

# Некоторые вопросы по НДС при реализации и перевозке нефти и нефтепродуктов

А.И. Бабкин, судья Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**Проблемы, возникающие в судебной практике при применении норм налогового права, чаще всего связаны с толкованием норм права, правовой оценкой доказательств, обстоятельств дела, но нередко, когда не представляется возможным решить эти проблемы путем судебного толкования, требуют вмешательства законодателя в целях устранения пробелов в законе.**

Налог на добавленную стоимость (НДС) применяется по правилам главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) с учетом общих положений части первой кодекса. Наиболее распространенные спорные ситуации возникают при определении ставки налога, исчислении сумм налога, подлежащих уплате в бюджет, налоговых вычетов, возмещении налога из бюджета. Причем во всех указанных случаях обоснованность налоговой выгоды, то есть основанного на законе уменьшения суммы налога, должна быть подтверждена документально.

## Императивные требования закона о налоговой ставке

Конституционный Суд Российской Федерации в своих решениях неоднократно обращал внимание на то, что налоговая ставка, в том числе нулевая ставка по НДС, является обязательным элементом налогообложения (п. 1 ст. 17 НК РФ) и налогоплательщик не может произвольно ее применять (изменить ее размер в большую или меньшую сторону) или отказаться от ее применения<sup>1</sup>.

В подпункте 1 пункта 1 статьи 164 НК РФ установлено, что при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, при условии представления в налоговые органы необходимых документов налогообложение НДС производится по нулевой налоговой ставке.

<sup>1</sup> Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 15 мая 2007 г. № 372-О-П.

В данной статье автор рассматривает наиболее распространенные спорные ситуации, которые возникают при определении ставки налога на добавленную стоимость, исчислении сумм данного налога, подлежащих уплате в бюджет, налоговых вычетов, возмещении налога из бюджета. Автор также утверждает, что во всех указанных случаях обоснованность налоговой выгоды, то есть основанного на законе уменьшения суммы налога, должна быть подтверждена документально.

Судебная практика применения положений главы 21 НК РФ в части налогообложения вывозимых (ввозимых) товаров (припасов), а также работ и услуг, непосредственно с ними связанных, достаточно широка. Автор останавливается на отдельных наиболее распространенных и (или) имеющих свою специфику вопросах, которые относятся к поименованным в подпункте 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ, а также иным подобным работам (услугам).

Налогообложение НДС производится по налоговой ставке 0 % также при реализации работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, указанных в подпункте 1 пункта 1 статьи 164 НК РФ (абзац первый пп. 2 п. 1 ст. 164). Данное правило распространяется на работы (услуги) по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке товаров, экспортируемых за пределы территории Российской Федерации и импортируемых в Российскую Федерацию, выполняемые российскими перевозчиками, и иные подобные работы и услуги, а также работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенные режимы переработки товаров на таможенной территории и под таможенным контролем (абзац второй пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ).

Данная мера направлена на поддержку отечественных товаропроизводителей с целью усилить конкурентоспособность экспортируемых товаров на мировом рынке. Таким образом, нулевая налоговая ставка является льготой отечественным предпринимателям, в равной мере применимой ко всем субъектам этого налога исходя из принципа равенства и недискриминации в налоговых правоотношениях.

Причем, как неоднократно указывал в своих постановлениях Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, в отношении экспортируемого товара это правило действует при условии, что на момент совершения данных операций соответствующие товары помещены под таможенный режим экспорта либо если по характеру самих операций они могут осуществляться только в отношении экспортируемых товаров<sup>2</sup>.

Судебная практика применения положений главы 21 НК РФ в части налогообложения вывозимых (ввозимых) товаров (припасов), а также работ и услуг, непосредственно с ними связанных, достаточно широка. В данном случае целесообразно остановиться на отдельных наиболее распространен-

ных и (или) имеющих свою специфику вопросах, которые относятся к поименованным в подпункте 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ, а также иным подобным работам (услугам).

### 1. Судебная практика. Применение налоговой ставки 18 %.

*Налоговая инспекция отказала налогоплательщику в возмещении суммы НДС, уплаченной им при приобретении услуг, связанных с доставкой (возвратом) порожних вагонов-цистерн, необходимых для перевозки товара за пределы таможенной территории Российской Федерации, полагая, что поставщик обязан применить нулевую налоговую ставку (вагоны-цистерны курсировали на отрезке пути между пунктом назначения экспортных товаров и наливным пунктом).*

*Под таможенный режим экспорта по временным грузовым таможенным декларациям были помеще-*

*ны вывозимые товары, но не вагоны. В качестве товара в данном случае вагоны не могли рассматриваться по определению. В целях НК РФ товаром признается имущество, реализуемое либо пред-*

*назначенное для реализации (п. 3 ст. 38). Аналогичный подход применяется в Таможенном кодексе Российской Федерации (далее — ТК РФ) (п. 1 ст. 11). Кроме того, кодекс содержит понятие транспортных средств в таможенных целях. Поэтому вагоны-цистерны, используемые для международных перевозок нефтепродуктов, не могли быть помещены под таможенный режим экспорта.*

*Под экспортом понимается таможенный режим, при котором товары, находящиеся в свободном обращении на таможенной территории Российской Федерации, вывозятся с этой территории без обязательств об обратном ввозе (ст. 165 ТК РФ). Специальная норма регулирует вопросы таможенного режима при перемещении транспортных средств, не являющихся товаром, через таможенную границу Российской Федерации: в соответствии с таможенными режимами временно-*

Под экспортом понимается таможенный режим, при котором товары, находящиеся в свободном обращении на таможенной территории Российской Федерации, вывозятся с этой территории без обязательств об обратном ввозе (ст. 165 ТК РФ).

<sup>2</sup> Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 6 ноября 2007 г. № 10279/07 и от 19 февраля 2008 г. № 12371/07.

го ввоза, временного вывоза в порядке, предусмотренном главой 22 ТК РФ<sup>3</sup>.

*Услуги по доставке (возврату) порожних вагонов-цистерн не могут быть квалифицированы как непосредственно связанные с услугами по организации перевозок и транспортировке товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, независимо от технологической необходимости такой операции. Действие таможенного режима экспорта к тому моменту завершено, и ввоз (возврат) вагонов на таможенную территорию Российской Федерации осуществляется в ином таможенном режиме.*

*При таких условиях реализация названных услуг не подлежит обложению НДС по налоговой ставке 0 % в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ<sup>4</sup>.*

## Правовая оценка представляемых в налоговый орган документов

Применение налоговой ставки 0 % закон связывает с необходимостью представления в налоговый орган полного пакета документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ. Причем эти документы должны содержать всю необходимую в целях налогового контроля достоверную информацию, соответствующую требованиям названной статьи.

Обращаясь к данной проблеме при рассмотрении конкретной жалобы, Конституционный Суд Российской Федерации отметил, в частности, следующее.

**Документы, предусмотренные нормами публичного права, отличаются незаменимостью, исключительностью, строгой формальной определенностью.** К таким документам относятся грузовая таможенная декларация, в которой по установленной форме заявляются точные сведения о товарах,

их таможенном режиме и другие сведения, необходимые для таможенных целей; форма и порядок декларирования, а также перечень сведений, необходимых для таможенных целей.

Необходимость представления грузовой таможенной декларации, в которой указывается стоимость перевозимых через таможенную границу Российской Федерации товаров, для целей налогообложения обусловливается вытекающей из статьи 57 Конституции Российской Федерации и закрепленной в пункте 1 статьи 32 НК РФ обязанностью налоговых органов осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, включая контроль за полнотой исчисления налогов путем проверки правильности применения цен при совершении внешнеторговых сделок (п. 2 ст. 40 НК РФ).

Конституционный Суд Российской Федерации пришел также к выводу о том, что закон не исключает возможность подтверждения вывоза за пределы территории Российской Федерации судами через морские порты товаров в таможенном режиме экспорта путем представления в налоговые органы налогоплательщиком (для реализации предусмотренного пунктом 1 статьи 164 НК РФ права на применение ставки 0 % по НДС) наряду с другими обязательными документами вместо коносамента иных транспортных, товаросопроводительных документов, содержащих такую же информацию и относящихся к системе накладных<sup>5</sup>.

Причем упомянутое требование закона не ограничивает налогоплательщика в праве воспользоваться налоговой ставкой 0 % при предъявлении надлежаще оформленного документа. При необходимости он не лишен возможности обратиться в таможенные органы за подтверждением вывоза (ввоза), что предусмотрено ТК РФ, а действия должностных лиц таможенных органов в таких случаях регламентированы ведомственными нормативными актами<sup>6</sup>.

