



Именем  
Российской Федерации

## ПОСТАНОВЛЕНИЕ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности положений подпункта 12 пункта 1 и пункта 3 статьи 164, а также пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой компании «Gazprom Neft Trading GmbH»

город Санкт-Петербург

30 июня 2020 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей К.В.Арановского, А.И.Бойцова, Н.С.Бондаря, Г.А.Гаджиева, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, С.М.Казанцева, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, Ю.Д.Рудкина, В.Г.Ярославцева,

руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 47<sup>1</sup>, 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»,

рассмотрел в заседании без проведения слушания дело о проверке конституционности подпункта 12 пункта 1 и пункта 3 статьи 164, а также пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба компании «Gazprom Neft Trading GmbH». Основанием к рассмотрению дела явилась

обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителем законоположения.

Заслушав сообщение судьи-докладчика Г.А.Гаджиева, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л :

1. Согласно положениям Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции федеральных законов от 3 августа 2018 года № 302-ФЗ и № 303-ФЗ) обложение налогом на добавленную стоимость производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации услуг по предоставлению морских судов, судов смешанного (река – море) плавания и услуг членов экипажей таких судов в пользование на определенный срок на основании договоров фрахтования судна на время (тайм-чартер) для целей перевозки (транспортировки) вывозимых за пределы территории Российской Федерации или ввозимых на территорию Российской Федерации товаров (подпункт 12 пункта 1 статьи 164);

налогообложение производится по налоговой ставке 20 процентов в случаях, не указанных в пунктах 1, 2 и 4 данной статьи (пункт 3 статьи 164);

при реализации работ (услуг), предусмотренных подпунктом 12 пункта 1 статьи 164 данного Кодекса, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов в налоговые органы представляются следующие документы: контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным или российским лицом на оказание указанных услуг; копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации или ввоз товаров на территорию Российской Федерации, с учетом того, что, в частности, при вывозе товаров за пределы территории Российской Федерации морским судном или судном смешанного (река – море) плавания в налоговые органы представляется копия

коносамента, морской накладной или любого иного подтверждающего факт приема товаров к перевозке документа, в котором в графе «Порт выгрузки» указано место выгрузки, расположенное за пределами территории Российской Федерации (пункт 14 статьи 165).

1.1. Заявитель по настоящему делу – компания «Gazprom Neft Trading GmbH» в 2014 году осуществляла поставку нефтепродуктов с территории Российской Федерации за ее пределы. В целях обеспечения этой деятельности был заключен договор тайм-чартера с ООО «СКФ Атлантик», который предполагал вывоз товара за пределы территории Российской Федерации на моторном танкере «СКФ Енисей». Соответствующая реализация услуг на основании договора тайм-чартера с учетом подписанных сторонами документов (в частности, в качестве порта выгрузки коносамент содержал указание на Роттердам) подпадала под действие оспариваемых положений статей 164 и 165 Налогового кодекса Российской Федерации и подлежала налогообложению по налоговой ставке 0 процентов.

Однако в ходе движения по маршруту судно «СКФ Енисей» столкнулось с препятствием и получило повреждения, несовместимые с дальнейшим следованием по маршруту, что было установлено по прибытии в порт Мурманска. В связи с этим зафрахтованное заявителем судно не смогло выполнить транспортировку груза на всей протяженности маршрута до порта за пределами Российской Федерации, а заявителем и ООО «СКФ Атлантик» было заключено соглашение о перевалке, согласно которому груз в порту Мурманска был перегружен на судно «Балтик Мерчант», принадлежащее иному юридическому лицу и доставившее груз за пределы территории Российской Федерации.

Таким образом, первоначально согласованная одноэтапная международная перевозка была разделена на два этапа, осуществленных с использованием различных судов, которые завершились вывозом груза заявителя за пределы территории Российской Федерации, в результате чего перевозка не утратила экспортного характера. Вывоз груза с момента погрузки на первоначально зафрахтованное судно в соответствии с

временной таможенной декларацией от 11 сентября 2014 года и до момента фактической доставки за пределы России с представлением полной таможенной декларации от 25 ноября 2014 года осуществлялся в рамках единого комплекса отношений – процедуры временного таможенного декларирования, в соответствии с которой товар был заявлен к экспорту. Перевозка груза на обоих судах осуществлялась в рамках единой экспортной операции.

