

"Круглый стол"
Совета Федерации

Вопросы применения норм
законодательства Российской Федерации
о налогах и сборах:
разъяснения уполномоченных органов
государственной власти
и судебная практика

11 ноября 2010 года

СОДЕРЖАНИЕ

Порядок проведения "круглого стола"	5
Рекомендации "круглого стола"	7
Список участников "круглого стола"	15

МАТЕРИАЛЫ К ЗАСЕДАНИЮ "КРУГЛОГО СТОЛА"

Справка Правового управления Аппарата Совета Федерации по вопросу о толковании судами норм законодательства о налогах и сборах	24
Письмо аудитора Счетной палаты Российской Федерации И.В. Васильева В.А. Новикову	29
К вопросу о льготе по НДС на судоремонтные работы. Письмо вице-губернатора Приморского края П.Г. Попова В.А. Новикову (с приложениями)	39
Письмо статс-секретаря — заместителя Министра финансов Российской Федерации С.Д. Шаталова В.А. Новикову	53
Письмо Минфина России от 7 августа 2002 года	55
Письмо Минфина России от 11 февраля 2008 года	56
Письмо Минфина России от 16 июля 2008 года	58
Письмо Минфина России от 4 марта 2008 года	59
Письмо Минфина России от 22 августа 2008 года	60
Письмо Минфина России от 3 июня 2009 года	62
Письмо Минфина России от 17 июля 2009 года	64
Письмо Минфина России от 10 августа 2009 года	65
Письмо ФНС России от 13 мая 2010 года	67
Письмо заместителя Министра транспорта Российской Федерации В.А. Олерского В.А. Новикову от 27 октября 2010 года	70
Письмо заместителя Министра транспорта Российской Федерации В.А. Олерского в ФНС России от 15 октября 2010 года	72
Письмо статс-секретаря — заместителя Министра транспорта Российской Федерации С.А. Аристова статс-секретарю — заместителю Министра финансов Российской Федерации С.Д. Шаталову от 28 августа 2008 года	73
Письмо заместителя руководителя ФНС России С.Н. Шульгина в Комитет Совета Федерации по бюджету от 26 октября 2010 года	75

Аналитическая записка Палаты налоговых консультантов	79
Вопросы применения норм законодательства Российской Федерации о налогах и сборах: разъяснения уполномоченных органов государственной власти и судебная практика. Материал Федерального агентства по рыболовству.	85
Тезисы выступления президента Ассоциации добытчиков минтая Г.С. Зверева на заседании "круглого стола"	87
Письмо президента Ассоциации судоремонтных заводов Н.М. Вихрова В.А. Новикову	94
Заключение Финансового университета при Правительстве Российской Федерации по тексту аналитической записки Комитета Совета Федерации по бюджету по вопросам правового статуса и возможности применения разъяснений Минфина и ФНС России относительно льготы по налогу на добавленную стоимость	97
Материалы к "круглому столу" Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации	105

"КРУГЛЫЙ СТОЛ"
"Вопросы применения норм законодательства
Российской Федерации о налогах и сборах:
разъяснения уполномоченных органов
государственной власти и судебная практика"

Дата и время проведения заседания:

11 ноября 2010 года, 14.00.

Место проведения заседания:

Малый зал

Порядок проведения "круглого стола"

Ведущие "круглого стола":

- | | |
|--------------------------------|--|
| Новиков Вячеслав Александрович | — заместитель председателя Комитета Совета Федерации по бюджету |
| Лысков Анатолий Григорьевич | — председатель Комитета Совета Федерации по правовым и судебным вопросам |

Выступления с докладами (10—15 минут):

- | | |
|---------------------------------|--|
| Новиков Вячеслав Александрович | — заместитель председателя Комитета Совета Федерации по бюджету |
| Андреева Татьяна Константиновна | — заместитель Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации |
| Трунин Илья Вячеславович | — директор Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов Российской Федерации |
| Васильев Игорь Владимирович | — аудитор Счетной палаты Российской Федерации |

Выступления участников "круглого стола" (3—5 минут):

- | | |
|-----------------------------|---|
| Вихров Николай Михайлович | — президент Ассоциации судоремонтных заводов |
| Киселева Олеся Сергеевна | — генеральный директор ООО "Светловская судоремонтная компания" |
| Зверев Герман Станиславович | — президент Ассоциации добытчиков минтая |
| Черник Дмитрий Георгиевич | — президент НП "Палата налоговых консультантов" |

- | | |
|-------------------------------|---|
| Пепеляев Сергей Геннадьевич | — управляющий партнер ООО "Пепеляев Групп" |
| Спектр Екатерина Ильинична | — заведующая отделом бюджетного и налогового законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации |
| Цинделиани Имада Анатольевич | — заместитель заведующего кафедрой финансового права Российской академии правосудия |
| Журавлева Ирина Александровна | — доцент кафедры "Налоги и налогообложение" Финансового университета при Правительстве Российской Федерации |
| Шевелева Лариса Анатольевна | — судья Московского городского арбитражного суда |

Заключительное слово:

- | | |
|--------------------------------|---|
| Новиков Вячеслав Александрович | — заместитель председателя Комитета Совета Федерации по бюджету |
|--------------------------------|---|

РЕКОМЕНДАЦИИ
"круглого стола" на тему
"Вопросы применения норм законодательства
Российской Федерации о налогах и сборах:
разъяснения уполномоченных органов государственной власти
и судебная практика"

11 ноября 2010 года Комитет Совета Федерации по бюджету и Комитет Совета Федерации по правовым и судебным вопросам провели "круглый стол" на тему "Вопросы применения норм законодательства Российской Федерации о налогах и сборах: разъяснения уполномоченных органов государственной власти и судебная практика".

В работе "круглого стола" приняли участие члены Совета Федерации, депутаты Государственной Думы, руководители органов судебной власти, федеральных органов исполнительной власти и субъектов Российской Федерации, представители научных и предпринимательских кругов.

Рассмотрев и обсудив ряд проблем применения норм законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, участники "круглого стола" отмечают следующее.

Нередко у налогоплательщиков в процессе их деятельности возникают вопросы, на которые ни Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — Кодекс), ни иные акты законодательства о налогах и сборах не дают ответов, что становится причиной обращения налогоплательщиков за разъяснениями в главное финансовое ведомство страны.

В августе 2007 года Минфин России направил в ФНС России и разместил на своем сайте (www.minfin.ru) письмо от 7 августа 2007 года № 03-02-07/2-138, которое посвящено позиции министерства по многим принципиальным вопросам в сфере разъяснительной работы. Указанный документ обусловлен вступлением в силу Федерального закона от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования" (далее — Закон).

Законом внесен комплекс уточнений, регулирующих применение письменных разъяснений законодательства о налогах и сборах и вступивших в силу с 1 января 2007 года. Были внесены изменения в подпункт 5 пункта 1 статьи 32, пункты 1, 3 статьи 34.2, пункт 8 статьи 75, подпункт 3 пункта 1 статьи 111 Кодекса. В частности предусмотрено, что:

— налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;

— не начисляются (при соблюдении ряда условий) пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенно-

му кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти в пределах его компетенции;

— выполнение письменных разъяснений налогового органа является основанием, исключающим привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения, а положение данного подпункта не применяется, если указанные письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, предоставленной налогоплательщиком.

В вышеназванном письме также отмечено, что письменные разъяснения Минфина России не содержат правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не являются нормативно-правовыми актами независимо от того, дано разъяснение конкретному заявителю или неопределенному кругу лиц. Письма имеют информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствуют налоговым органам, налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной Минфином России. Опубликованные письменные разъяснения, предоставленные министерством, должны восприниматься субъектами налоговых правоотношений наряду с иными публикациями специалистов в этой области.

Указывается также, что Кодекс не устанавливает обязанности налоговых органов руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России, адресованными конкретным заявителям (в силу того, что указанные разъяснения не содержат правовых норм), а обязывает налоговые органы руководствоваться разъяснениями, адресованными ФНС России. Последние рассматриваются как направляемые в рамках координации и контроля деятельности ФНС России и предназначены для разъяснения позиции министерства как федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области выработки налоговой политики, подведомственной федеральной службе. Согласно данному утверждению ФНС России должна руководствоваться только письмами, адресованными ей Минфином России.

Однако подпункт 5 пункта 1 статьи 32 Кодекса обязывает налоговые органы руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. При этом не указано, что разъяснения Минфина России должны быть адресованы именно ФНС России.

Эта позиция Минфина России отлична и от высказанной в пункте 35 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 года № 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации", где отмечено, что не имеет значения, кому адресовано разъяснение — конкретному налогоплательщику или неопределенному кругу лиц.

Пункт 1 статьи 34.2 Кодекса определяет круг лиц, которым Минфин России дает разъяснения. Это налогоплательщики (плательщики сборов), налоговые агенты. Налоговые органы в данный круг не входят. Возникает противоречие: ФНС России должна руководствоваться разъяснениями Минфина России, однако она не входит в круг субъектов, которым Минфин России дает разъяснения.

Существует судебная практика, которая показывает, что суды, ссылаясь на нормы Кодекса, подтверждают обязанность ФНС России следовать разъяснениям Минфина России. Например, в постановлении от 17 сентября 2007 года № А66-1973/2007 ФАС СЗО указал, что согласно подпункту 5 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса

Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ) налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Участники "круглого стола" констатируют, что в Законе процедуры, связанные с получением и исполнением письменных разъяснений законодательства о налогах и сборах, получили большую регламентацию. Тем не менее ряд вопросов остался неурегулированным.

Участники "круглого стола" отмечают, что основной целью правотворчества является полное и четкое правовое регулирование общественных отношений. Следствием коллизий и терминологических неточностей в нормах права являются неоднозначное их понимание и применение на практике, что порождает правовые конфликты и затрудняет формирование единой правоприменительной практики.

Для исполнения конституционной обязанности по уплате налогов, предусмотренной статьей 57 Конституции Российской Федерации, в тексте налогового закона должны применяться только определенные понятия, которые могут быть закреплены в Налоговом кодексе Российской Федерации, а в случае отсутствия таковых в Кодексе — в соответствующем отраслевом законодательстве.

В Комитете Совета Федерации по бюджету в настоящее время находятся на рассмотрении два вопроса по проблеме правового статуса и возможности применения разъяснений Минфина России и ФНС России в связи с неясностью норм права в Кодексе.

Первый касается льготы по НДС (подпункт 23 пункта 2 статьи 149 части второй Кодекса), которую применяли судоремонтные предприятия России.

С введением в действие части второй Кодекса в январе 2001 года все судоремонтные предприятия России пользовались льготой при обложении налогом на добавленную стоимость, предусмотренной подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 части второй Кодекса, согласно которой "работы (услуги) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания (лоцманская проводка, все виды портовых сборов, услуги судов портового флота, ремонтные и другие работы (услуги)" освобождались от налогообложения.

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам в письме от 22 мая 2001 года № ВГ-6-03/411@ разъяснило, что при применении подпункта 23 пункта 2 статьи 149 НК РФ следует иметь в виду, что налогом на добавленную стоимость не облагаются платежи за ремонт морских судов и судов внутреннего плавания.

В мае 2002 года Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации была принята поправка в вышеназванную статью, которая ограничивала применение льготы по НДС на судоремонтные работы условием стоянки судна в порту. Кодекс стал предусматривать освобождение от НДС "работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также лоцманскую проводку".

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам в письме от 7 августа 2002 года № ВГ-15-03.636 разъяснило, что от налога на добавленную стоимость освобождаются услуги по ремонту морских судов и судов внутреннего плавания, оказываемые российскими налогоплательщиками в период стоянки указанных судов в порту на территории, расположенной в пределах установленной границы порта, при представлении в налоговые органы документов, подтверждающих, что ремонт

судов производился во время его стоянки в порту. Такие документы уполномочены выдавать администрации морских портов, имеющие соответствующие административно-властные функции.

Этим разъяснением руководствовались все субъекты правоотношений в сфере судоремонта:

- руководство судоремонтных предприятий и судовладельцы;
- государство в лице Министерства обороны Российской Федерации, все контракты которого по ремонту кораблей ВМФ в рамках исполнения государственного оборонного заказа рассчитаны без учета НДС, других министерств и ведомств, уполномоченных на размещение контрактов на производство судоремонтных работ в рамках исполнения государственного заказа;
- морские администрации портов, которые выдавали подтверждения судовладельцам или судоремонтным предприятиям о том, что судно в период производства на нем ремонтных работ находилось в порту;
- Федеральная налоговая служба Российской Федерации, инспекции которой повсеместно подтверждали неоднократными проверками предприятий законность применения льготы при начислении НДС на судоремонтные работы.

В 2006 году Министерство финансов Российской Федерации в письме от 31 августа 2006 года № 03-04-15/162 подтвердило правомерность освобождения от налогообложения НДС работ (услуг) по ремонту судов, выполняемых судоремонтными заводами у заводских причалов, в случаях, когда эти причалы расположены на территории портов.

Однако постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 сентября 2007 года № 4566/07, которое было принято с учетом обстоятельств конкретного дела в отношении ФГУП "Производственное объединение "Северное машиностроительное предприятие", поставило под сомнение возможность применения судоремонтными предприятиями льготы, предусмотренной в подпункте 23 пункта 2 статьи 149 Кодекса.

В постановлении указано, что "ремонт судна, выполняемый в доках и на судовой верфях судоремонтных и судостроительных заводов, не равнозначен ремонту, связанному с обслуживанием судов во время их стоянки в портах, поэтому с операций по реализации работ по заводскому обслуживанию и плановому ремонту предприятие обязано исчислять и уплачивать в бюджет налог на добавленную стоимость в общеустановленном порядке".

Над судоремонтными предприятиями всех ведомств и всех форм собственности, находящимися в пределах установленных границ морских портов, с выходом этого постановления нависла угроза необходимости уплаты НДС, штрафов и пеней за неполную и несвоевременную уплату НДС за прошедшие три года, что поставило судоремонтные предприятия России в крайне сложное финансовое положение, вплоть до банкротства. Именно такая ситуация сложилась на ОАО "Приморский завод", ОАО "Туапсинский судоремонтный завод", ООО "Мурманская судовой верфь — судоремонтно-доковое производство", ОАО "Мурманский судоремонтный завод морского флота", ОАО "Новороссийский судоремонтный завод" и на многих других предприятиях отрасли при проведении проверок налоговых инспекций.

В отношении руководства ООО "Светловская судоремонтная компания" возбуждено уголовное дело в связи с неправомерным применением вышеназванным предприятием рассматриваемой льготы по НДС.

Кроме того, судоремонтные предприятия России стали неконкурентоспособными на мировом рынке судоремонта, так как в связи с возрастанием стоимости ремонта судов на 18% НДС российским судовладельцам выгоднее ремонтировать и строить суда за рубежом.

Существенно возросла стоимость ремонта военных кораблей и судов, принадлежащих федеральным министерствам и ведомствам и финансируемым из бюджета страны.

Данная ситуация сложилась в связи с тем, что в подпункте 23 пункта 2 статьи 149 Кодекса четко не обозначены виды ремонтных работ (ремонт доковый, ремонт для очередного освидетельствования судна, ремонт текущий, межрейсовый), в отношении которых возможно применение нормы, освобождающей от обложения НДС, и место их проведения в период стоянки судов в порту (в доке или у причалов, с применением специализированных средств или без таковых).

Таким образом, в редакции рассматриваемой нормы нарушены положения пункта 6 статьи 3 Кодекса, в соответствии с которыми акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

Следует отметить, что и в арбитражных судах Российской Федерации была различная практика рассмотрения дел, связанных с толкованием вышеназванной нормы. Применение льготы при осуществлении заводского ремонта судов признается необоснованным Федеральным арбитражным судом Северо-Кавказского округа (постановление от 3 ноября 2004 года № Ф08-5228/2004-2001А). В то же время в аналогичной ситуации льгота признается правомерной федеральными арбитражными судами Дальневосточного (постановление от 29 декабря 2004 года № Ф03-А24/04-2/3608) и Северо-Западного (постановление от 9 ноября 2005 года № А42-6792/04-17) округов.

Таким образом, имело место нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами нормы, предусмотренной в подпункте 23 пункта 2 статьи 149 Кодекса.

Один из налогоплательщиков обратился в Конституционный Суд Российской Федерации с жалобой, в которой оспаривается конституционность указанной нормы. Определением от 22 апреля 2010 года № 588-О-О суд отказал в принятии жалобы к рассмотрению. Однако суд еще раз подчеркнул недопустимость ограничительного толкования закона и указал на то, что понятия "морской порт" и "стоянка в порту" должны быть использованы в том значении, в котором они используются в отраслевом законодательстве.

Открытым остался вопрос: настолько данное Президиумом ВАС РФ толкование соответствует отраслевому законодательству: Кодексу торгового мореплавания РФ, где дано определение понятия "морской порт"; Федеральному закону от 8 ноября 2007 года № 261-ФЗ "О морских портах в Российской Федерации", где определены полномочия органов исполнительной власти; приказу Министерства транспорта Российской Федерации от 20 августа 2009 года № 140, которым утверждены Общие правила плавания и стоянки судов в морских портах Российской Федерации и на подходах к ним, где указаны в том числе виды стоянок в порту.

Комитетом Совета Федерации по бюджету был проведен мониторинг по вопросу о том, сколько судоремонтных предприятий и в каком объеме пострадало в связи со сложившейся ситуацией по НДС. Он подтвердил бедственное положение отрасли.

Членами Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации Е.В. Бушминым, В.А. Новиковым, В.А. Петровым и В.А. Поповым был внесен в Государственную Думу проект федерального закона "О внесении изменения в статью 149 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" (в части освобождения от НДС работ (услуг) по ремонту морских судов и судов внутреннего плавания).

В настоящее время вышеназванный проект федерального закона находится на рассмотрении в Государственной Думе Федерального Собрания Российской Федерации.

Участники "круглого стола" подчеркивают, что в свете положений Послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации и Бюджетного послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации о бюджетной политике в 2008—2010 годах о поддержке отраслей судостроения и судоремонта в нашей стране необходимо уточнить редакцию вышеназванного законопроекта, ускорить его рассмотрение и принятие.

Участники "круглого стола" считают необходимым отметить, что второй вопрос, возникший в связи с тем, что действующее российское законодательство наделяет налоговые инспекции и Минфин России правами разъяснять налогоплательщикам законодательство, но не обременяет их ответственностью за свои толкования, касается обложения налогом на добавленную стоимость сделок по фрахтованию судов рыбопромыслового флота за пределами территории Российской Федерации.

Первоначально абзац 2 пункта 2 статьи 148 части второй Кодекса предусматривал, что местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые оказывают услуги по сдаче в аренду воздушных судов, морских судов или судов внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, а также услуги по перевозке, признается место фактического оказания услуг по управлению и технической эксплуатации предоставляемых в аренду указанных судов и место оказания услуг по перевозке.

