удост. УР <...>

рассмотрел дело по заявлению ОАО "Аэрофлот" ОГРН 1027700092661, 119002, г. Москва, ул. Арбат, д. 10)

к МИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам N 6 (ОГРН 1047743056030, 125239, г. Москва, проезд Черепановых, д. 12/9, стр. 1)

о признании недействительными решений

от 28.12.2010 N 01-2007/04-03, 02-2007/04-03, 03-2007/04-03, 04-2007/04-03, 05-2007/04-03, решений от 30.12.2010 N 1652, 1653, 1654, 1655, 1656, 1657, 1658, 1659, 1660, 1664 (за исключением п. 1 резолютивной части решений), обязанности принять решение о зачете излишне уплаченной суммы НДС в размере 97025358 руб.

установил:

ОАО "Аэрофлот" обратилось с заявлением в арбитражный суд (с учетом уточнения заявленных требований) о признании недействительными решений от 28.12.2010 N 01-2007/04-03, 02-2007/04-03, 03-2007/04-03, 04-2007/04-03, 05-2007/04-03, решений от 30.12.2010 N 1652, 1653, 1654, 1655, 1656, 1657, 1658, 1659, 1660, 1664 (за исключением п. 1 резолютивной части решений), обязанности принять решение о зачете излишне уплаченной суммы НДС в размере 97025358 руб.

Заявление мотивировано тем, что обжалуемые ненормативные акты ответчика нарушают права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской деятельности, излишне уплаченная сумма налога подлежит зачету заявителю.

Ответчик с требованиями заявителя не согласен по доводам, изложенным в отзыве и письменных пояснениях.

Оценив в совокупности представленные доказательства, заслушав представителей сторон, суд считает заявление не подлежащим удовлетворению по следующим основаниям.

Как усматривается из материалов дела, 11.01.2011 г. заявителем получены обжалуемые решения ответчика за налоговые периоды январь - декабрь 2007 г. и 1 - 4 кварталы 2008 г., принятые по результатам проверки налоговым органом уточненных налоговых деклараций заявителя за соответствующие периоды, а также заявления о зачете излишне уплаченного налога.

Как следует из заявления, основаниями для признания обжалуемых решений Инспекции незаконными, являются следующие обстоятельства: код-шеринговые соглашения заключены исключительно во исполнение Межправительственных Соглашений и не являются прямыми коммерческими договоренностями между авиаперевозчиками; оснований для начисления НДС отсутствуют, так как расчеты за

предоставленное право со стороны иностранных государств на осуществление дополнительных рейсов не является объектом обложения НДС согласно [ст. 146 НК РФ](#); налогоплательщиком не пропущен срок на возврат сумм НДС в порядке [ст. 78 НК РФ](#).

Материалами проверки установлено, что Правительством Российской Федерации с Правительством Исламской Республики Иран и Правительством Республики Индия с целью установления воздушного сообщения между соответствующими территориями и за их пределы заключены Соглашения, в соответствии с которыми каждая договаривающаяся сторона предоставляет другой договаривающейся стороне права, предусмотренные настоящими Соглашениями, в целях установления регулярных международных воздушных линий по договорным линиям, а также назначает одно или более авиапредприятий с целью эксплуатации договорных линий по установленным маршрутам с предоставлением назначенному авиапредприятию(ям) соответствующего разрешения(я) на эксплуатацию.

Со стороны Российской Федерации назначенным авиапредприятием было установлено ОАО "Аэрофлот - Российские авиалинии", со стороны Исламской Республики Иран - IRAN AIR, со стороны Республики Индия - AIR INDIA LIMITED.

На основании указанных соглашений ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" заключило код-шеринговые соглашения о резервировании места с иностранными авиакомпаниями AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR.

Целью и предметом указанных соглашений является предоставление мест со стороны ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" для AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR на рейсах ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" на маршруты между Российской Федерацией, Ираном и Индией для пользования соответствующими авиакомпаниями AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR.

На основании код-шеринговых соглашений ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" осуществляя рейсы, бесплатно предоставляло указанным авиакомпаниям определенное соглашениями количество мест для перевозки пассажиров AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR, при этом все доходы, полученные от продажи мест в предоставленных блоках, полностью получали авиакомпании AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR.

Обществом изначально в проверяемом периоде увеличивалась налоговая база по налогу на добавленную стоимость на рыночную стоимость мест в рейсах на указанных направлениях исходя из той позиции, что реализация иностранным авиакомпаниям блоков мест происходила безвозмездно.

Представив уточненные налоговые декларации по НДС за январь - декабрь 2007 года, 1 - 4 квартал 2008 года, ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" произвело уменьшение налоговой базы и, соответственно, уменьшение налога на добавленную стоимость ввиду ошибочного предположения о безвозмездности реализации услуг по предоставлению мест для перевозки пассажиров авиакомпаниям AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR.

Согласно условиям заключенных ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" код-шеринговых соглашений с авиакомпаниями AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR, ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" является авиакомпанией - оператором, осуществляющим эксплуатационное управление воздушным судном, используемым для выполнения рейсов по перевозке пассажиров по согласованному маршруту и предоставляет авиакомпаниям-партнерам (AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR) часть воздушного судна (не более определенного соглашениями количество мест (например: 7,5% для AIR INDIA LIMITED) для воздушной перевозки пассажиров и багажа.

Авиакомпания-партнеры самостоятельно осуществляют продажу авиаперевозок по всему маршруту следования с использованием собственной перевозочной документации, в которой в столбце "перевозчик" указывается авиакомпания - партнер, то есть AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR, в данном случае перевозимые пассажиры считаются пассажирами

авиакомпания-партнера AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR соответственно; выручка от продажи перевозок на авиарейсы принадлежит авиакомпаниям AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR, которые, в свою очередь, компенсируют расходы ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии", связанные с питанием пассажиров авиакомпаний AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR.

Воздушное судно предоставляется авиакомпанией-оператором годным к летной эксплуатации, в исправном состоянии, надлежаще укомплектованным личным составом и оснащенный так, чтобы быть пригодным для осуществления операции, согласованной сторонами - авиакомпаниями-партнерами (AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR).

Таким образом, договор перевозки пассажиров на местах в выделенных блоках заключен непосредственно между пассажирами (физическими лицами), которым за плату предоставлены соответствующие билеты и авиакомпаниями-партнерами (AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR), ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" договоров перевозки с пассажирами авиакомпаний-партнеров не заключало и услуг по перевозке им не оказывало; осуществляло эксплуатацию воздушного судна, выполняя обязательства перед авиакомпаниями-партнерами (AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR) по предоставлению части воздушного судна с экипажем для выполнения конкретного авиарейса по соглашениям о код-шеринге и резервировании мест.

Согласно положениям [п. 1 ст. 786](#) Гражданского кодекса Российской Федерации по договору перевозки пассажира перевозчик обязуется перевезти его в пункт назначения, а пассажир обязуется уплатить установленную плату за проезд.

[Пунктом 2 данной статьи](#) определено, что заключение договора перевозки удостоверяется билетом.

[Статьи 103 и 105](#) Воздушного кодекса Российской Федерации (ВК РФ) также предусматривают обязанность перевозчика перевезти пассажира воздушного судна в пункт назначения с предоставлением ему места на воздушном судне в силу договора воздушной перевозки, который удостоверяется билетом.

В силу [ст. 100](#) ВК РФ перевозчиком является эксплуатант, осуществляющий воздушные перевозки пассажиров, багажа, грузов или почты и имеющий лицензию на осуществление подлежащего лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации вида деятельности в области авиации.

На основании [п. 3 ст. 61](#) ВК РФ эксплуатант - гражданин или юридическое лицо, имеющие воздушное судно на праве собственности, на условиях аренды или на ином законном основании, использующие указанное воздушное судно для полетов и имеющие сертификат (свидетельство) эксплуатанта.

Согласно [п. 6 раздела 1](#) Федеральных правил "Общие правила воздушных перевозок пассажиров, багажа, грузов и требования к обслуживанию пассажиров, грузоотправителей, грузополучателей", утвержденным приказом Министерства транспорта Российской Федерации от 28.06.2007 N 82 перевозчик организует, обеспечивает и выполняет перевозку пассажиров, багажа, груза и вправе передать обязанности или часть их по договору воздушной перевозки другому перевозчику, являясь ответственным за его действия (бездействие) перед пассажиром, грузоотправителем, грузополучателем и выполнение договора воздушной перевозки пассажира, договора воздушной перевозки груза.

Таким образом, Воздушный [кодекс](#) Российской Федерации и [Правила](#) не требуют, чтобы лицо, выступающее перевозчиком в отношениях с пассажирами, совпадало с эксплуатантом конкретного воздушного судна, отвечающим, летным предписаниям и фактически выполняющим авиарейс.