В связи с тем что формально первая часть реализации товара перестала отвечать требованиям оспариваемых положений Налогового кодекса Российской Федерации, ООО «СКФ Атлантик» во избежание негативных последствий со стороны налоговых органов без согласования с компанией «Gazprom Neft Trading GmbH» исчислило и уплатило налог на добавленную стоимость по ставке 18 процентов (в соответствии с пунктом 3 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, действовавшей до 1 января 2019 года), а впоследствии предъявило исковое заявление о взыскании соответствующей суммы с заявителя в качестве задолженности по договору тайм-чартера (220 869,08 долларов США).

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 7 февраля 2018 года заявленное требование удовлетворено, поскольку, по мнению суда, прекратились формальные основания для применения налоговой ставки 0 процентов (вместо первоначального коносамента, свидетельствующего о международной перевозке товара, выдано два новых, в одном из которых в графе «Порт выгрузки» указано место выгрузки, расположенное на территории Российской Федерации).

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 7 июня 2018 года данное решение отменено, в удовлетворении заявленных требований отказано. При этом суд апелляционной инстанции отметил, что фактически отношения складывались именно в связи с вывозом товара за пределы Российской Федерации и все взаимосвязанные действия сторон были направлены также на вывоз товара за пределы Российской Федерации;

то, что в связи с повреждением судна перевозка была формально разделена на два этапа, не меняет существа отношений; в свою очередь, возложение обязанности по применению налоговой ставки 18 процентов (в соответствии с пунктом 3 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, действовавшей до 1 января 2019 года) привело бы к нарушению принципа экономической обоснованности налога и равенства.

Постановлением Арбитражного суда Северо-Западного округа от 28 сентября 2018 года постановление суда апелляционной инстанции отменено и оставлено в силе решение арбитражного суда первой инстанции. При этом суд исходил из того, что после аннулирования первоначального коносамента коносамент на внутрироссийскую часть перевозки формально не подтверждает международного характера перевозки товара. Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 27 декабря 2018 года отказано в передаче кассационной жалобы заявителя для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

По мнению компании «Gazprom Neft Trading GmbH», оспариваемые законоположения не соответствуют статьям 1 (часть 1), 8 (часть 1), 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1) и 57 Конституции Российской Федерации, поскольку по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, они препятствуют применению налоговой ставки 0 процентов по формальным основаниям в случае, когда по непредвиденным и не зависящим от воли сторон обстоятельствам внутрироссийский этап перевозки был оформлен самостоятельными документами (аннулирован общий коносамент на всю международную перевозку и выдано два новых – на внутрироссийский этап и на перевозку за пределы Российской Федерации).

1.2. В соответствии со статьей 96 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» правом на обращение в Конституционный Суд Российской Федерации с жалобой на нарушение конституционных прав и свобод обладают граждане

(объединения граждан), чьи права и свободы нарушаются законом, примененным в конкретном деле.

В примененные в деле компании «Gazprom Neft Trading GmbH» подпункт 12 пункта 1 и пункт 3 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации были внесены изменения федеральными законами от 3 августа 2018 года № 302-ФЗ и № 303-ФЗ, и в настоящее время данные нормы действуют и оспариваются заявителем в новой редакции, которая вместе с тем сохраняет положения, аналогичные примененным в деле заявителя.

Формальным плательщиком налога на добавленную стоимость являлось ООО «СКФ Атлантик», осуществлявшее на основании договора тайм-чартера реализацию услуги, признаваемой объектом обложения налогом на добавленную стоимость, а не компания «Gazprom Neft Trading GmbH». Однако ООО «СКФ Атлантик» как плательщик налога, уплативший соответствующую сумму налога в бюджет, получило право взыскания этой суммы с компании «Gazprom Neft Trading GmbH». То есть спор между хозяйствующими субъектами возник по поводу необходимости применения ставки 18 процентов (в соответствии с пунктом 3 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, действовавшей до 1 января 2019 года) по налогу на добавленную стоимость с последующим переложением суммы уплаченного налога на заявителя. Таким образом, конкретным делом по смыслу Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» может быть признано дело по спору между ООО «СКФ Атлантик» и компанией «Gazprom Neft Trading GmbH».

1.3. В соответствии с частью второй статьи 74 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» Конституционный Суд Российской Федерации принимает решение по делу, оценивая как буквальный смысл рассматриваемого акта, так и смысл, придаваемый ему сложившейся правоприменительной практикой.

