

# Налог на добавленную стоимость при международной многоэтапной перевозке (конституционного-правовой аспект)

ПАО «Газпром нефть»  
Дирекция по правовым вопросам  
Дейнега Никита Николаевич



# Положения Налогового кодекса РФ

---

Подпункт 2.1 пункта 1 статьи 164 НК РФ:

*«Налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации услуг по международной перевозке товаров.*

*В целях настоящей статьи под международными перевозками товаров понимаются перевозки товаров морскими, речными судами, судами смешанного (река - море) плавания, воздушными судами, железнодорожным транспортом и автотранспортными средствами, при которых пункт отправления или пункт назначения товаров расположен за пределами территории Российской Федерации»*

# Положения Налогового кодекса РФ

---

Подпункт 2.1 пункта 1 статьи 164 НК РФ:

*«Положения настоящего подпункта распространяются также на следующие услуги:*

*услуги по предоставлению железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров для осуществления международных перевозок;*

*транспортно-экспедиционные услуги, оказываемые на основании договора транспортной экспедиции при организации международной перевозке»*

## Положения Налогового кодекса РФ

---

### Подпункт 12 пункта 1 статьи 164 НК РФ

1. в ред. до 01.10.2018:

*«Налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации работ (услуг) по перевозке (транспортировке) вывозимых за пределы территории Российской Федерации или ввозимых на территорию Российской Федерации товаров морскими судами и судами смешанного (река - море) плавания на основании договоров фрахтования судна на время (тайм-чартер)»*

2. в ред. после 01.10.2018:

*«Налогообложение 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»*

# Положения Налогового кодекса РФ

---

## Пункт 14 статьи 165 НК РФ:

*«При реализации работ (услуг), предусмотренных подпунктом 12 пункта 1 статьи 164 настоящего Кодекса, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов в налоговые органы представляются следующие документы:*

*1) **контракт** (копия контракта) налогоплательщика с иностранным или российским лицом на оказание указанных услуг;*

*2) **копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации** <...>, с учетом следующих особенностей:*

*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**<...>»*

# Разъяснения Высшего Арбитражного Суда РФ

---

Пункт 18 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33:

*«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 2.1 пункта 1 статьи 164 Кодекса), лица, привлеченные экспедитором для оказания отдельных транспортно-экспедиционных услуг (абзац пятый подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 Кодекса)»*