<sup>3</sup> Ст. 270 ТК РФ.

<sup>4</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2008 г. № 7752/08.

<sup>5</sup> Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14 июля 2003 г. № 12-П.

<sup>6</sup> Ст. 122 ТК РФ; Порядок действий должностных лиц таможенных органов при подтверждении фактического вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации (ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации), утвержденный приказом Федеральной таможенной службы от 18 декабря 2006 г. № 1327 (в редакции приказа ФТС России от 23 июля 2008 г. № 899).

Таким образом, недостатки в оформлении документов, дающих основание на получение налоговых преференций, в частности применение нулевой налоговой ставки, налоговых вычетов, возмещение налога, условно можно определить как устранимые и не устранимые ни при каких обстоятельствах. Обратимся к конкретным ситуациям.

## 2. Судебная практика. Не устраненный своевременно дефект документа — основание для отказа в применении налоговой ставки 0 %.

По мнению инспекции, общество неправомерно применило налоговую ставку 0 % по НДС по операциям реализации услуг по перевозке экспортированных за пределы территории Российской Федерации товаров, поскольку в международных товарно-транспортных накладных не имелось отметки пограничной таможенной «Товар вывезен». Это обстоятельство является нарушением требований подпункта 4 пункта 4 статьи 165 НК РФ. Имеющиеся в этих накладных отметки таможенной «Вывоз разрешен» не подтверждают факта вывоза товара за пределы таможенной территории Российской Федерации.

Суды, признавая недействительными решения инспекции по этим эпизодам, указали, что наличие отметок пограничной таможенной «Вывоз разрешен» может служить достаточным условием для применения налоговой ставки 0 % по НДС и налоговых вычетов, так как представленными обществом документами в совокупности подтверждается соблюдение им требований указанной нормы права.

Между тем в имеющихся в деле товарно-транспортных накладных отсутствуют отметки пограничного таможенного органа о вывозе товара. Эти документы содержат лишь отметки пограничной таможенной «Вывоз разрешен».

Доказательств представления в налоговую инспекцию копий грузовых таможенных деклараций с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации, в материалах дела нет.

Таким образом, суды, по существу, пришли к выводу, что отсутствие на товарно-транспортных накладных отметки «Товар вывезен» может быть

восполнено анализом совокупности иных документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ.

Однако данные выводы судов являются ошибочными в силу следующего.

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ обложение НДС по налоговой ставке 0 % при реализации работ (услуг) по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке вывозимых за пределы территории Российской Федерации товаров, выполняемых (оказываемых) российскими организациями, производится при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ. Пункт 4 статьи 165 НК РФ содержит перечень документов, необходимых для подтверждения обоснованности применения этой ставки и налоговых вычетов при реализации работ (услуг).

Так, исходя из подпункта 4 пункта 4 статьи 165 НК РФ, в налоговый орган должны быть представлены копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации.

Следовательно, **товарно-транспортные накладные должны иметь отметку «Товар вывезен», а не только отметку «Вывоз разрешен», поэтому отказ инспекции в признании правомерности применения обществом налоговой ставки 0 % по НДС по этим эпизодам является правильным<sup>7</sup>.**

## 3. Судебная практика. Отсутствие недостатка в оформлении документа (счета-фактуры).

Налоговый орган и суды исходили из следующего.

Нефтедобывающие организации реализовывали нефть по договорам на ее поставку обществам-трейдерам. Исполнение этих договоров фиксировалось приемно-сдаточными актами о передаче нефти нефтедобывающими организациями трейдерам и счетами-фактурами, в которых грузоотправителями значились нефтедобывающие организации, а получателями — трейдеры. Оформление актов осуществлялось на узле учета нефти нефтедобывающих организаций системы магистрального тру-

<sup>7</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23 декабря 2008 г. № 10280/08.

бопровода открытого акционерного общества «Акционерная компания «Транснефть»» (далее — компания «Транснефть»). Расчеты за поставленную нефть осуществлялись между нефтедобывающими организациями и трейдерами.

Далее трейдеры закупленную у нефтедобывающих организаций нефть реализовывали по договорам поставки обществу «РуссНефть». Исполнение таких договоров оформлялось приемо-сдаточными актами о передаче нефти трейдерами обществу «РуссНефть» и счетами-фактурами, в которых грузоотправителями указывались трейдеры, а получателем — общество «Русс-

Нефть». Акты приема-передачи нефти также оформлялись на узле учета нефти нефтедобывающих организаций системы магистрального трубопровода компании «Транснефть». В данных случаях расчеты за нефть осуществлялись между трейдерами и обществом «РуссНефть».

Нефть в адрес потребителей доставлялась по магистральным трубопроводам, принадлежащим компании «Транснефть», с которой общество «РуссНефть» заключало договоры об оказании услуг по транспортировке товара.

Доначисление обществу «РуссНефть» НДС, перечисленного трейдерам при оплате поставленной ими нефти, начисление соответствующих пеней и штрафа на основании пункта 1 статьи 122 НК РФ налоговый орган объясняет тем, что счета-фактуры, направленные обществу «РуссНефть» трейдерами, фактически не принимавшими участия в операциях по отгрузке нефти, составлены с нарушением требований подпункта 3 пункта 5 статьи 169 НК РФ и в силу пункта 2 этой статьи не являются документами, подтверждающими право общества «РуссНефть» на применение налоговых вычетов по НДС.

Между тем налоговый орган, признавая факт поставки нефти, в качестве основания для отказа в применении налогового вычета ссылается лишь на необходимость указания в счетах-фактурах в качестве грузоотправителей нефтедобы-

вающих организаций или общества «РуссНефть», но не трейдеров.

Однако все необходимые сведения, предусмотренные статьей 169 НК РФ, в счетах-фактурах имеются. Эти сведения соответствуют условиям договоров на поставку нефти, заключенных между обществом «РуссНефть» и трейдерами.

Трейдеры, являясь по условиям договоров покупателями нефти по отношению к нефтедобыва-

ющим организациям и поставщиками по отношению к обществу «РуссНефть», могли именовать себя в счетах-фактурах, направленных обществу «Русс-

Нефть» на основании актов приема-передачи нефти, грузоотправителями, так как в этих актах в качестве товаропроизводителей значатся нефтедобывающие организации, первых владельцев — трейдеры, последнего владельца — общество «РуссНефть».

Последующие акты передачи нефти от трейдеров обществу «РуссНефть» подтверждают возможность указания последнего в счетах-фактурах в качестве грузополучателя.

Довод о необходимости указания общества «РуссНефть» в счетах-фактурах в качестве грузоотправителя Федеральная налоговая служба обосновывает тем, что оно значителен таковым в договоре об оказании услуг по транспортировке нефти, заключенном обществом с компанией «Транснефть».

Между тем договор об оказании услуг по транспортировке нефти самостоятелен по отношению к договорам купли-продажи нефти. Согласно первому из названных договоров общество «РуссНефть» обязано предъявлять к транспортировке нефть, которая является его собственностью или находится у него во владении на ином законном основании. Поэтому это общество не могло быть указано в счетах-фактурах грузоотправителем нефти до момента составления им и трейдерами актов передачи нефти. В маршрутных поручениях, оформленных компанией «Транснефть» на основании договоров об оказании услуг по транспор-

Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.



тировке нефти, первыми владельцами нефти значатся трейдеры, последним владельцем — общество «РуссНефть».

В соответствии с пунктом 1 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на установленные этой статьей налоговые вычеты.

Вычета, в частности, подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, на основании счетов-фактур, выставленных продавцами, после принятия на учет этих товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов (п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 176 НК РФ в случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения в силу подпунктов 1–3 пункта 1 статьи 146 НК РФ, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику на основании положений данной статьи.

Таким образом, доначисление обществу «РуссНефть» суммы налога на добавленную стоимость, перечисленного обществом трейдерам при оплате поставленной нефти, начисление пеней на эту сумму и штрафа за неуплату налога со ссылкой на неправильное оформление счетов-фактур являются необоснованными<sup>8</sup>.