Положения подпункта 12 пункта 1 и пункта 3 статьи 164, а также пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, как

свидетельствует практика их применения с учетом вынесенного по делу заявителя определения судьи Верховного Суда Российской Федерации от 27 декабря 2018 года, понимаются судами в качестве препятствующих применению налоговой ставки в размере 0 процентов к операции по реализации услуги на основании договора тайм-чартера в случае, когда такая услуга оказана на отдельном (внутрироссийском) этапе перевозки, хотя и в рамках экспортной операции, завершившейся фактическим вывозом товара за пределы территории Российской Федерации. При этом основанием для отказа в применении указанной ставки налога на добавленную стоимость признается формальное отсутствие у налогоплательщика, оказавшего соответствующую услугу экспортеру товара, коносамента с указанием места назначения за пределами Российской Федерации даже в том случае, когда такой документ был выпущен, но аннулирован по не зависящим от воли сторон обстоятельствам, которые, однако, не повлияли на вывоз товара за пределы Российской Федерации.

Таким образом, предметом рассмотрения по настоящему делу являются взаимосвязанные положения подпункта 12 пункта 1, пункта 3 статьи 164 и пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, на основании которых решается вопрос о налоговой ставке по налогу на добавленную стоимость в отношении операции по реализации услуг по предоставлению морских судов в пользование на основании договоров фрахтования судна на время (тайм-чартер) для целей перевозки вывозимых за пределы Российской Федерации товаров в случае, если налогоплательщик оказывал соответствующие услуги только на внутрироссийском этапе международной перевозки в связи с наступлением непредвиденных и не зависящих от воли сторон обстоятельств, прервавших осуществление международной перевозки.

2. Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57). В силу указанного конституционного требования налоговая обязанность должна, среди прочего, пониматься как обязанность платить налоги в размере не

большем, чем это установлено законом, в котором определены все существенные элементы налогового обязательства, включая объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога, а механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность их взимания с обязанных лиц и одновременно правомерность деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения. Именно соблюдение конституционных предписаний относительно формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства при формировании структуры налога и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность налогообложения и реальность его целей и позволяют налогоплательщикам своевременно уплатить налог, а налоговым органам – осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков по уплате налоговых сумм в бюджет (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 10 июля 2017 года № 19-П, от 21 декабря 2018 года № 47-П, от 6 июня 2019 года № 22-П и др.).

При этом, как следует из ряда решений Конституционного Суда Российской Федерации, налоги устанавливаются законодателем в соответствии с сущностью каждого из них и как элементы единой налоговой системы, параметры и условия функционирования которой применительно к каждому налогоплательщику определяются объективными закономерностями и требованиями, включая их экономическую обоснованность и недопустимость произвольного установления (постановления от 10 июля 2017 года № 19-П, от 31 мая 2018 года № 22-П, от 6 июня 2019 года № 22-П и др.).

Формируя структуру налоговой системы Российской Федерации, федеральный законодатель при установлении конкретного налога самостоятельно выбирает и определяет обусловленные экономическими характеристиками этого налога параметры его элементов, в том числе состав налогоплательщиков и объектов налогообложения, виды налоговых



ставок, продолжительность налогового периода, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, а также порядок исчисления налога, обеспечивающий расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 28 ноября 2017 года № 34-П, определения Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года № 169-О, от 5 марта 2009 года № 468-О-О и др.).

2.1. Устанавливая в соответствии с Конституцией Российской Федерации основные начала (принципы) законодательства о налогах и сборах, федеральный законодатель в статье 3 Налогового кодекса Российской Федерации указал, что законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения; при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога (пункт 1); налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными; недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав (пункт 3).

По своей экономико-правовой природе налог на добавленную стоимость является косвенным налогом на потребление товаров (работ, услуг), взимаемым на каждой стадии их производства и реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю, исходя из стоимости (цены), добавленной на каждой из указанных стадий, и перелагаемым на потребителей в цене реализуемых им товаров, работ и услуг (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 28 марта 2000 года № 5-П, от 3 июня 2014 года № 17-П, от 10 июля 2017 года № 19-П, от 28 ноября 2017 года № 34-П и др.).