[Статьей 104](#) ВК РФ предусмотрено, что по договору фрахтования воздушного судна (воздушному чартеру) одна сторона (фрахтовщик) обязуется предоставить другой стороне (фрахтователю) за плату для выполнения одного или нескольких рейсов одно или

несколько воздушных судов либо часть воздушного судна для воздушной перевозки пассажиров, багажа, грузов или почты.

Таким образом, предоставление части воздушного судна по соглашениям о код-шеринге и резервировании мест между ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" и авиакомпаниями AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR должно рассматриваться как реализация услуги по предоставлению во фрахт части воздушного судна, которая подлежит обложению налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке в соответствии с [главой 21](#) НК РФ.

Согласно [п. 4 ст. 15](#) Конституции Российской Федерации общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора.

Соглашения между Правительством РФ и Правительством Исламской Республики Иран от [06.03.1998](#) "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал"; между Правительством РФ и Правительством Республики Индия от [25.03.1997](#) "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы"; между Правительством Российской Федерации и Правительством Исламской Республики Иран "о воздушном сообщении"; между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Индия "о воздушном сообщении", не содержат в себе норм, регламентирующих какой либо отличный от законов Российской Федерации порядок исчисления, удержания и уплаты налога на добавленную стоимость.

[Пунктом 4.1 ст. 148](#) НК РФ предусмотрено, что местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, если услуги по перевозке и (или) транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и (или) транспортировкой (за исключением услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой и (или) транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита), оказываются (выполняются) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями в случае, если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации.

Местом реализации услуг также признается территория Российской Федерации, если транспортные средства по договору фрахтования, предполагающему перевозку (транспортировку) на этих транспортных средствах, предоставляются российскими организациями и индивидуальными предпринимателями и пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. При этом транспортными средствами признаются воздушные, морские суда и суда внутреннего плавания, используемые для перевозок товаров и (или) пассажиров водным (морским, речным), воздушным транспортом.

[Пунктом 1 ст. 39](#) НК РФ определено, что реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе.

[Подпунктом 1 п. 1 ст. 146](#) НК РФ установлено, что объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

В пункте 2 ст. 146 НК РФ приведен перечень товаров, объектов, имущества, работ и услуг, не признаваемых объектом налогообложения в целях исчисления налога на добавленную стоимость.

В пункте 3 ст. 39 НК РФ приведен перечень операций, не признаваемых реализацией товаров (работ, услуг).

В ст. 149 НК РФ установлен перечень операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения).

В указанных перечнях отсутствуют операции по реализации услуг, связанных с предоставлением в аренду (фрахт) воздушных судов (части воздушных судов) в адрес иностранных авиакомпаний.

Поскольку п. 1, 2 и 4 ст. 164 НК РФ не предусмотрено налогообложение услуг по предоставлению части воздушного во фрахт по ставкам предусмотренным данными пунктами, следовательно, данная услуга подлежит налогообложению по ставке 18 процентов предусмотренной п. 3 ст. 164 НК РФ.

Согласно представленных ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" заключенных код-шеринговых соглашений с AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR, предоставление блоков мест для авиакомпании-партнера осуществляется авиакомпанией-оператором бесплатно (пункт 2.6 статьи 2 соглашения с AIR INDIA LIMITED, пункт 7 соглашения IRAN AIR).

Из представленных ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" платежных документов следует, что авиакомпании-партнеры (AIR INDIA LIMITED, IRAN AIR) оплачивали расходы ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии", связанные с питанием пассажиров авиакомпаний AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR; в представленных документах тариф за перевозку пассажиров авиакомпаний AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR равен нулю, что подтверждает соблюдение условий заключенных соглашений.

Как было указано ранее, согласно представленным код-шеринговым соглашениям о резервировании места установлено, что Общество, предоставляя блоки мест для AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR получало право на осуществление авиарейсов на территорию Индии и Ирана, авиакомпании AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR, в свою очередь, предоставляя право на пролет воздушных судов ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" на территорию своих государств получали право на определенное количество мест на борту воздушных судов ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии", осуществляющего рейсы на территорию соответствующих государств и обратно.

Данные отношения между авиакомпаниями предусмотрены межправительственными соглашениями между Правительством Российской Федерации с Правительством Исламской Республики Иран и Правительством Республики Индия, а также закреплены протоколами встреч авиационных властей каждой из договаривающихся сторон.

Согласно ст. 423 ГК РФ договор, по которому сторона должна получить плату или иное встречное предоставление за исполнение своих обязанностей, является возмездным.

Исходя из представленных в ходе камеральных проверок документов и пояснений налогоплательщика следует, что код-шеринговые соглашения ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" с авиакомпаниями AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR являются возмездными, в рамках которых не установлена стоимостная оценка приобретаемых каждой стороной прав и услуг.

Согласно п. 1 ст. 424 ГК РФ исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон.

Исходя из условий соглашений все доходы, полученные от продажи мест в предоставленных блоках, полностью получали авиакомпании AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR, то есть для данных авиакомпаний ценой предоставления ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" права на пролет одного воздушного судна является суммовая выручка, полученная от реализации каждого места в полученном от ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" блоке мест на данном воздушном судне.

Для ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии", не получающего выручку от предоставления блоков мест и приобретающего право на пролет, ценой является стоимость места, занятого пассажиром авиакомпании-партнера, за которое ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" не получило оплату от пассажира, в случае если бы ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" реализовало билет от своего имени пассажиру.

Пунктом 3 ст. 424 ГК РФ предусмотрено, что в случаях, когда в возмездном договоре цена не предусмотрена и не может быть определена исходя из условий договора, исполнение договора должно быть оплачено по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные товары, работы или услуги.

В соответствии с пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

В рамках камеральных проверок ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" направило письменные пояснения о порядке определения величины тарифа по билетам по код-шеринговым соглашениям с Индийской и Иранской авиакомпаниями за 2007, 2008 года, согласно которым указало на то, что: "указанные в реестрах тарифы по перевозкам определены на основании средних доходных ставок (СДС), которые рассчитываются за каждый отчетный период. В качестве источников информации для расчета средних доходных ставок используется база данных выполненных перевозок по бланкам Аэрофлота. СДС могут быть рассчитаны за любой заданный период учета. Купоны группируются в соответствии с реквизитами: страна продажи, город "от", город "до", класс бронирования. Для каждой группы СДС рассчитываются как среднеарифметические значения "расценки" купонов. То есть расчетными реквизитами по каждой группе являются: сумма расценок всех купонов в группе, количество купонов в группе, величина СДС как частное от деления "Суммы" на "Количество"..."

Также, согласно представленным ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" реестрам билетов пассажиров, перевезенных в спорных периодах на основании код-шеринговых соглашений, сумма по авиакомпании AIR INDIA LIMITED и авиакомпании IRAN AIR была определена на основании средних доходных ставок Аэрофлота.

Таким образом, ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" неправомерно уменьшена налоговая база по реализации товаров (работ, услуг), а также передаче имущественных прав по ставке 18% (строка 020 раздела 3 графы 4).

Довод налогоплательщика о неправомерном отказе в проведении зачета НДС по спорным уточненным налоговым декларациям в связи с неприменением налоговым органом положений ст. 78 НК РФ не может быть принят во внимание, поскольку в данном случае, спорные декларации поданы к возмещению сумм НДС из бюджета в порядке ст. 176 НК РФ.

Право налогоплательщика на применение налоговых вычетов основано на положениях ст. ст. 171 - 173 НК РФ.

Согласно с п. 2 ст. 173 НК РФ превышение сумм налоговых вычетов над суммами налога на добавленную стоимость, исчисленным по операциям по реализации товаров на экспорт, подлежат возмещению налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 176 НК РФ, за исключением случаев, когда налоговая декларация подавалась налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Таким образом, право на возмещение налоговых вычетов по НДС, исчисленных ранее с реализации, считается утраченным, если налоговая декларация подана по истечении трех лет после налогового периода, в котором осуществлена отгрузка товаров, услуг.

В данном случае, спорные декларации представлены по истечении трех лет с момента окончания каждого из налоговых периодов, в котором имела место отгрузка.

Позиция налогоплательщика заключается в том, что в связи с проведенными налоговым органом решениями о зачете от 06.11.2009 и 22.10.2009 возникшей разницы между последней и предпоследними декларациями по НДС за периоды январь - июнь 2007 года, положения [ст. 176](#) НК РФ в данном случае, неприменимы. Применению, по мнению заявителя, подлежат нормы [ст. 78](#) НК РФ.