#### 4. Судебная практика. Оценка обоснованности налоговой выгоды.

Доначисление обществу «РуссНефть» (налогоплательщик) сумм НДС, начисление пеней и штрафа за неуплату налога налоговый орган объясняет также тем, что это общество совершало экономически нецелесообразные сделки, повлекшие увеличение стоимости товара. Общество «РуссНефть» владеет контрольным пакетом акций нефтедобывающих организаций. Имея возможность приобретения нефти непосредственно у этих организаций, общество,

по мнению инспекции, совершало экономически нецелесообразные сделки, повлекшие увеличение стоимости товара (приобретение нефти у трейдеров осуществлялось обществом «РуссНефть» по цене более высокой, чем та, по которой трейдеры закупали ее у нефтедобывающих организаций).

При таких обстоятельствах налоговый орган сделал вывод о завышении обществом «РуссНефть» налоговых вычетов по НДС, вменил обществу нарушение пунктов 1 и 2

статьи 171 и пункта 1 статьи 172 НК РФ, исключил из сумм налоговых вычетов по НДС суммы налога, относящиеся к торговой наценке трейдеров, исходя из того,

что необходимости в заключении договоров между обществом «РуссНефть» и трейдерами не было, заключены они не с целью осуществления предпринимательской деятельности, а для создания условий для незаконного вычета НДС. Суды признали такую позицию обоснованной.

Однако выводы инспекции и судов не согласуются с постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», в котором судам предложено оценивать доводы налоговых органов о занижении сумм налогов на основе конкретных законодательных положений, а не таких субъективных понятий, как «недобросовестный налогоплательщик». Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

В данном случае доказательств получения обществом «РуссНефть» необоснованной налоговой выгоды налоговыми органами не представлено.

НДС является косвенным налогом, взимаемым с участников хозяйственного оборота при реализации ими товаров (работ, услуг).

...судам предложено оценивать доводы налоговых органов о занижении сумм налогов на основе конкретных законодательных положений, а не таких субъективных понятий, как «недобросовестный налогоплательщик».

<sup>8</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28 октября 2008 г. № 6273/08.

Все участники сделок определяют объекты налогообложения и налоговую базу по НДС (п. 1 ст. 146, п. 2 ст. 153 НК РФ). Они же в целях определения суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, уменьшают сумму начисленного налога на налоговые вычеты — сумму налога, уплаченного поставщикам (ст. 171 и 172 НК РФ).

Таким образом, **увеличение налоговых вычетов за счет участия в сделках с трейдерами само по себе не означает получения обществом (налогоплательщиком) необоснованной налоговой выгоды, поскольку каждый участник сделки несет свою долю налогового бремени исходя из стоимости реализованных товаров** (при условии, что не подвергается сомнению факт осуществления трейдерами всех необходимых налоговых платежей).

Иной подход к разрешению данного спора означал бы нарушение установленного НК РФ порядка исчисления налога на добавленную стоимость по мотиву нецелесообразности взаимоотношений хозяйствующих субъектов, что недопустимо в публичных правоотношениях.

Кодекс не содержит положений, позволяющих налоговому органу оценивать произведенные налогоплательщиками платежи по НДС с позиции их экономической целесообразности, рациональности и эффективности<sup>9</sup>.

**5. Судебная практика. Документальное подтверждение фактического поступления выручки от иностранного лица — покупателя товаров (припасов), поставленных за пределы таможенной территории Российской Федерации.**

Согласно абзацу пятому подпункта 2 пункта 1 статьи 165 НК РФ в случае, если выручка от реализации товара (припасов) иностранному лицу поступила на счет налогоплательщика от третьего лица, в налоговый орган наряду с выпиской банка (ее копией) представляется договор поручения по оплате за указанный товар (припасы), заключенный между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей (осуществившим) платеж.

При оплате экспортированного товара посредством перечисления денежных средств с **совмест-**

**ного счета, владельцем которого являются как иностранный покупатель, так и другое иностранное лицо, указанная норма не подлежит применению и, следовательно, не требуется представление соответствующего договора поручения, поскольку в силу правового режима такого счета, допускающего распоряжение денежными средствами как одним, так и другим лицом, нельзя признать, что оплата осуществляется третьим лицом. Отождествление платежа третьего лица и платежа с совместного счета означало бы распространение действия указанного положения закона на отношения, которые не обозначены в правовой норме, что изменило бы режим налогообложения в условиях, когда налогоплательщик не может разумно ожидать такого расширительного толкования данной нормы<sup>10</sup>.**

## Проблемы использования понятий и терминов в налоговом праве

**Термин «перевозчик».** В качестве примера успешного исправления законодателем недочета в тексте НК РФ можно привести проблему с использованием термина «перевозчик» в подпункте 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ.

Согласно первоначальной редакции этого подпункта (действовавшей до 1 января 2006 г.) налоговая ставка 0 % распространялась в том числе на **«работы (услуги) по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых за пределы территории Российской Федерации товаров и импортируемых в Российскую Федерацию, выполняемые российскими перевозчиками, и иные подобные работы (услуги)».**

Применение названной нормы вызвало множество вопросов, поскольку буквальное толкование ее приводило к значительному ограничению субъектного состава пользователей льготной ставки. Следовательно, лица, которые по характеру своей деятельности рассчитывали на ее применение, но в итоге не получали ее, оказывались в экономически худшем положении в сравнении с теми, кто

<sup>9</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28 октября 2008 г. № 6273/08.

<sup>10</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 10 марта 2009 г. № 9821/08.

по формальным признакам отвечал условиям применения налоговой ставки 0 %.

Получалось, что право на использование данной льготы имеют исключительно лица, подпадающие под понятие «перевозчики». Стали возникать вопросы относительно самого понятия «перевозчик» и применения его в налоговых целях. Следует ли понимать под «перевозчиком» только лицо, непосредственно осуществляющее транспортировку товара, либо в том числе и организаторов перевозочного процесса? Как быть с индивидуальными предпринимателями, которые оказывают услуги по перевозке в большинстве случаев на автомобильном транспорте, особенно в страны ближнего зарубежья?

В налоговом законодательстве понятие «перевозчик» не раскрывается, следовательно, с учетом статьи 11 НК РФ следует обратиться к соответствующей отрасли права. Исходя из смысла главы 40 «Перевозка» Гражданского кодекса Российской Федерации (далее — ГК РФ) перевозчиком является лицо, взявшее на себя в силу договора соответствующие обязательства перед отправителем груза. В частности, «по договору перевозки груза перевозчик обязуется доставить вверенный ему отправителем груз в пункт назначения и выдать его управомоченному на получение груза лицу (получателю), а отправитель обязуется уплатить за перевозку груза установленную плату» (ст. 785 ГК РФ). Причем непосредственно транспортировку груза может осуществлять как сам перевозчик, так и иное лицо на основании договора с ним.

Одна из проблем, возникавших на практике, была связана именно с определением понятия заключенного договора в качестве договора перевозки.

Так, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации рассмотрел спор, в котором налоговая инспекция и налогоплательщик разошлись во мнении о том, как расценить «генеральный договор об организации перевозок»<sup>11</sup>.

Исходя из смысла главы 40 «Перевозка» Гражданского кодекса Российской Федерации перевозчиком является лицо, взявшее на себя в силу договора соответствующие обязательства перед отправителем груза.

Российская организация представила в налоговую инспекцию декларацию по НДС по ставке 0 % и необходимые документы, указав к возмещению из федерального бюджета сумму налоговых вычетов по экспортным операциям.

Отказ инспекции в возмещении НДС организация обжаловала в суде.

Суд первой инстанции отказал в этом требовании. Он счел решение инспекции обоснованным,

поскольку квалифицировал заключенный организацией договор как договор аренды транспортного средства на время

с экипажем (тайм-чартер) (ст. 632 ГК РФ), а не как договор перевозки.

Суд кассационной инстанции, руководствуясь подпунктом 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ, пришел к следующему выводу: предоставление организацией судов в аренду по договору фрахтования нефтеналивного судна на время не подлежит обложению НДС по налоговой ставке 0 %, несмотря на то что арендованные суда используются арендатором (иностранной компанией) для перевозок экспортных грузов (нефти).

При этом суды исходили из того, что представленные налогоплательщиком **документы свидетельствуют о наличии фактического перевозчика в лице указанной иностранной компании, которой налогоплательщик (как судовладелец) оказал услуги по предоставлению судов по договорам аренды.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации подчеркнул, что договор аренды транспортных средств не относится к договорам по оказанию услуг. Следовательно, положения статьи 164 НК РФ о применении налоговой ставки 0 % не распространяются на осуществляемые налогоплательщиком операции во исполнение обязательств по генеральному договору об организации перевозок грузов.