Поскольку рыбаки, как правило, передавали в аренду и принимали из аренды рыбопромысловые суда в исключительной экономической зоне Российской Федерации, такие операции не подлежали налогообложению по НДС, поскольку территория Российской Федерации не являлась местом оказания услуг.

С целью исключения сложного подхода к определению места оказания услуг по аренде судов Федеральным законом от 29 мая 2002 года № 57-ФЗ были внесены уточнения, предусматривающие следующую редакцию абзаца 2 пункта 2 статьи 148 Кодекса:

"В целях настоящей главы местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые предоставляют в пользование воздушные суда, морские суда или суда внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, а также услуги по перевозке, не признается территория Российской Федерации, если перевозка осуществляется между портами, находящимися за пределами территории Российской Федерации".

Однако содержание названной правовой нормы допускает двоякое толкование. С одной стороны, налогоплательщик может прочесть норму так, что объект налогообложения не образуется в двух случаях:

- 1) при передаче судна по договору фрахтования;
- 2) при оказании самим налогоплательщиком услуг по перевозке грузов и пассажиров, если такая перевозка осуществляется между иностранными портами (то есть

условие перевозки между иностранными портами относится только к случаю оказания услуг перевозки).

С другой стороны, норма может быть прочтена так, что условие об "осуществлении перевозки между портами, находящимися за пределами территории Российской Федерации", имеет отношение не только к случаям оказания услуг перевозки, но и к случаям фрахтования. То есть передача судов во фрахт не образует объекта налогообложения, только если суда используются для перевозки грузов или пассажиров.

Участники "круглого стола" подчеркивают, что рассматриваемая норма является неоднозначной, двойственной, усматривающей несколько вариантов ее толкования, что подрывает формирование единой правоприменительной практики.

Руководствуясь нормами Налогового кодекса Российской Федерации и учитывая, что в соответствии с положениями Кодекса торгового мореплавания фрахтование судов осуществляется не только в целях перевозки и транспортировки, но и для достижения иных целей торгового мореплавания (одной из которых является рыболовство), рыбопромысловые компании полагали, что если передача судов в аренду по договорам тайм-чартера при условии, когда суда передаются во фрахт и возвращаются из фрахта за пределами территории Российской Федерации, а в период фрахта на территорию Российской Федерации не заходят, то местом оказания таких услуг территория Российской Федерации не является.

Эта позиция подтверждалась правоприменительной практикой:

- в письмах Минфина России от 10 августа 2009 года № 03-07-08/180, от 17 июля 2009 года № 03-07-08/156, от 3 июня 2009 года № 03-07-08/119, от 22 августа 2008 года № 03-07-08/204, от 17 июля 2008 года № 03-07-08/176;

- в письме Росрыболовства от 15 апреля 2010 года № 2051-03/789;

- в постановлении ФАС Дальневосточного округа от 22 октября 2008 года № Ф03-4155/2008 и в ряде других постановлений арбитражных судов.

Однако постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13 октября 2009 года № 6508/09 по делу ИФНС по Фрунзенскому району г. Владивостока к ЗАО "Интрарос" был установлен иной порядок налогообложения НДС указанных выше сделок, а именно — порядок взимания НДС.

После принятия данного постановления рыбохозяйственные и крабовохозяйственные организации поставлены в условия, когда по результатам проведенных выездных налоговых проверок налоговыми органами производятся доначисления НДС по рассматриваемым операциям за последние три года. Многие предприятия находятся на грани банкротства.

В настоящее время три дальневосточные рыбодобывающие компании — члены Ассоциации добытчиков минтая обратились с жалобой на проверку соответствия Конституции Российской Федерации положений подпункта 5 пункта 1, подпункта 5 пункта 1.1 и абзаца 2 пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации.

Следует отметить, что в определении от 15 января 2008 года № 294-О-П, от 30 сентября 2004 года № 316-О Конституционным Судом Российской Федерации выражена следующая правовая позиция: "Расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым — к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения, закрепленного в пункте 1 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации".

Участники "круглого стола" предлагают внести изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации, изложив абзац второй пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации в следующей редакции: "В целях настоящей главы местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые предоставляют в пользование воздушные суда, морские суда или суда внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, не признается территория Российской Федерации, если указанные суда используются за пределами территории Российской Федерации для добычи (лова) водных биологических ресурсов и (или) научно-исследовательских целей либо перевозок между пунктами, находящимися за пределами территории Российской Федерации."

Действие данного положения предлагается распространить на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 года.

Участники "круглого стола" отмечают необходимость устранения неточностей в нормах права, приводящих к их неоднозначному пониманию.

Учитывая вышеизложенное, участники "круглого стола" считают целесообразным предложить:

I. Правительству Российской Федерации:

рассмотреть возможность внесения изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации, предусматривающих:

- введение мер по совершенствованию финансовой ответственности органов государственной власти в случае, если их разъяснения налогового законодательства признаны судами Российской Федерации противоречащими действующему законодательству и привели к возникновению налоговой ответственности у плательщика налога (сбора), налогового агента;

- уточнение признаков неопределенности (неоднозначности) в законодательстве о налогах и сборах;

- внесение уточнений в абзац второй пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации.

II. Государственной Думе:

- ускорить рассмотрение и принятие проекта федерального закона № 193014-5 "О внесении изменения в статью 149 части второй Налогового кодекса Российской Федерации".

III. Комитету Совета Федерации по бюджету:

- уточнить текст проекта федерального закона № 193014-5 "О внесении изменения в статью 149 части второй Налогового кодекса Российской Федерации".

IV. Комитету Совета Федерации по правовым и судебным вопросам:

- осуществить подготовку проекта федерального закона о внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации, предусматривающих наделение арбитражных судов правом вынесения частных определений в случаях выявления нарушений налогового и иного законодательства;

Участники "круглого стола" отмечают высокую значимость совершенствования законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации.

Председатель Комитета
Совета Федерации по бюджету

Е.В. Бушмин

Председатель Комитета Совета Федерации
по правовым и судебным вопросам

А.Г. Лысков

СПИСОК УЧАСТНИКОВ
"круглого стола" на тему
"Вопросы применения норм законодательства
Российской Федерации о налогах и сборах:
разъяснения уполномоченных органов
государственной власти и судебная практика"

Федеральные органы исполнительной власти

Организация	Почтовый адрес	ФИО	Должность
Экспертное управление Администрации Президента РФ	г. Москва, Старая пл., д. 4, п.1	Зацаринский Андрей Алексеевич	Референт
Государственно-правовое управление Администрации Президента РФ	г. Москва, ул. Ильинка, д. 8/4, п. 20	Баснин Николай Сергеевич	Начальник департамента
		Гончаренко Павел Альбертович	Референт
Департамент экономики и финансов Правительства РФ		Леонов Петр Валерьевич	Начальник отдела налогов
Полномочный представитель Правительства РФ в Совете Федерации		Яцкин Андрей Валентинович	
Счетная палата РФ		Васильев Игорь Владимирович	Аудитор
		Цыганков Эдуард Михайлович	Полномочный представитель Счетной палаты в Совете Федерации
		Заичкин Сергей Александрович	Начальник инспекции по контролю доходов и расходов федерального бюджета, исполняемых налоговыми органами

Организация	Почтовый адрес	ФИО	Должность
Федеральная налоговая служба РФ		Мишустин Михаил Владимирович	Руководитель
Министерство финансов РФ		Шаталов Сергей Дмитриевич	Статс-секретарь — заместитель Министра
Минэкономразвития России		Беляков Сергей Юрьевич Ильшникова Татьяна Александровна	Директор департамента Инвестиционной политики и развития частного государственного партнерства Начальник отдела налогового стимулирования
Министерство транспорта РФ		Левитин Игорь Евгеньевич	Министр
Федеральное агентство по рыболовству		Крайний Андрей Анатольевич	Руководитель

Члены Совета Федерации и депутаты Госдумы

Организация	Почтовый адрес	ФИО	Должность
Комитет СФ по бюджету		Бушмин Евгений Викторович	Председатель комитета
		Петров Владимир Анатольевич	Первый заместитель председателя
		Новиков Вячеслав Александрович	Заместитель председателя комитета
		Смирнов Александр Васильевич	Заместитель председателя комитета
		Дементьева Наталия Леонидовна	Член комитета
		Лавров Андрей Иванович	Член комитета
		Малкин Ефим Наумович	Член комитета
		Орлова Светлана Юрьевна	Член комитета
		Пахомов Алексей Михайлович	Член комитета
		Починок Александр Петрович	Член комитета
		Ткачёва Нина Васильевна	Член комитета

Организация	Почтовый адрес	ФИО	Должность
		Тягачев Леонид Васильевич	Член комитета
Комитет СФ по правовым и судебным вопросам		Лысков Анатолий Григорьевич	Председатель комитета
Комитет СФ по экономической политике, предпринимательству и собственности		Оганян Оганес Арменакович	Председатель комитета
Комитет СФ по природным ресурсам и охране окружающей среды		Орлов Виктор Петрович	Председатель комитета
Комиссия СФ по национальной морской политике		Максюта Николай Кириллович	Заместитель председателя комиссии
Правовое управление Аппарата СФ		Шарандин Юрий Афанасьевич	Заместитель Руководителя Аппарата СФ — начальник Правового управления
Комитет ГД по бюджету и налогам		Васильев Юрий Викторович	Председатель комитета
Комитет ГД по экономической политике и предпринимательству		Федоров Евгений Алексеевич	Председатель комитета

Органы судебной власти

Организация	Почтовый адрес	ФИО	Должность
Конституционный Суд РФ	190000, г.Санкт-Петербург, Сенатская площадь, д. 1	Зорькин Валерий Дмитриевич	Председатель Конституционного Суда РФ
Высший Арбитражный Суд РФ	101000, г. Москва, Малый Хитовский пер., д. 12	Андреева Татьяна Константиновна	Заместитель председателя
		Вышняк Надежда Георгиевна	Председатель 5 судебного состава

Представители регионов России

Организация	Почтовый адрес	ФИО	Должность
Приморский край	690110, г. Владивосток, ул. Светланская, 22	Улейский Игорь Григорьевич Апанасенко Александр Александрович	Вице-губернатор
Камчатский край	683040, г. Петропавловск-Камчатский, пл. Ленина, д.1	Голицын Владимир Михайлович	Министр финансов

Научные организации

Организация	Почтовый адрес	ФИО	Должность
НИФИ АБИК Минфина России	127006, г. Москва, Настасьинский пер., д. 3, корп. 2	Малис Нина Ильинична	Зав. кафедрой "Государственные доходы"
		Горский Игорь Васильевич	Профессор
		Юшкова Орзу Османовна	Доцент
		Зинягина Алла Сергеевна	Доцент
		Лебедева Ольга Васильевна	Ведущий научный сотрудник центра анализа доходов
		Сёмкина Татьяна Ивановна	Старший научный сотрудник центра анализа доходов
		Юдин Евгений Анатольевич	Ведущий научный сотрудник центра анализа доходов
		Данилькевич Михаил	Аспирант
		Захарова Татьяна Михайловна	Ведущий редактор "Финансового журнала"
Государственный научно-исследовательский институт развития налоговой системы	121351, г. Москва, ул. Молодогвардейская, д.32	Кашин Владимир Анатольевич	Заместитель директора по науке

Организация	Почтовый адрес	ФИО	Должность
Всероссийская государственная налоговая академия	109456, г. Москва, 4-й Вешняковский пер., д. 4	Ручкина Гульнара Флюровна	Проректор по научной работе
Финансовый университет при Правительстве РФ	125468, г. Москва, Ленинградский проспект, д. 49	Журавлева Ирина Александровна Зозуля Валентина Владимировна Грундел Лариса Петровна Горбова Наталья Сергеевна Сорокикова Наталья Михайловна Шварц Отто Константинович	Доцент кафедры "Налоги и налогообложение" К.э.н., доцент, докторант доцент Ст. преподаватель Главный налоговый инспектор, налоговый советник 2 ранга межрегиональной налоговой инспекции 5 Аспирант
Центральный научно-исследовательский институт морского флота	193015, Санкт-Петербург, ул. Кавалергардская, 6	Буянов Сергей Иванович	Заместитель директора
Российская академия правосудия		Цинделиани Имеда Анатольевич	Зам. зав. кафедрой финансового права
Институт законодательного и сравнительного правоведения при Правительстве РФ	117218, г. Москва, Большая Черемушkinsкая ул. д. 34	Спектр Екатерина Ильинична Гармаева Мария Александровна	Зав. отделом бюджетного и налогового законодательства Старший научный сотрудник

Представители общественных организаций, объединений

Организация	Почтовый адрес	ФИО	Должность
Торгово-промышленная палата РФ	109012, ул. Ильинка, д. 6	Примаков Евгений Максимович	Президент
Российский союз промышленников и предпринимателей (работодателей)	103070, Старая площадь, д. 10/4	Шохин Александр Николаевич	Президент
НП "Палата налоговых консультантов"	129164, г. Москва, абонентский ящик 11	Черник Дмитрий Георгиевич Стырова Татьяна Васильевна Гудков Федор Андреевич	Президент Директор Зам. руководителя научно-экспертного совета
Ассоциация краболовов Севера	101000, г. Москва ул. Мясницкая, д. 26, абонентский ящик 197	Петрунина Елена Валентиновна	
Ассоциация добытчиков минтая	690990, РФ, г. Владивосток, ул. Светланская, 51А, офис 517 В	Зверев Герман Станиславович	Президент
Ассоциация лососевых рыбоводных заводов Сахалинской области	693000, РФ г. Южно-Сахалинск, ул. К. Маркса, 51, офис 310	Кулиш Юрий Борисович	Председатель
Ассоциация рыбопромышленников Сахалина	693023, РФ, г. Южно-Сахалинск, ул. Комсомольская, д. 341 Б	Попов Александр Матвеевич	Президент
Магаданская ассоциация рыбопромышленников	685000, РФ, г. Магадан, ул. Портовая, 1	Котов Михаил Николаевич	Президент
Союз рыбопромышленников и предпринимателей Камчатского края	683038, г. Петро-заводск-Камчатский, пр-д Космический, д. 3а, офис 202	Тимошенко Сергей Васильевич	Президент
Союз рыбопромышленников Запада	РФ, г. Калининград, ул. Дмитрия Донского, д. 5	Кожарский Дмитрий Германович	Президент

Организация	Почтовый адрес	ФИО	Должность
Всероссийская ассоциация рыбохозяйственных предприятий, предпринимателей и экспортеров (ВАРПЭ)	107045, г. Москва, Рождественский бульвар, д. 9	Кокорев Юрий Иванович	Президент, профессор, к.э.н.

Представители бизнеса

Организация	Почтовый адрес	ФИО	Должность
ОАО "Светловская судоремонтная компания"		Киселева Олеся Сергеевна	Генеральный директор
ОАО "Туапсинский судоремонтный завод"	352800, г. Туапсе, ул.М.Горького, д. 11	Глушаков Игорь Витальевич	
ОАО "Мурманский судоремонтный завод"	183043, г. Мурманск, Портовый пр-д, д.31	Мазунов Олег Анатольевич	45-20-27
ОАО "Находкинский судоремонтный завод"	692900, Приморский край, г. Находка-13, Находкинский пр-т, 59	Чиж Евгений Захарович	
Ассоциация судоремонтных заводов	198184, г.Санкт-Петербург, Канонерский остров	Вихров Николай Михайлович Елизаров Николай Иванович	Президент Ассоциации Исполнительный директор Ассоциации
ОАО "Светловский судоремонт"	238340, Калининградская обл., г.Светлый, ул. Лизы Чайкиной, 1	Собко Вадим Павлович	
4296214ОАО Дальневосточный завод "Звезда"	692809, Приморский край, г. Большой Камень, ул. Лебедева, д. 1	Рассомахин Андрей Юрьевич	
ОАО "Новороссийский судоремонтный завод"	352902, г. Новороссийск, Сухумское шоссе	Никитин Руслан Геннадьевич	

Организация	Почтовый адрес	ФИО	Должность
ОАО "Мурманский губернский флот"	183038, г.Мурманск, ул.Шмидта, 43	Никаноров Станислав Васильевич	
ОАО "Мурманский траловый флот"	183038, г.Мурманск, ул.Шмидта, 43	Карлин Николай Васильевич	Исполнительный Директор
ОАО "Преображенская база тралового флота"	692998, Приморский край, Лазовский р-н, пос. Преображение, ул. Портовая, 1	Кривошеев Олег Александрович	Ген. директор
		Соломко Наталья Ивановна	Фин. директор
ОАО "Турниф"	690091, г. Владивосток, ул. Пограничная, 15в	Рябченко Александр Петрович	
ЗАО "Магеллан"	690600, г. Владивосток, ул. Некрасовская, 29	Гашенко Егор Васильевич	Ген. директор
		Новиков Виталий Валерьевич	Заместитель ген. директора
ОАО "Мурманская судовой верфь — судоремонтно-доковое производство"	183796, г.Мурманск, ул. Траловая, 2	Синельник Виктор Васильевич	
ОАО "Восточная верфь"	690017, Приморский край г. Владивосток, ул. Героев Тихоокеанцев, 1	Мирошниченко Игорь Иванович	
ОАО "178 СРЗ" МО РФ	Приморский край, г. Владивосток, ул. Светланская, 72	Дымов Виктор Иванович	
ОАО "92 СРЗ" МО РФ	Приморский край, г. Владивосток, ул. Калинина, 244	Новиков Сергей Алексеевич	
ФГУП "Атомфлот"	183017, Мурманск-17	Рукша Вячеслав Владимирович	

Организация	Почтовый адрес	ФИО	Должность
ООО "Мурманская судоремонтная компания"	183001, г. Мурманск, Южный район Рыбного порта	Брякин Петр Геннадьевич	
ОАО "33 СРЗ" МО РФ	238520, Калининградская обл., г. Балтийск, Русская наб., 2	Брычук Максим Леонидович	
ОАО "Славянский судоремонтный завод"	692701, Приморский край, Ханский район, п.г.т. Славянка	Белецкий Андрей Альфредович	Член Совета директоров
ЗАО "Судоремсервис"	683013, г. Петропавловск-Камчатский, Садовый пер.	Куценко Андрей Гариевич	
ООО "ПСРЗ Холдинг"	683000, г. Петропавловск-Камчатский, ул. Озерновская коса, 11	Харабара Игорь Степанович	
ОАО Волго-Каспийский судоремонтный завод", г. Астрахань		Шуреков Петр Александрович	Президент ОАО
ООО " Поллукс"	682800, г. Советская гавань, ул. Морская, д. 7	Лифанов Герман Германович	Генеральный директор
ОАО "Центр технологии судоремонта и судостроения", г. Санкт-Петербург		Горбов Леонид Григорьевич	Заместитель генерального директора по судоремонту
ООО "Оптимист", г. Архангельск		Герасимов Павел Андреевич	Генеральный директор
ООО " Пепеляев Групп"	123610, г. Москва, Центр международной торговли-П, Краснопресненская наб., д. 12, подъезд 7, 15 этаж	Пепеляев Сергей Геннадьевич	Управляющий партнер

МАТЕРИАЛЫ К ЗАСЕДАНИЮ "КРУГЛОГО СТОЛА"

АППАРАТ СОВЕТА ФЕДЕРАЦИИ ФЕДЕРАЛЬНОГО СОБРАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПРАВОВОЕ УПРАВЛЕНИЕ

10 ноября 2010 года

Комитет Совета Федерации
по бюджету

В связи с обращением заместителя председателя Комитета Совета Федерации по бюджету В.А. Новикова (письмо от 26 октября 2010 года № 3.6-03/899) с просьбой представить аналитические материалы для организуемого комитетом "круглого стола" на тему "Вопросы применения норм законодательства Российской Федерации о налогах и сборах: разъяснения уполномоченных органов государственной власти и судебная практика" направляем справку по вопросу о толковании судами норм законодательства о налогах и сборах и применении ими разъяснений уполномоченных государственных органов при рассмотрении дел по искам и жалобам налоговых органов и налогоплательщиков.