В процессе производства и коммерческой реализации товаров (работ, услуг) расходы поставщика по уплате налога в бюджет фактически перекладываются на покупателя, который, осуществляя, в свою очередь, реализацию полученного товара как поставщик, также получает компенсацию, но уже от последующего покупателя. Цепь переложения

налога завершается тогда, когда имеет место реализация товаров (работ, услуги) их потребителю, который и несет фактическое налоговое бремя налога на добавленную стоимость. С этой целью законодателем предусмотрен механизм определения суммы налога к уплате с учетом налоговых вычетов (суммы налога, перечисленные налогоплательщиком своим поставщикам товаров (работ, услуг), которые уменьшают его налоговую базу по налогу на добавленную стоимость (статья 171 Налогового кодекса Российской Федерации).

В связи с этим объектом налогообложения признаются, по общему правилу, операции по реализации товаров (работ, услуг) именно на территории Российской Федерации, а реализация товаров за пределы Российской Федерации освобождается от налогообложения (облагается по налоговой ставке 0 процентов), как и реализация всех связанных с экспортной операцией работ и услуг (статьи 146, 151, 164 и 165 Налогового кодекса Российской Федерации). Таким образом, в случае когда переложение бремени фактической уплаты налога на конечного потребителя невозможно, государство отказывается от взимания налога на добавленную стоимость с такого рода операций, что в полной мере соответствует природе налога на добавленную стоимость (а в случае экспорта имеет дополнительный эффект поддержания экспорта российских товаров и их конкурентоспособности на мировом рынке, поскольку другие государства также освобождают экспортные операции от обложения налогом на добавленную стоимость).

2.2. Оспариваемые положения Налогового кодекса Российской Федерации являются элементами механизма освобождения экспортных и сопутствующих им операций от обложения налогом на добавленную стоимость (статьи 164 и 165). Они предусматривают необходимость освобождения (применения налоговой ставки 0 процентов) от обложения налогом на добавленную стоимость услуг по международной перевозке экспортируемых товаров, поскольку их налогообложение фактически приводило бы к возложению обязанности по уплате налога на экспортера,

который лишен возможности переложить данную обязанность на конечного потребителя товаров.

Налог на добавленную стоимость выполняет прежде всего фискальную функцию, но, кроме этого, он используется в качестве правового инструмента регулирования экономических отношений и для стимулирования определенных экономических процессов.

Как неоднократно отмечал Конституционный Суд Российской Федерации, по общему правилу, обложение налогом на добавленную стоимость экспортируемых товаров осуществляется в стране назначения (принцип страны назначения). Данный принцип предполагает взимание налога на добавленную стоимость со всех товаров (работ, услуг), которые ввозятся в страну для конечного потребления вне зависимости от места их производства (определения от 15 мая 2007 года № 372-О-П, от 5 февраля 2009 года № 367-О-О, от 2 апреля 2009 года № 475-О-О и др.). Взимание налога на добавленную стоимость по принципу страны назначения с одновременным предоставлением права на применение налоговой ставки 0 процентов к экспортным операциям направлено в том числе на поддержание экспорта и усиление конкурентоспособности товаров, экспортируемых из Российской Федерации. При этом установление нулевой ставки налога создает фикцию обложения налогом (без его уплаты) и у налогоплательщика возникает право на принятие к вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченного поставщикам.

Нарушение принципа взимания налога на добавленную стоимость в стране назначения в тех случаях, когда единая экспортная хозяйственная операция по транспортировке груза за пределы территории Российской Федерации разбивается в результате обстоятельств непреодолимой силы на несколько составляющих (этапов), в частности когда транспортировка груза на внутрироссийском этапе перевозки облагается налогом на добавленную стоимость по ставке 20 процентов, создает неблагоприятные условия для ценовой конкуренции для российских товаров на международных рынках, что не может соответствовать конституционному

требованию поддержки конкуренции (статья 8, часть 1, Конституции Российской Федерации).

При этом взимание налога на добавленную стоимость по принципу страны назначения не только обусловлено целью поддержания конкуренции, избежания двойного налогообложения операции в стране происхождения и в стране назначения, но и предопределяется правовой природой указанного налога как налога на потребление, поскольку потребление экспортируемых товаров происходит именно в стране назначения.

Обложение рассматриваемых операций налогом на добавленную стоимость по ставке 20 процентов также нарушает интересы Российской Федерации (в том числе в экономической сфере), поскольку приводит к уменьшению конкурентоспособности хозяйствующих субъектов, осуществляющих экспортную деятельность, соответствующих товаров, дестимулированию их экономической активности и в конечном счете – снижению поступлений в бюджетную систему Российской Федерации.