С 1 января 2006 г. приведенные выше спорные положения подпункта 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ изложены в новой редакции<sup>12</sup>: «...работы

<sup>11</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 4 июля 2006 г. № 2316/06.

<sup>12</sup> Изменения внесены Федеральным законом от 22 июля 2005 г. № 119-ФЗ.



(услуги) по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке вывозимых за пределы территории Российской Федерации или ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, выполняемые (оказываемые) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями (за исключением российских перевозчиков на железнодорожном транспорте)...».

Таким образом, законодатель, внося существенные изменения в данную статью, исходил из многообразия форм экономической деятельности хозяйствующих субъектов, обеспечивающих содействие экспортеру в перемещении товаров за пределы территории Российской Федерации.

Однако указанные изменения не повлияли на правовую оценку рассмотренной ситуации, связанной с фрахтованием судов, поскольку правовая характеристика арендных отношений осталась прежней и не может быть определена как организация перевозок.

Обращает на себя внимание положение данной нормы о субъектном составе лиц, которым она адресована. Теперь это не только перевозчики (как лица, специализирующиеся на данном виде деятельности), а любые организации и индивидуальные предприниматели, которые фактически оказывают такие услуги. Это изменение добавляет определенности в содержание нормы и существенно расширяет сферу ее действия.

Установленное в подпункте 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ исключение, касающееся работ (услуг) российских перевозчиков на железнодорожном транспорте, не означает, что ставка 0 % для них не действует. Одновременно с 1 января 2006 г. законодателем введен подпункт 9 пункта 1 статьи 164 НК РФ, устанавливающий ставку 0 % для «выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ (услуг) по перевозке или транспортировке экспортируе-

мых за пределы территории Российской Федерации товаров и вывозу с таможенной территории Российской Федерации продуктов переработки на таможенной территории Российской Федерации, а также связанных с такой перевозкой или транспортировкой работ (услуг), в том числе работ (услуг) по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке».

Причем положение о вывозе с таможенной территории Российской Федерации продуктов переработки на таможенной территории дополнительно включено в эту норму уже после введения ее в действие, но распространено на правоотношения, возникшие с 1 января 2006 г.

**Термины «экспорт» и «вывоз».** В первоначальной редакции подпункта 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ законодатель говорил о работах и услугах в отношении «экспортируемых за пределы территории Российской Федерации товаров». В редакции, действующей с 1 января 2006 г., речь идет уже о «вывозимых за пределы территории Российской Федерации товарах»<sup>13</sup>. Совершенно очевидно, что с позиций ТК РФ термины «вывозимые» и «экспортируемые» не являются идентичными.

Законодатель исключил слово «экспорт», оставив «вывоз». Это не случайно, поскольку рассматриваемая норма применима только во взаимосвязи с подпунктом 1 пункта 1 этой же статьи и касается товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта<sup>14</sup>, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны<sup>15</sup>.

При этом и в прежней, и в новой редакции указанного подпункта осталось положение о том, что ставка 0 % применяется также к работам (услугам) по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории<sup>16</sup>.

Такое положение создало сразу несколько проблем.

<sup>13</sup> Интересно, что для железнодорожных перевозчиков законодатель использовал другую конструкцию (пп. 9 п. 1 ст. 164 НК РФ). Там говорится об «экспортируемых за пределы Российской Федерации товарах» и о «вывозе с таможенной территории Российской Федерации продуктов переработки на таможенной территории Российской Федерации».

<sup>14</sup> Параграф 2 главы 18 ТК РФ.

<sup>15</sup> Ст. 37 Федерального закона от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации».

<sup>16</sup> Параграф 1 главы 19 ТК РФ.

**Переработка товаров на таможенной территории Российской Федерации.** Приведенная выше формулировка, устанавливающая ставку 0 % для переработки товаров на таможенной территории, не уточняет, какой таможенный режим должен быть заявлен при вывозе продуктов переработки.

В постановлении от 30 января 2007 г. № 12141/06 Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации окончательно поставил точку в спорах о том, имеет ли это обстоятельство какое-либо значение для применения ставки 0 %.

По результатам камеральной проверки представленных документов инспекция признала необоснованным применение налогоплательщиком налоговой ставки 0 %. Решение инспекции мотивировано тем, что представленные обществом грузовые таможенные декларации имеют отметку таможенного органа «Условный выпуск» и тип декларации «ЭК 51», который соответствует таможенному режиму переработки на таможенной территории. При этом обществом не представлен контракт на оказание услуг по переработке товаров на таможенной территории Российской Федерации.

Суд кассационной инстанции вынес решение в пользу налогового органа, сославшись на представленные обществом документы, свидетельствующие о факте вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации **не в режиме экспорта, а в таможенном режиме переработки, при котором налогоплательщик, по мнению суда, не освобождается от уплаты НДС.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации решил, что суд кассационной инстанции ошибочно не учел следующие положения НК РФ.

Во-первых, подпункт 4 пункта 1 статьи 151 НК РФ, в соответствии с которым при помещении товаров под таможенный режим переработки на таможенной территории налог не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории Российской Федерации в определенный срок. То есть вывоз продуктов переработки называется в качестве одного из условий освобождения от уплаты налога.

Во-вторых, подпункт 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ, который содержит прямое указание на обложение НДС по налоговой ставке 0 % работ (услуг) по переработке товаров, помещенных под тамо-

женный режим переработки товаров на таможенной территории.

Во взаимосвязи эти положения позволяют сделать вывод о налогообложении работ (услуг) по переработке товаров при вывозе с территории Российской Федерации продуктов переработки (товаров, переработанных в режиме переработки на таможенной территории Российской Федерации) по налоговой ставке 0 %.

В случае, если реальность осуществления хозяйственных операций налоговым органом не ставится под сомнение, факт реализации товаров иностранному лицу и факт получения оплаты за поставленный товар налоговым органом не оспариваются, то есть товары (продукты переработки) фактически были вывезены с таможенной территории Российской Федерации, **налогоплательщику не может быть отказано в подтверждении обоснованности применения ставки НДС 0 % лишь на том основании, что вывоз осуществлялся не в таможенном режиме экспорта, а в таможенном режиме переработки на таможенной территории, в отсутствие сведений о нарушении им таможенного режима.**

Вопрос о таможенном режиме, в котором вывезены продукты переработки, не имеет значения, поскольку НК РФ не требует применения именно режима экспорта в данном случае.

**Перевозка продуктов переработки.** Более сложный вопрос возникает применительно к «сопутствующим» работам и услугам в описанной выше ситуации. Применяется ли подпункт 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ **к работам по перевозке, погрузке (и т.п.) продуктов переработки на таможенной территории Российской Федерации?**

Для ответа на этот вопрос принципиальное значение имеет упомянутая выше замена термина «экспортируемые» на термин «вывозимые» в подпункте 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ.

Именно она позволила судам прийти к выводу, что абзац второй подпункта 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ не содержит указания на какой-либо конкретный таможенный режим. В частности, такой вывод был сделан в постановлении ФАС Московского округа от 23 марта 2007 г. № КА-А40/1739-07. В этом решении суд указал также следующее: «К услугам не применяются таможенные режимы, заявитель не осуществляет вывоз товара в опреде-

ленным таможенным режиме, а оказывает услуги по перевозке этих товаров».

В результате суд подтвердил право на применение ставки 0 % к услугам по перевозке товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории вместо таможенного режима экспорта.

**Термин «иные работы».** Несмотря на существенные изменения, в статье 164 НК РФ по-прежнему остается некоторая неопределенность. В частности, рассматриваемый подпункт 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ до сих пор упоминает о «**иных подобных**» работах (услугах). Между тем основанная на Конституции Российской Федерации обязанность каждого платить налоги возникает только при условии четко сформулированной нормы права по всем элементам налогообложения. Правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации во многих решениях по вопросам налогового законодательства основана на том, что налоговая ставка 0 % является льготой. Из этого следует вывод, что перечень оснований, указанный в статье 164 НК РФ, не подлежит расширительному толкованию.

В то же время, исходя из принципа равенства субъектов в вопросах налогообложения, возникает вопрос о подпункте 9 пункта 1 статьи 164 НК РФ, в котором рассматриваются российские перевозчики на железнодорожном транспорте. В этом подпункте законодатель повторил формулировку из подпункта 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ: «в том числе работы (услуги) по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке», но почему-то не стал упоминать «иные подобные» работы (услуги).

