

Макаров Денис Александрович, налоговый юрист, советник государственной гражданской службы РФ 2 класса

НАЛОГОВАЯ ИНСПЕКЦИЯ НАЧИСЛЯЕТ НДС НА СУБСИДИИ, КОТОРЫЕ АВИАПЕРЕВОЗЧИК НЕ ВКЛЮЧАЛ В НАЛОГОВУЮ БАЗУ.

ФАБУЛА ДЕЛА

В ходе проведения выездной налоговой проверки было установлено, что авиакомпания получала денежные средства в виде субсидий на возмещение части затрат или недополученных доходов в связи с оказанием транспортных услуг населению при выполнении социально-значимых перевозок.

Полученные суммы субсидий авиакомпания, руководствуясь п. 2 ст. 154 Налогового кодекса РФ, не включала в состав налоговой базы по НДС, так как считала, что оказывает услуги по государственным регулируемым ценам.

По мнению налоговой инспекции, денежные средства, предоставленные авиакомпании с целью организации перевозок пассажиров и грузов, не связаны с применением ею государственных регулируемых цен или льгот, установленных отдельным потребителям в соответствии с законодательством РФ. По результатам проверки инспекция пришла к выводу об отсутствии на региональном уровне нормативно-правового регулирования государственных тарифов в рамках исполнения постановления Правительства РФ от 07.03.1995 г. № 239 «О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)».

Таким образом, предметом судебного разбирательства явился вопрос соответствия условий реализации услуг по авиаперевозкам требованиям п. 2 ст. 154 Налогового кодекса РФ и правомерность не включения в налогооблагаемую базу субсидий, полученных из регионального и местного бюджетов.

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

Федеральным законом от 30.04.1999 г. № 82-ФЗ «О гарантиях прав коренных малочисленных народов Российской Федерации» предусмотрена реализация федеральных и региональных программ социально-экономического и культурного развития малочисленных народов. Закон устанавливает правовые основы гарантий самобытного социально - экономического и культурного развития коренных малочисленных народов Российской Федерации, защиты их исконной среды обитания, традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов.

Органы местного самоуправления в соответствии с федеральным законодательством, законодательством субъектов Российской Федерации и в пределах своих полномочий вправе принимать участие в реализации федеральных и региональных программ социально-экономического и культурного развития малочисленных народов и в осуществлении контроля за использованием материальных и финансовых средств, выделяемых в соответствии с указанными программами.

Законом Иркутской области № 100/66-оз «Об областном бюджете на 2010 год» установлен межбюджетный трансфер на социально-экономическое развитие коренного малочисленного народа Российской Федерации – тофаларов.

Государственное регулирование цен определяется Указом Президента РФ от 28.02.1995 № 221, Постановлением Правительства РФ от 07.03.1995 № 239 «О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)».

Постановлением Правительства РФ от 07.03.1995 № 239 право на государственное регулирование тарифов и надбавок по услугам перевозки пассажиров и багажа на местных авиалиниях и речным транспортом в местном сообщении и на переправах, а также по услугам перевозки грузов, пассажиров и багажа морским, речным и воздушным транспортом в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, предоставлено органам исполнительной власти субъектов Российской Федерации.

В соответствии с пп. 55 п. 2 ст. 26.3 Федерального закона от 06.10.1999 № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов РФ» к полномочиям органов государственной власти субъекта Российской Федерации относится установление подлежащих государственному регулированию цен (тарифов) на товары (услуги) в соответствии с законодательством РФ.

Государственное регулирование тарифов на услуги воздушного транспорта на территории Иркутской области осуществляется в соответствии с Порядком формирования и установления тарифов на перевозки пассажиров и багажа на местных авиалиниях и перевозки грузов, пассажиров и багажа воздушным транспортом в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, утвержденным постановлением Главы администрации Иркутской области от 20 августа 2003 года № 146-пг.

Указанным Порядком предусмотрен механизм согласования тарифов путем информирования Комитета цен об установленных тарифах (п. 8 Порядка).