## Подход Минфина России

---

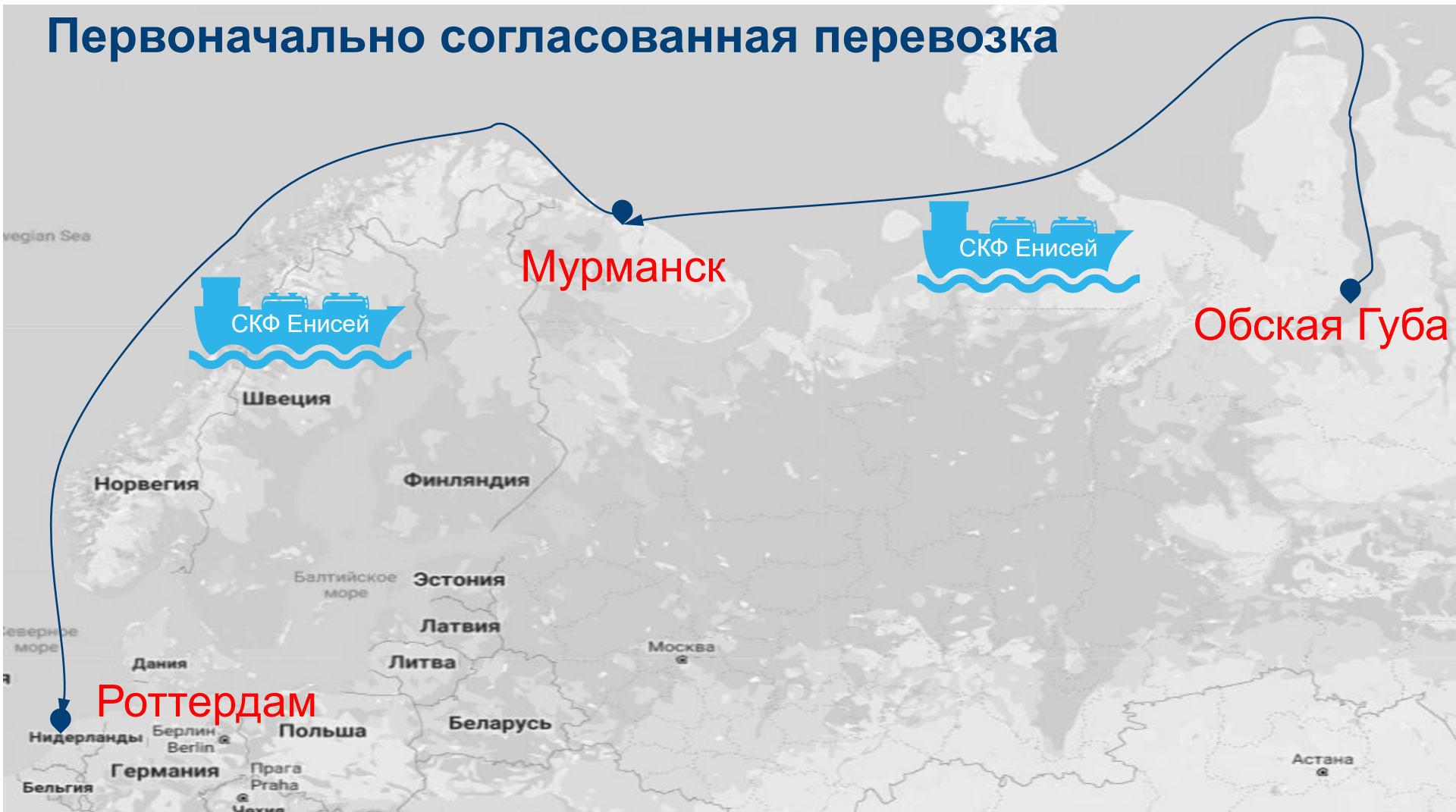
**«Применяется ли ставка НДС 0% всеми налогоплательщиками, оказывающими услуги по транспортировке экспортируемых товаров на различных этапах их транспортировки на основании договоров тайм-чартера (в том числе когда транспортировка осуществляется с использованием различных морских судов в соответствии с отдельными договорами тайм-чартера), при наличии документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы РФ в соответствии с п. 14 ст. 165 НК РФ?»**

Ответ (письмо Минфина России от 18.12.2017 № 03-07-08/84435):

**«Применение нулевой ставки НДС в отношении услуг по транспортировке на отдельном этапе перевозки товаров в пределах территории Российской Федерации морскими судами, оказываемых судовладельцами на основании договора фрахтования судна на время (тайм-чартера), положениями подпункта 12, а также иных подпунктов пункта 1 статьи 164 Кодекса не предусмотрено. В этой связи налогообложение налогом на добавленную стоимость указанных услуг производится по налоговой ставке 18 процентов на основании пункта 3 статьи 164 Кодекса»**