Приложение: на 7 л.

Заместитель Руководителя
Аппарата Совета Федерации —
начальник Правового управления

Ю.А. Шарандин

СПРАВКА

по вопросу о толковании судами норм законодательства о налогах и сборах и применении ими разъяснений уполномоченных органов государственной власти при рассмотрении дел по искам и жалобам налоговых органов и налогоплательщиков

В соответствии со статьей 4 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Налоговый кодекс) Правительство Российской Федерации и органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации и исполнительные органы местного самоуправления в случаях, установленных законодательством о налогах и сборах, в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. В то же время налоговые органы, на которые Налоговым кодексом возложены функции по контролю и надзору в сфере налогов и сборов, не вправе издавать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения.

Кроме этого, в соответствии со статьей 34 Налогового кодекса финансовые органы, к которым отнесены Министерство финансов Российской Федерации и финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, дают письменные разъяснения в пределах своей компетенции, установленной пунктами 1 и 2 этой статьи, по запросам налогоплательщиков. Этой обязанности корреспондирует право налогоплательщика получать от Министерства финансов Российской Федерации, финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах (подпункт 2 пункта 1 статьи 23 Налогового кодекса).

Таким образом, Министерство финансов Российской Федерации в соответствии с пунктом 1 статьи 4 и пунктом 1 статьи 34² Налогового кодекса и Указом Президента Российской Федерации от 9 марта 2004 года № 314 "О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти" наделено функциями по принятию нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов и ведению разъяснительной работы по законодательству о налогах и сборах. При этом разъяснительная работа носит индивидуальный характер и осуществляется по запросам конкретных налогоплательщиков в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 34² Налогового кодекса.

Вместе с тем нормативный правовой акт является источником права, то есть письменным документом, изданным в особом порядке уполномоченным органом в пределах его компетенции, включающим общеобязательные, то есть обращенные к неопределенному кругу лиц, правила, содержание которых направлено на установление, изменение или отмену конкретных прав и (или) обязанностей указанных лиц, а также процессуальные нормы, определяющие порядок реализации прав и обязанностей определенной категории субъектов права.

Согласно пункту 2 раздела I постановления Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 года № 1009 "Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации" нормативные правовые акты издаются федеральными органами исполнительной власти в виде постановлений, приказов, распоряжений, правил, инструкций и положений. Издание нормативных правовых актов в виде писем и телеграмм не допускается. Вместе с тем разъяснительная работа финансовых органов, как следует из положения пункта 3 статьи 32² Налогового кодекса, осуществляется в форме письменных ответов на соответствующие запросы налогоплательщиков, то есть позиция финансового органа по вопросам применения законодательства о налогах и сборах закрепляется в тексте письма, направляемого конкретному заявителю, которое не может содержать каких-либо предписаний, адресованных к какому-либо лицу или кругу лиц.

Исходя из этого формально письменные разъяснения финансовых органов, указанных в статье 32² Налогового кодекса, не являются правовыми актами по форме, по порядку издания и по содержанию.

Вместе с тем согласно положению подпункта 5 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Однако эта норма направлена на обеспечение единообразия в толковании норм законодательства о налогах

и сборах правоприменительными органами, наделенными контрольно-надзорными функциями, что, в свою очередь, является гарантией соблюдения этими органами принципа равенства всех перед законом, вытекающим из положений статьи 19 Конституции Российской Федерации. Таким образом, сама по себе данная норма не наделяет письменные разъяснения Министерства финансов Российской Федерации, направляемые отдельным налогоплательщикам, свойствами нормативного правового акта, и следует согласиться с выводами, которые содержатся в письме Министерства финансов Российской Федерации от 7 августа 2007 года № 3-02-07/2-138, разъясняющем положения статьи 34² Налогового кодекса. Согласно изложенной в этом письме правовой позиции министерства, основанной на формальных признаках анализируемых документов, письменные разъяснения Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах не содержат правовых норм и не направлены на установление, изменение или отмену правовых норм, не являются нормативными правовыми актами, а также не подлежат подготовке и регистрации в соответствии с Правилами подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, установленными постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 года № 1009.

Однако нельзя в полной мере согласиться с аналогичной оценкой разъяснений, направляемых Минфином России Федеральной налоговой службе России, поскольку такие разъяснения нередко выходят за рамки толкования положений законодательства о налогах и сборах и могут изменять содержание правовой нормы. Это, как правило, связано с дефектом применяемой нормы, которая сформулирована с нарушением принципа формальной определенности норм законодательства о налогах и сборах. Данный принцип является составной частью конституционно-правового понятия "законно установленные налоги и сборы", содержание которого определено в целом ряде постановлений Конституционного Суда Российской Федерации. В законодательстве о налогах и сборах данный принцип нашел отражение в пункте 6 статьи 3 Налогового кодекса, согласно которому акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. Данный принцип имеет универсальное значение и должен соблюдаться в отношении любых отраслевых норм, которые используются без дополнительных пояснений при формулировании или толковании налоговой нормы.

Однако требование формальной определенности не всегда соблюдается в процессе подготовки и принятия законодательного акта, а в некоторых случаях дефект нормы выявляется только при ее применении налоговыми органами и судами. В этом случае во избежание существенного нарушения охраняемых государством прав и законных интересов граждан необходимо, чтобы тот или иной орган государственной власти имел право официально разъяснять содержание нормы исходя из установленных Налоговым кодексом условий (например, о недопущении толкования, увеличивающего налоговое бремя или ужесточающего меры ответственности). При этом такое толкование, если оно касается правил поведения неопределенного круга лиц и обращено к правоприменительному органу (налоговые органы), должно признаваться нормативным регулированием со всеми вытекающими последствиями.

Вместе с тем, исходя из рассматриваемой ситуации, положение, когда Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в рамках конкретного дела о взыскании задолженности по налогам и сборам формулирует содержание дейст-

вующей нормы права, которое идет вразрез с разъяснениями уполномоченного органа государственной власти, и это имеет существенные юридические последствия для налогоплательщиков, включая уголовную ответственность, представляется весьма спорным развитием правовой ситуации.

Такое развитие событий, как представляется, обусловлено не только нормативными положениями российского законодательства, но и в значительной мере состоянием правосознания российских судей, влиянием на них такого процесса, как конвергенция правовых семей, в частности, англосаксонской (англо-американской) и континентальной (романо-германской). К последней, с учетом имеющихся особенностей, принадлежит Российская Федерация. Данный процесс (конвергенцию) рассматривали российские и зарубежные специалисты в области права (Р. Давид, М.Н. Марченко* и др.).

В случае с толкованием нормы подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса позиция Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации видится проявлением правосознания и правопонимания, ярко выраженного в известном высказывании Председателя Верховного суда США Чарльза Эванса Хьюза, который еще в 1907 году сказал: "We are under a Constitution, but the Constitution is what the judges say it is" (Мы подчиняемся конституции, но конституция — это то, что судьи сказали о ней**).

Данный подход представляется оправданным и обусловленным обстоятельствами развития англо-американской правовой семьи. В российских же условиях его применение может нарушать конституционно закрепленную систему сдержек и противовесов.

По российской правовой традиции и конституционной модели суды являются правоприменительными, а не правотворческими органами. В то же время федеральные органы исполнительной власти не только применяют законы, но и в пределах своей компетенции, закрепленной в статутных нормативных правовых актах, издают подзаконные нормативные правовые акты, которые, если они не оспорены в установленном порядке, являются обязательными для всех субъектов соответствующих правоотношений, в том числе для судов, применяющих соответствующие правовые нормы.

Процедура явочного пересмотра (выстраиванием соответствующей судебной правоприменительной практики посредством механизмов судебного надзора) решением арбитражного суда действующих нормативных правовых актов без их судебного оспаривания и признания недействующими в российском законодательстве в настоящее время отсутствует.

Таким образом, если оставаться в рамках действующей в Российской Федерации конституционной системы разделения властей, основным вопросом все-таки является вопрос о том, являются ли разъяснения Минфина России нормативными правовыми актами.

С этой точки зрения, письменные разъяснения Минфина России следует разделить на две группы.

К первой группе относятся письма по конкретным или общим вопросам, содержащимся в индивидуальных и (или) коллективных обращениях граждан и организа-

* См.: Марченко М.Н. Судебное правотворчество и судейское право. М., 2007; Марченко М.Н., Дерябина Е.М. Право Европейского союза. Вопросы истории и теории. М., 2010.

** Перевод отдела по вопросам безопасности, уголовного права и судебной системы Правового управления Аппарата Совета Федерации.

ций; ко второй — письма, адресованные налоговым органам, по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.

Первая группа письменных разъяснений представляет собой акты толкования налогово-правовых норм — консультации в форме ответа на запрос налогоплательщика, не обязательные для участников налоговых правоотношений и судов; их неисполнение не является основанием для привлечения частного лица к налоговой ответственности; следовательно, эти акты не должны и не могут носить нормативный характер.

В то же время официальные письма второй группы являются обязательными для публичных субъектов налогового права и вследствие этого фактически воспринимаются в качестве обязательных налогоплательщиками; каждое такое письмо может быть признано нормативным либо ненормативным лишь путем тщательного анализа предписаний, которые в нем содержатся.

Вопрос о квалификации такого разъяснения в качестве нормативного правового акта должен рассматриваться исключительно исходя из сущностного содержания разъяснения и адресата, а не из формы, в которой его выпустили.

Таким образом, рассматривая дела по искам налоговых органов или налогоплательщиков, арбитражные суды должны учитывать и разъяснения уполномоченных государственных органов и органов местного самоуправления о применении норм законодательства о налогах и сборах, если такие разъяснения носят нормативный характер и обязательны для контрольно-надзорных органов, к которым относится ФНС России и ее территориальные органы.

СЧЕТНАЯ ПАЛАТА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

АУДИТОР

Заместителю председателя
Комитета Совета Федерации
по бюджету

В.А. НОВИКОВУ

Уважаемый Вячеслав Александрович!

Во исполнение поручения Председателя Счетной палаты Российской Федерации С.В. Степашина от 18 октября 2010 года № СС-2973 для проведения "круглого стола" на тему "Вопросы применения норм законодательства Российской Федерации о налогах и сборах: разъяснения уполномоченных органов государственной власти и судебная практика" предлагаю следующую информацию.

В представленной Вами аналитической записке рассматривается вопрос о правомерности применения льготы по налогу на добавленную стоимость (подпункт 23 пункта 2 статьи 149 части второй Налогового кодекса Российской Федерации) судоремонтными заводами России. В связи с позицией Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении Президиума от 25 сентября 2007 года № 4566/07 и состоящей в том, что судоремонтные предприятия в общеустановленном порядке обязаны исчислять и уплачивать в бюджет налог на добавленную стоимость, они попали в тяжелое финансовое положение.

Основными причинами возникновения противоречий при применении указанной нормы Налогового кодекса Российской Федерации на практике является отсутствие конкретного перечня критериев отнесения судоремонтных работ (услуг, включая услуги по ремонту) к освобождаемым от обложения налогом на добавленную стоимость работам и четкого определения понятия "стоянка судна в порту".

Проектом федерального закона № 193014-5 "О внесении изменения в статью 149 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" предлагается применять рассматриваемое освобождение не только в отношении судоремонтных работ (услуг), оказываемых во время стоянки судов в порту, но и в отношении судоремонтных работ (услуг), оказываемых предприятиями, находящимися в границах порта.

Согласно финансово-экономическому обоснованию к данному проекту величина доначисленной суммы налога на добавленную стоимость (с учетом пеней и штрафов) за 2005—2007 годы по решениям арбитражных судов страны составила около 1 млрд. рублей. Для судоремонтных предприятий это означает банкротство, которое приведет к потерям доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Предлагаемый законопроектом льготный режим обложения налогом может увеличить доходы только от налога на прибыль организаций в среднем на 30% за счет увеличения единиц отремонтированного флота и повысить конкурентоспособность отрасли.

Считаю целесообразным поддержать указанный законопроект и внести изменения в подпункт 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации, изложив его в следующей редакции:

"работ (услуг) по ремонту морских судов и судов внутреннего плавания, а также работ (услуг) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (лоцманская проводка, все виды портовых сборов, услуги судов портового флота).

Перечень работ (услуг) по ремонту морских судов и судов внутреннего плавания, предусмотренных настоящим подпунктом, определяется Правительством Российской Федерации".

При обложении налогом на добавленную стоимость сделок фрахтования судов рыбопромыслового флота за пределами территории Российской Федерации ЗАО "Интрарос" руководствовалось положениями абзаца 2 пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации, а также позицией Минфина России и правоприменительной практикой.

Так, в письме Департамента Минфина России от 18 июля 2008 года № 03-07-08/182 сообщалось, что местом реализации услуг по предоставлению морских судов с экипажем во временное пользование для лова добычи и переработки водных биологических ресурсов в исключительной экономической зоне Российской Федерации, оказываемых российскими организациями, в том числе по договорам с другими российскими организациями, территория Российской Федерации не признается и указанные услуги объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость на территории Российской Федерации не являются. Вместе с тем отмечалось, что настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. Мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в письме (письмо Минфина России от 7 августа 2007 года № 03-02-07/2-138).

Постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13 октября 2009 года № 6508/09 ЗАО "Интрарос" было отказано в удовлетворении заявленных требований исходя из того, что услуги по предоставлению во временное пользование (фрахтование на время) морского судна с экипажем освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость при условии использования судна фрахтователем для перевозок между портами, находящимися за пределами территории Российской Федерации. Поскольку морское судно БАТМ "Березина" было сдано обществом в аренду с экипажем не для этих целей, суды сочли, что местом реализации услуг в данном случае, как это следует из абзаца первого пункта 2 статьи 148 Кодекса, являлась территория Российской Федерации вне зависимости от использования фрахтователем судна и за ее пределами, и признали обществом лицом, обязанным учесть стоимость услуг по предоставлению морского судна во временное пользование при исчислении налога на добавленную стоимость.

Как указано в письме Минфина России от 18 июля 2008 года № 03-07-08/182, исключительная экономическая зона Российской Федерации не считается территорией Российской Федерации, поэтому услуги по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость, если местом их реализации является такая зона. Следует поддержать позицию Минфина России, изложенную в письмах от 18 июля 2008 года № 03-07-08/182, от 22 августа 2008 года № 03-07-08/204, а также Федерального ар-

битражного суда Дальневосточного округа, изложенную в постановлении от 24 декабря 2003 года № Ф03-А51/03-2/3174.

В 2009 году Счетной палатой Российской Федерации проведено контрольное мероприятие по проверке эффективности администрирования доходов в территориальных налоговых органах (управления ФНС России по Московской, Самарской областям и г. Санкт-Петербургу) и использования средств федерального бюджета, выделенных на обеспечение их деятельности, за 2008 год и первое полугодие 2009 года, в ходе которого было установлено, что на эффективность администрирования доходов существенное влияние оказывало как качество проведения налоговых проверок в части сбора доказательной базы при выявлении налоговых правонарушений, так и позиция судов при разрешении налоговых споров в судебном порядке.

Анализ причин судебного разрешения налоговых споров в пользу налогоплательщиков, проведенный в ходе этих мероприятий, показал, что в ряде случаев причинами являлись: недостаточная мотивированность принятия решений по результатам налогового контроля и ненадлежащее качество проведения и оформления результатов налогового контроля; несоблюдение налоговыми органами сроков направления требований об уплате налогов и сборов; представление налогоплательщиком на судебное заседание документов, запрошенных налоговым органом, но не представленных в ходе налоговых проверок. Кроме того, выявлены расхождения позиций налоговых органов и судов в вопросах применения и толкования норм налогового законодательства и отсутствие единообразной практики рассмотрения дел по налоговым спорам в судах.

Противоречивость действующего законодательства, пробелы в правовом регулировании тех или иных вопросов позволяли судам в целом ряде случаев применять положения пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которым все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). Зачастую суды в своих решениях ограничиваются формулировкой данной нормы, не вдаваясь в суть спорных вопросов, считая, что различное понимание истцом и ответчиком тех или иных обстоятельств определяет их спорный характер. Неясность вопросов в действующем законодательстве позволяет отдельной категории налогоплательщиков трактовать их в свою пользу и использовать вытекающие правовые последствия для ухода от налогообложения.

Суды, признавая недействительным решение налогового органа Самарской области о привлечении к налоговой ответственности ООО "Трэк", указали, что в силу произошедших с 1 января 2007 года изменений в налоговом законодательстве право на налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость при использовании собственного имущества возникает только при наличии факта перечисления суммы налога отдельным платежным поручением.

Нормы статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливающие порядок применения налогового вычета, в том числе при использовании налогоплательщиком собственного имущества (ценных бумаг) в расчетах за приобретенные товары, до 1 января 2008 года не содержали положений, свидетельствующих о том, что при неуплате предъявленной к вычету суммы налога на добавленную стоимость в виде отдельной денежной суммы или отдельным платежным поручением покупатель лишается права на налоговый вычет. На это также указано в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 20 февраля 2001 года № 3-П. При этом в определении Конституционного Суда Российской Федерации

от 8 апреля 2004 года № 168-О говорится, что норма пункта 2 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации определяет лишь стоимостные характеристики налогового вычета и не устанавливает условия, при выполнении которых те или иные суммы могут быть признаны налоговым вычетом.

Таким образом, в рассматриваемом периоде применение налогового вычета не было однозначно увязано с наличием платежных поручений на перечисление сумм налога при осуществлении товарообменных операций при использовании ценных бумаг.

Руководствуясь положениями пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, Федеральный арбитражный суд Поволжского округа в постановлении от 19 января 2009 года по делу № А55-6386/2008 истолковывает неясность налогового законодательства в пользу налогоплательщика.