Сам термин «**иные подобные**» работы (услуги) законодатель не раскрыл, поэтому перечень таких формируется в процессе правоприменения. В ряде случаев возникают сложности с выбором

правильного налогообложения из-за технологических особенностей отдельных видов таких работ.

Необходимость установления данного обстоятельства при оказании услуг и реализации товара основана на правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации о тесной, неразрывной связи положений подпункта 1 и 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ. То есть о том, что **услуги облагаются по налоговой ставке 0 % исключительно при соблюдении условий, содержащихся в подпункте 1 пункта 1 названной статьи**. Данная позиция была высказана в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 19 января 2005 г. № 41-О.

В нем суд рассмотрел проблему налогообложения при экспорте товара, для которого было установлено исключение из применения ставки 0 %.

Конституционный Суд Российской Федерации пришел к следующему выводу. При оценке право-

...термин «иные подобные» работы (услуги) законодатель не раскрыл, поэтому перечень таковых формируется в процессе правоприменения. В ряде случаев возникают сложности с выбором правильного налогообложения из-за технологических особенностей отдельных видов таких работ.

мерности применения ставки НДС 0 % положения подпункта 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ необходимо рассматривать в системной связи

(то есть неразрывно) с положениями подпункта 1 того же пункта, поскольку они регулируют единый комплекс правоотношений, касающихся особенностей налогообложения операций по реализации товаров и связанных с процессом их производства и реализации работ и услуг.

Если товары включены в перечень товаров, реализация которых в соответствии с нормами НК РФ облагается по ставке НДС 0 %, то и реализация работ и услуг, связанных с их производством и реализацией, также облагается по налоговой ставке 0 %. Вместе с тем, если в отношении определенных товаров законодателем сделаны исключения, приводящие к выводу их реализации из-под действия налоговой ставки 0 %<sup>17</sup>, то реализация работ и услуг, осуществленных в отношении этих товаров, также не подпадает под действие налоговой ставки 0 % и к ней применяется общий режим налогообложения. Рассмотрим несколько ситуаций на основе конкретных примеров.

<sup>17</sup> В 2002 г. такими товарами были нефть (включая стабильный газовый конденсат) и природный газ, которые экспортировались на территории государств – участников СНГ.

## 7. Судебная практика. Нулевая налоговая ставка НДС по иным подобным работам (услугам).

### 7.1. НДС по реализации услуг таможенного брокера.

Признавая недействительным решение инспекции в части отказа обществу в возмещении из бюджета налога на добавленную стоимость, уплаченного им **таможенным брокерам**, суды исходили из того, что услуги по таможенному оформлению электроэнергии на экспорт непосредственно не связаны с ее вывозом, сопровождением, транспортировкой и погрузкой. Поэтому на названные услуги не распространяются положения подпункта 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ. Аналогичные мотивы приведены судами в обоснование своей правовой позиции в отношении услуг по оптимизации электрических режимов.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации посчитал такое толкование кодекса ошибочным.

По смыслу и буквальному содержанию подпункта 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ перечень подпадающих под его действие услуг не является исчерпывающим и не ограничен только услугами по организации и осуществлению перевозочного процесса.

Основным содержательным критерием, позволяющим отнести услуги к облагаемым налоговой ставкой 0 % по НДС, является их непосредственная связь с производством и реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта.

В соответствии со статьями 123, 124 ТК РФ перемещаемые через таможенную границу товары подлежат декларированию путем заявления таможенному органу в таможенной декларации или иным предусмотренным этим кодексом способом сведений о товарах, их таможенном режиме и других сведений, необходимых для таможенных целей.

В силу пунктов 1 и 3 статьи 314 ТК РФ вывоз с таможенной территории Российской Федерации товаров, перемещаемых по линиям электропередачи, допускается при условии последующего декларирования путем подачи таможенной декларации не позднее 20 числа месяца, следующего за каждым календарным месяцем поставки товаров, и внесения таможенных платежей.

Таким образом, вывоз товаров, в том числе электроэнергии, за пределы таможенной территории Российской Федерации в таможенном режиме экспорта невозможен без осуществления процедуры декларирования. Названная процедура непосредственно связана с реализацией товара на экспорт и является обязательным условием легальности экспорта.

При этом для целей налогообложения не имеет правового значения до или после физического вывоза конкретного товара допускается или предписывается производить его декларирование по таможенным правилам<sup>18</sup>.

### 7.2. НДС по услугам оформления сертификатов происхождения товаров.

Признавая недействительным решение инспекции в части отказа в возмещении сумм НДС, уплаченного обществом по налоговой ставке 18 % за оказанные услуги, связанные с оформлением сертификатов происхождения товаров, суды исходили из следующего.

Данные услуги по своей сути не могут быть отнесены к услугам, подобным услугам по сопровождению и организации перевозок товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, налогообложение которых в силу подпункта 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ осуществляется по налоговой ставке 0 %, поскольку не являются услугами по вывозу товара за пределы территории Российской Федерации. Суды сослались на Федеральный закон от 27 декабря 2002 г. № 184-ФЗ «О техническом регулировании», согласно которому сертификация — это форма осуществляемого органом по сертификации подтверждения соответствия объектов требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров.

Такой вывод Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации признал ошибочным исходя из следующего.

Открытое акционерное общество «ТНК-ВР Холдинг» в рамках осуществления поставок на экспорт нефти, выполняемых им в качестве комиссионера общества, заключило с закрытым акционерным обществом «ФОСКО» договор, согласно кото-

<sup>18</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 19 февраля 2008 г. № 12371/07.

рому последнее приняло на себя обязанность оказать первому комплекс транспортно-экспедиторских услуг по обслуживанию товаров (нефти) в Новороссийской таможне и открытых акционерных обществах «Новороссийский морской торговый порт» и «Черномортранснефть», в том числе предоставлять услуги по оформлению товаро-транспортных документов, сертификатов, паспортов и иных разрешений государственных органов, необходимых для организации экспортной перевалки товаров через порт Новороссийск.

Операции, предусмотренные подпунктом 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ, подлежат обложению НДС по налоговой ставке 0 % при условии, что соответствующие товары помещены под таможенный режим экспорта на момент совершения данных операций либо если по характеру самих операций они могут осуществляться только в отношении экспортных товаров.

Исходя из части третьей статьи 157 ТК РФ, днем помещения товаров под таможенный режим считается день выпуска товаров таможенным органом.

На дату выставления закрытым акционерным обществом «ФОСКО» открытому акционерному обществу «ТНК-ВР Холдинг» счетов-фактур за оказанные услуги по оформлению сертификатов происхождения товара в Торгово-промышленной палате Российской Федерации вывозимый товар уже был помещен под таможенный режим экспорта, что подтверждается временными грузовыми таможенными декларациями<sup>19</sup>.

### 7.3. НДС по услугам подачи, уборки и взвешивания вагонов.

Позиция инспекции, с которой согласился арбитражный суд, заключалась в том, что эти услуги связаны с перевозкой именно экспортируемого то-

вара, оказаны после помещения товаров под таможенный режим экспорта и поэтому обложению по налоговой ставке 18 % не подлежат, то есть применяется налоговая ставка 0 %.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, рассматривая дело в порядке надзора, признал правильным вывод суда о наличии **непосредственной связи между оказанными услугами и реализацией товара**<sup>20</sup>. Согласно

Федеральному закону от 10 января 2003 г. № 17-ФЗ «О железнодорожном транспорте в Российской Федерации» совокупность организационно и технологически взаимосвязанных операций, выполняемых при подготовке, осуществлении и завершении перевозок пассажиров, грузов, багажа и грузобагажа железнодорожным транспортом, признается перевозочным процессом. Следовательно, данные услуги относятся к единому комплексу транспортно-экспедиционных и перевозочных услуг<sup>21</sup>.

В постановлении от 4 марта 2008 г. № 16581/07 Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации указал, что при новом рассмотрении данного дела необходимо учесть следующее.

Для целей обложения НДС товар считается экспортируемым с момента его помещения под таможенный режим экспорта (ст. 164 НК РФ).

Днем помещения товаров под таможенный режим считается день выпуска товаров таможенным органом (п. 3 ст. 157 ТК РФ).

Следовательно, суд необоснованно счел услуги по подаче, уборке и взвешиванию вагонов оказанными в отношении экспортируемого товара лишь на том основании, что впоследствии товар был вывезен из Российской Федерации в режиме экспорта.

Такой подход не отвечает правовой позиции, выраженной в постановлениях Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

<sup>19</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14 октября 2008 г. № 6269/08.