Постановлением администрации муниципального района муниципального образования «Нижнеудинский район» № 1006 от 04.12.2009 года утверждено Положение о предоставлении субсидий юридическим лицам и предпринимателям в целях возмещения части затрат по перевозке пассажиров и грузов авиатранспортом в Тофаларию из бюджета муниципального района муниципального образования «Нижнеудинский район».

Государственное регулирование тарифов на авиаперевозки в Забайкальском крае предусмотрено в Законе Забайкальского края от 03.12.2009 г. г. № 285-33К «О бюджете Забайкальского края на 2010 год и плановый период 2011 и 2012 годов» и постановлении Правительства Забайкальского края от 16.02.2010 г. № 48 «Об утверждении перечня отдаленных и труднодоступных населенных пунктов, в отношении которых могут устанавливаться меры обеспечения населения регулярными перевозками пассажирским транспортом, и перечня маршрутов социально значимых перевозок пассажиров и багажа на территории Забайкальского края».

Субсидии перечислялись Обществу на основании договора с Министерством территориального развития Забайкальского края от 01.11.2010 г. № 434 на организацию транспортного обслуживания населения воздушным транспортом по социально значимым маршрутам на территории Забайкальского края в 2010 году.

ОБСТОЯТЕЛЬСТВА ДЕЛА И ПОЗИЦИЯ СТОРОН

По результатам выездной налоговой проверки Авиакомпания не согласилась с решением налоговой инспекции о привлечении ее к ответственности за совершение налогового правонарушения и обратилась в арбитражный суд (дело № А19-20718/2012) с заявлением к инспекции о признании незаконным решения в части доначисления налога на добавленную стоимость, начисления пени, а также привлечения к налоговой ответственности по п. 1 ст.122 Налогового кодекса РФ.

В обоснование своих доводов авиакомпания указала, что в проверяемом периоде осуществляла авиаперевозки пассажиров и грузов по льготным тарифам на перевозку, в связи с чем получала субсидии на возмещение затрат из бюджета муниципального образования. При этом авиаперевозчик сослался на нормы Федерального закона от 30.04.1999 г. № 82-ФЗ «О гарантиях прав коренных малочисленных народов Российской Федерации», которым установлены права органов государственной власти субъектов Российской Федерации в целях защиты интересов малочисленных народов, Закона Иркутской области «Об Областном бюджете на 2010 год». Считает, что Иркутская область передала полномочия и необходимые финансовые средства по организации социально-экономического развития коренного малочисленного народа Российской Федерации – тофаларов администрации муниципального образования.

В обжалуемом решении налоговой инспекции напротив изложены выводы о том, что Общество являлось получателем бюджетных средств в виде субсидий на цели, не связанные с государственным регулированием цен и применением льгот отдельными потребителями, установленных законодательством. Налоговый орган также указывал на то, что заявителем не представлены документы о предоставлении администрацией муниципального района субсидий в связи с предоставлением льгот, установленных отдельным потребителям в соответствии с законодательством. Из условий соглашения «Об условиях организации перевозок пассажиров и грузов в Тофаларию авиатранспортом», подписанного между авиакомпанией и Администрацией муниципального района, налоговый орган пришел к выводу, что налогоплательщиком осуществлялась перевозка, в том числе, работников Администрации и других лиц без взимания платы. Инспекция полагает, что оплата авиаперевозок производится Администрацией за фактический объем реализованных услуг. Фактически согласно представленным заявкам на полет и расчетам субсидий налоговый орган установил, что возмещение расходов заявителю производилось исходя из затрат на летный час и фактического времени полетов за вычетом выручки от продажи авиабилетов и перевозки грузов при неполной загрузке воздушного судна. Налоговой инспекцией по требованию также не были получены документы, подтверждающие перевозку пассажиров-льготников.

Служба по тарифам Иркутской области в своем отзыве указывала, что непредставление в Службу информации о ценах, является административным нарушением, но не свидетельствует об отсутствии государственного регулирования.

Кроме того, инспекцией произведено доначисление НДС в связи с не включением в налоговую базу сумм, полученных от Министерства территориального развития Забайкальского края в рамках Соглашения о взаимодействии и сотрудничестве между Правительством Забайкальского края и авиакомпанией в сфере развития пассажирских перевозок воздушным транспортом на территории Забайкальского края.

