

ЦИВІЛЬНЕ ПРАВО

УДК 656.7.039.1/2:351.713

Л. М. Белкін,
кандидат технічних наук,
старший науковий співробітник

ПОДАКОВІ НАСЛІДКИ УКЛАДАННЯ ДОГОВОРІУ КОД-ШЕРІНГУ

У даній статті розглядаються проблемні питання податкових наслідків укладання договорів код-шерінгу при авіаперевезеннях пасажирів. Розглядається судова практика

Ключові слова: код-шерінг, авіакомпанія, авіаперевізник, звичайна ціна, податок на прибуток, податок на додану вартість

На сьогоднішній день сучасні авіакомпанії змушені постійно пристосовуватися до змін, які їм диктує досить мінливе і рухливе зовнішнє середовище. Підприємства авіаційної галузі перебувають у умовах посиленої конкуренції на ринках авіаперевезень та консолідації бізнесу. Саме тому дуже важливою є правильна тактика діяльності на ринку, а також побудова оптимальної бізнес-стратегії на базі пошуку резервів підвищення прибутку [1].

Одним із способів пристосування авіакомпаній до реалій сучасного ринку авіаперевезень є укладання угоди про спільне використання літака однієї компанії декількома авіаперевізниками на певному маршруті – код-шерінг (code-share, букв. «обмін кодом»). За такою угодою одна з авіакомпаній є оператором (тобто виконує польоти з цього рейсу і продає квитки на ці рейси від свого імені), а решта є маркетинговими партнерами (тобто продають квитки на рейс компанії-оператора від свого імені) [2]. Таке співробітництво здійснюється, щонайменше, за двох умов: по-перше, авіакомпанія-оператор продає місця у своєму літаку своїм маркетинговим партнерам; по-друге, такий продаж повинен здійснюватися за ціною, нижчою, ніж роздрібна ціна авіаквитків у касах авіакомпанії-оператора, інакше ціна її партнерів буде неконкурентноспроможною. Однак при цьому виникає податкова проблема «звичайної ціни» при більш дешевому продажу. Ця проблема щодо договорів код-шерінгу у літературі не досліджувалася.

Отже, метою цієї статті є аналіз податкових наслідків укладання та виконання договорів код-шерінгу. Про актуальність цієї проблеми для багатьох авіакомпаній свідчить випадково взятий фрагмент розкладу прибуття літаків у аеропорту «Бориспіль»: з 11 рейсів, що потрапили у фрагмент, шість були спареними:

18:20Z6 36ХарківBSF318:28Прибув
18:20VV 4036ХарківBSF318:28Прибув
18:50VV256КраківBER418:55Прибув
18:55VV258КопенгагенBER418:58Прибув

18:55JZ3258КопенгагенBER418:58Прибув
18:55VV498КраснодарBER419:17Прибув
19:05VV230АфіниBE9019:26Прибув
19:10Z628СімферопольB32119:02Прибув
19:10VV4028СімферопольB32119:02Прибув
19:10VV402 С.-ПетербургВ73419:06Прибув
19:20VV216СтокгольмBER418:58Прибув
19:20JZ3216СтокгольмBER418:58Прибув
19:20VV 260ГамбургВ73519:14Прибув
19:30Z6 46ЛьвівBSF319:09Прибув
19:30VV 4046ЛьвівBSF319:09Прибув
19:35VV 418ТбілісіВ73319:38Прибув
19:35A9 9657ТбілісіВ73319:38Прибув

Державна податкова інспекція (далі – ДПІ) у м. Львові здійснила перевірку Державного авіапідприємства (далі – ДАП) «Львівські авіалінії». У результаті перевірки податковий орган прийшов до висновку про порушення авіапідприємством вимог п. 4. 1 ст. 4 Закону України «Про податок на додану вартість» від 03. 04. 1997 р. № 168/97-ВР з наступними змінами та доповненнями (далі – Закон № 168/97-ВР), що призвело до заниження податку на додану вартість у розмірі 46. 326,00 грн. та завищення суми податку, що підлягала бюджетному відшкодуванню, у розмірі 433. 310,00 грн. Не погодившись із такими висновками, авіапідприємство оскаржило їх у судовому порядку до Львівського окружного адміністративного суду (далі – Суд) і просило відповідні податкові повідомлення-рішення скасувати. Позов було вирішено у Постанові від 22. 03. 2010 р. У справі № 2а-6159/08/1370 [3].