<sup>20</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 4 марта 2008 г. № 16581/07.

<sup>21</sup> Аналогичная правовая позиция относительно экспедиторских услуг сформулирована в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 19 июня 2006 г. № 16305/05.



от 6 ноября 2007 г. № 1375/07, № 10159/07, № 10160/07, № 10246/07, № 10249/07, от 20 ноября 2007 г. № 7205/07<sup>22</sup>.

*Суд должен был установить, являлся ли товар экспортируемым на момент оказания услуги. При этом суду следовало исходить из дат выпуска товара в таможенном режиме экспорта, представленных на временных таможенных декларациях, а при их непредставлении руководствоваться аналогичными отметками таможенных органов на квитанциях о приеме груза к перевозке.*

*Для решения вопроса о надлежащей налоговой ставке при обложении НДС операций по реализации услуг подачи, уборки и взвешивания вагонов суду необходимо соотнести даты оказания услуг и помещения товаров под таможенный режим экспорта.*

*Безусловно, многообразие ситуаций, возникающих в экономических отношениях, не дает возможности все предусмотреть в законе. В связи с этим при рассмотрении споров необходимо исходить из системного толкования норм права, как, например, при решении вопроса о возможности применения налоговой ставки 0 % в случае вывоза товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории Российской Федерации.*

## Отсутствие объекта обложения НДС

С толкованием термина «экспорт» связана и еще одна проблема, решение которой нередко остается без внимания со стороны как суда, рассматривающего спор, так и самих спорящих сторон. В практике Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации было несколько дел, когда участники процесса, спорившие о правомерности применения налоговой ставки 0 % на основании пункта 1 статьи 164 НК РФ, упустили из вида вопрос о том, имелись ли вообще основания для обложения НДС.

В частности, транспортировка нефти, реализуемой на экспорт, осуществляется как трубопроводным, так и иными видами транспорта (по железной дороге, водным путем). В том числе возможна и смешанная схема транспортировки, которая сопровождается перегрузкой (перевалкой) нефти с одного вида транспорта на другой.

При таких условиях транспортировки возникает ряд вопросов, связанных с налогообложением, поскольку имеется множество вариантов правоотношений между участниками данных хозяйственных операций (поставщики, экспортеры, транспортировщики, посредники и т.д.). При этом необходимо учитывать, что налоговое законодательство связывает применение налоговой ставки 0 % по НДС, как уже упоминалось, с моментом помещения товара под таможенный режим экспорта.

Таким образом, прежде чем рассматривать вопрос о применении налоговой ставки, налоговых вычетов, а также о наличии или отсутствии иных элементов налогообложения, необходимо определить объект налогообложения.

## 8. Судебная практика. Отсутствие объекта налогообложения по НДС.

*Рассмотрим один из вариантов схемы перевозки нефти, помещенной под указанный таможенный режим с момента передачи нефти ее производителем российскому перевозчику для транспортировки магистральным трубопроводом по территории Российской Федерации с вывозом за пределы территории Российской Федерации и доставкой иностранным покупателям в страны ближнего и дальнего зарубежья.*

*По мнению инспекции, налогоплательщик, оказывая услуги по транспортировке и диспетчеризации нефти открытому акционерному обществу «НК «РуссНефть» (экспортер нефти) на внутреннем рынке, не имел права на применение налоговой ставки 0 %, а обязан был исчислить и уплатить НДС по ставке 18 % в соответствии с пунктом 3 статьи 164 НК РФ.*

*Между тем суд установил, что налогоплательщик приобрел у общества «Западно-Малоба-*

<sup>22</sup> В этих решениях суд рассматривал вопрос о выборе налоговой ставки перевозчиком экспортируемых товаров. На момент оказания услуг товар еще не был помещен под таможенный режим экспорта, поэтому его нельзя было считать экспортируемым. Следовательно, услуги перевозчика облагаются по ставке 18 % независимо от того, был ли впоследствии товар отгружен на экспорт или нет.

лыкское» нефть, которую перепродавал организации-экспортеру. Услуги по транспортировке и диспетчеризации покупателю-экспортеру налогоплательщиком не оказывались. При этом условиями договора, заключенного между налогоплательщиком и обществом «Западно-Малобалькское», было предусмотрено, что налогоплательщик возмещает ему понесенные расходы по оплате услуг по транспортировке и диспетчеризации нефти, оказанных открытым акционерным обществом «АК «Транснефть» (перевозчик), а условиями договора, заключенного между налогоплательщиком и открытым экспортером, была предусмотрена обязанность последнего, в свою очередь, возместить эти расходы налогоплательщику. С целью возмещения указанных расходов налогоплательщик перевыставлял покупателю нефти, осуществлявшему в дальнейшем поставку нефти на экспорт, счета-фактуры, выставленные перевозчиком при реализации им услуг по транспортировке и диспетчеризации нефти с применением налоговой ставки 0 %.

На основании установленных обстоятельств суд пришел к выводу об отсутствии у налогоплательщика объекта налогообложения в виде реализации услуг на территории Российской Федерации (п. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ) как одного из элементов налогообложения.

Что касается другой части рассмотренного спора о правомерности применения перевозчиком налоговой ставки 0 % по НДС в отношении реализации услуг по перевозке и диспетчеризации экспортируемой нефти, то судами установлено, что им оказывались услуги, названные в подпункте 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ (то есть имелся объект налогообложения). Судами установлен факт помещения товара под таможенный режим экспорта, а также представления полного пакета документов в соответствии со статьей 165 НК РФ, подтверждающего факт экспорта товара и поступления валютной выручки на счет в российском банке<sup>23</sup>.

<sup>23</sup> Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 10 апреля 2008 г. № 4178/08 по делу № А75-908/2007 Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа.

## Вопросы налоговых вычетов

**9. Судебная практика. Не соответствующая закону налоговая ставка, примененная поставщиком, препятствует отнесению сумм налога к вычету покупателем.**

В споре обозначились две правовые позиции, каждая из которых имеет свое обоснование.

**Первая.** Инспекция признала неправомерным применение налоговых вычетов организацией (обществом), имеющей

договоры с экспортерами нефтепродуктов об оказании услуг по их перевозке, на основании счетов-фактур, выставленных органи-

зации по налоговой ставке 18 % ее дочерними компаниями за оказанные услуги по транспортировке нефтепродуктов, вывезенных на экспорт.

В обоснование принятых решений инспекция сослалась на подпункт 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ и указала, что оказанные услуги облагаются НДС по налоговой ставке 0 %, поскольку непосредственно связаны с вывозом из Российской Федерации товара, помещенного под таможенный режим экспорта. По мнению инспекции, выставленные этими организациями и оплаченные обществом счета-фактуры с указанием не подлежащей применению налоговой ставки 18 % не могут служить основанием для налоговых вычетов и возмещения налога по данным операциям.

**Вторая.** Перевозчиком экспортируемых товаров (нефтепродуктов) в данном случае является общество в силу договора, заключенного между обществом и экспортером нефтепродуктов, о транспортировке нефтепродуктов магистральным трубопроводом. Поэтому именно общество пользуется правом применить налоговую ставку 0 % по НДС и заявить к возмещению налоговые вычеты в размере сумм данного налога, уплаченных другим организациям за оказанные обществу услуги по приему (сливу), перекачке, сдаче (наливу) нефтепродуктов на соответствующих участках магистрального трубопровода.

Услуги дочерних организаций, оказанные обществу, не являются транспортировкой нефтепродуктов на экспорт, поскольку эти организации не заключали договоры с экспортёрами, следовательно, данные услуги не связаны непосредственно с реализацией экспортируемого товара и подлежат налогообложению по налоговой ставке 18 % в соответствии с пунктом 3 статьи 164 НК РФ.

Таким образом, в данном случае ключевым вопросом является понятие перевозочного процесса (транспортировки) нефтепродуктов. Поскольку в налоговом законодательстве такое понятие не содержится, необходимо, исходя из статьи 11 НК РФ, обратиться к соответствующей отрасли права.

Согласно статье 4 Федерального закона от 17 августа 1995 г. № 147-ФЗ «О естественных монополиях» транспортировка нефтепродуктов по магистральным трубопроводам относится к сфере деятельности субъектов естественных монополий.