Из отчетов «О затратах или недополученных доходах в связи с оказанием транспортных услуг населению, возникающих в результате выполнения социально значимых перевозок воздушным транспортом на территории Забайкальского края» инспекция установила, что оплата части затрат производится за фактический объем реализованных услуг.

В то же время из информации, полученной от Региональной службы по тарифам и ценообразованию Забайкальского края, налоговым органом было установлено, что к полномочиям РСТ Забайкальского края относится регулирование тарифов на перевозки пассажиров и багажа на местных авиалиниях и тарифов (сборов) на услуги в аэропортах. Авиакомпания с заявлением о проведении экспертизы экономической обоснованности тарифов на услуги по перевозке пассажиров воздушным транспортом в адрес РСТ Забайкальского края не обращалась.

В этой связи тарифы авиакомпании, по мнению налоговой инспекции, государственному регулированию не подвергались. Следовательно, полученные налогоплательщиком субсидии в целях возмещения части затрат или недополученных доходов из расчета свободно установленных тарифов, не являются субсидиями, предоставленными в связи с оказанием транспортных услуг населению, возникающих при выполнении социально значимых перевозок по государственным регулируемым ценам (тарифам).

Таким образом, налоговый орган пришел к выводу о необоснованном применении налогоплательщиком положений абзаца 2 пункта 2 статьи 154 Налогового кодекса РФ, выразившимся в неправомерном не включении полученных из бюджета муниципального района, а также из бюджета Забайкальского края субсидий, выделенных на возмещение затрат по авиаперевозкам.

Министерство территориального развития Забайкальского края, являющееся третьим лицом по делу, указывало, что в связи с тем, что на территории Забайкальского края Региональная служба по тарифам и ценообразованию Забайкальского края не устанавливала тариф на перевозки пассажиров и багажа на местных авиалиниях, Министерство территориального развития Забайкальского края в рамках заключаемых договоров производило согласование стоимости авиаперевозок. Таким образом, регулирование тарифов производилось только в рамках договорных отношений.

РАЗРЕШЕНИЕ СПОРА

Арбитражный суд, оценив доводы и доказательства сторон, пришел к выводу, что в проверяемом периоде на территории Забайкальского края отсутствовала нормативно-

правовая база для государственного регулирования тарифов в соответствии с постановлением Правительства РФ от 07.03.1995 № 239. Тот факт, что на территории Забайкальского края Региональная служба по тарифам и ценообразованию Забайкальского края не устанавливала тариф на перевозки пассажиров и багажа на местных авиалиниях, не придавал процедуре согласования стоимости перевозок, осуществляемых между Авиакомпанией и Министерством территориального развития Забайкальского края, сути государственного регулирования тарифов.

Судом также было отмечено, что заявителем не представлено доказательств информирования Комитета цен об установленных тарифах, что является нарушением порядка, утвержденного постановлением Главы Администрации Иркутской области от 20.08.2003 г. № 146-пг «О государственном регулировании тарифов на услуги воздушного транспорта»

В указанной спорной ситуации суд посчитал, что определение Обществом налоговой базы без учета субсидии в связи с реализацией товаров (работ, услуг) с учетом льгот является необоснованным.

При этом суд исходил из того, что реализация этих товаров (работ, услуг) должна осуществляться их потребителям, то есть в рассматриваемом споре – лицам, проживающим в Тофаларии. Для целей применения положений абзаца 2 пункта 2 статьи 154 Налогового кодекса РФ государственному регулированию должен подлежать тариф, установленный для пассажира, то есть, по мнению суда, стоимость самого авиабилета.

Из анализа документов, представленных в дело, судом было установлено, что оплата авиаперевозок производилась администрацией муниципального образования за фактический объем реализованных услуг, что свидетельствует об установлении между Обществом и администрацией муниципального образования особого порядка оформления результатов оказанных услуг авиаперевозки населению и расчетов за предоставленные услуги из бюджета без выделения денежных средств лицам, непосредственно потребляющим данные услуги.