Суд считает доводы налогоплательщика необоснованными по следующим основаниям.

В [ст. 78](#) НК РФ регламентирован возврат (зачет) налога в связи с его излишней уплатой.

[Статьей 176](#) НК РФ предусмотрено возмещение НДС путем возврата или зачета в случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с [пп. 1 - 1 п. 1 ст. 146](#) НК РФ, либо в случае наличия оснований, предусмотренных [ст. 171](#) НК РФ, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных [пп. 1 - 6 и 8 п. 1 ст. 164](#) НК РФ, а также в соответствии с [п. 6 ст. 166](#) НК РФ.

Таким образом, механизм возврата НДС, заявленного к возмещению по налоговым декларациям по НДС регулируется не [ст. 78](#) НК РФ, а нормами [ст. 176](#) НК РФ.

Из материалов дела усматривается, что налоговые декларации по НДС за периоды январь - июнь 2007 года представлены налогоплательщиком 30.07.2010 к возмещению НДС из бюджета, в частности: январь 2007 года (уточненная N 4) - к возмещению 6435410 руб.; февраль 2007 (уточненная N 4) - к возмещению 6094130 руб.; март 2007 (уточненная N 4) - к возмещению 6250947 руб.; апрель 2007 (уточненная N 4) - к возмещению 5283560 руб.; май 2007 (уточненная N 4) - к возмещению 5005001 руб.; июнь 2007 (уточненная N 4) - к возмещению 5109580 руб., применительно к спорным правоотношениям излишней уплаты налога не возникло.

В данном случае имеет место превышение суммы налоговых вычетов над суммой налога, исчисленной к уплате, что в соответствии со [ст. 176](#) НК РФ является основанием для возмещения налога налогоплательщику.

Согласно [п. 2 ст. 173](#) НК РФ, указанная разница подлежит возмещению в порядке и на условиях, предусмотренных [ст. 176](#) НК РФ, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

На основании оценки материалов камеральной проверки, руководствуясь [п. 2 ст. 173](#) НК РФ, налоговый орган правомерно пришел к выводу о пропуске Обществом установленного законом срока на возврат сумм НДС, предъявленных к возмещению по налоговым декларациям по НДС за указанные периоды.

Кроме того, срок для подачи заявления о возврате, установленный [ст. 78](#) НК РФ, при возмещении налога не применяется, поскольку данная [статья](#) НК РФ относится к излишне уплаченной сумме налога.

По настоящему делу имеет место взаимоотношение сторон, регулируемое [ст. ст. 173, 176](#) НК РФ. К спорным правоотношениям [ст. 78](#) НК РФ в связи с проведенными зачетами по уточненным налоговым декларациям (корректировка N 3), представленным 16.10.2009, не применяется, поскольку, право на возмещение НДС, как указано было выше, не связано с излишней уплатой налога, фактическая уплата налога заявителем не производилась.

Учитывая изложенные обстоятельства, суд, оценив все имеющиеся доказательства по делу в их совокупности и взаимосвязи, как того требуют положения, содержащиеся в [части 2 статьи 71](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и другие положения [Кодекса](#), признает необоснованными требования, заявленные ОАО "Аэрофлот" к МИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам N 6.

На основании изложенного, руководствуясь [ст. ст. 110, 167, 169, 170, 198, 201](#) АПК РФ, суд

решил:

В удовлетворении заявления ОАО "Аэрофлот" (ОГРН 1027700092661, 119002, г. Москва, ул. Арбат, д. 10) о признании недействительными решений от 28.12.2010 N 01-2007/04-03, 02-2007/04-03, 03-2007/04-03, 04-2007/04-03, 05-2007/04-03, решений от 30.12.2010 N 1652, 1653, 1654, 1655, 1656, 1657, 1658, 1659, 1660, 1664 (за исключением п. 1 резолютивной части решений) МИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам N 6 (ОГРН 1047743056030, 125239, г. Москва, проезд Черепановых, д. 12/9, стр. 1), обязанности принять решение о зачете излишне уплаченной суммы НДС в размере 97025358 руб., отказать.

Решение может быть [обжаловано](#) в арбитражный суд апелляционной инстанции в течение месяца после принятия решения и в суд кассационной инстанции в двухмесячный срок со дня вступления решения в законную силу.

Судья
А.В.БЕДРАЦКАЯ

ДЕВЯТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

от 2 ноября 2011 г. N 09АП-25907/2011-АК

Дело N А40-41526/11-20-177

Резолютивная часть постановления объявлена 31 октября 2011 года

Полный текст постановления изготовлен 02 ноября 2011 года

Девятый арбитражный апелляционный суд в составе:

председательствующего судьи Н.О. Окуловой,

судей С.Н. Крекотнева, В.Я. Голобородько

при ведении протокола судебного заседания секретарем А.Н. Красиковой,

рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционную жалобу ОАО "Аэрофлот"

на [решение](#) Арбитражного суда г. Москвы от 17.08.2011

по делу N А40-41526/11-20-177, принятое судьей Бедрацкой А.В.

по заявлению ОАО "Аэрофлот" (ОГРН 1027700092661; адрес: 119002, г. Москва, ул. Арбат, 10)

к МИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам N 6 (ОГРН 1047743056030; адрес: 125239, г. Москва, проезд Черепановых, 12/9, 1)

о признании недействительными решений, обязанности принять решение о зачете излишне уплаченной суммы НДС

при участии в судебном заседании:

от заявителя - Герасимов В.Е. по дов. от 29.08.2011 N Д-414/11, Зубов А.С. по дов. от 29.08.2011 N Д-412/11, Уханов А.В. по дов. от 29.08.2011 N Д-415/11, Кокорев И.В. по дов. от 29.08.2011 N Д-410/11

от заинтересованного лица - Андреев Л.А. по дов. от 02.06.2011 N 03-02/81, Беляева Р.Т. по дов. от 23.12.2010 N 03-02/50, Шаронин В.Ю. по дов. от 22.08.2011 N 03-02/88

установил:

ОАО "Аэрофлот" (далее - общество, заявитель) обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с заявлением к МИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам N 6 (далее - инспекция, заинтересованное лицо) о признании недействительными решений об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 28.12.2010 N 01-2007/04-03, N 02-2007/04-03, N 03-2007/04-03, N 04-2007/04-03, N 05-2007/04-03 и от 30.12.2010 N 1652, N 1653, N 1654, N 1655, N 1656, N 1657, N 1658, N 1659, N 1660, N 1664 (за исключением п. 1 резолютивной части решений), обязанности принять решение о зачете излишне уплаченной суммы НДС в размере 97 025 358 руб. (с учетом уточнения заявленных требований в порядке [ст. 49](#) АПК РФ).

[Решением](#) суда от 17.08.2011 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Не согласившись с принятым [решением](#), заявитель обратился с апелляционной жалобой, в которой просит [решение](#) суда отменить, принять по делу новый судебный акт об удовлетворении заявленных требований, указывая на то, что судом неправильно применены нормы материального права, не полностью выяснены обстоятельства, имеющие значение для дела, выводы суда не соответствуют обстоятельствам дела.

Заинтересованное лицо представило отзыв на апелляционную жалобу и письменные пояснения, в которых, не соглашаясь с доводами жалобы, просит оставить [решение](#) суда без изменения, а апелляционную жалобу - без удовлетворения.

В судебном заседании объявлялся перерыв в период с 24.10.2010 до 31.10.2011.

Законность и обоснованность принятого [решения](#) проверены апелляционной инстанцией в порядке [ст. ст. 266, 268 АПК РФ](#).

Изучив представленные в деле доказательства, заслушав представителей сторон, рассмотрев доводы апелляционной жалобы, отзыв, письменные пояснения, суд апелляционной инстанции не находит оснований для отмены или изменения [решения](#) суда, принятого в соответствии с законодательством РФ и установленными фактическими обстоятельствами, и удовлетворения апелляционной жалобы, исходя из следующего.

Как следует из материалов дела, по материалам камеральных налоговых проверок уточненных налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость за январь - декабрь 2007 г. и 1 - 4 кварталы 2008 г. инспекцией приняты решения от 28.12.2010 N 01-2007/04-03, N 02-2007/04-03, N 03-2007/04-03, N 04-2007/04-03, N 05-2007/04-03 и от 30.12.2010 N 1652, N 1653, N 1654, N 1655, N 1656, N 1657, N 1658, N 1659, N 1660, N 1664 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в соответствии с которыми обществу отказано в возмещении заявленного НДС.

Общество обжаловало данные решения в ФНС России.