Постановлением Федеральной энергетической комиссии от 26 ноября 2002 г. № 81 (в редакции постановления от 28 мая 2003 г. № 42-э/13) утверждено Положение о реестрах субъектов естественных монополий в топливно-энергетическом комплексе и на транспорте, в отношении которых осуществляются государственное регулирование и контроль. Согласно этому положению в реестры включаются хозяйствующие субъекты (независимо от организационно-правовой формы и формы собственности), осуществляющие соответствующую деятельность, в том числе в сфере транспортировки нефти и нефтепродуктов по магистральным трубопроводам.

Решением Федеральной энергетической комиссии от 14 октября 1997 г. № 115 (в редакции постановления от 24 марта 2000 г. № 15/6) утвержден Реестр субъектов естественных монополий в топливно-энергетическом комплексе, в отношении которых осуществляются государственное регулирование и контроль, согласно которому (раздел 3 «Транспортировка нефти и нефтепродуктов по магистральным трубопроводам») как общество

«АК «Транснефтепродукт», так и все указанные дочерние организации учитываются как субъекты естественных монополий в топливно-энергетическом комплексе, осуществляющие деятельность в сфере транспортировки нефтепродуктов по трубопроводам.

В соответствии с Методикой определения тарифов на услуги по транспортировке нефтепродуктов по магистральным трубопроводам Российской Федерации, утвержденной постановлением Федеральной энергетической комиссии Российской Федерации от 16 октября 2002 г. № 70-э/5, для целей определения тарифов в указанной сфере транспортировка нефтепродуктов понимается как процесс перемещения нефтепродуктов по магистральным трубопроводам, включающий следующие виды операций: выполнение заказа и диспетчеризация поставок нефтепродуктов; прием, слив нефтепродуктов в трубопроводную систему из других видов транспорта от грузоотправителей в начале маршрута; перекачка нефтепродуктов по магистральному трубопроводу; сдача, налив и перевалка нефтепродуктов в конце маршрута.

Согласно Положению об определении тарифов на услуги по транспортировке нефти по магистральным трубопроводам, утвержденному приказом Фе-

... оказываемые поставщиками услуги... имеют длящийся характер..., а платежи по ним получателем услуг перечисляются регулярно за текущий месяц по согласованному сторонами порядку расчетов. В таком случае указанные обстоятельства также не дают оснований расценивать суммы оплаты как авансовые или иные платежи в счет предстоящих поставок.

деральной службы по тарифам от 17 августа 2005 г. № 380-э/2, аналогично характеризуется и процесс транспортировки нефти, причем операции по

перекачке нефти и выполнению заказа и диспетчеризации поставок нефти рассматриваются как единый и неразрывный технологический процесс (п. 2).

В дальнейшем такое понимание транспортировки нефти и нефтепродуктов подтверждено в постановлении Правительства Российской Федерации от 29 декабря 2007 г. № 980, которым утверждены Правила государственного регулирования тарифов или их предельных уровней на услуги субъектов естественных монополий по транспортировке нефти и нефтепродуктов по магистральным трубопроводам, а также Перечень услуг субъектов естественных монополий в сфере транспортировки

нефти и нефтепродуктов по магистральным нефтепроводам, тарифы на которые регулируются государством. Правила расценивают данную транспортировку как процесс, включающий в себя совокупность всех указанных в перечне услуг субъектов естественных монополий (п. 2).

Правилами технической эксплуатации магистральных нефтепродуктопроводов РД 153-39.4-041-99 предусмотрено, что решение задач управления и контроля за технологическими операциями приема, перекачки, отгрузки и за поставками нефтепродуктов по всей системе магистральных нефтепродуктопроводов является обязанностью общества.

Как видно из материалов дела, сложившиеся между участниками указанных операций правоотношения, по существу, свидетельствуют о распределении обязанностей в едином процессе данной транспортировки нефтепродуктов: общество выполняло функции общей организации перевозок (выполнение заказа и диспетчеризация); дочерние организации, как самостоятельные субъекты естественных монополий по транспортировке нефти и владельцы соответствующих участков системы магистральных трубопроводов, непосредственно выполняли фактическую транспортировку нефтепродуктов (приемку (налив), перекачку, сдачу (слив)).

Между тем, как видно из условий договоров, заключенных обществом с дочерними организациями, а также маршрутных телеграмм, дочерним организациям заведомо было известно о характере производимой операции, в том числе о транспортировке по их участкам магистрального трубопровода нефтепродуктов, помещенных под таможенный режим экспорта, и непосредственной связи оказываемой ими услуги с товаром, вывозимым в таможенном режиме экспорта.

Дочерние организации обеспечивают выполнение задания по транспортировке нефтепродуктов в полном соответствии с маршрутными телеграммами, в которых указаны сведения о грузовладельце, количестве нефтепродуктов, маршруте следования товара и других условиях транспортировки. В то же время обеспечение взаимодействия с Центральной энергетической таможней договорами отнесено к обязанностям общества.

Пунктом 2 статьи 360 ТК РФ установлено, что российские товары считаются находящимися

под таможенным контролем при их вывозе с таможенной территории Российской Федерации с момента принятия таможенной декларации или совершения действий, непосредственно направленных на вывоз товаров, и до пересечения таможенной границы.

Согласно Инструкции о таможенном оформлении товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации трубопроводным транспортом и по линиям электропередачи, утвержденной приказом Государственного таможенного комитета Российской Федерации от 15 сентября 2003 г. № 1013, при декларировании товаров, перемещаемых трубопроводным транспортом, допускается подача временной грузовой таможенной декларации (п. 15 и 16). Причем один экземпляр оформленной грузовой таможенной декларации таможенный орган возвращает декларанту для передачи перевозчику и этот лист (экземпляр) является разрешением на транспортировку товара (п. 13).

С момента помещения товара под таможенный режим экспорта его перевозка в целом или отдельные этапы транспортировочного процесса облагаются НДС по налоговой ставке 0 %.

Положения главы 21 НК РФ связывают режим обложения транспортных услуг НДС по налоговой ставке 0 % с фактом трансграничного перемещения из Российской Федерации и (или) в Российскую Федерацию товаров, пассажиров и багажа, а не с наличием у соответствующих лиц, выполняющих такие операции, внешнеэкономических контрактов и (или) договорных отношений с российскими экспортёрами (импортёрами).

Как уже отмечалось, налогоплательщик не вправе по своему усмотрению изменять установленную налоговым законодательством ставку налога. Поэтому согласно пункту 2 статьи 169 НК РФ счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного пунктами 5 и 6 данной статьи, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению, поскольку требование об указании налоговой ставки является обязательным (пп. 10 п. 5).

Следовательно, при получении обществом услуг, облагаемых по налоговой ставке 0 %, счета-фактуры, содержащие указание на налоговую ставку, не соответствующую подпункту 2 пункта 1 ста-



тии 164 НК РФ, не могут являться основанием для принятия сумм налога к вычету<sup>24</sup>.

#### **10. Судебная практика. Момент помещения товара под таможенный режим экспорта — принятие таможенным органом грузовой таможенной декларации.**

Организация оказывает услуги по транспортировке нефти несколькими видами транспорта (железная дорога, магистральный трубопровод) как по территории Российской Федерации, так и за ее пределы, заключая при этом договоры с третьими лицами о выполнении работ (оказании услуг) в целях обеспечения своих обязательств перед заказчиками (экспортерами). По мнению организации, суммы НДС, предъявленные ей поставщиками услуг по внутренней перевозке нефти железнодорожным транспортом по налоговой ставке 18 %, относятся к налоговым вычетам, поскольку нефть помещена под таможенный режим экспорта только с момента ее налива в систему магистрального трубопровода в целях перекачки к месту перевалки на морской транспорт для дальнейшего вывоза из Российской Федерации. До этого момента услуги по транспортировке нефти облагаются указанным налогом по правилам внутреннего рынка по ставке 18 %.

Между тем суды исходили из следующих обстоятельств. Транспортируемый товар изначально предназначался для экспортной операции, что следует из временной грузовой таможенной декларации, принятой таможенным органом. Транспортировка товара железнодорожным транспортом осуществлялась после помещения товара под таможенный режим экспорта. Таким образом, указанный товар и все производимые в отношении него операции должны находиться под контролем со стороны государства в лице таможенных органов<sup>25</sup>.

**Счет-фактура — основание для применения налогового вычета или возмещения налога на добавленную стоимость.**

В судебной практике возникает множество вопросов по правовой оценке счета-фактуры исходя из пунктов 5 и 6 статьи 169 НК РФ (соблюдение формальных требований), а также по фактически-

му содержанию хозяйственной операции, отраженной в этом документе (последнее чаще всего связано с получением необоснованной налоговой выгоды). В данном случае проанализируем лишь некоторые проблемы, возникающие в связи с применением статьи 169 НК РФ, в том числе нуждающиеся в законодательном разрешении.