Арбитражная практика применения подпункта 3 пункта 1 статьи 112 Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающего в качестве смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения иные обстоятельства, свидетельствует о том, что суды фактически не ограничены в оценке обстоятельств, смягчающих ответственность. Под иными обстоятельствами арбитражные суды понимают, в частности, факт добровольного исправления или неумышленного совершения налогоплательщиком ошибки; тяжелое финансовое положение налогоплательщика вследствие неполного финансирования из бюджета; статус и характер деятельности налогоплательщика и другие.

Так, по заявлению ООО "Сызранская городская электросеть" (Самарская область) суды, признав по существу доказанным факт налогового нарушения, снизили в 2 раза размер налоговых санкций, приняв в качестве смягчающего обстоятельства социальную значимость оказываемых налогоплательщиком услуг и его тяжелое материальное положение (постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 2 июля 2009 года).

Значительная часть налоговых споров касается вопроса правомерности применения налогоплательщиком права на налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость. Налоговые органы отказывали налогоплательщику в реализации такого права, если приходили к выводу, что в его действиях имелись признаки необоснованной налоговой выгоды, определенные постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды".

Наиболее спорным в проверяемом периоде являлся вопрос о применении налогового вычета в ситуации, когда налогоплательщиком соблюдены условия, необходимые для принятия налога к вычету, но налоговым органом ставится под сомнение реальность хозяйственной операции и достоверность сведений, содержащихся в представленных документах, в обоснование получения налоговой выгоды, а также недостаточная осмотрительность налогоплательщика при выборе контрагентов.

Однако в большинстве случаев арбитражными судами во всех проверенных регионах не принимались доводы налогового органа на том основании, что ни положениями Гражданского кодекса Российской Федерации, ни нормами налогового законодательства не обусловлена обязанность лица, совершившего сделку, проверять добросовестность контрагентов в его взаимоотношениях с налоговыми органами.

В ряде случаев судом не принимались во внимание показания свидетелей, числившихся руководителями контрагентов, имеющих признаки "фирм-однодневок",

об их непричастности к деятельности каких-либо организаций на том основании, что показания руководителей организаций контрагентов о непричастности к подписанию финансовых документов были изменены в ходе судебных заседаний или на основании того, что допросы свидетелей осуществляли сотрудники органов внутренних дел при проведении совместных с налоговыми органами контрольных мероприятий.

Так, в результате непризнания судом использования налогоплательщиками "фирм-однодневок" для завышения расходов и получения вычетов по налогу на добавленную стоимость отменены решения налоговых органов Московской области в отношении следующих налогоплательщиков: ЗАО "Ландиа-М" (сумма налоговых претензий — 170 млн. рублей), ООО "Ландиа Техно" (128 млн. рублей), ЗАО "Домодедово Кэтеринг Сервис" (94 млн. рублей), ООО "Центр-М" (8 млн. рублей), ООО "Бытпласт" (4 млн. рублей), ЗАО "Московская кофейня на паяхъ" (16 млн. рублей), ООО "Дмитровский молочный завод" (216 млн. рублей). В отношении ООО "Дмитровский молочный завод" налоговым органом подана апелляционная жалоба, решение суда не вступило в законную силу.

В связи с неявкой свидетелей на судебные заседания вынесены решения не в пользу налоговых органов Московской области по налоговым спорам с ЗАО "Курорт Царьград Спас Тешилово" (6 млн. рублей), ООО "Веста-2001" (2,5 млн. рублей), ООО "Орифлэйм Продакс" (700 тыс. рублей). При этом судом не принимались показания свидетеля, полученные в ходе налоговой проверки.

Арбитражный суд г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области при разрешении налоговых споров исходит из того, что налоговое законодательство не связывает право налогоплательщика на возмещение налога на добавленную стоимость с такими обстоятельствами, как неисполнение контрагентами налогоплательщика налоговой обязанности по уплате налогов и представлению бухгалтерской отчетности; подписание документов по хозяйственным операциям неустановленными лицами; несоответствие счетов-фактур требованиям статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации.

Так, по результатам выездной налоговой проверки Межрайонной инспекции ФНС России № 18 по г. Санкт-Петербургу выявлено, что деятельность ООО "Синдбад" и его контрагентов по сделкам, связанным с приобретением материалов для изготовления пластиковых карт и их последующей реализацией, направлена на получение необоснованной налоговой выгоды и привела к неправомерному возмещению налога на добавленную стоимость и занижению налоговой базы при исчислении налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций. Налоговым органом принято решение о привлечении ООО "Синдбад" к налоговой ответственности за неполную уплату указанных налогов и начислены пени в общей сумме 16,7 млн. рублей.

В обоснование своего решения налоговым органом представлены следующие доводы:

договоры поставки ООО "Экстра-М" и ООО "Синдбад" не могли быть фактически выполнены, так как ООО "Экстра-М" не представляло отчетность в налоговые органы, не осуществляло никакой деятельности, не выставляло в адрес ООО "Синдбад" счетов-фактур, что подтверждено показаниями учредителя и руководителя ООО "Экстра-М", а также результатами почерковедческой экспертизы счетов-фактур ООО "Экстра-М", проведенной экспертами ЭКЦ ГУВД Санкт-Петербурга, подтвердившей выполнение подписей не руководителем организации;

договоры поставки ООО "БОК" и ООО "Синдбад" не могли быть фактически выполнены, так как ООО "БОК" должно было получать товар от своего контрагента — ООО "Альфа-Трейд", не осуществлявшего финансово-хозяйственной деятельности и имевшего признаки "фирмы-однодневки";

денежные средства, перечисленные ООО "Синдбад" за товар по цепочке контрагентов, возвращались на счета сотрудников ООО "Синдбад" по договорам займа.

Арбитражным судом г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области признано недействительным решение Межрайонной инспекции ФНС России № 18 по г. Санкт-Петербургу на том основании, что сведения о лице, указанном в качестве руководителя ООО "Экстра-М", соответствуют аналогичным сведениям, внесенным в Единый государственный реестр юридических лиц на момент хозяйственной операции; судом не приняты во внимание результаты почерковедческой экспертизы счетов-фактур ООО "Экстра-М" в связи с тем, что действующее законодательство не возлагает на налогоплательщика-покупателя обязанности установления подлинности подписи на документах, принимаемых к налоговому учету; суд критически оценил и не принял свидетельские показания руководителя ООО "Экстра-М", отрицающего свое участие в финансово-хозяйственной деятельности организации, в связи с его заинтересованностью как лица, получавшего от заявителя доход, подлежащий учету в целях налогообложения. С учетом изложенного судом сделан вывод о том, что налоговым органом не представлены доказательства наличия у ООО "Синдбад" при заключении и исполнении сделок с ООО "Экстра-М" умысла, направленного на получение необоснованной выгоды.

Судами апелляционной и кассационной инстанций решение Арбитражного суда г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области в отношении налогового спора с ООО "Синдбад" оставлено в силе. При этом данная позиция арбитражных судов противоречит выводам постановления Президиума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 11 ноября 2008 года № 9299/08 о том, что налоговые последствия в виде применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и отнесения сумм, уплаченных за товар поставщику, на расходы при исчислении налога на прибыль организаций правомерны лишь при наличии документов, отвечающих требованиям достоверности и подтверждающих реальные хозяйственные операции.

В результате непризнания судом использования налогоплательщиками "фирм-однодневок" для завышения расходов и получения вычетов по налогу на добавленную стоимость отменены решения налоговых органов в отношении следующих налогоплательщиков, состоящих на налоговом учете в г. Санкт-Петербурге: ЗАО "Брандт" (сумма налоговых претензий — 8,6 млн. рублей), ОАО "СРСЗ Спецтранс" (0,9 млн. рублей), ООО "Эврика" (4,9 млн. рублей), ООО "ЛЕС-ИНВЕСТ" (1,4 млн. рублей), ЗАО "Петербургская топливная компания" (749,9 млн. рублей), ОАО "ЭРА" (5,3 млн. рублей), ООО "Объединение "Биопром" (25,3 млн. рублей), ООО "Энергопромстрой" (12,5 млн. рублей).

В ряде случаев Арбитражным судом Самарской области не принимались доводы налогового органа на том основании, что отсутствие необходимых условий достижения результатов экономической деятельности не свидетельствует о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Так, удовлетворяя требование ООО "Прод-Экспорт" о признании недействительным решения налогового органа Самарской области от 9 января 2008 года № 311 на сумму 1,5 млн. рублей, Арбитражный суд Самарской области посчитал, что вывод

налогового органа об отсутствии управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств не свидетельствует о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (№ А55-608/208).

По аналогичным основаниям судами также удовлетворены требования налогоплательщиков: ООО "Прод-Экспорт" на сумму 1,9 млн. рублей (№ А55-17118/08, № А55-836/08), ОАО "Самарский комбикормовый завод" на сумму 60,5 млн. рублей (№ А55-15618/07), ООО "Ремсервис" на сумму 18,8 млн. рублей (№ А55-17073/07-53), ООО "Астра-Волга" на сумму 1,9 млн. рублей (№ А55-9710/08), ОАО "Куйбышевазот" на сумму 0,2 млн. рублей (№ А55-18139/07), ОАО "Тольяттиазот" на сумму 5,3 млн. рублей (№ А55-957/2008).

Следует отметить, что в Самарской области разрешение подобных налоговых споров складывается в пользу налоговых органов при проведении налоговыми органами допросов и почерковедческих экспертиз в отношении руководителей предприятий-контрагентов, имеющих признаки "фирм-однодневок".

В Управлении ФНС России по г. Санкт-Петербургу также имеется опыт разрешения подобных налоговых споров — в частности, когда документы, предъявленные в качестве основания для налогового вычета по налогу на добавленную стоимость, подписывались от имени лиц, умерших задолго до их подписания.

Так, по результатам выездной налоговой проверки, проведенной Межрайонной инспекцией ФНС № 5 по г. Санкт-Петербургу в отношении ООО "Севзапстроймеханизация", доначислен налог на добавленную стоимость и налог на прибыль организаций, пени и штрафы на общую сумму 15,3 млн. рублей в связи с необоснованным применением налоговых вычетов по налогу и необоснованным включением в расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, затрат по оплате услуг ООО "Строй-Инвест Петербург", поскольку документы (договор, акты выполненных работ, счета-фактуры) подписаны в июле — сентябре 2005 года неустановленным лицом. На указанных документах стоит подпись физического лица, умершего в 2005 году, что подтверждено свидетельством о смерти.

Арбитражным судом г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области, а также Тринадцатым арбитражным апелляционным судом указанное решение Межрайонной инспекции ФНС России № 5 по г. Санкт-Петербургу признано недействительным. Постановлением Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа указанные судебные акты отменены, и решение принято в пользу налогового органа.

Аналогичная позиция отражена в постановлениях Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 19 мая 2008 года по делу № А56-21563/2007, от 23 октября 2008 года по делу № А56-4120/2008, от 24 февраля 2009 года по делу № А56-14045/2008. При этом следует отметить, что судами первой и апелляционной инстанций решения были вынесены в пользу налогоплательщиков.

Однако в ряде судебных актов Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа утверждается, что, несмотря на смерть директора контрагента до даты оформления счетов-фактур, налогоплательщик имеет право на применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость (постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 20 января 2009 года по делу № А56-5037/2008, от 27 июня 2008 года по делу № А56-2242/2007, от 14 апреля 2008 года по делу № А56-17662/2007).

Противоречивая позиция суда сложилась по ряду налоговых споров в Московской области. Так, судом приняты доводы налогового органа о необоснованности

заявленных налогоплательщиком ЗАО "МЭЗ ДСП и Д" вычетов по налогу на добавленную стоимость в сумме 45 млн. рублей в связи с использованием "фирм-однодневок", при этом не приняты те же доводы о необоснованной налоговой выгоде и завышении расходов для расчета налога на прибыль организаций.

Кроме того, судом приняты доводы налогового органа о получении ЗАО "АТБ Домодедово" необоснованной налоговой выгоды в виде незаконного уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций на сумму 4 млн. рублей в связи с тем, что его контрагент ООО "Бекхилл" имеет признаки "фирмы-однодневки", при этом отказано в признании решения налогового органа о неправомерности налогового вычета по налогу на добавленную стоимость ООО "Джет Сервис" в сумме 50 млн. рублей, контрагентом которого также являлась организация-поставщик ООО "Бекхилл". Доводы налогового органа по налоговому спору с ООО "Джет Сервис" аналогичны доводам по делу ЗАО "АТБ Домодедово", выигранному налоговым органом в трех инстанциях, однако судами первой и второй инстанций полностью удовлетворены требования ООО "Джет Сервис".

Отрицательная судебная практика сложилась по ряду решений налоговых органов г. Санкт-Петербурга о занижении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в связи с отклонением цены реализации по спорным сделкам более чем на 20% от уровня цен, применяемых налогоплательщиком.

Так, Арбитражным судом г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области признано частично недействительным решение налогового органа от 25 января 2007 года № 02/80 в отношении ЗАО "Гидросистема" (№ А56-3949/2007) в части доначисления налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость и пеней на общую сумму 54,1 млн. рублей в соответствии с нормами статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации в связи со занижением стоимости реализации основных средств (недвижимого имущества) более чем на 20% по сравнению с его рыночной стоимостью, оцененной по запросу налогового органа уполномоченным органом — Санкт-Петербургским государственным учреждением "Городское управление инвентаризации и оценки недвижимости" при Комитете по управлению городским имуществом Санкт-Петербурга.

Судом не были приняты заключения об оценке стоимости недвижимости, подготовленные государственным уполномоченным органом в сопоставимых условиях на дату операции, в соответствии с которыми стоимость указанного недвижимого имущества превышает стоимость фактической реализации от 15 до 1037 раз, а также доводы налогового органа о том, что отдельными контрагентами ЗАО "Гидросистемы" были проданы третьим лицам помещения по цене от 250 тыс. долларов США до 4 млн. долларов США, приобретенные у него по цене от 2 до 580 тыс. рублей. При этом директором и учредителем нового собственника недвижимости и прежнего собственника являлось одно и то же лицо. Однако суд не признал продавца и конечного покупателя взаимозависимыми лицами и отклонил довод налогового органа о возможном влиянии этой связи на условия и результаты сделки в целях применения статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации. Таким образом, судом рассмотрено дело без учета позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, отраженной в информационном письме Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17 марта 2003 года № 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации". Кроме того, суд при рассмотрении дела не принял во внимание постановление о возбуждении уголовного

дела в отношении директора и учредителя ЗАО "Гидросистема", вынесенное следственными органами 14 сентября 2007 года и представленное в материалах дела. Судами всех инстанций было поддержано решение Арбитражного суда г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области.

Налоговым органом был исследован вопрос применения налогоплательщиком цен на недвижимость по различным сделкам, а также цен, по которым имущество было реализовано покупателями, и установлено, что в течение двух месяцев цены последующей реализации на недвижимость возрастали в сотни тысяч раз. При указанных обстоятельствах вызывает сомнение правосудность принятых судебных решений.

Определением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 7 августа 2008 года № 9925/08 налоговому органу отказано в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации для пересмотра в порядке надзора оспариваемых судебных актов.

В ходе камеральных и выездных проверок налоговыми органами Самарской области и г. Санкт-Петербурга в рассматриваемый период принимались меры по предотвращению использования налогоплательщиками схемы по уклонению от уплаты налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость путем заключения договоров комиссии вместо договоров купли-продажи.

В г. Санкт-Петербурге договоры комиссии заключались в основном в отношении импортных товаров, в Самарской области — в отношении товаров отечественного производства. Применение данной схемы позволяло налогоплательщику (комиссионеру) уплачивать налог на добавленную стоимость с суммы вознаграждения от комитента, а не с суммы реализации товаров. При этом факт реализации товара не отражается в налоговом и бухгалтерском учете ни у комиссионера, ни у комитента, который, как правило, обладает признаками "фирмы-однодневки".

В качестве доказательств притворности сделки и фактической реализации товара налоговый орган использует следующие факты:

- отсутствие остатков товара на забалансовых счетах бухгалтерского учета у комиссионера;

- отсутствие собственных (арендованных) складских помещений у участников сделки;

- фактическая отгрузка товара со складов временного хранения третьим лицам;

- поступление денежных средств на счета комиссионера для оплаты таможенных платежей со счетов третьих лиц, имеющих признаки "фирм-однодневок";

- последнее звено субкомиссионеров не представляет отчетность в налоговые органы; все участники сделок отсутствуют по адресам регистрации.

Налоговый орган при выявлении данной схемы уклонения от уплаты налогов применял по отношению к проверяемому налогоплательщику (комиссионеру) нормы статьи 170 Гражданского кодекса Российской Федерации о мнимости договора комиссии, позволяющего налогоплательщику юридически не выступать в качестве лица, являющегося собственником реализуемого товара.

По вопросам сбора достаточной доказательной базы, подтверждающей применение налогоплательщиками данной схемы уклонения от уплаты налогов, налоговые органы проводили консультации с судьями арбитражных судов, обращались за разъяснениями в Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа. Однако по данной категории дел в регионе сложилась устойчивая отрицательная судебная практика, мотивированная недоказанностью налоговыми органами фактов реализа-

ции товара и направленности деятельности налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды.

Судами не принимались во внимание доводы налогового органа, подтверждающие мнимость сделки и наличие у комитента признаков "фирмы-однодневки": отсутствие складских помещений и транспортных средств; недостатки в формировании товарно-транспортных накладных; отсутствие в штате комитента работников, способных организовать доставку товара.

С учетом сложившейся в Северо-Западном регионе практики организаторы схемы по уклонению от уплаты налогов путем заключения договоров комиссии вместо договоров купли-продажи, осуществляющие финансово-хозяйственную деятельность в других регионах (чаще всего в г. Москве), местом регистрации и налогового учета и, как следствие, судебного разбирательства выбирают г. Санкт-Петербург, что осложняет работу налогового органа по сбору доказательств в рамках мероприятий налогового контроля и оперативно-розыскной деятельности.

В результате непризнания судами использования налогоплательщиками схемы по уклонению от уплаты налогов путем заключения договоров комиссии вместо договоров купли — продажи в 2008 году вынесены решения по налоговым спорам в пользу налогоплательщиков в г. Санкт-Петербурге по 182 делам на общую сумму 2969,5 млн. рублей, в Самарской области — по одному делу на сумму 33,5 млн. рублей.

С учетом изложенного представляется целесообразным рассмотреть вопрос о выработке позиции судебных органов в субъектах Российской Федерации по формированию единообразной практики рассмотрения налоговых споров при использовании налогоплательщиками "фирм-однодневок", а также различных схем по уклонению от уплаты налогов.

И.В. Васильев

Заместителю председателя
Комитета Совета Федерации
по бюджету

В.А. НОВИКОВУ

К вопросу о льготе по НДС на судоремонтные работы

Уважаемый Вячеслав Александрович!