Оспаривая решения инспекции, заявитель ссылался на то, что код-шеринговые соглашения с AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR заключены исключительно во исполнение межправительственных соглашений и не являются прямыми коммерческими договоренностями между авиаперевозчиками; основания для начисления НДС отсутствуют, поскольку расчеты за предоставленное право со стороны иностранных государств на осуществление дополнительных рейсов не является объектом обложения НДС согласно [ст. 146 НК РФ](#); обществом не пропущен срок на возврат сумм НДС в порядке [ст. 78 НК РФ](#).

В апелляционной жалобе общество указывает на то, что передача блоков мест и заключение код-шеринговых соглашений представляет собой выполнение требований авиационных властей иностранных государств в целях разрешения выполнения авиарейсов; передача блоков мест - это осуществление затрат в целях получения выручки от продажи мест пассажирам на предоставленных авиационными властями Индии и Ирана рейсах, что исключает объект налогообложения в порядке [ст. 146 НК РФ](#), поскольку из [НК РФ](#) не следует, что несение затрат в целях получения выручки является реализацией.

Общество ссылается на представленную в материалы дела переписку между МИД России и МИД Индии, согласно которой предоставление дополнительных рейсов - это разрешение, данное обществу авиационными властями Индии, которое регулируется нормами международного воздушного права, в связи с чем, предоставление блока мест носит обязательный характер и ставится в качестве условия для совершения "дополнительных рейсов".

Общество также утверждает, что им не пропущен срок на возврат НДС.

Данные доводы не могут быть приняты судом и подлежат отклонению.

Материалами дела установлено, что Центральным Управлением Международных Воздушных Сообщений СССР (Аэрофлот "Советские авиалинии") заключены коммерческие соглашения о пуле от 02.04.1973 с Эр Индией (т. 7 л.д. 1 - 13) и от 17.08.1964 с Иран Нейшенл Эр Лайнз Корпорейшнл (т. 13 л.д. 51 - 56), согласно которым доходы, получаемые от осуществления воздушных перевозок, распределялись поровну (50/50) вне зависимости от того, какое количество рейсов совершил каждый из перевозчиков.

Общество указывает, что данные соглашения не были выгодны российской стороне, в связи с чем в 1998 г. были заключены соглашения между Правительством РФ с Правительством Исламской Республики Иран (т. 6 л.д. 62 - 71) и Правительством Республики Индия (т. 6 л.д. 1 - 13), в соответствии с которыми каждая договаривающаяся сторона предоставляет другой договаривающейся стороне права, предусмотренные соглашениями, в целях установления регулярных международных воздушных линий по

договорным линиям, а также назначает одно или более авиапредприятий с целью эксплуатации договорных линий по установленным маршрутам с предоставлением назначенному авиапредприятию(ям) соответствующего разрешение(я) на эксплуатацию.

Со стороны РФ назначенным авиапредприятием был установлен заявитель, со стороны Исламской Республики Иран - IRAN AIR, со стороны Республики Индия - AIR INDIA LIMITED.

Положения межправительственных соглашений устанавливали принцип равного использования договорных линий, что выражалось в равном количестве частоты полетов и в то же время предусматривали возможность их увеличения.

Поскольку общество было заинтересовано в получении дополнительной выручки от увеличения частот полетов, на основании указанных соглашений заключило код-шеринговые соглашения о резервировании места с иностранными авиакомпаниями AIR INDIA LIMITED (т. 6 л.д. 14 - 61) и IRAN AIR (т. 6 л.д. 72 - 145), целью и предметом которых являются предоставление мест со стороны общества для AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR на рейсах общества на маршруты между РФ, Ираном и Индией для пользования соответствующими авиакомпаниями AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR.

На основании код-шеринговых соглашений общество, осуществляя рейсы, бесплатно предоставляло указанным авиакомпаниям определенное соглашениями количество, мест для перевозки пассажиров AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR, при этом все доходы, полученные от продажи мест в предоставленных блоках, полностью получали авиакомпании партнеры - AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR.

Как пояснил представитель инспекции, общество изначально в проверяемом периоде увеличивало налоговую базу по НДС на рыночную стоимость мест в рейсах на указанных направлениях, исходя из того, что реализация иностранным авиакомпаниям блоков мест происходила безвозмездно, в порядке [ст. 146 НК РФ](#).

Как правильно установлено судом первой инстанции, общество, представив уточненные налоговые декларации по НДС за январь - декабрь 2007 г., 1 - 4 кварталы 2008 г. (т. 7 л.д. 87 - 94, 129 - 136, т. 8 л.д. 41 - 48, 95 - 102, т. 9 л.д. 1 - 12, 49 - 56, 90 - 113, т. 10 л.д. 38 - 45, 76 - 83, 132 - 139, т. 11 л.д. 47 - 58, 97 - 104, 138 - 145, т. 12 л.д. 38 - 45), произвело уменьшение налоговой базы, соответственно, уменьшение НДС ввиду ошибочного предположения о безвозмездности реализации услуг по предоставлению мест для перевозки пассажиров авиакомпаниям AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR.

Так, в соответствии с условиями заключенных обществом код-шеринговых соглашений с авиакомпаниям AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR, общество является авиакомпанией-оператором, осуществляющим эксплуатационное управление воздушным судном, используемым для выполнения рейсов по перевозке пассажиров по согласованному маршруту и предоставляет авиакомпаниям-партнерам (AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR) часть воздушного судна (не более определенного соглашениями количество мест) для воздушной перевозки пассажиров и багажа.

Авиакомпания-партнеры самостоятельно осуществляют продажу авиаперевозок по всему маршруту следования с использованием собственной перевозочной документации, в которой в столбце "перевозчик" указывается авиакомпания-партнер (AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR).

В рассматриваемом случае перевозимые пассажиры считаются пассажирами авиакомпании-партнера AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR, соответственно, выручка от продажи перевозок на авиарейсы принадлежит авиакомпаниям AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR, которые только компенсируют расходы общества, связанные с питанием пассажиров авиакомпаний AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR.

Воздушное судно предоставляется авиакомпанией-оператором годным к летной эксплуатации, в исправном состоянии, надлежаще укомплектованным личным составом и оснащенный так, чтобы быть пригодным для осуществления операции, согласованной сторонами - авиакомпаниями-партнерами (AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR).

При таких обстоятельствах, материалами дела подтверждено, что договор перевозки пассажиров на местах в выделенных блоках заключен непосредственно между пассажирами (физическими лицами), которым за плату предоставлены соответствующие билеты, и авиакомпаниями-партнерами (AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR), следовательно, общество договоры перевозки с пассажирами авиакомпаний-партнеров не заключало и услуг по перевозке им не оказывало, а осуществляло эксплуатацию воздушного судна, выполняя обязательства перед авиакомпаниями-партнерами (AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR) по предоставлению части воздушного судна с экипажем для выполнения конкретного авиарейса по соглашениям о код-шеринге и резервировании мест.

Действующее законодательство не требует, чтобы лицо, выступающее перевозчиком в отношениях с пассажирами, совпадало с эксплуатантом конкретного воздушного судна, отвечающим летным предписаниям и фактически выполняющим авиарейс.

С учетом изложенного, код-шеринговые соглашения о резервировании мест, заключенные обществом с авиакомпаниями AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR, являются возмездными, в рамках которых не установлена стоимостная оценка приобретаемых каждой стороной прав и услуг. При этом предоставление части воздушного судна по соглашениям о код-шеринге и резервировании мест между обществом и авиакомпаниями AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR представляет собой реализацию услуги по предоставлению части воздушного судна, которая подлежит обложению НДС.

Соглашения между Правительством РФ и Правительством Исламской Республики Иран от 06.03.1998 "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал", между Правительством РФ и Правительством Республики Индия от 25.03.1997 "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы", между Правительством Российской Федерации и Правительством Исламской Республики Иран "о воздушном сообщении", между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Индия "О воздушном сообщении" не содержат в себе норм, регламентирующих какой-либо отличный от законов РФ порядок исчисления, удержания и уплаты НДС.

КонсультантПлюс: примечание.

В документе, видимо, допущен пропуск текста: имеется в виду пункт 4.1 части 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ.

Согласно [п. 4.1 ст. 148](#) НК РФ местом реализации работ (услуг) признается территория РФ, если услуги по перевозке и (или) транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и (или) транспортировкой (за исключением услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой и (или) транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита), оказываются (выполняются) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями в случае, если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории РФ.

Местом реализации услуг также признается территория РФ, если транспортные средства по договору фрахтования, предполагающему перевозку (транспортировку) на этих транспортных средствах, предоставляются российскими организациями и индивидуальными предпринимателями и пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории РФ. При этом транспортными средствами признаются воздушные, морские суда и суда внутреннего плавания, используемые для перевозок товаров и (или) пассажиров водным (морским, речным), воздушным транспортом.