Розглядаючи справу, Суд встановив, що згідно угоди від 19. 02. 2004 р. № 33-039 про спільне використання кодів (код-шерінг), укладеної між ДАП «Львівські авіалінії» та ЗАТ «Авіакомпанія «Аеросвіт»» (далі – «Аеросвіт»), на рейсах за певними маршрутами Фактичний перевізник надаватиме Перевізнику місця для продажу. Умови надання місць та їх ціна обумовлювалися у відповідних додатках до

цієї угоди. Реально Фактичним перевізником виступало як ДАП «Львівські авіалінії», так і «Аеросвіт», однак податкові претензії у межах даної справи заявлені виключно щодо ДАП «Львівські авіалінії».

Зокрема, у перевірених податковим органом період відповідно до угоди була погоджена вартість одного місця по маршруту Львів – Бориспіль – Львів, за якою Фактичний перевізник продав блоку місць Перевізнику, у розмірі 38 доларів США з урахуванням ПДУ за одне місце у один бік (25 доларів США для дітей до 12 років). Крім того, Перевізник за договором повинен повернути Фактичному перевізнику паливну таксу у розмірі 12 та 15 (в різні періоди часу) доларів США з урахуванням ПДУ (20%) за одного пасажера у один бік та сплачені Фактичним перевізником аеропортові такси та збори. При цьому безпосередньо у касах, за умови придбання квитка більше ніж за 6 днів, вартість квитка становила 67 доларів США з урахуванням ПДУ за одне місце у один бік.

Згідно п. 4. 1 ст. 4 Закону № 168/97-ВР, база оподаткування операції з поставки товарів (послуг) визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними цінами, але не нижче за звичайні ціни. У разі якщо звичайна ціна на товари (послуги) перевищує договірну ціну на такі товари (послуги) більше ніж на 20 %, база оподаткування операції з поставки таких товарів (послуг) визначається за звичайними цінами. Аналогічна норма міститься і у п. 188. 1 ст. 188 Податкового кодексу України, а застереження щодо «20 %», – у п. 39. 15 ст. 39 Податкового кодексу України.

На підставі вказаних положень Закону № 168/97-ВР податковий орган дійшов висновку, що при розрахунках між «Аеросвітом» та ДАП «Львівські авіалінії», виходячи з ціни 38 доларів США за одне місце у один бік, останній занижив базу для оподаткування податком на додану вартість, тому податковий орган застосував звичайну ціну 67 доларів США за одне місце у один бік. У результаті податковий орган донарахував на вказану різницю податок на додану вартість. Однак Суд не погодився з таким підходом.

Суд звернув увагу на те, що згідно п. 1. 18 ст. 1 Закону № 168/97-ВР, звичайні ціни розуміються та застосовуються за правилами, визначеними п. 1. 20 ст. 1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Але згідно пп. 1. 20. 2 п. 1. 20 ст. 1 цього Закону, для визначення звичайної ціни товару (робіт, послуг) використовується інформація про укладені на момент продажу такого товару (роботи, послуги) договори з ідентичними (однорідними) товарами (роботами, послугами) у співставних умовах. Однак порівняння двох зазначених цін не відповідає принципу «співставних умов».

По-перше, Суд звернув увагу на те, що порівнюючи зазначені ціни, податковий орган не надав

доказів на підтвердження того, що при співставленні вартості квитка, проданого по угоді про спільне використання кодів (код-шерінг) від 19. 02. 2004 р. № 33-039, та вартості квитка, проданого через касу авіапідприємства, ним враховувалась вартість паливної такси, аеропортових такс та зборів з розрахунку на одне місце у одному напрямку. По-друге, Суд врахував роз'яснення, надані Державною авіаційною адміністрацією листами від 26. 05. 2009 р. за № 1. 18-4266 та від 02. 03. 2010 р. за № 1. 18-1719, які вказують на те, що продаж місць на авіаперевезення по угодах код-шерінгу та у касах авіапідприємства не можуть вважатись співставними умовами. Зокрема, у цих роз'ясненнях Державної авіаційної адміністрацією вказано, що договір код-шерінгу є вигідним для компаній у тому разі, якщо жодна з них не може забезпечити комерційно вигідну завантаженість повітряного судна, зменшення витрат (застосування літака однієї авіакомпанії) та збільшення доходів авіакомпанії. Тому при укладанні таких договорів застосовуються спеціальні тарифи, які погоджуються сторонами і являються спеціальними тарифами. Порівняння цих тарифів з тими, що містяться у системі бронювання є некоректним.

Отже, Суд визнав, що при донарахуванні податку податковий орган неправильно визначив «звичайну ціну», оскільки неправильно встановив «співставні» умови. Тому Суд задовольнив позов ДАП «Львівські авіалінії» та скасував оспорені податкові повідомлення-рішення. Про апеляційне оскарження даної судової Постанови наразі невідомо.