В соответствии с запросом в рамках подготовки Вашим Комитетом совместно с Комитетом Совета Федерации по правовым и судебным вопросам заседания "круглого стола" на тему "Вопросы применения норм законодательства Российской Федерации о налогах и сборах: разъяснения уполномоченных органов государственной власти и судебная практика", запланированного на 11 ноября 2010 года, информирую Вас о сложившейся практике применения льготы по налогу на добавленную стоимость (НДС) на судоремонтные работы (подпункт 23 пункта 2 статьи 149 части II Налогового кодекса Российской Федерации). Осуществление ее судоремонтными заводами России оказалось проблематичным в связи с неоднозначным толкованием данного правового акта со стороны надзорных органов после известного постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 сентября 2007 года № 4566/07.

По итогам 2007 года специалистами департамента промышленности и транспорта Приморского края был проведен глубокий анализ ситуации, складывающейся в сфере судоремонта, на базе которого было спрогнозировано ее развитие. В результате проделанной работы были показаны негативные последствия принятого акта для развития отечественного судоремонта и ожидаемое соответствующее их влияние на экономическую и социальную ситуацию в целом.

На основании проведенного анализа в марте 2008 года от имени руководителей основных судоремонтных и судостроительных предприятий Приморского края (всего 8 предприятий) по данному вопросу были направлены обращения в адрес Председателя Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации Б.В. Грызлова, Председателя Правительства Российской Федерации В.А. Зубкова и Заместителя Председателя Правительства Российской Федерации — Министра финансов А.Л. Кудрина, подкрепленные соответствующим обращением Приморской территориальной организации профсоюза работников судостроения (Н.И. Бомко).

В письме администрации Приморского края на имя председателя Комитета Совета Федерации по промышленной политике В.Г. Завадникова от 25 марта 2008 года № 11-28/1596 также поднималась обсуждаемая проблема, обосновывались ее важность и необратимость негативных последствий, давались конкретные предложения по их нейтрализации.

К обращению департамента промышленности и транспорта Приморского края от 16 апреля 2010 года № 23/86 к депутатам Государственной Думы Р.В. Кондратову, В.А. Пехтину и В.И. Усольцеву с предложением поддержать инициативу Комитета

Совета Федерации по бюджету в разрешении поднятой проблемы также были приложены все перечисленные выше материалы.

На совещании в Минпромторге России в июле 2010 года представителем администрации Приморского края отмечалось, что неблагоприятный прогноз развития судоремонта на примере предприятий Приморского края сбывается. За время, прошедшее с вступления в силу знаменитого постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 сентября 2007 года № 4566/07, некоторые судоремонтные предприятия обанкротились, многие ушли из данного сегмента, поменяв свой профиль (портовые услуги, сдача имущества в аренду, подведение предприятий под условия, позволяющие переход на упрощенную систему налогообложения (УСНО), попытки уйти в тень и пр.). В лучшем случае предприятия пытаются сохраниться, сократив долю судоремонта как такового и увеличив объемы машиностроительного производства, чему на данном этапе способствуют большие объемы проводимых в крае работ по строительству объектов саммита АТЭС-2012, крупных судостроительных верфей "Звезда-D.S.M.E." и "Восток-Раффлс" и прочих промышленных объектов, то есть работ, не относящихся к сфере судоремонта и носящих временный характер.

По результатам 2009 года количество отремонтированных судов сократилось до 329 ед. (против 450 ед. в 2006—2007 годах), износ основных производственных фондов в судоремонте достиг 80%, а средний возраст работающих на основном производстве превысил 55 лет. В текущем году уровень налоговой нагрузки в судоремонте, несмотря на большую долю машиностроительных заказов, оценивается в 15,0% против уровня в 10,0% по итогам 2007—2008 годов.

Учитывая, что вернуть в строй обанкротившиеся (или сменившие вид деятельности) судоремонтные предприятия невозможно, как и то, что невозможно вернуть истребованные с предприятий суммы НДС (с пенями, штрафами и судебными издержками) за период "исковой давности" (2005—2007 годы), предлагаю:

- принять необходимые решения, позволяющие налоговым органам не начислять задолженность по НДС на судоремонтные работы, произведенные в период до 1 января 2008 года (за исключением конкретного случая, по которому было принято известное постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 сентября 2007 года)

- позволить налоговым органам производить взаимозачет по налогам в объемах уже изъятых сумм задолженности по НДС на судоремонтные работы за период исковой давности (пеней и штрафов) при условии, что эти суммы будут направлены предприятием на обновление основных производственных фондов или на подготовку (переподготовку) и закрепление производственных кадров;

- принять формулировку подпункта 23 пункта 2 статьи 149 части II НК РФ (о применении льготы по НДС на судоремонтные работы), исключаящую ее неоднозначное толкование, например: "льгота по НДС распространяется на судоремонтные работы при условии, если объект этих работ (судно, корабль, плавкран, плавпирс, катер, дебаркадер, баржа, и т. д.) независимо от его принадлежности (порта его приписки) за период проведения данных работ не покидало территориальные воды Российской Федерации".

В случае невозможности реализации данных предложений прошу рассмотреть возможность принятия решения (как минимум) о проведении реструктуризации задолженности по НДС на судоремонтные работы, сложившейся в период "исковой давности" (а также пеней и штрафов), на срок не менее 10 лет.

Приложение:

1. Коллективное обращение руководителей судоремонтных и судостроительных предприятий Приморского края по проблемам применения льготы по НДС на судоремонтные работы к Председателю Государственной Думы Б.В. Грызлову, Председателю Правительства Российской Федерации В.А. Зубкову и Заместителю Председателя Правительства Российской Федерации — Министру финансов А.Л. Кудрину от 20 марта 2008 года (копия) — 3 л. в 1 экз.
2. Приложение к коллективному обращению руководителей судоремонтных и судостроительных предприятий Приморского края по проблемам применения льготы по НДС на судоремонтные работы от 20 марта 2008 года — 6 л. в 1 экз.
3. Обращение Приморской территориальной организации профсоюза работников судостроения по проблемам применения льготы по НДС на судоремонтные работы к Председателю Государственной Думы Б.В. Грызлову, Председателю Правительства Российской Федерации В.А. Зубкову и Заместителю Председателя Правительства Российской Федерации — Министру финансов А.Л. Кудрину от 21 марта 2008 года № 28 (копия) — 2 л. в 1 экз.
4. Письмо администрации Приморского края на имя председателя Комитета Совета Федерации по промышленной политике В.Г. Завадникова от 25 марта 2008 года № 11 -28/1596 (копия) — 3 л. в 1 экз.
5. Письмо директора департамента промышленности и транспорта Приморского края И.Э. Хрущева депутату Государственной Думы В.А. Пехтину (письма депутатам Государственной Думы Р.В. Кондратову и В.И. Усольцеву подобного содержания) от 16 апреля 2008 года № 23/86 (копия) — 3 л. в 1 экз.

Вице-губернатор края

П.Г. Попов

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

Председателю Государственной Думы
Федерального Собрания Российской Федерации

Б.В. ГРЫЗЛОВУ

Председателю
Правительства Российской Федерации

В.А. ЗУБКОВУ

Заместителю Председателя
Правительства Российской Федерации —
Министру финансов

А.Л. КУДРИНУ

Обращаемся к вам с просьбой рассмотреть ситуацию в отечественном судоремонтном производстве, сложившуюся после принятия постановления Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (ВАС РФ) от 25 сентября 2007 года № 4566/07 относительно ФГУП "ПО "Северное машиностроительное предприятие", которое практически отменяет льготу по налогу на добавленную стоимость (НДС) на судоремонтные работы, предусмотренную подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 части II Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) (подробное описание состояния дел в прилагаемой справке).

Мы никаким образом не оспариваем данное решение ВАС РФ. Вместе с тем необходимо признать следующее:

1. Положение НК РФ, позволяющее применять льготу при определении налоговой базы по НДС на судоремонтные работы, понималось одинаково абсолютно всеми сторонами — участниками правоотношений в данной сфере деятельности, а именно: хозяйствующими субъектами в лице как судовладельцев, так и руководителей судоремонтных предприятий; самим государством в лице налоговых органов, неоднократно подтверждавших в ходе проводимых проверок законность применения данной льготы; морских администраций портов, выдававших документы, подтверждающие стоянки судов в портах во время проведения на них ремонтных работ; различных государственных ведомств, уполномоченных заключать и заключавших государственные контракты на производство судоремонтных работ по государственному заказу без учета НДС (Министерство обороны Российской Федерации в лице ВМФ, таможенная служба России, морские части пограничных войск ФСБ и другие).

2. Самое важное то, что эта льгота (в ее действовавшем понимании и применении) на практике выполняла свое назначение — поддержку и развитие отечественного судоремонта, и, как следствие, обеспечение эксплуатации кораблей и судов различного назначения отечественного флота.

На основании вышеизложенного считаем целесообразным:

1. Законодателю (Государственной Думе и Совету Федерации) выразить свое понимание (толкование) сути обсуждаемого положения НК РФ о применении

льготы по НДС на судоремонтные работы (подпункт 23 пункта 2 статьи 149 части II НК РФ) и вернуться к рассмотрению данного подпункта с целью принятия формулировки, исключающей ее двойное толкование.

2. Минфину России приостановить действия налоговых органов по доначислению и истребованию сумм НДС, пеней и штрафов на судоремонтные работы за период исковой давности до принятия решения законодателем, так как нельзя наказывать одну сторону, если все понимали суть поправки неверно.

3. Правительству России при условии подтверждения законодателем толкования данного положения НК РФ в соответствии с постановлением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 сентября 2007 года № 4566/07 принять решения:

- по неначислению предприятиям пеней и штрафов на сумму образовавшейся задолженности по НДС на судоремонтные работы;

- по реструктуризации предприятиям образовавшейся задолженности по НДС на судоремонтные работы на период до 10 лет;

- о возмещении предприятиям доначисленных за период исковой давности сумм НДС в части объемов работ, выполненных по государственным заказам;

- по корректировке сумм контрактов на судоремонтные работы по государственным заказам 2008 года, которые были рассчитаны без учета НДС.

В целях обеспечения национальных стратегических интересов и сохранения отечественного судоремонтного производства просим подтвердить правильность варианта толкования судоремонтными предприятиями содержания подпункта 23 пункта 2 статьи 149 части II НК РФ и подтвердить правомерность применения льготы по начислению НДС по всем видам судоремонтных работ при условии подтверждения морскими администрациями портов факта стоянки судна в порту в период производства судоремонтных работ.

Руководители судоремонтных
и судостроительных предприятий Приморского края:

Исполняющий обязанности директора ФГУП
"Дальневосточный завод "Звезда"

А.Ю. Рассомахин

Внешний управляющий ОАО
"Холдинговая компания "Дальзавод"

А.Р. Бзаев

Генеральный директор ОАО
"Находкинский судоремонтный завод"

А.Е. Чиж

Генеральный директор ОАО "Восточная верфь"

И.И. Мирошниченко

Генеральный директор ОАО
"Славянский судоремонтный завод"

М.С. Мусханов

Начальник ФГУП "178 СРЗ" МО РФ

В.И. Дымов

Генеральный директор ОАО
"Приморский завод"

Н.И. Заварзин

Начальник ФГУП "92 СРЗ" МО РФ

И.В. Бурмистров

20 марта 2008 г.

Приложение
к коллективному обращению руководителей
судоремонтных предприятий Приморья
по проблемам применения льготы
по налогу на добавленную стоимость
на судоремонтные работы

В конце 90-х годов прошлого столетия отечественная судостроительная и судоремонтная промышленность находилась в глубочайшем кризисе, то есть практически была остановлена. На большинстве судоремонтных предприятий задолженность по заработной плате превышала годовой период, как снежный ком росла задолженность предприятий по обязательным платежам. Рабочий персонал массово увольнялся. Чтобы избежать банкротства, предприятия "сбрасывали" непроизводственные фонды (так называемый жилищный и социально-культурный комплекс), распродавали основные средства, в том числе производственное оборудование.

Тем не менее морские и речные суда всех назначений продолжали эксплуатироваться. Техническое состояние отечественного флота также приближалось к критическому. Судовладельцы рыбопромыслового и транспортного флотов вынуждены были уводить свои суда на ремонт и обслуживание за рубеж. В худшем положении оказались суда портового флота, корабли и суда ВМФ, а также другие суда, вывести которые было проблематично.

В складывающейся ситуации было невозможно решить задачу восстановления и обновления судов отечественного флота, и государство это понимало. Именно поэтому в первой редакции Налогового кодекса Российской Федерации 2001 года была введена льгота по налогу на добавленную стоимость (НДС) на судоремонтные работы (без указания каких бы то ни было условий). Эта поддержка российским законодателем отечественного судоремонтного производителя, по нашему убеждению, была призвана решить проблему восстановления судов отечественного флота, обеспечения его деятельности, так как на данном этапе не могло быть и речи о широкомасштабном отечественном судостроении.

Практика применения указанной льготы за 2001—2002 годы выявила случаи попыток ухода некоторых судовладельцев от уплаты НДС на ремонт судов, произведенный за рубежом с помощью указанной льготы под прикрытием так называемых "плавающих бригад, которые оформлялись в рейс, а потом, якобы в период рейса, производили ремонт судна.

Для того чтобы пресечь возможность ухода от НДС на "импортный" судоремонт, а также для стимулирования возврата отечественных судов для проведения ремонта на российских верфях, в мае 2002 года Государственной Думой была принята поправка в статью 149 части II НК РФ (подпункт 23 пункта 2), которая ограничивала применение указанной льготы по НДС на судоремонтные работы условием стоянки судна в порту в период производства ремонтных работ.

Необходимо отметить, что данная льгота (в ее действовавшем понимании и применении) на практике выполняла свое назначение — поддержку и развитие отечественного судоремонта и, как следствие, обеспечение эксплуатации кораблей и судов различного назначения отечественного флота.

Следует признать, что данная поправка в НК РФ была истолкована именно так, как потом она применялась не одним (или некоторыми) судоремонтными предприятиями, а всеми субъектами правоотношений в данной сфере, то есть всеми хозяйствующими субъектами судоремонтного производства: руководством судоремонтных предприятий и судовладельцами; государством в лице Министерства обороны Российской Федерации, все контракты которого по ремонту кораблей ВМФ в рамках исполнения государственного оборонного заказа (ГОЗ) рассчитаны без учета НДС; других министерств и ведомств, уполномоченных на размещение контрактов на производство судоремонтных работ в рамках исполнения государственного заказа; морских администраций портов, которые выдавали документы судовладельцам или судоремонтным предприятиям, подтверждающие, что судно в период производства на нем ремонтных работ находилось в порту; ФНС России, инспекции которой повсеместно подтверждали неоднократными проверками предприятий законность применения льготы по начислению НДС на судоремонтные работы.

Благодаря этому экономическая ситуация на судоремонтных предприятиях Приморского края начала стабилизироваться. За истекший период все судоремонтные предприятия края реструктурировали и полностью погасили многолетнюю задолженность по обязательным платежам и по заработной плате без ущерба для текущих налоговых платежей. Начала складываться тенденция возвращения флота для производства ремонта и обслуживания на российские верфи (пока в основном судов рыбопромыслового флота). Появилась работа, и на судоремонтные предприятия начали возвращаться их бывшие работники. Загрузка судоремонтного производства в 2006 году превысила 60%. Соответственно, выросла заработная плата в судоремонте до уровня средней по субъекту Федерации. Сегодня износ производственного оборудования достигает 70%, но с 2005 года заметно выросли инвестиции в основное производство, начался процесс обновления производственного оборудования (пока в основном сварочного оборудования и оборудования для производства докового ремонта судов). Появились примеры постановки на ремонт на российские судоремонтные предприятия судов иностранных судовладельцев.

Практика показала, что решение о применении льготы по НДС в судоремонте оправдало себя, предприятия вышли из тени, укрепили свое финансовое положение, рассчитались с долгами перед кредиторами, начали развиваться, что послужило материальной базой для создания Объединенной судостроительной корпорации.

В 2007 году позиция налоговых органов по вопросу применения льготы по НДС на судоремонтные работы радикально изменилась. При этом никаких изменений в налоговое законодательство не вносилось, то есть речь идет о новом, расширенном толковании действующих норм налогового законодательства. В течение 2007 года (с февраля по декабрь) на основных судоремонтных предприятиях края инспекциями Федеральной налоговой службы проведена кампания камеральных и выездных налоговых проверок. Результатами налоговых проверок стали выводы о неправомерности применения судоремонтными предприятиями льготы по НДС на судоремонтные работы. На совещании в Федеральной налоговой службе 15–16 ноября 2007 года (г. Москва) было принято решение о доначислении предприятиям сумм НДС за судоремонтные работы, произведенные в период исковой давности (с учетом пеней).

Данное решение Федеральной налоговой службы базируется на постановлении Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 сентября 2007 года № 4566/07 относительно ФГУП ПО "Северное машиностроительное предприятие", согласно которому "...Условиями применения льготы (по НДС на судоремонтные

работы) являются: стоянка судна, нахождение его в порту и ремонт. Стоянка судна должна подтверждаться справкой морской администрации порта. Судно, на котором выполняются ремонтные работы, должно иметь регистрацию в бассейновой морской инспекции или морском торговом порту. Кроме того, данная льгота предоставляется на ремонтные работы на судах, проводимые на специально не приспособленных для этого стоянках в портах, а не на ремонтные работы, проводимые в специализированных доках или на судовой поверхности предприятия. Ремонт судна, прибывшего на завод с целью осуществления ремонта, не может толковаться как ремонт во время стоянки в порту. Таким образом, данное освобождение (от НДС) не распространяется на услуги по ремонту российских судов, выполняемые в доках и на судовой поверхности судоремонтных и судостроительных заводов..."

На самом деле согласно подпункту 23 пункта 2 статьи 149 части II НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация на территории Российской Федерации работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также лоцманская проводка.

До сих пор по условиям налоговых органов для подтверждения применения льготы по НДС на судоремонтные работы предприятию или судовладельцу достаточно было подтвердить факт стоянки судна в порту в период производства ремонтных работ соответствующим документом морской администрации порта.

Проблемы развития отечественного судоремонта, в том числе системные, в настоящее время усугубились новой позицией Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации и Федеральной налоговой службы Российской Федерации, свободным толкованием положения НК РФ о льготе по начислению НДС на судоремонтные работы. Создавшаяся ситуация в современных условиях международной конкуренции ставит под угрозу как реализацию Стратегии развития судостроительной промышленности на период до 2020 года и на дальнейшую перспективу, так и само существование отечественного судоремонта.

В сложившейся обстановке принятие решения о доначислении судоремонтным предприятиям НДС за 3 предыдущих года ведет к несостоятельности (банкротству) отечественного судоремонта в целом, так как сумма доначисленного таким образом налога (даже без начисления штрафа) соизмерима по размерам с годовой производственной программой судоремонтного предприятия, а взыскать дополнительные затраты прошлых периодов с заказчиков (судовладельцев) уже невозможно. Также маловероятно вычленивать так называемый входной НДС, так как большая доля в структуре себестоимости в судоремонте ложится на заработную плату и расходные материалы, следовательно, часть НДС, предъявляемая к возврату, будет ничтожна.