Таким образом, суд пришел к выводу, что денежные средства, полученные заявителем из районного бюджета муниципального образования, непосредственно связаны с оплатой оказываемых Обществом услуг населению по выполнению рейсов воздушным транспортом по местным маршрутам, являются объектом обложения налогом на добавленную стоимость в соответствии с пунктом 1 статьи 146 Налогового кодекса РФ. В налоговую базу в силу подпункта 2 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса РФ должны включаться бюджетные средства, полученные налогоплательщиком в связи с оказанием данных услуг.

По эпизоду, связанному с осуществлением полетов на территории Забайкальского края по маршруту Чита-Чара-Чита, суды не согласились с доводами заявителя, указав, как и в первом эпизоде, что из буквального толкования положений абзаца 2 пункта 2 статьи 154 Налогового кодекса РФ условием применения указанной нормы является реализация товаров (работ, услуг) по государственным регулируемым ценам.

По мнению арбитражных судов трех инстанций в проверяемом периоде на территории Забайкальского края отсутствовала нормативно-правовая база для государственного регулирования тарифов в соответствии с постановлением Правительства РФ от 07.03.1995 № 239. Тот факт, что на территории Забайкальского края Региональная служба по тарифам и ценообразованию Забайкальского края не устанавливала тариф на перевозки пассажиров и багажа на местных авиалиниях, не придавал процедуре согласования стоимости перевозок, осуществляемых между Авиакомпанией и Министерством территориального развития Забайкальского края, сути государственного регулирования тарифов.

В соответствии с действующим нормативным порядком право на осуществление государственного регулирования тарифов и надбавок по услугам перевозки грузов, пассажиров и багажа воздушным транспортом в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также перевозки на местных авиалиниях, предоставлено органам исполнительной власти субъектов Российской Федерации.

На территории Забайкальского края органом, осуществляющим государственное регулирование цен, является Региональная служба по тарифам и ценообразованию Забайкальского края.

Однако, как было установлено судом, Авиакомпания с заявлением о проведении экспертизы экономической обоснованности тарифов на услуги по перевозке пассажиров воздушным транспортом в адрес РСТ Забайкальского края не обращалась.

Суды не приняли во внимание доводы заявителя о применении к указанным правоотношениям Временного порядка установления и регулирования тарифов на перевозки пассажиров и связанные с ними работы и услуги на внутренних воздушных линиях, утвержденного приказами Роскомцен № 0-55/306-15 и Минтранса России № 1-ц от 19.02.1993 г. На основании указанного Временного порядка Авиакомпанией были согласованы с Министерством территориального развития Забайкальского края тарифы и зарегистрированы в Центре расписания тарифов.

Как указал суд, ссылка заявителя о необходимости применения Временного порядка является необоснованной, поскольку данный порядок установлен в связи с переходом с 01.01.1993 г. на применение свободных тарифов на перевозки пассажиров воздушным транспортом и связанные с ними работы и услуги на внутренних воздушных линиях РФ.

Так, обязательная регистрация тарифов на все категории регулярных воздушных линий, установленная пунктом 12 Временного порядка, по мнению суда, не свидетельствует о применении государственного регулирования цен.

Таким образом, суд счел установленным, что в проверяемом периоде на территории Забайкальского края отсутствовала нормативно-правовая база для государственного регулирования тарифов в соответствии с постановлением Правительства РФ от 07.03.1995 г. № 239, в связи с чем оснований для применения положений абзаца 2 пункта 2 статьи 154 Налогового кодекса РФ не имелось.

Исходя из изложенного Арбитражный суд Иркутской области отказал заявителю полностью в удовлетворении требований по делу № А19-20718/2012 о признании недействительным решения налоговой инспекции о привлечении к ответственности в части доначисления налога на добавленную стоимость, пени и штрафа.

Решение Арбитражного суда Иркутской области от 27.02.2013 г. по делу № А19-20718/2012 было обжаловано заявителем в Четвертый арбитражный апелляционный суд.