В силу [п. 1 ст. 39](#) НК РФ реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное

оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе.

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав,

В п. 2 ст. 146 НК РФ приведен перечень товаров, объектов, имущества, работ и услуг, не признаваемых объектом налогообложения в целях исчисления НДС; в п. 3 ст. 39 НК РФ приведен перечень операций, не признаваемых реализацией товаров (работ, услуг); в ст. 149 НК РФ установлен перечень операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения).

При этом в данных перечнях отсутствуют операции по реализации услуг, связанных с предоставлением вместимости воздушных судов в адрес иностранных авиакомпаний.

Поскольку п. п. 1, 2, 4 ст. 164 НК РФ не предусмотрено налогообложение услуг по предоставлению части воздушного судна по ставкам, предусмотренным данными пунктами, следовательно, данная услуга подлежит налогообложению по ставке 18%, предусмотренной п. 3 ст. 164 НК РФ.

Ссылка общества на то, что судом первой инстанции не исследованы и не дана оценка представленным им доказательствам, инспекцией не доказан факт передачи блоков мест, где встречным предоставлением являлись предоставленные дополнительные рейсы, отклоняется судом, поскольку противоречит фактическим обстоятельствам и представленным в материалы дела доказательствам.

В соответствии со ст. 1, ч. 2 ст. 6 Конвенции о международной гражданской авиации (подписана в Чикаго 07.12.1944) договаривающиеся государства признают, что каждое государство обладает полным и исключительным суверенитетом над воздушным пространством над своей территорией. Никакие регулярные международные воздушные сообщения не могут осуществляться над территорией или на территорию договаривающегося государства, кроме как по специальному разрешению или с иной санкции этого государства и в соответствии с условиями такого разрешения или санкции.

Инспекцией не оспаривается, что разрешения на эксплуатацию любого воздушного сообщения на территорию другого иностранного государства, выдают авиационные власти соответствующего государства, что нашло свое отражение в заключенных соглашениях между Правительством РФ с Правительством Исламской Республики Иран (т. 6 л.д. 62 - 71) и Правительством Республики Индия (т. 6 л.д. 1 - 13).

Вместе с тем позиция заявителя о том, что общество действовало не по своей воле при заключении код-шеринговых соглашений о резервировании места с иностранными авиакомпаниями AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR, не может быть принята судом, поскольку в преамбуле код-шеринговых соглашений о резервировании места указано, что именно общество желает увеличить количество полетов, и стороны желают заключить новое коммерческое соглашение (т. 6 л.д. 14, 72).

О взаимной договоренности также свидетельствует переписка МИД Индии и Посольства России в Индии (т. 13 л.д. 112 - 113), согласно которой обе авиакомпании договорились заменить два соглашения (пульное и код-шеринговое) новым единым Соглашением о совместной эксплуатации рейсов между AIR INDIA и обществом.

При этом МИД России в письме от 10.12.2003 N 777 8/3ДА указало на принятие условий о предоставлении дополнительных прав и условий для выполнения регулярных рейсов в Индию и обратно на основе заключения обоюдовыгодного коммерческого соглашения с AIR INDIA вместо существующего пульного соглашения.

Суд апелляционной инстанции соглашается с позицией инспекции о том, что предоставление дополнительных частот со стороны иностранных государств

подразумевает под собой предоставление обществом права на совершение дополнительных рейсов на территорию соответствующих иностранных государств в обмен на предоставление обществом иностранным компаниям блоков мест.

В данном случае объектом сделки выступают как блоки мест на рейсах общества, так и право на осуществление обществом дополнительных рейсов на территорию иностранных государств.

Таким образом, сохраняется позиция о возмездности услуг по предоставлению обществом блоков мест иностранным компаниям в обмен на возможность осуществлять обществом дополнительные рейсы (получение дополнительных частот).

При таких обстоятельствах, как реализация услуг в адрес иностранных компаний на безвозмездной основе, так и на возмездной основе является объектом налогообложения в порядке [ст. 146](#) НК РФ.

В ходе судебного заседания в суде первой инстанции и в рамках возражений на акты камеральных проверок, общество, ссылаясь на свою ошибочность трактовки спорной услуги как безвозмездной, указывало, что код-шеринговые соглашения заключены для получения разрешения на эксплуатацию договорных линий в целях выполнения условий поставленных Индийским и Иранским Правительством, а не являются прямым коммерческим соглашением между обществом и AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR.

Довод общества о том, что инспекция не сослалась на документальное подтверждение того, что при оказании услуги по предоставлению вместимости воздушного судна, общество получает имущественное благо, отклоняется судом.

Согласно положениям код-шерингового соглашения о резервировании мест (т. 6 л.д. 14) общество желает осуществлять регулярные рейсы пять раз в неделю между Москвой и Мумбай, и желает увеличить количество полетов между Москвой и Дели до восьми еженедельных регулярных рейсов в соответствии с согласованным протоколом встречи общества и авиакомпании IRAN AIR от 19/20 января 2004 г. (т. 7 л.д. 14 - 18), который включает общие условия и положения код-шерингового соглашения о резервировании мест.

Согласно протокола от 19/20 января 2004 г. общество сообщает авиакомпании IRAN AIR о том, что планирует до конца лета 2004 г. запустить 13 рейсов в неделю в/из Индии согласно предложенного расписания. При этом общество указывает, что торговое соглашение должно касаться осуществления налогоплательщиком 17 рейсов.

Между сторонами достигнута договоренность о том, что IRAN AIR окажет поддержку обществу в получении разрешения местных властей на осуществление 13 авиарейсов. Также стороны пришли к согласию, что общество имеет право производить 14 рейсов. При этом, как указано в протоколе (т. 7 л.д. 16), IRAN AIR причитается блок мест, эквивалентный 7,5% посадочной емкости, которую должен предоставить обществу на каждом рейсе.

При таких обстоятельствах, оказывая услугу по предоставлению вместимости воздушного судна, общество взамен получает дополнительное количество полетов.

Позиция общества о доказанности им обстоятельств заключения код-шеринговых соглашений в рамках обязательств и на условиях государств Иран и Индия со ссылкой на переписку с министерствами иностранных дел Индии, опровергается представленными в материалы дела документами, которые подтверждают факт инициативы и коммерческого интереса именно общества при заключении данных соглашений (т. 6 л.д. 14, 72, т. 13 л.д. 112 - 113).

Довод общества о том, что спорная услуга должна быть квалифицирована как несение затрат в целях получения выручки, необоснован, поскольку обществом не учтено, что оказанная им услуга по предоставлению вместимости воздушного судна, при наличии стоимостной, количественной или физической характеристики, с наличием которой налоговое законодательство связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога, признается объектом налогообложения.

Обществом не представлено доказательств того, что оказанная им услуга по предоставлению вместимости воздушного суда (блок мест) не подпадает под налогообложение НДС по ставке 18%.

Довод общества о нарушении инспекцией положений [ст. 40](#) НК РФ не может быть принят судом.

Согласно п. 2.6 ст. 2 код-шерингового соглашения с AIR INDIA LIMITED, п. 7 соглашения с IRAN AIR предоставление блоков мест для авиакомпании-партнера осуществляется авиакомпанией-оператором бесплатно.

Из представленных обществом платежных документов следует, что авиакомпании-партнеры (AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR) оплачивали лишь расходы общества, связанные с питанием пассажиров авиакомпаний AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR.

В представленных документах тариф за перевозку пассажиров авиакомпаний AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR равен нулю, что подтверждает соблюдение условий заключенных соглашений.

Как усматривается из представленных код-шеринговых соглашений о резервировании места, общество, предоставляя блоки мест для AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR, получало право на осуществление авиарейсов на территорию Индии и Ирана; авиакомпании AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR, предоставляя право на пролет воздушных судов общества на территорию своих государств, получали право на определенное количество мест на борту воздушных судов общества, осуществляющего рейсы на территорию соответствующих государств и обратно.

В силу [ст. 423](#) ГК РФ договор, по которому сторона должна получить плату или иное встречное предоставление за исполнение своих обязанностей, является возмездным.

Общество утверждает, что код-шеринговые соглашения с авиакомпаниями AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR являются возмездными, в рамках которых не установлена стоимостная оценка приобретаемых каждой стороной прав и услуг.

В силу [п. 1 ст. 424](#) ГК РФ исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон.

Согласно условиям соглашений, все доходы, полученные от продажи мест в предоставленных блоках, в полном объеме получали авиакомпании AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR, таким образом, для AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR ценой предоставления обществом права на пролет одного воздушного судна является суммовая выручка, полученная от реализации каждого места в полученном от общества блоке мест на данном воздушном судне.