Кроме того, отмена льготы по начислению НДС на судоремонтные работы ведет к повышению цен на услуги отечественного судоремонта минимум на 15%, что заметно ухудшает его конкурентную привлекательность. Отечественное судоремонтное производство сегодня находится в трудном положении. Износ производственного оборудования судоремонтных предприятий края продолжает оставаться на уровне 70%, загрузка производственных мощностей в судоремонте в 2008 году уже упала ниже 50%, но и такой уровень держится благодаря контрактам, продолжающимся с предыдущего периода. Инвестиции в основное судоремонтное производство, по результатам 2007 года, сократились на 43%. Средний возраст рабочих основного производства сегодня превышает 45 лет.

В условиях жесткой (в том числе международной) конкуренции в данном сегменте рынка, на фоне произошедшего финансового подрыва отечественных судоремонтных предприятий усиливается угроза данному бизнесу в виде активизации рейдерских проявлений со стороны недружественных конкурентов.

В складывающихся условиях только усиливается тенденция ухода даже крупных судоремонтных предприятий края из данного бизнеса, усиливается интерес к переходу предприятий из сферы производства судоремонтных работ в сферу оказания портовых услуг или других видов бизнеса с более коротким оборотом капитала.

В целях обеспечения национальных стратегических интересов и сохранения отечественного судоремонтного производства необходимо оперативно принять следующие меры:

приостановить действия налоговых органов по доначислению сумм НДС (и пеней на эти суммы) на судоремонтные работы, проводимые в период исковой давности, и их истребование с судоремонтных предприятий на период принятия соответствующих решений по данной проблеме главным законодательным органом страны;

депутатам Государственной Думы вернуться к рассмотрению указанного подпункта НК РФ с целью принятия формулировки данного положения о льготе по НДС, исключающей ее двойное толкование.

Министерству финансов Российской Федерации в зависимости от решений, принятых депутатами Государственной Думы, и учитывая, что двойное толкование положений законов трактуется в интересах налогоплательщика, как минимум:

1) не начислять на сумму НДС на судоремонтные работы за период исковой давности пени и штрафы, так как нельзя наказывать одну сторону процесса, если все понимали нормы неверно;

2) реструктурировать предприятиям образовавшуюся задолженность по НДС на судоремонтные работы за период исковой давности на срок 10 лет;

3) совместно с соответствующими государственными ведомствами:

— возместить судоремонтным предприятиям доначисленные за период исковой давности суммы НДС за судоремонтные работы в части объемов судоремонтных работ, произведенных согласно государственным контрактам (по государственным заказам);

— откорректировать суммы государственных контрактов на судоремонтные работы по государственным заказам 2008 года, которые были рассчитаны без учета НДС.

20 марта 2008 г.

ОБЩЕСТВЕННАЯ ОБЩЕРОССИЙСКАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ
РОССИЙСКИЙ ПРОФСОЮЗ РАБОТНИКОВ СУДОСТРОЕНИЯ

ПРИМОРСКАЯ ТЕРРИТОРИАЛЬНАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ

Председателю Государственной Думы
Федерального Собрания Российской Федерации
Е.В. ГРЫЗЛОВУ

Председателю Правительства
Российской Федерации
В.А. ЗУБКОВУ

Заместителю Председателя
Правительства Российской Федерации —
Министру финансов Российской Федерации
А.Л. КУДРИНУ

Территориальная профсоюзная организация Российского профсоюза работников судостроения Приморского края и трудовые коллективы судоремонтных предприятий Приморского края озабочены ситуацией, складывающейся в отечественном судоремонте после принятия решения Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 сентября 2007 года № 4566/07 по ФГУП ПО "Северное машиностроительное предприятие". Решение изменило толкование налоговыми органами подпункта 23 пункта 2 статьи 149 части II Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливающего льготу по налогу на добавленную стоимость (НДС) на судоремонтные работы.

Только ситуация в судоремонте начала стабилизироваться, люди начали забывать тяжелые времена конца 90-х годов, как появилась новая проблема, откуда не ждали.

Судоремонтные предприятия края обеспечивают рабочими местами порядка 15 тысяч человек, во многих муниципальных образованиях края они являются градообразующими. Средняя заработная плата в судоремонте сегодня на уровне средней по краю, что для многих поселков и городов считается достойной заработной платой. Стабильная работа судоремонтных предприятий обеспечивает эксплуатацию кораблей ВМФ, пассажирского сообщения, стабильную работу рыбопромыслового флота, рыбоперерабатывающих береговых предприятий, стабильность продовольственного обеспечения региона, социальную стабильность.

Это тот случай, когда работники судоремонтных предприятий края солидарны с работодателями и полностью поддерживают руководство своих предприятий в оценке ситуации, сложившейся в отечественном судоремонтном производстве, и присоединяются к их предложениям по исправлению этой ситуации.

Председатель территориальной
организации профсоюза
работников судостроения
Приморского края

Н.И. Бомко

АДМИНИСТРАЦИЯ ПРИМОРСКОГО КРАЯ

Председателю Комитета
Совета Федерации
по промышленной политике
В.Г. ЗАВАДНИКОВУ

Предложения к заседанию "круглого стола"

Уважаемый Валентин Георгиевич!

К сожалению, в связи с ранее намеченными в крае мероприятиями я не имею возможности лично принять участие в заседании "круглого стола". Вместе с тем предлагаемая Вами тема весьма актуальна и представляет для нас интерес. Поэтому прошу при обсуждении проблем госкорпораций рассмотреть наши предложения.

Первая проблема касается финансово-экономического состояния интегрируемых организаций.

Так, в состав Дальневосточного центра судостроения и судоремонта (ДЦСС) должны быть включены десять предприятий. Из них одно находится в стадии банкротства, четыре имеют признаки банкротства. По ним в соответствии с законом "О несостоятельности (банкротстве)" проводятся мероприятия по досудебной санации.

Вместе с тем эффект, который предполагается достичь в результате досудебной санации, в современных условиях будет существенно снижен проблемой, связанной с взиманием НДС на судоремонтные работы.

С 2002 года предприятия судоремонтного комплекса при исчислении налоговой базы для уплаты налога на добавленную стоимость (НДС) не учитывали стоимость выполненных судоремонтных работ, применяя льготу по начислению НДС, предусмотренную подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ). Проводимые налоговыми органами проверки с 2002 по 2007 год подтверждали правомерность применения указанной льготы. В итоге за истекший период многие судоремонтные предприятия края смогли полностью погасить многолетнюю задолженность по заработной плате и по другим обязательным платежам без ущерба для текущих налоговых платежей.

В 2007 году позиция налоговых органов по вопросу применения льготы по НДС на судоремонтные работы полностью переменилась. При этом никаких изменений в налоговое законодательство в данной части не вносилось, то есть речь идет о новом, расширенном толковании действующих норм налогового законодательства. Уже с февраля 2008 года на судоремонтных предприятиях края инспекциями Федеральной налоговой службы проводятся камеральные и выездные налоговые проверки. Результатами проверок стали выводы о неправомерности применения судоремонтными предприятиями льготы по НДС на судоремонтные работы. На совещании в Федеральной налоговой службе 15—16 ноября 2007 года (г. Москва) принято реше-

ние о доначислении предприятиям сумм НДС за судоремонтные работы, произведенные в период исковой давности.

Суммы доначисленного налога (даже без учета пеней и штрафов) соизмеримы с годовой производственной программой судоремонтных предприятий. Таким образом, санированные предприятия вновь окажутся в предбанкротном состоянии.

Чтобы не допустить такой ситуации, целесообразно:

1. Законодателю (Государственной Думе и Совету Федерации) выразить свое понимание (толкование) сути обсуждаемого положения Налогового кодекса о применении льготы по НДС на судоремонтные работы (подпункт 23 пункта 2 статьи 149) и вернуться к рассмотрению данного подпункта с целью принятия формулировки, исключающей ее двойное толкование.

2. Минфину России приостановить действия налоговых органов по доначислению и истребованию сумм НДС и пеней на судоремонтные работы за период исковой давности до принятия решения законодателем.

3. Принять решение о реструктуризации образовавшейся задолженности по НДС на судоремонтные работы.

4. Принять решение о возмещении предприятиям доначисленных за период исковой давности сумм НДС и пеней в части объемов судоремонтных работ, выполненных по государственному оборонному заказу.

5. Принять решение о корректировке цен контрактов на судоремонтные работы по государственному оборонному заказу 2008 года, которые были рассчитаны без учета НДС.

Суть второй проблемы заключается в обеспечении технического и технологического перевооружения судостроительных и судоремонтных предприятий. Без помощи государства предприятия ДЦСС не решат ее даже в среднесрочной перспективе.

Для кредитования судостроительных и судоремонтных предприятий в целях технического и технологического перевооружения целесообразно привлечь средства Инвестиционного фонда Российской Федерации. Для этого, по нашему мнению, для интегрируемых предприятий необходимо изменить ограничение по критерию отбора проектов "стоимость проектов (комплексных инвестиционных проектов), установленная для получения бюджетных ассигнований Фонда", снизив минимальную стоимость с 5,0 млрд. рублей до 250 млн. рублей.

Вице-губернатор края

П.Г. Попов

**ДЕПАРТАМЕНТ ПРОМЫШЛЕННОСТИ И ТРАНСПОРТА
ПРИМОРСКОГО КРАЯ**

Депутату Государственной Думы
Федерального Собрания
Российской Федерации
В.А. ПЕХТИНУ

**О внесении изменений в статью 149 части второй
Налогового кодекса Российской Федерации**

Уважаемый Владимир Алексеевич!

Проблемы развития отечественного судоремонта, в том числе системные, в настоящее время усугубились новым толкованием Федеральной налоговой службой Российской Федерации (ФНС России) положения Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) о льготе по начислению налога на добавленную стоимость (НДС) на судоремонтные работы (подпункт 23 пункта 2 статьи 149 части II НК РФ) и принятием решения о доначислении сумм НДС на судоремонтные работы (и пеней на эти суммы) за период исковой давности. Данное решение ФНС России базируется на постановлении Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (ВАС РФ) от 25 сентября 2007 года № 4566/07 относительно ФГУП ПО "Северное машиностроительное предприятие".

Создавшаяся ситуация в современных условиях международной конкуренции ставит под угрозу не только реализацию Стратегии развития судостроительной промышленности на период до 2020 года и на дальнейшую перспективу, но и само существование отечественного судоремонта.

На расширенном заседании Комитета Совета Федерации по бюджету с участием Комиссии Совета Федерации по национальной морской политике, а также руководителей федеральных органов исполнительной власти, представителей экспертного совета в области судостроения, кораблестроения и судоремонта и директоров ряда судоремонтных заводов России, которое состоялось в Москве 26 марта т. г., была рассмотрена ситуация в сфере отечественного судоремонта, сложившаяся в результате упомянутого решения ВАС РФ и последовавших на этом основании действий ФНС России.

Для более подробного ознакомления с оценкой создавшейся ситуации и возможными последствиями ее развития направляю Вам копии документов, характеризующих позицию руководителей судоремонтных предприятий, их трудовых коллективов и исполнительной власти Приморского края.

В целях обеспечения национальных стратегических интересов и сохранения отечественного судоремонтного производства прошу Вас поддержать законодательную инициативу Комитета Совета Федерации по бюджету "О внесении изменений в статью 149 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" (поправка

к проекту федерального закона № 496944-4), а также провести работу по принятию этого закона.

- Приложение:
1. Письмо вице-губернатора Приморского края — 3 л. в 1 экз. П.Г. Попова в адрес председателя Комитета СФ по промышленной политике В.Г. Завадникова по вопросу применения льготы по НДС на судоремонтные работы от 25 марта 2008 года, исх. №11-28/1596 (копия)
 2. Обращение руководителей судоремонтных предприятий края в адрес Председателя Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации Б.В. Грызлова, Председателя Правительства Российской Федерации В.А. Зубкова и Заместителя Председателя Правительства Российской Федерации — Министра финансов А.Л. Кудрина по вопросу применения льготы по НДС на судоремонтные работы от 20 марта 2008 года (копия)
 3. Приложение к коллективному обращению руководителей судоремонтных предприятий Приморья по проблемам применения льготы по НДС на судоремонтные работы от 20 марта 2008 года (копия)
 4. Обращение председателя территориальной организации профсоюза работников судостроения Приморского края Н.И. Бомко к Председателю Государственной Думы Б.В. Грызлову, Председателю Правительства Российской Федерации В.А. Зубкову, Заместителю Председателя Правительства Российской Федерации — Министру финансов А.Л. Кудрину по вопросу применения льготы по НДС на судоремонтные работы от 21 марта 2008 года, исх. № 28 (копия)
 5. Решение Комитета СФ по бюджету по вопросу "О порядке применения пп. 23 п. 2 ст. 149 ч. 2 НК РФ в части работ (услуг) по ремонту судов" от 26 марта 2008 года (копия)
 6. Текст поправки к проекту федерального закона — 2 л. в 1 экз. № 496944-4 "О внесении изменения в статью 149 части второй Налогового кодекса Российской Федерации"

Директор департамента

И.Э. Хрущев

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(МИНФИН РОССИИ)

**СТАТС-СЕКРЕТАРЬ —
ЗАМЕСТИТЕЛЬ МИНИСТРА**

Заместителю председателя
Комитета Совета Федерации
по бюджету

В.А. НОВИКОВУ

Б. Дмитровка, 26, Москва, 103426

Уважаемый Вячеслав Александрович!

В связи с Вашим обращением о проведении 11 ноября 2010 года "круглого стола" на тему "Вопросы применения норм законодательства Российской Федерации о налогах и сборах: разъяснения уполномоченных органов государственной власти и судебная практика" Минфин России сообщает следующее.

Как следует из аналитической записки, прилагаемой к обращению, в соответствии с постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 сентября 2007 года № 4566/07 освобождение от налогообложения НДС, установленное подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) по работам (услугам, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах, не может применяться в отношении работ по ремонту судов, прибывающих на предприятие с целью осуществления ремонта в специализированных доках и на судостроительных, то есть с выводом их из эксплуатации.

Аналогичная позиция Минфина России доводилась до сведения налогоплательщиков (№ 04-03-08/30 от 07.08.2002, № 03-07-03/195 от 28.12.2007, № 03-07-11/61 от 11.02.2008, № 03-07-11/255 от 16.07.2008 — копии прилагаются).

В то же время, по сообщению обратившихся в Минфин России судоремонтных заводов, до 2007 года налоговыми органами подтверждалась правомерность освобождения от налогообложения НДС указанных работ, а к середине 2007 года позиция налоговых органов изменилась. При проведении камеральных и выездных проверок в 2007 году налоговыми органами были доначислены суммы НДС, пени и штрафы, выплата которых приведет судоремонтные заводы к банкротству.

Поручением Правительства Российской Федерации от 14 сентября 2010 года № КА-П13-6329 ФНС России поручено рассмотреть вопрос о недопущении банкротства судоремонтных заводов в связи с единовременной уплатой указанных сумм НДС, штрафов и пени. В связи с этим необходимо отметить, что согласно статье 64 Кодекса отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена налогоплательщику при наличии угрозы возникновения признаков банкротства в случае единовременной уплаты им налога. При этом наличие угрозы банкротства устанавливается по результатам анализа финансового состояния хозяйствующего субъекта,

проведенного ФНС России, в соответствии с методикой, утвержденной Минэкономразвития России.

В настоящее время указанная методика дорабатывается Минэкономразвития России с участием заинтересованных федеральных органов исполнительной власти.

Кроме того, в аналитической записке упоминается вопрос налогообложения НДС услуг по фрахтованию судов рыбопромыслового флота, используемого за пределами территории Российской Федерации.

Постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13 октября 2009 года № 6508/09 установлено, что местом реализации указанных услуг признается территория Российской Федерации и, соответственно, эти услуги подлежат налогообложению НДС. В то же время Минфином России в адрес налогоплательщиков направлялись разъяснения, в соответствии с которыми выше-названные услуги признавались оказанными за пределами территории Российской Федерации и их реализация не являлась объектом налогообложения НДС (№ 03-07-8/53 от 04.03.2008, № 03-07-08/204 от 22.08.2008, № 03-07-08/119 от 03.06.2009, 03-07-08/156 от 17.07.2009, № 03-07-08/180 от 10.08.2009 — копии прилагаются).

Позиция ФНС России по данному вопросу была аналогична позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (№ ШС-20-3/658 от 13.05.2010 — копия прилагается).

В настоящее время в проекте федерального закона "О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах", направленном Минфином России в Правительство Российской Федерации в августе т.г., более четко прописан порядок определения места реализации услуг по фрахтованию судов рыбопромыслового флота, используемого за пределами Российской Федерации, на основании которого местом реализации этих услуг не будет признаваться территория Российской Федерации.

Что касается письменных разъяснений Минфина России, то Минфин России дает такие разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах на основании пункта 1 статьи 34.2 Кодекса.

Письменные разъяснения Минфина России не содержат правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не являются нормативными правовыми актами вне зависимости от того, дано ли разъяснение конкретному заявителю либо неопределенному кругу лиц. Указанные письма имеют информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Вместе с тем подпункт 5 пункта 1 статьи 32 Кодекса устанавливает обязанность налоговых органов руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

В соответствии с пунктом 8 статьи 75 Кодекса не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, нало-

говым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (отчетным) периодам, по которым образовалась недоимка, независимо от даты издания такого документа).

Согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 111 Кодекса обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения, признается выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которые совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа).

Приложение: на 15 листах.

С.Д. Шаталов

Вопрос: Судоремонтный завод просит разъяснить порядок применения положения пп. 23 п. 2 ст. 149 НК РФ (в ред. Федерального закона от 29.05.2002 № 57-ФЗ), предусматривающего освобождение от НДС работ, которые производятся в порту. Что понимается под словом "порт" и распространяются ли льготы по НДС на судоремонтные работы, выполняемые заводом у заводских причалов? Если нет, возможно ли сохранение действовавших ранее льгот по НДС?

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 7 августа 2002 года № 04-03-08/30

Минфин России рассмотрел письмо по вопросу налогообложения налогом на добавленную стоимость услуг по ремонту судов и сообщает следующее.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Перечень операций по реализации товаров (работ, услуг), освобождаемых от налогообложения налогом на добавленную стоимость, установлен статьей 149 Кодекса. Данным перечнем предусмотрены услуги по ремонту морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах.

Пунктом 1 статьи 11 Кодекса установлено, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федера-

ции, используемые в Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Кодексом.

Согласно статье 9 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации под морским торговым портом понимается комплекс сооружений, расположенных на специально отведенных территории и акватории и предназначенных для обслуживания судов, а также используемых в целях торгового мореплавания, обслуживания пассажиров, осуществления операций с грузами и других услуг, обычно оказываемых в морском торговом порту.