Суд апелляционной инстанции постановлением от 29.07.2013 г. оставил решение арбитражного суда без изменения, а жалобу – без удовлетворения.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа по кассационной жалобе заявителя проверил законность и обоснованность решения и постановления арбитражных судов первой и апелляционной инстанций по делу № А19-20718/2012 и постановлением от 14.10.2013 г. отказал в удовлетворении жалобы.

Суд кассационной инстанции в постановлении по делу указал, что арбитражные суды пришли к правомерным выводам о недоказанности налогоплательщиком применения при осуществлении полетов государственных регулируемых цен, или льгот, предоставляемых отдельным категориям потребителей в соответствии с законодательством, отсутствии оснований для не включения полученных из бюджета средств, обоснованности доначисления инспекцией спорных налогов и отсутствии оснований для удовлетворения заявленных требований.

МНЕНИЕ АВТОРА

Интерес к делу обусловлен тем, что в данном споре арбитражный суд проверил законность решения налоговой инспекции посредством анализа природы спорных денежных средств и возникших правоотношений в их системной связи с действующим в проверяемый период региональным законодательством о государственном регулировании тарифов на авиаперевозки.

По мнению автора статьи, ошибки органов государственной власти при осуществлении бюджетного процесса не должны приводить к ухудшению положений хозяйствующих субъектов.

Под межбюджетными отношениями, регулируемые Бюджетным кодексом РФ, понимаются взаимоотношения между **публично-правовыми образованиями** по вопросам регулирования бюджетных правоотношений, организации и осуществления бюджетного процесса.

Особое мнение автора статьи основано на том, что пробелы и (или) противоречия юридико-технического характера в региональном законодательстве при планировании и осуществлении бюджетного процесса по выделению субсидий хозяйствующим субъектам не могут служить основанием для возложения на налогоплательщика негативных последствий в виде дополнительного налогового бремени. Арбитражные суды, рассматривая конкретное дело, придали расширительное толкование норме п. 2 статьи 154 НК РФ. В частности, признано обязательным наличие доказательств согласования цен на авиаперевозки с региональной службой по тарифам. В итоге выявление механизма

государственного регулирования тарифов на законодательном уровне субъекта РФ и применение п. 2 статьи 154 НК РФ поставлено в зависимость от факта согласования или несогласования тарифов с уполномоченным органом.

В соответствии со статьей 6 Бюджетного кодекса РФ **расходным обязательством является обусловленные законом, иным нормативным правовым актом, договором или соглашением обязанности публично-правового образования (Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования) или действующего от его имени бюджетного учреждения предоставить физическому или юридическому лицу, иному публично-правовому образованию, субъекту международного права средства из соответствующего бюджета.**

В этой связи, как видится автору статьи, была не полностью исследована природа возникновения денежных средств, получаемых обществом, на покрытие фактических затрат от перевозки пассажиров и багажа в указанных направлениях.

Как указывал Высший Арбитражный Суд РФ в Постановлении Президиума от 16.09.2003 г. № 4276/03, правовое регулирование компенсационных выплат оказывающим услуги лицам позволяет отнести правоотношения, возникшие между последним и производящим выплаты уполномоченным государственным органом, к публичным.

И, следовательно, бюджетные поступления в целях налогообложения налогом на добавленную стоимость не могут быть признаны реализацией по смыслу статей 36, 146 Налогового кодекса РФ.

В соответствии со статьей 31 Бюджетного кодекса РФ устанавливается принцип самостоятельности бюджета, что означает право законодательных и исполнительных органов государственной власти самостоятельно осуществлять бюджетный процесс, в том числе определять формы и направления расходования средств бюджетов.

В этой связи, наличие ошибок в правовом механизме реализации льгот на авиаперевозки не является основанием считать выделенные средства не целевыми.

В то время как, арбитражные суды не должны подменять собой органы исполнительной власти с установленной компетенцией в процессе формирования доходов и осуществления расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Связь фактически осуществленных перевозок по льготному тарифу с количеством перевезенных пассажиров-льготников важна только для расчета размера субсидий, но не для налогообложения налогом на добавленную стоимость перевозок по льготному тарифу (маршруту), так как налогооблагаемая база по НДС определяется без учета субсидий и не зависит от документов, подтверждающих перевозку пассажиров-льготников.