

Ильюшихин И.Н. Налог с продаж и международные авиаперевозки. – В информационном бюллетене центра права специального юридического факультета СПбГУ "Юридическая практика" №3 (18). СПб.: Издательство Санкт-Петербургского университета, 1999. С. 132-141.

Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 150-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в ст. 20 Закона РФ «Об основах налоговой системы в РФ» (далее – Федеральный закон) в налоговую систему РФ был введен налог с продаж. Введение нового налога, как правило, порождает определенные проблемы. Одна из таких проблем связана с взиманием налога с продаж в Санкт-Петербурге применительно к международным авиакомпаниям, имеющим на территории города постоянные представительства. Вопрос заключается в необходимости констатации у этих представительств наличия (отсутствия) статуса налогоплательщика по налогу с продаж от их основной деятельности. Безусловно, в законе невозможно определить все практические аспекты его применения, в связи с чем возрастает роль толкования нормативных актов. Рассматриваемая ситуация представляется весьма показательной с точки зрения практической реализации норм законодательства о налоге с продаж.

Согласно п. 1 ст. 1 Федерального закона плательщиками налога с продаж являются юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, их филиалы, представительства и другие обособленные подразделения; иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации, а также индивидуальные предприниматели, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица, самостоятельно реализующие товары (работы, услуги) на территории Российской Федерации. Таким образом, квалифицирующим обстоятельством для возникновения у налогоплательщика обязанности по уплате налога с продаж является реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ (а применительно к Санкт-Петербургу – реализация на территории, соответственно, Санкт-Петербурга – ст. 1 Закона Санкт-Петербурга «О налоге с продаж» от 7 декабря 1998 г. № 248-57 (далее – Закон Санкт-Петербурга). Согласно п. 2 ст. 1 Федерального закона, а также ст. 2 Закона Санкт-Петербурга объектом обложения налогом с продаж признается стоимость товаров (работ, услуг), реализуемых в розницу или оптом за наличный расчет.

Понятие реализации дано в п. 1 ст. 39 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) и применительно к услугам определяется как возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу. Пункт 5 ст. 38 НК РФ определяет услугу для целей налогообложения как деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. Согласно приведенному определению применительно к услугам реализация связывается с процессом осуществления указанной деятельности. Таким образом, объектом налогообложения по налогу с продаж является стоимость услуг, образуемая в процессе (а не по завершении) осуществления деятельности по международным авиаперевозкам. Следовательно, для возникновения обязанности по уплате налога с продаж от услуг отсутствует необходимость констатации факта уже оказанных услуг. Такая обязанность возникает в процессе их оказания (с точки зрения гражданского законодательства – в процессе исполнения договора на оказание услуг).

Согласно п. 1 ст. 11 НК РФ «институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях

законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом». Ни Налоговый кодекс, ни действующее законодательство о налоге с продаж не содержат указания на момент фиксации процесса по оказанию определенных услуг для установления места его осуществления. В данном случае неприменимы положения Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость», поскольку Высший Арбитражный Суд РФ указал в п. 7 информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 31 мая 1999 г. № 41 «Обзор практики применения арбитражными судами законодательства, регулирующего особенности налогообложения банков», что налоговое законодательство не допускает применения норм закона по аналогии. Следовательно, подлежат применению нормы гражданского права РФ, регулирующие договор воздушной перевозки.

В соответствии со ст. 784 ГК РФ перевозка грузов, пассажиров и багажа осуществляется на основании договора перевозки. По договорам перевозки груза (пассажира) перевозчик обязуется доставить вверенный ему отправителем груз в пункт назначения и выдать его управомоченному на получение груза лицу (получателю) (перевезти пассажира в пункт назначения, а в случае сдачи пассажиром багажа также доставить багаж в пункт назначения и выдать его управомоченному на получение багажа лицу), а отправитель (пассажир) обязуется уплатить за перевозку груза (за проезд и провоз багажа) установленную плату (ст. 785 и 786 ГК РФ). То же вытекает из ст. 103 Воздушного кодекса РФ. Следовательно, в момент доставки пассажира (груза) в пункт назначения договор перевозки считается исполненным, а возникшее из него обязательство – прекращенным в результате надлежащего исполнения (ст. 408 ГК РФ). Это означает, что в соответствии с приведенными выше нормами законодательства о налоге с продаж возникновение объекта по данному налогу нельзя связать с фактом уже исполненного (и, соответственно, прекращенного) договора. Процесс исполнения договора перевозки начинается с момента его заключения, которое производится путем приобретения билетов или подачи заявки и предъявления груза через кассы или иные структурные подразделения представительств иностранных авиакомпаний на территории РФ.