Ввиду изложенного системный анализ подпункта 12 пункта 1 статьи 164 и пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации с учетом целей, которыми обусловлено закрепление на законодательном уровне применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость к операциям по реализации услуг тайм-чартера в рамках экспортных операций, позволяет сделать вывод, что для целей применения указанной ставки налога определяющее правовое значение имеет экономическая суть произведенных операций (связь с экспортной операцией), направленность действий на вывоз товаров за пределы Российской Федерации.

Иной подход в толковании указанных норм будет иметь ограничительный эффект, может привести к сдерживанию хозяйствующих субъектов от участия в гражданском обороте. Непризнание за налогоплательщиком в условиях случившихся непредвиденных и не зависящих от воли сторон обстоятельств права на применение ставки 0

процентов, притом что в отсутствие таких обстоятельств право на применение ставки 0 процентов в случае реальности взаимоотношений по тайм-чартеру в рамках экспорта не ставится под сомнение, сдерживает хозяйствующих субъектов в намерении быть каким-либо образом причастными к тайм-чартеру с использованием российских судов.

Аналогичная позиция находит свое отражение и в правоприменительной практике. В постановлении от 30 мая 2014 года № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации дал оценку положениям подпункта 2<sup>1</sup> пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливающего налоговую ставку 0 процентов при реализации услуг по международной перевозке товаров, а также, в частности, транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых на основании договора транспортной экспедиции при организации международной перевозки (пункт 18). Как указал Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, при толковании указанных норм судам необходимо учитывать, что оказание таких услуг несколькими лицами (множественность лиц на стороне исполнителя или привлечение основным исполнителем третьих лиц (субисполнителей) само по себе не препятствует применению налоговой ставки 0 процентов всеми участвовавшими в оказании услуг лицами. В связи с этим налоговую ставку 0 процентов применяют также перевозчики, оказывающие услуги по международной перевозке товаров на отдельных этапах перевозки (абзацы первый – второй подпункта 2<sup>1</sup> пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации), и лица, привлеченные экспедитором для оказания отдельных транспортно-экспедиционных услуг (абзац пятый подпункта 2<sup>1</sup> пункта 1 статьи 164 данного Кодекса). При этом по смыслу положений данного подпункта его действие распространяется на транспортно-экспедиционные услуги, оказываемые в отношении товаров, являющихся предметом международной перевозки, вне зависимости от

того, выступает ли организатором международной перевозки сам экспедитор, либо заказчик транспортно-экспедиционных услуг, либо иное лицо.

Из изложенного следует, что для целей применения налоговой ставки 0 процентов в рамках международной перевозки товаров определяющее правовое значение имеет связь хозяйственных операций с экспортом, т.е. их экономическая сущность.

2.3. В своих решениях Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно отмечал, что для целей главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации установлены различные налоговые ставки, в том числе 0 процентов, применение которых зависит от специфики реализуемых налогоплательщиком товаров (работ, услуг). Связанностью налоговых органов законом объясняются избранный законодателем вариант детального урегулирования порядка реализации права налогоплательщиков на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость непосредственно в Налоговом кодексе Российской Федерации, что соответствует Конституции Российской Федерации, а обязательность представления в налоговые органы документов согласно установленному перечню для подтверждения обоснованности применения ставки 0 процентов по данному налогу, вытекающая из смысла положений статьи 165 указанного Кодекса, не нарушает конституционных прав налогоплательщиков (постановления от 14 июля 2003 года № 12-П и от 23 декабря 2009 года № 20-П; Определение от 28 февраля 2017 года № 468-О и др.).

Таким образом, для целей применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость должна быть соблюдена совокупность двух условий: реальность экспорта и документальное подтверждение права на применение налоговой ставки 0 процентов.

При этом участникам соответствующей деятельности необходимо и достаточно документально подтвердить, что их работы (услуги) связаны с экспортом товара (сопутствуют ему). В частности, одним из таких

документов (но не единственным) может служить копия коносамента, в котором в графе «Порт выгрузки» указано место выгрузки, расположенное за пределами территории Российской Федерации (абзац второй подпункта 2 пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации).

Вместе с тем Конституционный Суд Российской Федерации в приведенных решениях также указал, что формальный подход к решению вопроса об условиях реализации права на применение налоговой ставки 0 процентов приводит к его существенному ущемлению; исключение возможности подтверждения налогоплательщиком указанного права иными помимо указанных в статье 165 Налогового кодекса Российской Федерации документами ставит под угрозу осуществление эффективной судебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков при принятии решения о правомерности либо неправомерности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, поскольку такая защита не может быть обеспечена без установления, исследования и оценки всех имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств.