Для общества, не получающего выручку от предоставления блоков мест и приобретающего право на пролет, ценой является стоимость места, занятого пассажиром авиакомпании-партнера, за которое общество не получило оплату от пассажира, в случае если бы общество реализовало билет от своего имени пассажиру.

Согласно [п. 3 ст. 424](#) ГК РФ в случаях, когда в возмездном договоре цена не предусмотрена и не может быть определена исходя из условий договора, исполнение договора должно быть оплачено по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные товары, работы или услуги.

В силу [пп. 7 п. 1 ст. 31](#) НК РФ налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему РФ, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

В ходе проверок общество представляло письменные пояснения о порядке определения величины тарифа по билетам по код-шеринговым соглашениям с Индийской и Иранской авиакомпаниями за 2007 - 2008 гг., в которых указало на то, что указанные в реестрах тарифы по перевозкам определены на основании средних доходных ставок,

которые рассчитываются за каждый отчетный период. В качестве источников информации для расчета средних доходных ставок используется база данных выполненных перевозок по бланкам Аэрофлота.

Согласно представленным обществом реестрам билетов пассажиров, перевезенных в спорных периодах на основании код-шеринговых соглашений, сумма по авиакомпаниям AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR была определена на основании средних доходных ставок общества.

В связи с отсутствием аналогичных авиакомпаний, осуществляющих перевозки пассажиров на идентичных условиях, инспекция правомерно при определении налоговой базы использовала средние доходные ставки общества.

Довод общества о неправомерном отказе в проведении зачета по уточненным налоговым декларациям по НДС за январь - май 2007 г. в связи с неприменением инспекцией положений [ст. 78](#) НК РФ, был исследован судом первой инстанции и правомерно им отклонен.

Общество утверждает, что в связи с проведенными инспекцией решениями от 06.11.2009 и 22.10.2009 о зачете возникшей разницы между последней и предпоследними декларациями по НДС за периоды январь - май 2007 г. (за период июнь 2007 г. общество отказалось от требований), положения [ст. 176](#) НК РФ в данном случае неприменимы, а подлежат применению нормы [ст. 78](#) НК РФ.

Вместе с тем в [ст. 78](#) НК РФ регламентирован возврат (зачет) налога в связи с его излишней уплатой. [Статьей 176](#) НК РФ предусмотрено возмещение НДС путем возврата или зачета в случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с [пп. 1 п. 1 ст. 146](#) НК РФ, либо в случае наличия оснований, предусмотренных [ст. 171](#) НК РФ, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных [п. п. 1 - 6, 8 п. 1 ст. 164](#) НК РФ, а также в соответствии с [п. 6 ст. 166](#) НК РФ.

Таким образом, механизм возврата НДС, заявленного к возмещению по налоговым декларациям по НДС, регулируется не [ст. 78](#) НК РФ, а нормами [ст. 176](#) НК РФ.

Как усматривается из материалов дела, в налоговых декларациях по НДС за периоды январь - май 2007 г. общество заявило к возмещению НДС из бюджета за январь в размере 6 435 410 руб. (т. 7 л.д. 129 - 136), февраль - 6 094 130 руб. (т. 7 л.д. 87 - 94), март - 6 250 947 руб. (т. 10 л.д. 76 - 83), апрель - 5 283 560 руб. (т. 10 л.д. 38 - 45), май - 5 005 001 руб. (т. 9 л.д. 106 - 113).

В данном случае имеет место превышение суммы налоговых вычетов над суммой налога, исчисленной к уплате, что в соответствии со [ст. 176](#) НК РФ является основанием для возмещения налога налогоплательщику.

Согласно [п. 2 ст. 173](#) НК РФ указанная разница подлежит возмещению в порядке и на условиях, предусмотренных [ст. 176](#) НК РФ, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Срок для подачи заявления о возврате, установленный [ст. 78](#) НК РФ, при возмещении налога не применяется, поскольку данная [статья](#) относится к излишне уплаченной сумме налога.

При таких обстоятельствах, предъявленные за пределами этого срока суммы НДС к вычету не подлежат возмещению.

Как установлено судом первой инстанции и не оспаривается заявителем, общество изначально в указанных периодах отражало реализацию по "Код-Шерингу" по строке 020 графе 04 раздела 3 налоговых деклараций "Налоговая база по реализации товаров (работ, услуг), а также передача имущественных прав по ставке 18% Всего" и исчисляло сумму НДС по строке 020 графе 06 указанного раздела 3 налоговых деклараций.

Таким образом, сумма НДС по ставке 18% исчислялась в первоначальных декларациях, в частности, 20.02.2007 сумма НДС за январь 2007 г. исчислена по ставке 18% в размере 172 680 740 руб., в том числе по "Код-Шерингу" в сумме 4 394,608 руб.; 20.03.2007 за февраль 2007 г. в размере 171 575 699 руб., в том числе по "Код-Шерингу" в сумме 4 295 871 руб.; 20.04.2007 за март 2007 г. в размере 200 714 765 руб., в том числе по "Код-Шерингу" в сумме 4 553 718 руб.; 21.05.2007 за апрель 2007 г. в размере 220 463 038 руб., в том числе по "Код-Шерингу" в сумме 3 649 739 руб.; 20.06.2007 за май 2007 г. в размере 222 667 667 руб., в том числе по "Код-Шерингу" в сумме 3 285 188 руб.

Спорные декларации представлены 30.07.2010, т.е. с пропуском трехлетнего срока с момента уплаты налога.

Таким образом, и в порядке [ст. 176](#) НК РФ, и на условиях [ст. 78](#) НК РФ, обществом пропущен срок на возврат спорного НДС за периоды январь - май 2007 г., в связи с чем у суда первой инстанции отсутствовали основания для признания незаконными оспариваемых ненормативных актов инспекции.

С учетом изложенного, суд апелляционной инстанции считает, что приведенные в апелляционной жалобе доводы не могут являться основанием к отмене принятого судом [решения](#). Обстоятельства по делу судом первой инстанции установлены полно и правильно, им дана надлежащая правовая оценка. Нарушений норм процессуального права судом не допущено.

На основании изложенного и руководствуясь [статьями 110, 266, 268, 269, 271](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Девятый арбитражный апелляционный суд

постановил:

[Решение](#) Арбитражного суда г. Москвы от 17.08.2011 по делу N А40-41526/11-20-177 оставить без изменения, а апелляционную жалобу - без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия и может быть [обжаловано](#) в течение двух месяцев со дня изготовления в полном объеме в Федеральный арбитражный суд Московского округа.

Председательствующий судья
Н.О.ОКУЛОВА

Судьи
В.Я.ГОЛОБОРОДЬКО
С.Н.КРЕКОТНЕВ

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД МОСКОВСКОГО ОКРУГА

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

от 6 февраля 2012 г. по делу N А40-41526/11-20-177

Резолютивная часть постановления объявлена 2 февраля 2012 года

Полный текст постановления изготовлен 6 февраля 2012 года

Федеральный арбитражный суд Московского округа в составе:

председательствующего-судьи Коротыгиной Н.В.

судей Тетеркиной С.И., Черпухиной В.А.

при участии в заседании:

от истца (заявителя) - Зубов А.С., дов. от 30.12.2011 N Д-735/11, Уханов А.В., дов. от 30.12.2011 N Д-732/11

от ответчика - Беляева Р.Т., дов. от 26.12.2011 N 03-02/107, Андреев Л.А., дов. от 12.01.2012 N 03-02/131, Шаронин В.Ю., дов. от 22.08.2011 N 03-02/88,

рассмотрев 02.02.2012 в судебном заседании кассационную жалобу Открытого акционерного общества "Аэрофлот"

на [решение](#) от 17.08.2011

Арбитражного суда города Москвы,

принятое судьей Бедрацкой А.В.,

на [постановление](#) от 02.11.2011

Девятого арбитражного апелляционного суда,

принятое судьями Окуловой Н.О., Крекотневым С.Н., Голобородько В.Я.,

по иску (заявлению) Открытого акционерного общества "Аэрофлот"

о признании недействительными решений, обязанности принять решение о зачете излишне уплаченного налога на добавленную стоимость

к Межрегиональной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам N 6,

установил:

Открытое акционерное общество "Аэрофлот" (ИНН 7712040126, ОГРН 1027700092661) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением (с учетом уточнения требований в порядке [статьи 49](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации) к Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам N 6 о признании недействительными решений от 28.12.2010 N 01-2007/04-03, N 02-2007/04-03, N 03-2007/04-03, N 04-2007/04-03, N 05-2007/04-03 и от 30.12.2010 N 1652 - 1660 и N 1664 "Об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения" (за исключением пункта 1 резолютивной части решений) и об обязанности принять решение о зачете излишне уплаченного налога на добавленную стоимость в размере 97 025 358 руб.