# Дело Gazprom Neft Trading Trading (№ А56-74742/2017)

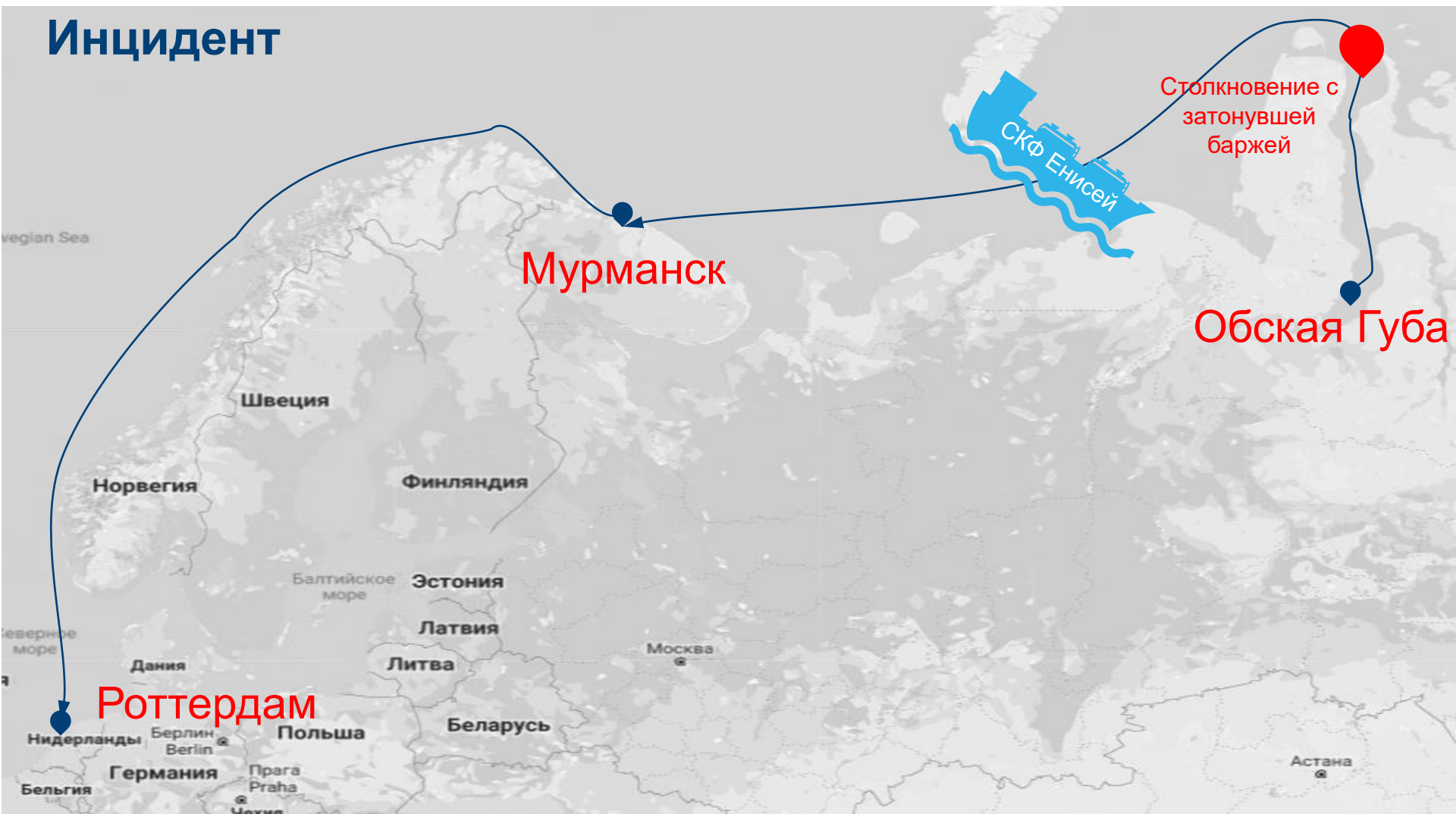
## Первоначально согласованная перевозка





# Дело Gazprom Neft Trading Trading (№ A56-74742/2017)

## Инцидент



# Дело Gazprom Neft Trading Trading (№ А56-74742/2017)

## Фактически состоявшаяся перевозка



# Дело Gazprom Neft Trading Trading (№ А56-74742/2017)

---

## Судовладелец:

- имела место внутрироссийская перевозка;
- оснований для применения к услугам нулевой ставки, предусмотренной пп. 12 п. 1 ст. 164 НК РФ (международная перевозка на основании тайм-чартера), нет;
- отсутствуют необходимые в соответствии с п. 14 ст. 165 НК РФ для подтверждения нулевой ставки документы.