2.4. В Постановлении от 14 июля 2003 года № 12-П Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что федеральный законодатель, обладающий достаточно широким усмотрением в определении перечня документов, представление которых необходимо для подтверждения обоснованности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров, вывезенных (ввезенных) в таможенном режиме экспорта судами через морские порты, как и соответствующих работ (услуг), включил в него документы, предусмотренные как нормами частного права, для которого характерны общедозволительный метод регулирования, диспозитивность, так и нормами публичного права.

Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 21 декабря 2018 года № 47-П подчеркнул, что налоговые обязательства обусловлены экономической деятельностью, а их возникновению

предшествует, как правило, вступление лиц в гражданские правоотношения, на которых и основаны налоговые обязательства и (или) с которыми они тесно связаны. Следовательно, законодательная дискреция в области налогообложения также обусловлена его связью с экономически значимой деятельностью налогоплательщиков, а потому и нормы налогового законодательства, определяя основания, порядок и условия налоговых изъятий в бюджет, находятся в объективной взаимосвязи с нормами гражданского законодательства, которое также составляет предмет ведения Российской Федерации (статья 71, пункт «о», Конституции Российской Федерации).

Конституционный Суд Российской Федерации также указывал на необходимость учета системной взаимосвязи различных отраслей законодательства при регулировании вопросов, связанных с взиманием и уплатой налоговых платежей (Постановление от 2 июля 2013 года № 17-П). Такой учет необходим, когда происходит взаимодействие правовых режимов, устанавливаемых нормами гражданского, таможенного и налогового законодательства.

Согласно Кодексу торгового мореплавания Российской Федерации по договору фрахтования судна на время (тайм-чартеру) судовладелец обязуется за обусловленную плату (фрахт) предоставить фрахтователю судно и услуги членов экипажа судна в пользование на определенный срок для перевозок грузов, пассажиров или для иных целей торгового мореплавания; наличие и содержание договора морской перевозки груза могут подтверждаться чартером, коносаментом или другими письменными доказательствами (пункт 2 статьи 117 и статья 198).

В силу статьи 142 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации после приема груза для перевозки перевозчик по требованию отправителя обязан выдать отправителю коносамент. Коносамент составляется на основании подписанного отправителем документа и является распиской в получении груза перевозчиком, товарораспорядительным документом (ценной бумагой). Коносамент



представляет собой не договор перевозки, а лишь одно из свидетельств заключения и условий этого договора. Кодекс торгового мореплавания Российской Федерации не делит выданные экземпляры коносамента на оригиналы и копии, поэтому каждый экземпляр из одного комплекта коносаментов имеет силу подлинного товарораспорядительного документа.

Коносамент выполняет три основные функции: свидетельствует о заключении договора перевозки груза морем, удостоверяет принятие груза перевозчиком и с момента погрузки груза на конкретное судно предоставляет право распоряжаться товаром. В коносамент должны быть включены в том числе наименование перевозчика, порта погрузки, отправителя, порта выгрузки, а также иные сведения (статья 144 данного Кодекса).

С учетом того что коносамент является, помимо прочего, ценной бумагой, аннулирование коносамента прекращает права, удостоверяемые такой ценной бумагой, что вытекает из логики гражданско-правового регулирования правоотношений, возникающих в процессе перемещения товара (права на груз могут передаваться на основании коносамента). Это предполагает прекращение действия коносамента при смене судовладельца и судна. Аннулирование коносамента является стандартной процедурой, подтверждающей прекращение его действия в связи с выдачей груза уполномоченному лицу и возврат коносамента перевозчику (судовладельцу), призвано обеспечить невозможность предъявления коносамента перевозчику после выдачи груза (как товарораспорядительного документа и ценной бумаги) и совершается по усмотрению держателя коносамента, в частности перевозчика, после возврата ему данного документа.

Однако это не означает, что такой документ не может выступать доказательством реальности и характера экономической операции, что является качественной характеристикой всех документов, предусмотренных статьей 165 Налогового кодекса Российской Федерации.

В противном случае большая часть документов аналитического учета не могла бы служить доказательством совершения хозяйственных операций, так как эти документы с юридической точки зрения могли бы быть признаны недействующими (исполненные договоры, оплаченные счета, товарные накладные и иные документы). Использование коносамента, аннулированного в связи с окончанием перевозки конкретным судном, для подтверждения реальности и экспортного характера хозяйственной операции не противоречит цели представления такого документа, поскольку он не удостоверяет каких-либо гражданских прав, а является источником значимой для налогоплательщика информации.