[Решением](#) Арбитражного суда города Москвы от 17.08.2011, оставленным без изменения [постановлением](#) Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.11.2011, обществу в удовлетворении заявленных требований отказано.

Законность судебных актов проверена в порядке [статей 284 и 286](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с кассационной жалобой заявителя, в которой ставится вопрос об их отмене и направлении дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

В обоснование жалобы ОАО "Аэрофлот" ссылается на неправильное применение судами норм материального права и нарушение норм процессуального права, указывая на отсутствие в судебных актах мотивов, по которым суды отвергли представленные им доказательства.

Общество полагает, что выполнение законного требования (условия) органа власти иностранного государства, в частности, уплаты индивидуально-безвозмездного платежа (в том числе в натуральной форме), не может быть признано реализацией товаров и не является объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Также заявитель не согласен с выводами судов об отсутствии у него излишней уплаты налога на добавленную стоимость и о пропуске срока на возмещение налога на добавленную стоимость, установленного [пунктом 2 статьи 173](#) Налогового кодекса Российской Федерации, по налоговым периодам январь - май 2007 года.

МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам N 6 представлен отзыв на кассационную жалобу, который в порядке [статьи 279](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации приобщен к материалам дела. В отзыве инспекция указывает на законность и обоснованность состоявшихся по делу судебных актов, и просит кассационную жалобу заявителя оставить без удовлетворения.

В судебном заседании представители общества поддержали доводы кассационной жалобы и пояснений к ней, представленных в соответствии со [статьей 81](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, представитель налоговой инспекции возражал против ее удовлетворения.

Изучив материалы дела, проверив соответствие выводов, содержащихся в обжалуемых судебных актах, имеющимся в материалах дела доказательствам, правильность применения судами норм материального права, соблюдение норм процессуального права, обсудив доводы кассационной жалобы и возражения относительно них, заслушав представителей сторон, суд кассационной инстанции не находит оснований для отмены состоявшихся по делу судебных актов.

Как следует из материалов дела и установлено судами, Правительством Российской Федерации с Правительством Исламской Республики Иран и Правительством Республики Индия с целью установления воздушного сообщения между соответствующими территориями и за их пределы заключены Соглашения, в соответствии с которыми каждая договаривающаяся сторона предоставляет другой договаривающейся стороне права, предусмотренные настоящими Соглашениями, в целях установления регулярных международных воздушных линий по договорным линиям, а также назначает одно или более авиапредприятий с целью эксплуатации договорных линий по установленным маршрутам с предоставлением назначенному авиапредприятию (ям) соответствующего разрешение(я) на эксплуатацию.

Со стороны Российской Федерации назначенным авиапредприятием было установлено ОАО "Аэрофлот - Российские авиалинии", со стороны Исламской Республики Иран - IRAN AIR, со стороны Республики Индия - AIR INDIA LIMITED.

На основании указанных соглашений ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" заключило код-шеринговые соглашения о резервировании места с иностранными авиакомпаниями AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR.

Целью и предметом указанных соглашений является предоставление мест со стороны ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" для AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR на рейсах ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" на маршруты между Российской Федерацией, Ираном и Индией для пользования указанными авиакомпаниями.

На основании код-шеринговых соглашений ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" осуществляя рейсы, бесплатно предоставляло указанным авиакомпаниям определенное соглашениями количество мест для перевозки пассажиров AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR, при этом все доходы, полученные от продажи мест в предоставленных блоках, полностью получали авиакомпании AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR.

Безвозмездная реализация иностранным авиакомпаниям блоков мест облагалась заявителем налогом на добавленную стоимость за 2007 - 2008 годы в соответствии со

[статьей 146](#) Налогового кодекса Российской Федерации, исходя из рыночной стоимости мест.

30.07.2010 общество представило в налоговый орган уточненные (корректировка 4) налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость за январь - декабрь 2007 года, 1 - 4 кварталы 2008 года, произведя уменьшение налоговой базы.

Одновременно с уточненными налоговыми декларациями ОАО "Аэрофлот" представлены заявления о возврате излишне уплаченного налога на добавленную стоимость.

МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам N 6 по результатам камеральных налоговых проверок указанных уточненных налоговых деклараций приняты решения от 28.12.2010 N 01-2007/04-03, N 02-2007/04-03, N 03-2007/04-03, N 04-2007/04-03, N 05-2007/04-03 и от 30.12.2010 N 1652 - 1660 и N 1664 "Об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения", в соответствии с которыми обществу отказано в возмещении налога на добавленную стоимость, заявленного к возмещению.

Основанием для вынесения оспариваемых решений послужили выводы налогового органа о занижении заявителем налоговой базы по налогу на добавленную стоимость, в связи с ее необоснованным уменьшением по код-шеринговым соглашениям.

Также в отношении уточненных налоговых деклараций за январь - июнь 2007 года инспекция указала на пропуск обществом срока на возврат излишне уплаченного налога.

Решением ФНС России, вынесенным по результатам рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика, указанные решения оставлены без изменения.

Полагая свои права нарушенными, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании вышеуказанных решений МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам N 6 недействительными и об обязании налогового органа вынести решение о зачете излишне уплаченного налога на добавленную стоимость в размере 97 025 358 руб.

Оспаривая решения инспекции, заявитель ссылаясь на то, что код-шеринговые соглашения с AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR заключены во исполнение межправительственных соглашений и не являются прямыми коммерческими договоренностями между авиаперевозчиками, расчеты за предоставленное право со стороны иностранных государств на осуществление дополнительных рейсов не является объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

Отказывая обществу в удовлетворении требований, суды исходили из наличия у него обязанности по исчислению и уплате налога на добавленную стоимость в соответствии с [подпунктом 1 пункта 1 статьи 146](#) Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку предоставление по код-шеринговым соглашениям иностранным авиакомпаниям блока мест является реализацией услуги по предоставлению во фрахт части воздушного судна.

Суд кассационной инстанции полагает, что выводы судов соответствуют фактическим обстоятельствам дела, имеющимся в материалах дела доказательствам и действующему законодательству.

Согласно [пункту 1 статьи 39](#) Налогового кодекса Российской Федерации реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результаты выполнения работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных [Кодексом](#), передача права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе.

В соответствии с [подпунктом 1 пункта 1 статьи 146](#) Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе

реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

Абзацем 2 указанного подпункта также предусмотрено, что в целях настоящей главы передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг).

Судами при рассмотрении дела установлено, что в соответствии с условиями заключенных заявителем код-шеринговых соглашений с авиакомпаниям AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR общество является авиакомпанией-оператором, осуществляющим эксплуатационное управление воздушным судном, используемым для выполнения рейсов по перевозке пассажиров по согласованному маршруту и предоставляет авиакомпаниям-партнерам (AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR) часть воздушного судна (не более определенного соглашениями количество мест) для воздушной перевозки пассажиров и багажа.

Воздушное судно предоставляется авиакомпанией-оператором годным к летной эксплуатации, в исправном состоянии, надлежаще укомплектованным личным составом и оснащенный так, чтобы быть пригодным для осуществления операции, согласованной сторонами - авиакомпаниями-партнерами (AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR).

Таким образом, судами установлено, что заявитель осуществлял эксплуатацию воздушного судна, выполняя обязательства перед авиакомпаниями-партнерами (AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR) по предоставлению части воздушного судна с экипажем для выполнения конкретного авиарейса по соглашениям о код-шеринге и резервировании мест.

Судами проанализированы Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Исламской Республики Иран от 06.03.1998 "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал", между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Индия от 25.03.1997 "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы", между Правительством Российской Федерации и Правительством Исламской Республики Иран "О воздушном сообщении", между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Индия "О воздушном сообщении" и сделан обоснованный вывод, что указанные международные соглашения не содержат в себе норм, регламентирующих какой-либо отличный от законов Российской Федерации порядок исчисления, удержания и уплаты налога на добавленную стоимость в рассматриваемой ситуации.

Установленные пунктом 3 статьи 39, пунктом 2 статьи 146 и статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации перечни операций, не признаваемых реализацией услуг и объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость, не содержат операций по реализации услуг, связанных с предоставлением вместимости воздушных судов в адрес иностранных авиакомпаний.

С учетом изложенного, судами сделан обоснованный вывод о том, что предоставление части воздушного судна по соглашениям о код-шеринге и резервировании мест между ОАО "Аэрофлот - российские авиалинии" и авиакомпаниями AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR должно рассматриваться как реализация услуги, которая подлежит обложению налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке в соответствии с главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации.