Додатково до обставин, досліджених та проаналізованих Судом, з приводу застосування звичайних цін необхідно наголосити ще й на такому. У п. 1. 18 ст. 1 Закону № 168/97-ВР вказано, що звичайні ціни не тільки «розуміються», але й «застосовуються» за правилами, визначеними п. 1. 20 ст. 1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Але згідно пп. 1. 20. 10 п. 1. 20 ст. 1 цього Закону, донарахування податкових зобов'язань платника податку податковим органом внаслідок визначення звичайних цін здійснюється за процедурою, встановленою законом для нарахування податкових зобов'язань за непрямыми методами. А згідно пп. 4. 3. 5 п. 4. 3 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», рішення про сплату податкових зобов'язань, обчислених за непрямыми методами, приймається у судовому порядку за поданням керівника (його заступника) відповідного податкового органу. Отже, у контексті даного правового регулювання (що діяло до 31. 12. 2010 р.) податковий орган не мав права самостійно, тобто без рішення суду, донарахувати податки за непрямыми методами, а відповідно, – і нарахувати із застосуванням «звичайних»

цін.

Більш чітке регулювання зазначеної процедури передбачено у Податковому кодексі України. Так, у абзаці 3 п. 39. 15 ст. 39 Податкового кодексу України передбачено, що у разі, коли платник податків розпочинає процедуру оскарження податкового повідомлення-рішення (прийнятого із застосуванням звичайних цін), або у разі несплати відповідної суми, визначеної у такому податковому повідомленні-рішенні, протягом строків, встановлених цим Кодексом, податкове повідомлення-рішення вважається відкликаним. Керівник органу державної податкової служби зобов'язаний звернутися до суду з позовом про нарахування та сплату податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності.

Таким чином, без рішення суду стягнення податкових боргів за будь-яким податковим повідомленням-рішенням, прийнятим із застосуванням звичайних цін, є неможливим.

Слід також зазначити, що за результатами більш ранньої перевірки була прийнята і більш рання Постанова Господарського суду Львівської області – від 02. 10. 07 р. У справі № 13/247А. У цій Постанові суд прийшов до прямо протилежних висновків і у позові відмовив. Очевидно, з таким рішенням не можна погодитися з огляду на наведені вище аргументи, а також з огляду на те, що вона прийнята без врахування позиції Державної авіаційної адміністрації, викладеної в більш пізніх листах від 26. 05. 2009 р. за № 1. 18-4266 та від 02. 03. 2010 р. за № 1. 18-1719. Однак це судові рішення отримало поширення у юридичних базах [4] і може викликати спокусу посилатися на нього як на преюдиційне. За таких умов слід зазначити, що наявність двох судових рішень з протилежними висновками свідчить про те, що у даній ситуації потенційно можливо було прийняття двох різних рішень: як на користь платника податку, так і на користь податкового органу. Очевидно, до остаточного врегулювання цих питань необхідно користуватися пп. 4.

Л. М. Белкин

Налоговые последствия заключения договоров код-шеринга.

В данной статье рассматриваются проблемные вопросы налоговых последствий заключения договоров код-шеринга при авиоперевозках пассажиров. Рассматривается судебная практика

L. M Belkin

Tax consequences of the conclusion of contracts a code-share.

In given article problem questions of tax consequences of the conclusion of contracts a code-share are considered at air service of passengers. Judiciary practice is considered.

4. 1 п. 4. 1 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» і п. 56. 21 ст. 56 Податкового кодексу України: у разі коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків.

Таким чином умови розрахунків за авіаквитки за договорами код-шерингу не можуть вважатися співставними з умовами розрахунку за такі ж квитки у касах авіапідприємства, тому останні не можуть визначати «звичайні ціни» при розрахунках за договорами код-шерингу, про що свідчить і роз'яснення Державної авіаційної адміністрації. При цьому органи державної податкової служби не мають право самостійно, без судового рішення, стягувати податки, донараховані за наслідками застосування «звичайних цін».

Література

1. Бадьор Ю. В. Особливості побудови систем дистрибуції малобюджетних авіакомпаній сучасності / Ю. В. Бадьор, Г. С. Гуріна // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ppci/2011_29/Bador.pdf

2. Код-шеринг: Википедія. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9A%D0%BE%D0%B4-%D1%88%D0%B5%D1%80%D0%B8%D0%BD%D0%B3>

3. Єдиний державний реєстр судових рішень. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/8569862>

4. Украинский Юридический Портал. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://jurportal.org/writ/6809948>