Под морским рыбным портом понимается комплекс сооружений, расположенных на специально отведенных территории и акватории и предназначенных для осуществления основного вида деятельности — комплексного обслуживания судов рыбопромыслового флота.

Под морским специализированным портом понимается комплекс сооружений, расположенных на специально отведенных территории и акватории и предназначенных для обслуживания судов, осуществляющих перевозки определенных видов грузов (леса, нефти и других).

Таким образом, от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождены операции по реализации услуг по ремонту морских судов и судов внутреннего плавания, оказываемые в период стоянки в указанных портах.

Что касается услуг по ремонту судов, выполняемых судоремонтными заводами у заводских причалов, то такие услуги облагаются налогом на добавленную стоимость в соответствии с пунктом 3 статьи 164 Кодекса по ставке в размере 20 процентов.

По вопросу освобождения от налога на добавленную стоимость услуг по ремонту судов, оказываемых судоремонтными заводами, сообщаем, что принятие положительного решения по данному вопросу создаст прецедент для постановки аналогичных вопросов в отношении других услуг по ремонту, что, в конечном итоге, приведет к потерям федерального бюджета. В связи с этим просьба ООО об освобождении от налога на добавленную стоимость указанных услуг не поддерживается.

Руководитель Департамента
налоговой политики

А.И. Иванеев

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 11 февраля 2008 года № 03-07-11/61

ОАО "Приморский завод"
ул. Судоремонтная, 23,
г. Находка-3, Приморский край, 692903

В связи с вашими письмами, поступившими из Аппарата Правительства Российской Федерации, с просьбой об освобождении судоремонтных заводов от уплаты налога на добавленную стоимость при выполнении работ по ремонту морских судов

независимо от вида ремонта, назначения судов и места проведения ремонта Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

В соответствии с подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождаются работы (услуги, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах.

Таким образом, указанной нормой установлено, что освобождение от налогообложения предоставляется при соблюдении двух условий: услуги по ремонту должны оказываться в пределах территории порта и во время стоянки судна.

Согласно пункту 1 статьи 11 Кодекса институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Кодексом.

В соответствии со статьей 9 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации порт — это комплекс сооружений, предназначенных для обслуживания судов и пассажиров, а также осуществления операций с грузами и других услуг, обычно оказываемых в порту.

Поэтому вышеуказанное освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость должно применяться при оказании услуг на территориях портов по ремонту судов, входящих в порты не специально для ремонта, а в целях торгового мореплавания, перевозки пассажиров, осуществления операций с грузами и т.п.

Указанная позиция подтверждена постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 сентября 2007 года № 4566/07.

Принятие положительного решения по вопросу о внесении изменений в Кодекс, предусматривающих освобождение судоремонтных заводов от уплаты налога на добавленную стоимость при выполнении работ по ремонту морских судов независимо от вида ремонта, назначения судов и места проведения ремонта, создаст прецедент для постановки аналогичных вопросов в отношении работ по ремонту воздушных судов и других транспортных средств, что в конечном итоге может привести к потерям доходов федерального бюджета. В связи с этим, а также принимая во внимание, что одним из основных направлений налоговой политики является создание равного режима налогообложения для всех субъектов экономической деятельности, данное предложение не поддерживается.

Одновременно необходимо отметить, что с 1 января 2008 года согласно статье 1 Федерального закона от 30 октября 2007 года № 240-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "Об особых экономических зонах в Российской Федерации" и отдельные законодательные акты Российской Федерации" на территории Российской Федерации могут создаваться портовые особые экономические зоны, резиденты которых вправе осуществлять ремонт, техническое обслуживание, модернизацию морских и речных судов. При этом статьей 3 данного закона предусмотрено, что проведение резидентами таких работ (оказание услуг) освобождается от налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Директор Департамента

И.В. Трунин

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 16 июля 2008 года № 03-07-11/255

В связи с письмом по вопросу применения налога на добавленную стоимость в отношении работ по ремонту морских судов, выполняемых судоремонтными заводами, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает следующее.

В соответствии с подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождаются работы (услуги, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах.

Таким образом, указанной нормой установлено, что освобождение от налогообложения предоставляется при соблюдении двух условий: услуги по ремонту должны оказываться в пределах территории порта и во время стоянки судна.

Согласно пункту 1 статьи 11 Кодекса институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Кодексом.

В соответствии со статьями 9 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации под морским портом понимается совокупность объектов инфраструктуры морского порта, расположенных на специально отведенных территории и акватории и предназначенных для обслуживания судов, используемых в целях торгового мореплавания, комплексного обслуживания судов рыбопромыслового флота, обслуживания пассажиров, осуществления операций с грузами и других услуг, обычно оказываемых в морском порту.

Поэтому вышеуказанное освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость должно применяться при оказании услуг на территориях портов по ремонту судов, входящих в порты не специально для ремонта, а в целях торгового мореплавания, перевозки пассажиров, осуществления операций с грузами и т.п.

Указанная позиция подтверждена постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.09.2007 № 4566/07.

Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики

Н.А. Комова

Вопрос. Об отсутствии оснований для налогообложения НДС услуг по предоставлению морских судов с экипажем во временное пользование для вылова и переработки водных биологических ресурсов в исключительной экономической зоне Российской Федерации, оказываемых российскими организациями.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 4 марта 2008 года № 03-07-08/53

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо о порядке применения налога на добавленную стоимость в отношении услуг по предоставлению морских судов с экипажем во временное пользование для вылова и переработки водных биологических ресурсов в исключительной экономической зоне Российской Федерации, оказываемых российскими организациями, и сообщает следующее.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Статьей 67 Конституции Российской Федерации определено, что территория Российской Федерации включает в себя территории ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, а также воздушное пространство над ними. При этом согласно статье 2 Федерального закона от 31 июля 1998 года № 155-ФЗ "О внутренних морских водах, территориальном море и прилежащей зоне Российской Федерации" под территориальным морем понимается примыкающий к сухопутной территории или к внутренним морским водам морской пояс шириной 12 морских миль.

В соответствии со статьей 1 Федерального закона от 17 декабря 1998 года № 191-ФЗ "Об исключительной экономической зоне Российской Федерации" исключительной экономической зоной Российской Федерации является морской район, находящийся за пределами территориального моря Российской Федерации и прилегающий к нему, с особым правовым режимом.

Таким образом, исключительная экономическая зона Российской Федерации не является территорией Российской Федерации.

Порядок определения места реализации работ (услуг) в целях применения налога на добавленную стоимость установлен нормами статьи 148 Кодекса.

Так, согласно подпункту 4.1 пункта 1 статьи 148 Кодекса местом реализации услуг по предоставлению морских судов по договору фрахтования (включая договор аренды с экипажем), предполагающему перевозку на этих судах, признается территория Российской Федерации, если данные услуги оказываются российской организацией и пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. При этом в соответствии с подпунктом 5 пункта 1.1 данной статьи Кодекса местом реализации услуг, непосредственно связанных с фрахтованием и не перечисленных в указанном подпункте 4.1 пункта 1 статьи 148 Кодекса, территория Российской Федерации не признается.

Учитывая изложенное, местом реализации услуг по предоставлению морских судов с экипажем во временное пользование для вылова и переработки водных биологических ресурсов в исключительной экономической зоне Российской Федерации, оказываемых российскими организациями, территория Российской Федерации не признается и указанные услуги объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость на территории Российской Федерации не являются.

Одновременно отмечаем, что мнение Департамента, приведенное в настоящем письме, не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России от 7 августа 2007 года № 03-02-07/2-138 направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует налоговым органам, налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Директор Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики

И.В. Трунин

Вопрос. Об отсутствии оснований для налогообложения НДС услуг по предоставлению по договору аренды судна с экипажем, оказываемых российской организацией, в том числе по договору с другой российской организацией, для вылова водных биоресурсов в научно-исследовательских целях в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 22 августа 2008 года № 03-07-08/204

В связи с письмом по вопросу применения налога на добавленную стоимость в отношении услуг, оказываемых российской организацией по предоставлению по договору аренды судна с экипажем для вылова водных биологических ресурсов в научно-исследовательских целях в исключительной экономической зоне Российской Федерации, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает следующее.

В соответствии со статьей 1 Федерального закона от 17 декабря 1998 года № 191-ФЗ "Об исключительной экономической зоне Российской Федерации" исключительной экономической зоной Российской Федерации является морской район, находящийся за пределами территориального моря Российской Федерации и прилегающий к нему, с особым правовым режимом.

Статьей 67 Конституции Российской Федерации установлено, что территория Российской Федерации включает в себя территории ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, а также воздушное пространство над ними. При этом согласно статье 2 Федерального закона от 31 июля 1998 года № 155-ФЗ "О внутренних морских водах, территориальном море и прилегающей зоне Российской Федерации"

под территориальным морем понимается примыкающий к сухопутной территории или к внутренним морским водам морской пояс шириной 12 морских миль.

Таким образом, исключительная экономическая зона Российской Федерации не является территорией Российской Федерацией.

В соответствии с пунктом 1 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Порядок определения места реализации работ (услуг) в целях применения налога на добавленную стоимость установлен нормами статьи 148 Кодекса.

Так, согласно подпункту 4.1 пункта 1 статьи 148 Кодекса местом реализации услуг по предоставлению морских судов по договору фрахтования (включая договор аренды с экипажем), предполагающим перевозку на этих судах, признается территория Российской Федерации, если данные услуги оказываются российской организацией и пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. При этом в соответствии с подпунктом 5 пункта 1.1 данной статьи Кодекса местом реализации услуг по перевозке (транспортировке) и услуг, непосредственно связанных с фрахтованием и не перечисленных в указанном подпункте 4.1 пункта 1 статьи 148 Кодекса, территория Российской Федерации не признается.

Учитывая изложенное, местом реализации услуг, оказываемых российской организацией по договору аренды судна с экипажем, в том числе по договору с другой российской организацией, для вылова водных биологических ресурсов в научно-исследовательских целях в исключительной экономической зоне Российской Федерации, территория Российской Федерации не признается и такие услуги не подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость на территории Российской Федерации.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России от 7 августа 2007 года № 03-02-07/2-138 направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики

Н.А. Комова

Вопрос. Об отсутствии оснований для признания объектом налогообложения по НДС услуг по сдаче в аренду морских судов с экипажем для вылова и переработки водных биологических ресурсов в исключительной экономической зоне Российской Федерации, оказываемых российской организацией российским организациям в 2005—2006 годах.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 3 июня 2009 года № 03-07-08/119

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо о применении налога на добавленную стоимость в отношении услуг по сдаче в аренду морских судов с экипажем для вылова и переработки водных биологических ресурсов в исключительной экономической зоне Российской Федерации, оказываемых российской организацией российским организациям в 2005—2006 годах, и сообщает следующее.

Подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) установлено, что объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Порядок определения места реализации работ (услуг) в целях применения налога на добавленную стоимость установлен нормами статьи 148 Кодекса.

Согласно нормам статьи 148 Кодекса в редакции, действовавшей до 1 января 2006 года, место реализации услуг по предоставлению в пользование морских судов по договору аренды с экипажем определялось на основании подпункта 5 пункта 1 данной статьи Кодекса по месту осуществления деятельности организации, оказывающей такие услуги.

Таким образом, местом реализации услуг по сдаче в аренду морских судов с экипажем для вылова и переработки водных биологических ресурсов в исключительной экономической зоне Российской Федерации, оказываемых российской организацией российским организациям в 2005 году, признавалась территория Российской Федерации и указанные услуги подлежали налогообложению налогом на добавленную стоимость в соответствии с пунктом 3 статьи 164 Кодекса по ставке в размере 18 процентов.

Федеральным законом от 22 июля 2005 года № 119-ФЗ "О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах", вступившим в силу с 1 января 2006 года, в статью 148 Кодекса внесены изменения, уточняющие порядок определения места реализации услуг при предоставлении транспортных средств (включая морские суда) по договору фрахтования.

Так, согласно подпункту 4.1 пункта 1 статьи 148 Кодекса в редакции, действующей после 1 января 2006 года, местом реализации услуг по предоставлению морских судов по договору фрахтования (включая договор аренды с экипажем), предполагающему перевозку на этих судах, признается территория Российской Федерации, если данные услуги оказываются российской организацией и пункт отправления

и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. При этом в соответствии с подпунктом 5 пункта 1.1 данной статьи Кодекса местом реализации услуг, непосредственно связанных с фрахтованием и не перечисленных в указанном подпункте 4.1 пункта 1 статьи 148 Кодекса, территория Российской Федерации не признается. Поэтому местом реализации услуг по предоставлению морских судов с экипажем во временное пользование для осуществления видов деятельности за пределами территории Российской Федерации, не перечисленных в подпункте 4.1 пункта 1 статьи 148 Кодекса, оказываемых российскими организациями российским организациям, территория Российской Федерации не признается.

Необходимо отметить, что на основании статьи 67 Конституции Российской Федерации территория Российской Федерации включает в себя территории ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, а также воздушное пространство над ними. При этом согласно статье 2 Федерального закона от 31 июля 1998 года № 155-ФЗ "О внутренних морских водах, территориальном море и прилегающей зоне Российской Федерации" под территориальным морем понимается примыкающий к сухопутной территории или к внутренним морским водам морской пояс шириной 12 морских миль.

В соответствии со статьей 1 Федерального закона от 17 декабря 1998 года № 191-ФЗ "Об исключительной экономической зоне Российской Федерации" исключительной экономической зоной Российской Федерации является морской район, находящийся за пределами территориального моря Российской Федерации и прилегающий к нему, с особым правовым режимом.

Таким образом, исключительная экономическая зона Российской Федерации не является территорией Российской Федерации.

Учитывая изложенное, по нашему мнению, местом реализации услуг по сдаче в аренду морских судов с экипажем для вылова и переработки водных биологических ресурсов в исключительной экономической зоне Российской Федерации, оказываемых российской организацией российским организациям в 2006 году, территория Российской Федерации не признавалась и указанные услуги объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации не являлись.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России от 7 августа 2007 года № 03-02-07/2-138 направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики

Н.А. Комова

Вопрос. Об отсутствии оснований для налогообложения НДС услуг по сдаче в аренду морских судов с экипажем для вылова водных биологических ресурсов в исключительной экономической зоне Российской Федерации, оказываемых российской организацией российским организациям в 2006—2007 годах.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 17 июля 2009 года № 03-07-08/156

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо о применении налога на добавленную стоимость в отношении услуг по сдаче в аренду морских судов с экипажем для вылова водных биологических ресурсов в исключительной экономической зоне Российской Федерации, оказываемых российской организацией российским организациям в 2006—2007 годах, и сообщает следующее.

Подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) установлено, что объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Порядок определения места реализации работ (услуг) в целях применения налога на добавленную стоимость установлен нормами статьи 148 Кодекса.

Согласно нормам статьи 148 Кодекса в редакции, действующей в 2006—2007 годах и в настоящее время, местом реализации услуг по предоставлению морских судов по договору фрахтования (включая договор аренды с экипажем), предполагающему перевозку на этих судах, признается территория Российской Федерации, если данные услуги оказываются российской организацией и пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. При этом в соответствии с подпункта 5 пункта 1.1 данной статьи Кодекса местом реализации услуг, непосредственно связанных с фрахтованием и не перечисленных в указанном подпункте 4.1 пункта 1 статьи 148 Кодекса, территория Российской Федерации не признается. Поэтому местом реализации услуг по предоставлению морских судов с экипажем во временное пользование для осуществления видов деятельности за пределами территории Российской Федерации, не перечисленных в подпункте 4.1 пункта 1 статьи 148 Кодекса, оказываемых российскими организациями российским организациям, территория Российской Федерации не признается.

Необходимо отметить, что на основании статьи 67 Конституции Российской Федерации территория Российской Федерации включает в себя территории ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, а также воздушное пространство над ними. При этом согласно статье 2 Федерального закона от 31 июля 1998 года № 155-ФЗ "О внутренних морских водах, территориальном море и прилежащей зоне Российской Федерации" под территориальным морем понимается примыкающий к сухопутной территории или к внутренним морским водам морской пояс шириной 12 морских миль.

В соответствии со статьей 1 Федерального закона от 17 декабря 1998 года № 191-ФЗ "Об исключительной экономической зоне Российской Федерации" исключительной экономической зоной Российской Федерации является морской район, находящийся за пределами территориального моря Российской Федерации и прилегающий к нему, с особым правовым режимом.

Таким образом, исключительная экономическая зона Российской Федерации не является территорией Российской Федерацией.

Учитывая изложенное, по нашему мнению, местом реализации услуг по сдаче в аренду морских судов с экипажем для вылова водных биологических ресурсов в исключительной экономической зоне Российской Федерации, оказываемых российской организацией российским организациям в 2006—2007 годах, территория Российской Федерации не признавалась и указанные услуги объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации не являлись.

Одновременно сообщаем, что направляемое мнение имеет информационно-разъяснительный характер и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики

Н.А. Комова

Вопрос. О применении НДС в отношении услуг по сдаче в субаренду (субфрахтование на время) морских судов с экипажем для вылова водных биологических ресурсов в исключительной экономической зоне Российской Федерации, оказываемых российской организацией российским организациям в 2006—2009 годах.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 10 августа 2009 года № 03-07-08/180

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел обращения о применении налога на добавленную стоимость в отношении услуг по сдаче в субаренду (субфрахтование на время) морских судов с экипажем для вылова водных биологических ресурсов в исключительной экономической зоне Российской Федерации, оказываемых российской организацией российским организациям в 2006—2009 годах, и сообщает следующее.

Подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) установлено, что объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Согласно нормам статьи 148 Кодекса в редакции, действующей с 2006 года, местом реализации услуг по предоставлению морских судов по договору фрахтования (включая договор аренды с экипажем), предполагающему перевозку на этих судах, признается территория Российской Федерации, если данные услуги оказываются российской организацией и пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. При этом в соответствии с подпунктом 5 пункта 1.1 данной статьи Кодекса местом реализации услуг, непосредственно связанных с фрахтованием и не перечисленных в указанном подпункте 4.1 пункта 1 статьи 148 Кодекса, территория Российской Федерации не признается.

На основании положений статей 198 и 202 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации по договору фрахтования судна на время судовладелец предоставляет фрахтователю судно в пользование на определенный срок для перевозок грузов, пассажиров или иных целей торгового мореплавания. Фрахтователь, в свою очередь, по договору субфрахтования судна на время может заключить от своего имени договоры фрахтования судна на время с третьими лицами. При этом в соответствии с нормами статьи 2 данного Кодекса под торговым мореплаванием понимается деятельность, связанная с использованием судов, в том числе для рыболовства.

Поэтому местом реализации услуг по предоставлению морских судов с экипажем во временное пользование для осуществления видов деятельности за пределами территории Российской Федерации, не перечисленных в подпункте 4.1 пункта 1 статьи 148 Кодекса, оказываемых российскими организациями российским организациям, территория Российской Федерации не признается.