#### **11. Судебная практика. Платеж не является авансовым в целях налогообложения (не увеличивает налоговую базу).**

В соответствии с пунктом 1 статьи 169 НК РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени), сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ.

Основанием для непринятия сумм налога к вычету или возмещению является невыполнение требований пунктов 5 и 6 статьи 169 НК РФ.

В частности, согласно подпункту 4 пункта 5 названной статьи в счете-фактуре должен быть указан номер платежно-расчетного документа. Однако данное требование действует только при определенных в данной статье условиях: в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Таким образом, **статья 169 НК РФ не предусматривает обязанности указания в счетах-фактурах номера платежно-расчетного документа, если в целях налогообложения полученный платеж не считается авансовым либо иным платежом в счет предстоящих поставок.**

В целях главы 21 НК РФ не может быть признан авансовым платеж, поступивший налогоплательщику в том же налоговом периоде, в котором произошла фактическая реализация товаров, поскольку согласно пункту 1 статьи 54 НК РФ налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на осно-

<sup>24</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 февраля 2009 г. № 13893/08.

<sup>25</sup> Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 4 марта 2009 г. № 2190/09 по делу № А40-43292/07-127-273 Арбитражного суда города Москвы.



ве данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных сведений об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением<sup>26</sup>.

Казалось бы, судебная практика определена, однако возник другой вопрос: применим ли универсальный подход в правовой оценке обстоятельств, при которых платеж не признается авансовым в целях налогообложения. В частности, если для налогоплательщика-поставщика **отсутствует обязанность включать в налоговую базу** сумму платежа, полученную в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), **сохраняется ли за ним обязанность указывать в счете-фактуре**, представляемом покупателю, информацию о номере платежно-расчетного документа?

Как оказалось, вопрос не праздный, поскольку в споре по другому делу были выражены противоположные точки зрения. Одна из них заключается в следующем: приведенное в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 27 февраля 2006 г. № 10927/05 толкование и применение норм права связано исключительно с определением налоговой базы и, следовательно, не может быть распространено на порядок заполнения счетов-фактур, установленный статьей 169 НК РФ, требования которой носят императивный характер. По мнению сторонников иной позиции, в налоговом праве должен соблюдаться принцип единого подхода в толковании и применении правовых норм, относящихся к конкретному налогу, если иное прямо не предусмотрено в НК РФ.

## 12. Судебная практика. В целях главы 21 НК РФ оплата не признается авансовым или иным платежом в счет предстоящих поставок.

Общество с ограниченной ответственностью, выполняющее услуги по перевозке нефти и нефтепродуктов железнодорожным транспортом, представило в инспекцию налоговую декларацию по НДС по налоговой ставке 0 % за август 2005 г. документы, предусмотренные статьей 165 НК РФ, для подтверждения налоговой ставки, а также документы для подтверждения налоговых вычетов, в том числе договоры с поставщиками, акты о выполнении работ (оказании услуг), счета-фактуры

и относящиеся к ним платежно-расчетные документы.

По результатам камеральной налоговой проверки инспекция приняла решение, которым отказала в применении налоговых вычетов и возмещении НДС на том основании, что представленные обществом счета-фактуры не соответствуют требованиям пунктов 5 и 6 статьи 169 НК РФ.

В частности, к таким документам инспекция отнесла исправленные счета-фактуры (дополнительно внесены номера платежно-расчетных документов), поскольку они не содержат дату исправления, подпись руководителя и печать, подтверждающие обоснованность исправления.

Инспекция также посчитала, что не могут являться основанием для налоговых вычетов и возмещения НДС счета-фактуры, в которых отсутствует номер платежно-расчетного документа.

Инспекция исходила из того, что оплата за товары (работы, услуги), полученная поставщиками до выставления ими соответствующих счетов-фактур, по своему содержанию является авансовым платежом, поэтому в выставляемых этими поставщиками счетах-фактурах обязательно должен быть указан номер платежно-расчетного документа (пп. 4 п. 5 ст. 169 НК РФ). Поэтому счета-фактуры, имеющие такой дефект, а равно исправленные с нарушением порядка, установленного пунктом 29 постановления Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 г. № 914 «Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость», не могут являться основанием для принятия сумм налога к вычету или возмещению в силу пункта 2 статьи 169 НК РФ.

Такая позиция налогового органа соответствует закону. Однако имеется одно существенное обстоятельство, которое в судебной практике не всегда получало однозначную правовую оценку.

Суммы оплаты за реализованные поставщиками товары (работы, услуги) получены ими от общества в пределах одного налогового периода. Следовательно, такие платежи не могут считаться авансовыми или иными платежами в счет предстоящих поставок, соответственно у поставщиков

<sup>26</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 27 февраля 2006 г. № 10927/05.

*отсутствует обязанность указывать номер платежно-расчетного документа при оформлении ими счетов-фактур за указанный период.*

*Является ошибочным довод о том, что такое толкование и применение норм права связано исключительно с определением налоговой базы и, следовательно, не может быть распространено на порядок заполнения счетов-фактур, установленный статьей 169 НК РФ.*

*Использование понятия авансового и иного аналогичного платежа в целях главы 21 НК РФ не ставится в зависимость от фактических обстоятельств или конкретного правового регулирования. Кроме того, налоговое регулирование по авансовым и иным платежам, полученным в счет предстоящих поставок, предусматривается в отношении продавца (поставщика). Следовательно, если полученный им платеж в целях главы 21 НК РФ не признается авансовым, статья 169 НК РФ не возлагает на него обязанность указывать в счете-фактуре соответствующий номер платежно-расчетного документа.*

*Кроме того, возможна и такая ситуация, когда оказываемые поставщиками услуги (например, аренды, в том числе лизинга) имеют длящийся характер (то есть переходящие из месяца в месяц), а платежи по ним получателем услуг перечисляются регулярно за текущий месяц по согласованному сторонами порядку расчетов. В таком случае указанные обстоятельства также не дают оснований расценивать суммы оплаты как авансовые или иные платежи в счет предстоящих поставок.*

**В практике судов возникает еще один вопрос: является ли нарушение требований пунктов 5 и 6 статьи 169 НК РФ устранимым (восполнимым).**

В этой части судебная практика богата конкретными ситуациями. Однако их можно сгруппировать по различным признакам, в том числе в зависимости от того, являются нарушения устранимыми или не устранимыми ни при каких обстоятельствах.

Как показало изучение судебной практики, суды в основном исключают формальный подход, исследуют и оценивают все имеющиеся в деле доказательства. При этом в ряде случаев суды опираются на правовую позицию Конституционного Суда

Российской Федерации, выраженную в ряде решений, о том, что, решая вопросы о правомерности налоговых вычетов, суды не должны ограничиваться установлением формальных условий применения норм налогового законодательства и в случае сомнений в правомерности применения налоговых вычетов обязаны установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств<sup>27</sup>.

В частности, отсутствие номера платежно-расчетного документа в конкретном случае может быть оценено как устранимое нарушение, если налогоплательщик представил в инспекцию к камеральной проверке не только счета-фактуры, но и соответствующие (соотносимые) платежные поручения к ним, договоры, акты выполненных работ и так далее. Кроме того, ничто не мешает налогоплательщику получить от поставщика и представить в инспекцию счет-фактуру в исправленном виде, но с соблюдением существующих правил внесения исправлений. □

Международный форум  
www.lawtek.ru  
**ПравоТЭК'2009**



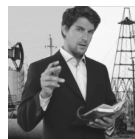
**17/11/2009**

Ежегодный практический семинар  
**Налоги и ТЭК-2010**



**18/11/2009**

2-я Международная конференция  
**Недра и Право**



**19/11/2009**

9-я Международная конференция  
**Нефть, Газ и Право**

Оргкомитет Форума: 115054 Москва, ул. Зацепы, 23  
Тел.: (495) 235-47-88, (495) 235-25-49, (499) 230-30-22  
Факс: (495) 235-23-61. E-mail: order@oilgaslaw.ru  
<http://conference.lawtek.ru/>

<sup>27</sup> Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 24 ноября 2005 г. № 452-О, от 18 апреля 2006 г. № 87-О, от 16 ноября 2006 г. № 467-О, от 20 марта 2007 г. № 209-О.