В частности, непредвиденное прекращение действия первоначального коносамента, в соответствии с которым фактически состоялась перевозка груза лишь на части маршрута экспорта товара в результате его передачи экспортером судовладельцу путем перегрузки груза на иное судно, не изменяет его доказательственного значения для целей применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость.

В противном случае доставка груза в изначально согласованный пункт назначения без его перегрузки, которая имела бы место в отсутствие непредвиденной ситуации, влекла бы для налогоплательщика прямо противоположный эффект, несмотря на то что существо экспортной операции не изменилось и груз был доставлен за пределы территории Российской Федерации, а возвращенный судовладельцу коносамент также утрачивал бы свою силу. Однако такое прекращение им своего действия не влияло бы на возможность использования копии коносамента для подтверждения правомерности применения нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость.

Совершение или несовершение судовладельцем действий по аннулированию коносамента само по себе не может влиять на подтверждение правомерности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость и во всяком случае не может быть основанием

для возложения безусловной обязанности по компенсации суммы уплаченного налога на добавленную стоимость на заявителя.

2.5. Пункт 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, определяющий порядок подтверждения права на применение налоговой ставки 0 процентов, содержит перечень подлежащих представлению в налоговый орган документов.

Так, в частности, при вывозе товаров за пределы территории Российской Федерации морским судном или судном смешанного (река – море) плавания в налоговый орган подлежат представлению: контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным или российским лицом на оказание указанных услуг; копия коносамента, морской накладной или любого иного подтверждающего факт приема товаров к перевозке документа, в котором в графе «Порт выгрузки» указано место выгрузки, расположенное за пределами территории Российской Федерации.

Несмотря на то что перечень документов для целей применения налоговой ставки 0 процентов включает контракт и коносамент, подтверждающие только факт приема товаров к перевозке, а не фактически состоявшийся экспорт, тем не менее в пункте 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации законодатель придает контракту и коносаменту статус документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации, исходя при этом из того, что экспорт товара должен фактически состояться.

С этой точки зрения особое значение приобретает то обстоятельство, имело ли место пересечение границы Российской Федерации товаром, помещенным под процедуру экспорта, или товар так и не покинул территорию Российской Федерации. Поэтому для реализации права на применение налоговой ставки 0 процентов необходимо доказать как факт прекращения отношений по тайм-чартеру по не зависящим от воли сторон сделки основаниям, так и единство экспортной операции. Из буквального толкования подпункта 12 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что законодатель, описывая фактический

состав с помощью формулировки «для целей перевозки (транспортировки) вывозимых за пределы территории Российской Федерации или ввозимых на территорию Российской Федерации товаров», связывает возможность применения налоговой ставки 0 процентов с направленностью действий по пересечению товарами таможенной границы. Правовое значение имеет и тот факт, что таможенная декларация в отношении товаров, вывозимых с таможенной территории Евразийского экономического союза, подается до убытия с таможенной территории Евразийского экономического союза, т.е. правовой режим экспорта в отношении вывозимых товаров возникает еще до трансграничной транспортировки товаров; все следующие после декларирования операции, направленные на вывоз товаров, производятся в рамках таможенной процедуры экспорта.

В связи с этим для целей документального подтверждения права на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость налогоплательщик может представить любые документы, свидетельствующие об экспортной направленности операции, наряду с контрактом, аннулированным коносаментом и новыми коносаменами, с тем чтобы положения пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации были соблюдены. При этом суды в каждом конкретном случае должны устанавливать наличие у налогоплательщика таких документов по факту состоявшегося экспорта для целей подтверждения права на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость.

Как указывал Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 14 июля 2003 года № 12-П, в случаях, когда суды не исследуют по существу обстоятельства дела, ограничиваясь только установлением формальных условий применения нормы, право на судебную защиту, закрепленное статьей 46 (часть 1) Конституции Российской Федерации, оказывается существенно ущемленным.

3. По смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с ее статьями 1 (часть 1) и 19 (части 1 и 2) налоговое регулирование в Российской Федерации должно быть основано на

конституционном принципе равенства, из которого вытекает в том числе требование равного налогового бремени. Данные конституционные предписания получили свое подтверждение в Налоговом кодексе Российской Федерации, в соответствии с которым налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев (абзац первый пункта 2 статьи 3).