Указанные выводы судебных инстанций доводами кассационной жалобы не опровергнуты.

Ссылка заявителя на то, что код-шеринговые соглашения с AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR заключены во исполнение межправительственных соглашений и не являются прямыми коммерческими договоренностями между авиаперевозчиками, не могут быть приняты судом по следующим основаниям.

Межправительственные договоренности о соблюдении при эксплуатации договорных линий интересов авиапредприятия другого договаривающегося государства, эксплуатирующего договорную авиалинию по этому же маршруту или его части, реализованы путем заключения соглашений между ОАО "Аэрофлот" и иностранными авиакомпаниями, в которых содержится согласованное сторонами условие о бесплатном предоставлении указанным авиакомпаниям определенного соглашениями количества мест для перевозки пассажиров AIR INDIA LIMITED и IRAN AIR на "дополнительных" международных рейсах.

Таким образом, наличие межправительственных соглашений не изменяет правовую природу оказанным заявителем иностранным компаниям услуг по предоставлению части воздушного судна.

Указание общества на выполнение им обязательных распоряжений государственных органов иностранных государств является несостоятельным, поскольку исходя из достигнутых межправительственных соглашений и заключенных код-шеринговых соглашений ОАО "Аэрофлот" был вправе отказаться от выполнения предложенных условий и от получения разрешений на проведение дополнительных договорных рейсов.

Выполнение актов органов государственной власти может рассматриваться в качестве обстоятельств, имеющих значение для квалификации оказанных услуг, если они имели властно-распорядительный характер и лишали заявителя возможности действовать в своей воле и в своем интересе.

Ссылка заявителя на [Постановление](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.11.2010 N 9167/10 не может быть принята судом кассационной инстанции, поскольку в деле, рассмотренном Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации, имеются иные фактические обстоятельства.

Суд согласился с позицией налогоплательщика об отсутствии безвозмездной передачи имущества в связи с выполнением им распоряжений Правительства Российской Федерации об изъятии в пользу Российской Федерации акций кредитных организаций и организаций, осуществляющих деятельность на рынке финансовых услуг.

Также являются необоснованными доводы общества о том, что предоставление мест для перевозки пассажиров иностранных компаний является расчетами за предоставленное иностранным государством право на осуществление ОАО "Аэрофлот" дополнительных рейсов.

Пунктом 9 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Индии о воздушном сообщении и пунктом 8 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Исламской Республики Иран установлен принцип справедливых и равных условий эксплуатации договорных линий по установленным маршрутам.

Вербальной нотой N AV.12012/2000-A от 08.11.2003 Правительство Индии в Министерстве гражданской авиации предложило ОАО "Аэрофлот" выступить оператором дополнительных рейсов на согласованном маршруте при условии резервирования 5% от общего количества посадочных мест на бесплатной основе для компании Эйр Индия.

Как установлено судами и подтверждено заявителем в кассационной жалобе, предоставление дополнительных договорных линий было произведено по инициативе ОАО "Аэрофлот", заинтересованного в увеличении полетов и получении дополнительной прибыли.

Таким образом, бесплатное предоставление иностранным авиакомпаниям блока мест на рейсах заявителя было экономически обоснованным, направленным на получение прибыли и в силу вышеуказанных межправительственных соглашений является условием, направленным на соблюдение принципа справедливых и равных условий эксплуатации договорных линий авиакомпаниями договаривающихся государств.

Доводы заявителя о неправильной квалификации судами, как договора мены, достигнутых межправительственных договоренностей, для целей налогообложения не имеют существенного значения.

Ссылка общества на несоблюдение налоговым органом положений [статьи 40](#) Налогового кодекса Российской Федерации не принимается судом кассационной инстанции, поскольку предметом камеральных налоговых проверок являлись представленные заявителем уточненные налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость, в которых налоговая база была уменьшена по сравнению с ранее представленными декларациями на стоимость реализации безвозмездной услуги по предоставлению блока мест иностранным авиакомпаниям, рассчитанной налогоплательщиком с учетом [статей 154 и 40](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

В связи с тем, что налоговый орган не согласился с позицией налогоплательщика об отсутствии у него объекта налогообложения налогом на добавленную стоимость, показатели налога, исчисленного обществом, были увеличены на скорректированные им при подаче уточненных деклараций суммы.

При этом, как усматривается из оспариваемых решений налогового органа, инспекция на положения [статьи 40](#) Налогового кодекса Российской Федерации не ссылалась и ее не применяла.

Доводы жалобы о соблюдении обществом срока на возврат излишне уплаченного налога по первоначальным налоговым декларациям по налогу на добавленную стоимость за январь - май 2007 года не могут быть приняты судом, так как при рассмотрении дела факт излишней уплаты заявителем налога на добавленную стоимость не подтвержден в связи с наличием у него объекта налогообложения по код-шеринговым соглашениям в соответствии с [подпунктом 1 пункта 1 статьи 146](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

Кроме того, судами при рассмотрении дела установлено, что по указанным декларациям заявителем пропущен срок для возмещения налога, установленный [пунктом 2 статьи 176](#) Налогового кодекса Российской Федерации (уточненные налоговые декларации (корректировка 4) поданы с указанием сумм налога, подлежащего возмещению), а также срок, установленный [пунктом 7 статьи 78](#) Налогового кодекса Российской Федерации для возврата излишне уплаченного налога.

В кассационной жалобе заявитель указывает на необходимость применения в рассматриваемом деле положений [статьи 78](#) Налогового кодекса Российской Федерации в связи с уплатой налога при отсутствии налоговой базы (по код-шеринговым соглашениям и по иным основаниям, не оспариваемым налоговым органом), а также на соблюдение им срока, установленного [пунктом 7 указанной статьи](#).

Данные доводы не могут быть приняты судом кассационной инстанции по следующим основаниям.

Как усматривается из материалов дела и правильно установлено судами, во всех первоначальных налоговых декларациях за спорный период (кроме налоговой декларации за январь 2007 года) исчислена сумма налога, подлежащая возмещению из бюджета.

При указанных обстоятельствах заявитель не производил уплаты налога в бюджет.

Уменьшение налогоплательщиком в уточненных налоговых декларациях (корректировка 4) налоговой базы по вышеуказанным основаниям привело к увеличению суммы налога, подлежащего возмещению из бюджета, в связи с чем судами обоснованно применен при рассмотрении дела [пункт 2 статьи 173](#) Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливающий ограничение в сроке возмещения налога по налоговым декларациям, поданным по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Поскольку уточненные налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость (корректировка 4) были представлены заявителем 30.07.2010, судами правильно установлено, что срок возмещения по декларациям за январь - май 2007 года пропущен.

Выводы судов о пропуске указанного срока заявителем в кассационной жалобе не оспариваются.

В отношении налоговой декларации за январь 2007 года, в которой исчислена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, судами при рассмотрении дела установлено, что уплата в бюджет обществом по всем декларациям не производилась.

Доводы заявителя об уплате налога путем зачета по уточненным налоговым декларациям (корректировка 3), представленным в налоговый орган 16.10.2009, были предметом рассмотрения судами и отклонены, поскольку указанный зачет не связан с излишней уплатой налога, а был проведен в связи с уменьшением сумм налога, подлежащего возмещению из бюджета по указанным уточненным декларациям (корректировка 3), по сравнению с данными, содержащимися в уточненных декларациях (корректировка 2).

Суд кассационной инстанции полагает, что судами при рассмотрении спора правильно определен предмет доказывания по делу, установлены обстоятельства, имеющие значение для дела, полно, всесторонне и объективно исследованы представленные доказательства в их совокупности и взаимосвязи с учетом доводов сторон, и сделан правильный вывод по делу.

В кассационной жалобе не приведено доводов и доказательств, опровергающих установленные судебными инстанциями обстоятельства и их выводы, как и не приведено оснований, которые в соответствии со [статьей 288](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации могли бы явиться основанием для отмены принятых по делу обжалуемых судебных актов.

Нарушений норм материального и процессуального права судами при рассмотрении дела не допущено.

При изложенных обстоятельствах суд кассационной инстанции считает, что оснований для отмены состоявшихся по делу судебных актов не имеется.

Руководствуясь [статьями 284 - 289](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

постановил:

[Решение](#) Арбитражного суда города Москвы от 17 августа 2011 года и [постановление](#) Девятого арбитражного апелляционного суда от 2 ноября 2011 года по делу N А40-41526/11-20-177 оставить без изменения, кассационную жалобу ОАО "Аэрофлот" - без удовлетворения.

Председательствующий судья
Н.В.КОРОТЫГИНА

Судьи
С.И.ТЕТЕРКИНА
В.А.ЧЕРПУХИНА