Договор перевозки, как правило, является договором присоединения (ст. 428 ГК РФ) и заключается путем приобретения билета или иным сходным образом. Поэтому ст. 103 Воздушного кодекса РФ и возлагает обязанность по оплате на пассажира и грузоотправителя (а не на грузополучателя). Плата за билет или груз, являясь предварительной, вносимся уже в рамках исполнения обязанностей пассажира (грузоотправителя) по оплате услуг перевозчика по договору (ст. 785, 786, 790 ГК РФ, ст. 103 Воздушного кодекса РФ). Таким образом, именно с этого момента и возникает объект налогообложения по налогу с продаж. Очевидно, что в случае отказа пассажира от услуг по перевозке до момента их оказания путем сдачи билета (что предусмотрено Воздушным кодексом РФ и является предусмотренной законом формой одностороннего отказа от исполнения договора (п. 3 ст. 450 ГК РФ)) объект налогообложения еще не возник (так как услуги фактически не реализованы), а, значит, уплаченная в составе цены сумма налога с продаж подлежит возврату налогоплательщику как излишне уплаченная (ст. 78 НК РФ). Как представляется, говоря в ст. 78 НК РФ об излишней уплате налога, законодатель имел в виду уплаченную сумму налога, на которую не распространяется обязанность, предусмотренная см: 57 Конституции РФ («платить законно установленные налоги и сборы»). Такая ситуация может возникнуть не только из счетной ошибки, но и в зависимости от специфики исчисления и уплаты отдельных налогов (и прежде всего косвенных). Основания для подобного толкования имеет п. 7 ст. 3 НК РФ, которая устанавливает, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Согласно п. 1 ст. 67 Конституции РФ территория Российской Федерации включает в себя территории ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, воздушное пространство над ними. Следовательно, исполнение договора перевозки (реализация услуги по перевозке) в случае использования иностранными авиакомпаниями для взлета аэродромов на территории РФ протекает и на территории РФ. Согласно ст. 101 Воздушного кодекса РФ «международная воздушная перевозка – воздушная перевозка, при которой пункт отправления и пункт назначения расположены: а) соответственно на территориях двух государств; б) на территории одного государства, если предусмотрен пункт (пункты) посадки на территории другого государства». Следовательно, речь должна вестись не об отсутствии объекта налогообложения применительно к международным авиаперевозкам, а об экспорте услуги и возможном льготировании.

Обращает на себя внимание и тот момент, что п. 7 постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой НК РФ» подтверждено действие разъяснений налоговых органов по существующим налогам, принятых до вступления в силу части первой НК РФ. Применительно к Закону Санкт-Петербурга «О налоге с продаж» действуют разъяснения по порядку применения этого закона (далее – разъяснения). На основании ст. 25 Закона РФ «Об основах налоговой системы в РФ» от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 и ст. 1 и 2 Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» от 21 марта 1991 г. (в ред., действовавшей до 8 июля 1999 г.) следует признать, что издание до 1 января 1999 г. разъяснений по применению Закона Санкт-Петербурга «О налоге с продаж» ГНИ по Санкт-Петербургу по согласованию с Комитетом финансов является правомерным и п. 7 указанного выше совместного постановления Пленумов № 41/9 распространяется и на эти разъяснения.

Абзац 6 разъяснений определил, что датой реализации для исчисления налога с продаж считается день поступления выручки за товары (работы, услуги) в кассу. Таким образом, фиксируется кассовый метод определения налоговой базы («по оплате»). Приведенное разъяснение не изменяет и не дополняет налоговое законодательство о налоге с продаж, поскольку тот же вывод следует и из толкования части второй п. 1 ст. 5 Закона Санкт-Петербурга, где закреплено, что сумма налога с продаж, подлежащая уплате налогоплательщиком в бюджет, определяется ежемесячно как результат сложения всех сумм налога, полученных от покупателей за отчетный месяц при оплате ими приобретаемых у налогоплательщика товаров (работ, услуг). Указанное решение соответствует и здравому смыслу, поскольку обратное привело бы к определенным затруднениям. Во-первых, в случае установления метода определения налоговой базы «по отгрузке» возникло бы противоречие с Налоговым кодексом и законодательством о налоге с продаж. Объект обложения данным налогом возникает в процессе оказания услуг, а после приземления услуги уже считаются оказанными (реализованными). Более того, в случае, если самолет терпит аварию и пассажиры или груз гибнут, то возникает дилемма. С одной стороны, процесс реализации услуг протекал, а значит, формировался объект налогообложения, а с другой стороны, налогообложение не производится, поскольку не произведена «отгрузка». Вообще, применение «метода начисления», или метода «по отгрузке», связывается с фактом оказанных (реализованных) услуг в случае, если именно они являются объектом налога. Применительно к налогу с продаж это не так. Во-вторых, специфика косвенных налогов состоит в том, что они содержатся и поступают к плательщику в составе цены товара (работы, услуги). Поскольку оплата по договору перевозки является предварительной, то в нее и должна включаться сумма налога, а для этого необходимо определить облагаемую базу. Обратная позиция приведет к абсурдному выводу о том, что налогоплательщик уплачивает плату по договору, летит в пункт назначения (едет на поезде, автомобиле и др.), а затем должен