Вместе с тем, как следует из правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в ряде его решений, в том числе в Постановлении от 27 апреля 2001 года № 7-П, принцип равенства не исключает возможность установления различных условий для различных категорий субъектов права; однако такие различия не могут быть произвольными, они должны основываться на объективных характеристиках соответствующих категорий субъектов. Данная правовая позиция, имеющая общее значение для всех отраслей законодательного регулирования, применительно к сфере налоговых отношений означает, что конституционный принцип равенства не препятствует законодателю использовать дифференцированный подход к регламентации порядка исчисления налогов в том случае, если такая дифференциация обусловлена объективными факторами, а также связана с необходимостью реализации одного из основных начал законодательства о налогах и сборах, заключающегося в установлении налогов исходя из фактической способности налогоплательщика к уплате налога (пункт 1 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации).

Соответственно, хозяйствующие субъекты – плательщики налога на добавленную стоимость, осуществляющие одинаковые по своей сути операции, не должны нести разное налоговое бремя. Такой подход гарантирует, в свою очередь, отсутствие необоснованного влияния на конкурентное положение на рынке для налогоплательщиков, совершающих идентичные хозяйственные операции. Данный подход разделяется Верховным Судом Российской Федерации (определения Судебной коллегии

по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 21 декабря 2018 года № 306-КГ18-13567 и от 13 декабря 2019 года № 301-ЭС19-14748).

Вместе с тем судебное истолкование оспариваемых положений в деле заявителя, согласно которому российская часть двухэтапной перевозки, осуществленной в результате произошедшей аварии зафрахтованного судна, подлежит обложению по ставке 18 процентов (в соответствии с действующей редакцией пункта 3 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации – 20 процентов), вступает в противоречие с конституционно значимым принципом равенства налогообложения.

Таким образом, из системного толкования положений подпункта 12 пункта 1 статьи 164 и пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации с учетом тех целей, которыми руководствовался законодатель, предусматривая право на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость к услугам тайм-чартера в рамках экспорта, следует, что для целей применения указанной ставки определяющее правовое значение имеет экономическая сущность произведенной операции (связь с экспортной операцией), направленность действий на вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации и обусловленность прекращения взаимоотношений сторон в рамках тайм-чартера непредвиденными причинами, не зависящими от воли сторон.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 47<sup>1</sup>, 71, 72, 74, 75, 78, 79 и 100 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», Конституционный Суд Российской Федерации

п о с т а н о в и л :

1. Признать взаимосвязанные положения подпункта 12 пункта 1 и пункта 3 статьи 164, а также пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащими Конституции Российской Федерации, поскольку – по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования и с учетом правовых позиций

Конституционного Суда Российской Федерации – они предполагают необходимость обложения налогом на добавленную стоимость по ставке 0 процентов операций по реализации услуг по предоставлению морских судов в пользование на основании договоров фрахтования судна на время (тайм-чартер) для целей перевозки вывозимых за пределы Российской Федерации товаров и в том случае, если налогоплательщик фактически оказывал соответствующие услуги только на внутрироссийском этапе международной перевозки в связи с наступлением непредвиденных и не зависящих от воли сторон обстоятельств, прервавших осуществление международной перевозки, и если им будут представлены документы, достоверно подтверждающие связь указанных услуг с завершенной экспортной операцией, подлежащей обложению налогом на добавленную стоимость по ставке 0 процентов, а также факт наступления непредвиденных и не зависящих от воли сторон обстоятельств, в связи с которыми продолжение международной перевозки стало невозможным.

2. Выявленный в настоящем Постановлении конституционно-правовой смысл положений подпункта 12 пункта 1 и пункта 3 статьи 164, а также пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации является общеобязательным, что исключает любое иное их истолкование в правоприменительной практике.

3. Правоприменительные решения, принятые по делу компании «Gazprom Neft Trading GmbH» на основании положений подпункта 12 пункта 1 и пункта 3 статьи 164, а также пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в истолковании, расходящемся с их конституционно-правовым смыслом, выявленным в настоящем Постановлении, подлежат пересмотру в установленном порядке.

4. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу со дня официального опубликования, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

5. Настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в «Российской газете», «Собрании законодательства

Российской Федерации» и на «Официальном интернет-портале правовой информации» ([www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru)). Постановление должно быть опубликовано также в «Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации».

№ 31-П



Конституционный Суд  
Российской Федерации