**Требование – взыскать НДС по ставке 18 %**

## Фрахтователь:

- имел место этап международной перевозки;
- к услугам подлежит применению нулевая ставка, предусмотренная пп. 12 п. 1 ст. 164 НК РФ;
- обложение операции по ставке 18 % нарушает принцип равенства налогообложения;
- имеются необходимые в соответствии с п. 14 ст. 165 НК РФ для подтверждения нулевой ставки документы.

**Основания для взыскания НДС по ставке 18 % отсутствуют**

## Дело Gazprom Neft Trading Trading (№ А56-74742/2017)

---

Решение Арбитражного суда Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 07.02.2018:

*«В результате столкновения судно загрузило и выгрузило груз на территории Российской Федерации, фактического вывоза груза судном на основании чартера за пределы Российской Федерации не произошло.*

*Учитывая, что груз перегружался не в иностранном порту, а с борта судна и перегружался на другое судно – «Балтик Мерчант» в порту города Мурманска Российская Федерация, который не является территорией иностранного государства, суд пришел к выводу о том, что истец не имеет право на применение ставки по НДС 0 процентов»*

# Дело Gazprom Neft Trading Trading (№ А56-74742/2017)

---

Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.06.2018:

российский налоговый закон не предполагает обложение рассматриваемой операции НДС по ставке 18 %, поскольку:

- **услуги истца являлись частью единой экономической операции по вывозу груза на экспорт**, в связи с чем в силу разъяснений Пленума ВАС РФ, подлежат обложению по ставке 0 %;
- **все условия для применения нулевой ставки НДС соблюдены**: осуществлена перевозка вывозимого за пределы территории Российской Федерации Груза морским транспортом на основании тайм-чартера;
- обложение рассматриваемой операции НДС по ставке 18 % входит в **противоречие с принципом равенства налогообложения**;
- судовладелец имел возможность в соответствии с п. 14 ст. 165 НК РФ подтвердить обоснованность применения ставки 0 % по НДС.

## Дело Gazprom Neft Trading Trading (№ А56-74742/2017)

---

Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 28.09.2018:

*«Как установлено судами, спорный груз перегружался не в иностранном порту, а с борта судна Общества на другое судно на территории Российской Федерации.*

*При таких обстоятельствах, основания для применения нулевой ставки НДС отсутствуют.*

*Поскольку Обществом **доказано осуществление перевозки (транспортировки) товара морским судном по договору тайм-чартера в пределах территории Российской Федерации и факт уплаты НДС по ставке 18 процентов,** исковые требования правомерно удовлетворены судом первой инстанции»*

## Дело Gazprom Neft Trading Trading (№ А56-74742/2017)

---

Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 28.09.2018:

*«Поскольку коносамент от 24.09.2014 № 003/14, выпущенный в отношении спорного груза с указанием места назначения «Роттердам для дальнейших распоряжений», признан недействительным и ничтожным, Общество было лишено возможности предоставить в налоговые органы копию коносамента, морской накладной или любого иного подтверждающего факт приема товаров к перевозке документа, в котором в графе «Порт погрузки» указано место погрузки, расположенное за пределами территории Российской Федерации, а в графе «Порт выгрузки» указано место выгрузки, расположенное на территории Российской Федерации»*

# Дело Gazprom Neft Trading Trading (№ А56-74742/2017)

---

Определение Верховного Суда РФ от 27.12.2018 (судья Ксенофонтова Н.А.):

*«Суды установили, что на истце лежит обязанность уплаты в бюджет налога на добавленную стоимость по ставке 18% и расходы на уплату налога являются составляющей цены на услуги, что также определено в договоре от 21.05.2014.*