рассчитать базу и уплатить косвенный налог с продаж. Следует иметь в виду, что формирование объекта налогообложения зачастую представляет собой длящийся процесс (например, оказание услуги) и для целей налогообложения необходимо установить тот момент, когда юридически объект признается возникшим (это следует из п. 2 ст. 39 НК РФ). Именно в этих целях применительно к налогу с продаж установлен момент реализации.

Согласно абз. 5 разъяснений для целей налогообложения моментом реализации является дата поступления выручки за услуги в кассу. Следовательно, объект обложения налогом с продаж возникает именно при уплате суммы по договору перевозки. Таким образом, услуги признаются оказанными на территории РФ. На основании изложенного представляется некорректным вывод, сделанный Управлением федеральной службы налоговой полиции РФ по Санкт-Петербургу в письме от 6 декабря 1999 г. № 18/485 об отсутствии правовой базы, позволяющей определить место реализации услуг по перевозке на территории субъекта РФ. В качестве обоснования приводится ссылка на ст. 67 Конституции РФ (воздушное пространство над РФ принадлежит к ее территории) и п. 2 ст. 39 НК РФ (место и момент реализации определяются частью второй Кодекса). Применительно к вопросам налогообложения представляется нецелесообразным проводить структурирование воздушного пространства, несмотря на то что теоретически это возможно, в привязке к ориентирам, установленным ст. 15 Воздушного кодекса РФ. Полагаем, что при подготовке указанного письма не было принято во внимание положение ст. 5 Федерального закона «О введении в действие части первой НК РФ», в которой установлено, что ссылка в ст. 39 НК РФ на часть вторую Кодекса приравнивается к ссылке на соответствующие законы об отдельных налогах, в том числе и на Закон Санкт-Петербурга «О налоге с продаж».

Безусловно, неправомерным является довод о том, что услуги по международным авиаперевозкам не подлежат обложению налогом с продаж, поскольку относятся к экспортируемым. Выше уже говорилось, что объект обложения налогом с продаж применительно к указанным услугам возникает. Таким образом, в отношении экспорта услуг речь может вестись только о льготе. Именно таким путем пошло законодательство о налоге на добавленную стоимость (подп. «а» п. 1 ст. 5 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость»). Сам факт экспорта еще не свидетельствует об отсутствии объекта. Льготирование экспортных операций связано с регулирующими функциями налога и направлено на поддержку отечественного товаропроизводителя. Согласно п. 1 ст. 56 НК РФ «льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере». Следовательно, в силу прямого указания Кодекса для использования какого-либо преимущества (льготы) необходимо его установление в тексте законодательства о налогах и сборах. Согласно п. 3 ст. 12 НК РФ «при установлении регионального налога законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком». Тот же вывод следует и из п. 2 ст. 17 НК РФ. Таким образом, при отсутствии в тексте закона о налоге льготы по экспортным операциям нет оснований говорить об отсутствии обязанности налогоплательщика по уплате налога с продаж даже при констатации факта экспорта. Федеральным законом в п. 3 установлено правило, в соответствии с которым представительные органы субъектов РФ могут в региональных законах о налоге с продаж предоставлять дополнительные льготы по налогу. Тем не менее в Законе Санкт-Петербурга «О налоге с продаж» льгота по экспорту отсутствует.

Следовательно, нет законных оснований для освобождения экспортируемых услуг по авиаперевозкам от налога с продаж.

Нельзя согласиться и с позицией Министерства РФ по налогам и сборам, что освобождение услуг по международным авиаперевозкам от налога с продаж в законодательстве субъектов РФ является юридически правомерным и обоснованным. Дело в том, что указанный Федеральный закон установил, что целью предоставления льгот по налогу с продаж является недопущение снижения уровня жизни малообеспеченных групп населения (указанная цель и является основанием применения льготы – ст. 12 НК РФ). Закон Санкт-Петербурга «О налоге с продаж» прямо закрепил в ст. 3, что льготы по налогу устанавливаются именно с означенной целью. Очевидно, что установление и введение налога с продаж, помимо фискального, имеет и социальный аспект. Вряд ли правомерно признание льготирования международных авиаперевозок в качестве обстоятельства, влияющего на уровень жизни малообеспеченного населения. Достаточной гарантией для субъектов, осуществляющих деятельность по международным авиаперевозкам, является то, что сумма налога с продаж относится на себестоимость.

Косвенно указанные доводы подтверждаются материалами судебной-арбитражной практики по НДС. Например, Высший Арбитражный Суд РФ в постановлении от 29 декабря 1998 г. № 7505/97 указал, что предприятия морского и речного транспорта являются плательщиками налога на добавленную стоимость по транспортным перевозкам. Обложению налогом подлежит выручка, полученная за перевозку в рамках СНГ грузов, пассажиров, багажа, грузобагажа и почты независимо от пункта конечного назначения пассажира или груза (раздел Хинструкции Госналогслужбы России от 9 декабря 1991 г. № 1 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость»). Следует учесть и то, что согласно ст. 2 Федерального закона «О государственном регулировании внешнеторговой деятельности» под экспортом услуг понимается вывоз работ, услуг с таможенной территории Российской Федерации за границу без обязательства об обратном ввозе. Факт экспорта фиксируется в момент предоставления услуг. Учитывая изложенное, коммерческие операции по оказанию услуг резидентом нерезиденту (нерезидентом резиденту) на территории Российской Федерации не являются экспортными (импортными). Таким образом, даже отнесение к экспортным международных авиаперевозок представляется небесспорным. Важно помнить и то, что услуги по перевозке не относятся к услугам, связанным с недвижимым имуществом, согласно классу 7000000 Общероссийского классификатора видов экономической деятельности, продукции и услуг.

Недопустимой является ссылка на международные договоры об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, заключенные СССР (Россией) со множеством государств. Согласно всем таким договорам (например, соглашение с Австрией от 10 апреля 1981 г.) сферой их применения являются прямые налоги. Нет оснований для распространения этих соглашений на налоги косвенные. Различие между этими видами налогов заключается в том, что при прямом налогообложении источник уплаты налога, как правило, формируется непосредственно у налогоплательщика, тогда как при косвенном налогообложении источник налога поступает налогоплательщику в составе иных платежей (в основном в составе цены). Косвенные налоги взимаются в процессе приобретения (потребления) каких-либо благ, тогда как прямые – в процессе их накопления. Очевидно, что отождествление указанных видов налоговых платежей недопустимо, что соответствует и международной практике. Как правило, и все иные международные договоры, регулируя так или иначе сферу налогообложения, распространяются лишь на прямые налоги. Примером является ст. 17 соглашения между Правительством СССР и Федеральным советом Швейцарии о воздушном сообщении от 8 июня 1967 г., которое было одобрено Россией 5 октября 1967 г. В этой

статье установлено, что каждая Договаривающаяся сторона предоставляет назначенному предприятию другой договаривающейся стороны право переводить в его главную контору сальдо (остаток) доходов от эксплуатации договорных линий в соответствии с существующими соглашениями, регулирующими финансовые отношения между Договаривающимися сторонами. Эти суммы будут свободно перечисляться по официальному курсу и не подвергаться никакому обложению или ограничениям. Следует учесть, что в данном случае речь и ведется об объекте обложения прямыми налогами, но не относится к косвенным. Согласно ст. 41 НК РФ под доходом понимается экономическая выгода, которая должна определяться в порядке, приблизительно аналогичном порядку, установленному в п. 42 Инструкции Госналогслужбы РФ № 35, в котором к расходам, связанным с извлечением дохода, относятся затраты, произведенные применительно к положению «О составе затрат...» от 5 августа 1992 г. № 552. Только при вычете указанных в этом Положении затрат, относящихся на себестоимость товаров (работ, услуг), полученный финансовый результат можно расценить как выгоду. А согласно подп. «э» п. 2 указанного Положения на себестоимость относятся налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком. В первую очередь речь должна вестись о налогах косвенных, в том числе и о налоге с продаж. Более того, все подобные международные соглашения специально регулируют отдельные моменты, связанные с косвенным налогообложением (см., например, ст. 10 указанного соглашения), но сфера действия подобных норм четко оговаривается и относится, как правило, к таможенным платежам.