*Удовлетворяя иск, суд первой инстанции руководствовался статьями 164, 165, 168 Налогового кодекса Российской Федерации, положениями Федерального закона от 17.12.1998 № 191-ФЗ «Об исключительной экономической зоне Российской Федерации» и установив, что фактического вывоза груза за пределы Российской Федерации не произошло, правомерно удовлетворил требования истца»*



# Конституционно-правовой аспект

---

## 1. Нарушение принципа равенства налогообложения

Постановления КС РФ от 13.03.2008 № 5-П, от 22.06.2009 № 10-П, от 25.12.2012 № 33-П, от 03.06.2014 № 17-П, от 15.02.2019 № 10-П:

*«В налогообложении **равенство понимается, прежде всего, как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя** и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенная категория налогоплательщиков попадает в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование»*

## Конституционно-правовой аспект

---

### 2. Нарушение принципа взимания НДС в стране назначения

Определения КС РФ от 19.01.2005 № 41-О, от 05.02.2009 № 367-О-О, от 02.04.2009 № 475-О-О:

*«Применение такого порядка в отношении экспортируемых товаров способствует усилению конкурентоспособности товаров, экспортируемых из Российской Федерации, на мировом рынке, поскольку по общему правилу обложение налогом на добавленную стоимость экспортируемых товаров, а также работ и услуг, связанных с экспортом товаров, осуществляется в стране назначения»*

## Конституционно-правовой аспект

---

### 3. Нарушение принципов законности и правовой определенности

Постановления КС РФ от 30.01.2001 № 2-П, от 13.04.2016 № 11-П, от 10.07.2017 № 19-П, от 28.11.2017 N 34-П:

*«Законы о налогах должны быть конкретными и понятными, неопределенность же норм налогового законодательства может привести к не согласующемуся с принципом правового государства произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства граждан перед; акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он должен платить, причем все неустранимые сомнения, противоречия и неясности таких актов толкуются в пользу плательщика налога или сбора»*

## Конституционно-правовой аспект

---

### 4. Нарушение требования о гармонизации норм налогового и гражданского законодательства

Постановления от 23.12.2009 № 20-П, от 14.07.2003 № 12-П, определения от 04.04.2006 № 98-О и от 13.06.2006 № 319-О:

*«**Нормы налогового законодательства** - исходя не только из публичных интересов государства, но и из частных интересов физических и юридических лиц как субъектов гражданских правоотношений - должны быть гармонизированы с носящими диспозитивный характер нормами гражданского законодательства»*

## Конституционно-правовой аспект

---

В настоящий момент компанией Gazprom Neft Trading Trading ведется подготовка жалобы в Конституционный Суд Российской Федерации на нарушение ее конституционных прав и свобод пп. 12 п. 1 ст. 164 НК РФ и п. 14 ст. 164 НК РФ в той мере, в какой они по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой:

1) **не допускают применение ставки НДС 0%** в отношении услуг по предоставлению морских судов в пользование на основании договоров фрахтования судна на время (тайм-чартер) для целей перевозки (транспортировки) вывозимых за пределы территории РФ товаров в случае, **если налогоплательщик осуществлял перевозку на одном из этапов перевозки груза за пределы территории РФ;**

2) **не допускают возможность** налогоплательщика, осуществлявшего перевозку на одном из этапов перевозки груза за пределы территории РФ на основании тайм-чартера, **подтверждать обоснованность применения ставки 0 % по НДС путем представления документов третьих лиц о состоявшемся вывозе груза за пределы территории РФ;**

3) **устанавливают, что возможность применения ставки НДС 0%** по услугам по предоставлению морских судов в пользование на основании договоров фрахтования судна на время (тайм-чартер) **зависит от действий судовладельца по проставлению на коносаменте отметки по аннулированию.**

**Спасибо за внимание!**