Необходимо отметить, что на основании статьи 67 Конституции Российской Федерации территория Российской Федерации включает в себя территории ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, а также воздушное пространство над ними. При этом согласно статье 2 Федерального закона от 31 июля 1998 года № 155-ФЗ "О внутренних морских водах, территориальном море и прилегающей зоне Российской Федерации" под территориальным морем понимается примыкающий к сухопутной территории или к внутренним морским водам морской пояс шириной 12 морских миль.

В соответствии со статьей 1 Федерального закона от 17 декабря 1998 года № 191-ФЗ "Об исключительной экономической зоне Российской Федерации" исключительной экономической зоной Российской Федерации является морской район, находящийся за пределами территориального моря Российской Федерации и прилегающий к нему, с особым правовым режимом.

Таким образом, исключительная экономическая зона Российской Федерации не является территорией Российской Федерацией.

Учитывая изложенное, по нашему мнению, местом реализации услуг по сдаче в субаренду (субфрахтование на время) морских судов с экипажем для вылова водных биологических ресурсов в исключительной экономической зоне Российской Федерации, оказываемых российской организацией российским организациям в 2006—2009 годах, территория Российской Федерации не признается и указанные услуги объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации не являются.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России от 7 августа 2007 года № 03-02-07/2-138 направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики

Н.А. Комова

Вопрос. О порядке налогообложения НДС оказываемых российскими организациями услуг по предоставлению морских судов с экипажем во временное пользование рыбодобывающим организациям для добычи (вылова) водных биологических ресурсов за пределами территории Российской Федерации.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 13 мая 2010 года № ШС-20-3/658

Федеральная налоговая служба рассмотрела письмо по вопросу, касающемуся порядка применения налога на добавленную стоимость в отношении оказываемых российскими организациями услуг по предоставлению морских судов с экипажем во временное пользование рыбодобывающим организациям в целях добычи водных биологических ресурсов за пределами территории Российской Федерации, и сообщает следующее.

Согласно статье 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Налоговый кодекс) объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признается реализация работ (услуг) на территории Российской Федерации.

Статьей 148 Налогового кодекса установлен механизм определения места реализации работ (услуг).

По общему правилу место реализации работ (услуг) определяется по месту осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги). Подпункты 1—4.1 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса являются исключением из данного правила.

Подпунктом 4.1 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса установлено, что местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, если услуги по перевозке и (или) транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и (или) транспортировкой (за исключением услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой и (или) транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита), оказываются (выполняются) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями в случае, если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации.

Местом реализации услуг также признается территория Российской Федерации, если транспортные средства по договору фрахтования, предполагающему перевозку (транспортировку) на этих транспортных средствах, предоставляются российскими организациями и индивидуальными предпринимателями и пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. При этом транспортными средствами признаются воздушные, морские суда и суда внутреннего плавания, используемые для перевозок товаров и (или) пассажиров водным (морским, речным), воздушным транспортом.

В случае если российской организацией или индивидуальным предпринимателем осуществляются операции по предоставлению в пользование морских судов по

договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, не предполагающему перевозку (транспортировку), место реализации данных услуг определяется в соответствии с подпунктом 5 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса. Согласно подпункту 5 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, если деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории Российской Федерации (в части выполнения работ (оказания услуг), не предусмотренных подпунктами 1—4.1 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса).

Согласно пункту 2 статьи 148 Налогового кодекса местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, выполняющих виды работ (оказывающих виды услуг), не предусмотренные подпунктом 1—4.1 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса, считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия этой организации или индивидуального предпринимателя на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации, а при ее отсутствии — на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации, места нахождения постоянного представительства в Российской Федерации (если работы выполнены (услуги оказаны) через это постоянное представительство) либо места жительства индивидуального предпринимателя.

При этом в целях главы 21 Налогового кодекса местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые предоставляют в пользование морские суда или суда внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, а также услуги по перевозке, не признается территория Российской Федерации, если перевозка осуществляется между портами, находящимися за пределами территории Российской Федерации.

С учетом изложенного в том случае, если морские суда предоставляются по договорам фрахтования, не предполагающим перевозку (транспортировку), то есть когда отношения сторон регулируются договором аренды, а не договором перевозки, положения абзаца 2 пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса в отношении указанных услуг не применяются, а место реализации этих услуг определяется в соответствии с подпунктом 5 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса и с учетом положений абзаца 1 пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса.

Таким образом, в случае предоставления российской организацией или индивидуальным предпринимателем транспортных средств по договору фрахтования, не предполагающему перевозку (транспортировку), местом реализации данных услуг признается территория Российской Федерации. При этом российская организация или индивидуальный предприниматель, оказывающие данные услуги, обязаны исчислить в общеустановленном порядке и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога на добавленную стоимость.

Указанная позиция ФНС России подтверждена постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13 октября 2009 года № 6508/09.

Принимая во внимание изложенное выше, по мнению ФНС России, освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость (в том числе путем непризнания объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость) услуг

по предоставлению морских судов с экипажем во временное пользование рыбодобывающим организациям для добычи (вылова) водных биологических ресурсов за пределами территории Российской Федерации возможно реализовать путем внесения соответствующих изменений в главу 21 Налогового кодекса. В связи с этим обращаем также внимание на то, что соответствующее заключение по законопроекту, предусматривающему в том числе корректировку положений статьи 148 Налогового кодекса, было направлено в Минфин России письмом от 20 апреля 2010 года № ШС-20-3/545.

Действительный государственный советник
Российской Федерации 2 класса

С.Н. Шульгин

МИНИСТЕРСТВО ТРАНСПОРТА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(МИНТРАНС РОССИИ)

ЗАМЕСТИТЕЛЬ МИНИСТРА

Заместителю председателя
Комитета Совета Федерации
по бюджету

В.А. НОВИКОВУ

Уважаемый Вячеслав Александрович!

В связи с Вашим письмом от 15 октября 2010 года № 3.6-03/838 о проведении 11 ноября 2010 года "круглого стола" на тему "Вопросы применения норм законодательства Российской Федерации о налогах и сборах: разъяснения уполномоченных органов государственной власти и судебная практика" сообщаем следующее.

Минтранс России в рамках исполнения поручений Правительства Российской Федерации принимал участие в рассмотрении обращений российских судоремонтных организаций в части претензий налоговых органов по поводу единовременной уплаты сумм налога на добавленную стоимость, штрафов и пени, начисленных по результатам проведенных проверок в отношении произведенных в 2006—2008 годах работ по ремонту морских судов в период их стоянки в порту.

Позиция и предложения Минтранса России по данной проблеме были доведены письмами от 28 августа 2008 года № СА-15/6902 и от 15 октября 2010 года № ОВ-16/11514 (копии прилагаются) до сведения соответственно Минфина России и ФНС России и в настоящее время не изменились.

Минтранс России на заседании упомянутого "круглого стола" будет представлять консультант отдела судоходства Департамента государственной политики в области морского и речного транспорта Сыченикова Ольга Александровна.

Приложение: на 5 л.

27 октября 2010 г.

В.А. Олерский

МИНИСТЕРСТВО ТРАНСПОРТА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(МИНТРАНС РОССИИ)

ЗАМЕСТИТЕЛЬ МИНИСТРА

ФНС России

Минтранс России, рассмотрев по поручению Заместителя Председателя Правительства Российской Федерации — Министра финансов Российской Федерации А.Л. Кудрина от 14 сентября 2010 года № КА-П13-6329 обращение ОАО "Мурманский судоремонтный завод морского флота" по вопросу о недопущении банкротства завода в связи с предъявлением требования ИФНС по г. Мурманску о единовременной уплате сумм налога на добавленную стоимость (НДС), штрафов и пени, начисленных по результатам проведенных проверок в отношении произведенных в 2006—2008 годах работ по ремонту морских судов в период их стоянки в порту, в рамках своей компетенции сообщает следующее.

Минтранс России, подтверждая свою позицию по рассматриваемой проблеме, изложенную ранее в письме от 28 августа 2008 года № СА-15/6902 в адрес Минфина России (прилагается), дополнительно предлагает в целях ее возможного урегулирования принять во внимание следующие обстоятельства.

Письмом от 12 сентября 2006 года № ММ-6-03/924@ Федеральная налоговая служба России распространила письма Минфина России от 7 августа 2002 года № 04-03-08/30 и от 31 августа 2006 года № 03-04-15/162 "для сведения и использования в работе" по вопросу налогообложения налогом на добавленную стоимость услуг по ремонту морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах, в которых, в частности, подтверждалось, что в случаях, когда заводские причалы расположены на территориях портов, освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость работ (услуг) по ремонту судов, выполняемых судоремонтными заводами у таких причалов, правомерно.

Кроме того, о правомерности применения указанной льготы по НДС в указанных случаях также говорилось в письме заместителя руководителя ФНС России С.Н. Шульгина от 1 июля 2008 года № ШС-13-3/113 на обращение Комиссии Совета Федерации по национальной морской политике.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения, признается выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему или неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящиеся к налоговым периодам, в которых совершено правонарушение, независимо от даты издания такого документа).

В то же время более поздние разъяснения Минфина России (письма от 29 февраля 2008 года № 03-07-11/91 и от 16 июля 2008 года № 03-07-11/255) по данному вопросу содержат противоположную позицию.

В связи с этим, а также имея в виду наличие полярных подходов Минфина России и ФНС России по вопросу оснований предоставления предусмотренной подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 НК РФ налоговой льготы в виде освобождения от уплаты НДС в отношении операций по реализации работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах, по мнению Минтранса России, следует руководствоваться пунктом 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Данная позиция была также подтверждена постановлением Тринадцатого Арбитражного апелляционного суда от 2 июля 2009 года по делу № А42-7658/2008, вступившим в законную силу 13 октября 2009 года (постановление ФАС Северо-Западного округа от 13 октября 2009 года № А42-7658/2008) по спору между ОАО "Мурманский судоремонтный завод морского флота" и ИФНС по г. Мурманску о правомерности применения заводом вышеупомянутой налоговой льготы.

Для сведения сообщаем, что Минтранс России принимал в 2009 году участие совместно с Минфином России и Минэкономразвития России в подготовке проекта заключения Правительства Российской Федерации на проект федерального закона "О внесении изменений в статью 149 части второй Налогового кодекса Российской Федерации".

Согласно упомянутому проекту заключения, с учетом необходимости решения имеющейся проблемы было предложено дополнить действующую редакцию подпункта 23 пункта 2 статьи 149 НК РФ определением ремонтных работ и установить, что для целей налога на добавленную стоимость под ремонтом понимаются работы, направленные на поддержание морских судов и судов внутреннего плавания в исправном техническом состоянии в период их нахождения в эксплуатации, заключающиеся в устранении технических неисправностей, замене изношенных или вышедших из строя деталей, узлов и другие аналогичные работы.

Также обращаем внимание, что поручением Заместителя Председателя Правительства Российской Федерации — Министра финансов Российской Федерации А.Л. Кудрина от 16 января 2009 года № КА-П13-153 ФНС России поручалось проработать вопрос о предоставлении отсрочек (рассрочек) по уплате начисленных сумм налога на добавленную стоимость с целью недопущения банкротства судоремонтных организаций в связи с единовременной его уплатой.

С учетом изложенного действия налоговых органов в отношении судоремонтных заводов по взысканию задолженности за прошлые налоговые периоды по рассматриваемой ситуации, по мнению Минтранса России, должны быть приостановлены до выработки ФНС России механизма предоставления отсрочек (рассрочек) по уплате в связи с проведением указанных работ начисленных сумм налога на добавленную стоимость и принятия соответствующего федерального закона, содержащего четкие и определенные критерии предоставления налоговой льготы.

Приложение: на 2 л.

15 октября 2010 г.

В.А. Олерский

МИНИСТЕРСТВО ТРАНСПОРТА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(МИНТРАНС РОССИИ)

**СТАТС-СЕКРЕТАРЬ —
ЗАМЕСТИТЕЛЬ МИНИСТРА**

Статс-секретарю — заместителю
Министра финансов
Российской Федерации
С.Д. ШАТАЛОВУ

Уважаемый Сергей Дмитриевич!

Минтранс России, дополнительно рассмотрев по поручению Заместителя Председателя Правительства Российской Федерации — Министра финансов Российской Федерации А.Л. Кудрина от 15 августа 2008 года № КА-П13-5059 материалы о применении налога на добавленную стоимость (НДС) в отношении работ по ремонту морских судов и судов внутреннего водного плавания в период их стоянки в портах, а также о возможности приостановления действий налоговых органов по взысканию задолженности за прошлые налоговые периоды в связи с проведением указанных работ, в рамках своей компетенции сообщает следующее.

Минтранс России подтверждает свою позицию по рассматриваемому вопросу, изложенную ранее в письме от 4 июля 2008 года № СА-15/5028 в адрес Минфина России, и дополнительно предлагает в целях его возможного урегулирования принять во внимание правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации по отдельным вопросам налогового законодательства, суть которой сводится к следующему.

В пунктах 3 и 4 постановления от 27 мая 2003 года № 9-П Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что налоги могут считаться законно установленными лишь при условии, что в законе четко определены объекты налогообложения, налогооблагаемая база, суммы налоговых платежей, категории налогоплательщиков и иные существенные элементы налоговых обязательств, и только при соблюдении указанного условия на налогоплательщика может быть возложена закрепленная статьей 57 Конституции Российской Федерации обязанность и, следовательно, ответственность за ее неисполнение.

В случаях когда законом предусматриваются те или иные льготы, освобождающие от уплаты налогов или позволяющие снизить сумму налоговых платежей, применительно к соответствующим категориям налогоплательщиков обязанность платить законно установленные налоги предполагает необходимость их уплаты лишь в той части, на которую не распространяются, и именно в этой части на таких налогоплательщиков возлагается ответственность за неуплату законно установленных налогов.

Следовательно, недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от

уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и, соответственно, оптимального вида платежа.

В силу конституционного принципа равенства всех перед законом и судом (часть 1 статьи 19 Конституции Российской Федерации) запреты и иные установления, закрепляемые в законе, должны быть определенными, ясными, недвусмысленными.

С учетом изложенного, а также имея в виду наличие в настоящее время полярных подходов Минфина России и ФНС России по вопросу оснований предоставления предусмотренной подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации налоговой льготы в виде освобождения от уплаты НДС в отношении операций по реализации работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах, Минтранс России полагает, что упомянутая правовая норма нуждается в соответствующей доработке путем закрепления в ней более четких, определенных критериев предоставления указанной льготы.

При этом в отношении возможных действий налоговых органов по "взысканию задолженности за прошлые налоговые периоды по рассматриваемой ситуации, по мнению Минтранса России, следует также руководствоваться пунктом 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Минтранс России готов в пределах своей компетенции принять участие в рассмотрении соответствующего проекта нормативного правового акта при его поступлении в установленном порядке.

28 августа 2008 г.

С.А. Аристов

МИНФИН РОССИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА
(ФНС России)

ЗАМЕСТИТЕЛЬ РУКОВОДИТЕЛЯ

Федеральное Собрание
Российской Федерации
Комитет Совета Федерации
по бюджету

Федеральная налоговая служба, рассмотрев обращение Комитета Совета Федерации по бюджету от 15 октября 2010 года № 3.6-03/838, сообщает следующее.

1. По вопросу применения судоремонтными заводами России льготы по НДС, предусмотренной подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии с подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождаются работы (услуги, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах.

Таким образом, указанной нормой установлено, что освобождение от налогообложения предоставляется при соблюдении двух условий: услуги по ремонту должны оказываться в пределах территории порта и во время стоянки судна.

Согласно пункту 1 статьи 11 Кодекса институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Кодексом.

Статьей 9 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации установлено, что порт — это комплекс сооружений, предназначенных для обслуживания судов и пассажиров, а также осуществления операций с грузами и других услуг, обычно оказываемых в порту.

Поэтому вышеуказанное освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость должно применяться при оказании услуг на территориях портов по ремонту судов, входящих в порты не специально для ремонта, а в целях торгового мореплавания, перевозки пассажиров, осуществления операций с грузами и тому подобное.

Указанная позиция подтверждена сложившейся судебной практикой: постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.09.2007 № 4566/07, постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 19.02.2009 по делу № А32-8688/2008-4/193, постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 15.09.2008 по делу № А32-22541/2007-14/481 (определением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29.01.2009 № ВАС-97/09 Заявителю отказано в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации), постановление ФАС Северо-Западного округа от 31.07.2009 по делу № А42-9021/2006, постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.10.2009 по делу № А42-7658/2008, постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 06.10.2004 по делу № А32-16549/2003-19/494-22/70 и другие.

Федеральная налоговая служба считает, что внесение изменений в Кодекс, предусматривающих освобождение от налога на добавленную стоимость работ по ремонту морских судов, выполняемых судоремонтными заводами, независимо от вида ремонта и назначения судов, создаст прецедент для постановки аналогичных вопросов в отношении работ по ремонту воздушных судов и других транспортных средств, что в конечном счете приведет к потерям доходов федерального бюджета.

В связи с этим, а также принимая во внимание, что одним из основных направлений налоговой политики является создание равного режима налогообложения для всех субъектов экономической деятельности, вышеуказанное предложение не подерживается.

2. По вопросу обложения налогом на добавленную стоимость сделок по фрахтованию судов рыбопромыслового флота за пределами территории Российской Федерации.

Согласно статье 146 Кодекса объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признается реализация работ (услуг) на территории Российской Федерации.

Статьей 148 Кодекса установлен механизм определения места реализации работ (услуг).

По общему правилу место реализации работ (услуг) определяется по месту осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги). Подпункты 1—4.1 пункта 1 статьи 148 Кодекса являются исключением из данного правила.

Подпунктом 4.1 пункта 1 статьи 148 Кодекса установлено, что местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, если услуги по перевозке и (или) транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и (или) транспортировкой (за исключением услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой и (или) транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита), оказываются (выполняются) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями в случае, если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации.

Местом реализации услуг также признается территория Российской Федерации, если транспортные средства по договору фрахтования, предполагающему перевозку (транспортировку) на этих транспортных средствах, предоставляются российскими организациями и индивидуальными предпринимателями и пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. При этом транспортными средствами признаются воздушные, морские суда и суда внутреннего плавания, используемые для перевозок товаров и (или) пассажиров водным (морским, речным), воздушным транспортом.

В случае, если российской организацией или индивидуальным предпринимателем осуществляются операции по предоставлению в пользование морских судов по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, не предполагающему перевозку (транспортировку), место реализации данных услуг определяется в соответствии с подпунктом 5 пункта 1 статьи 148 Кодекса. Согласно данному подпункту местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, если деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории Российской Федерации

(в части выполнения работ (оказания услуг), не предусмотренных подпунктами 1—4.1 пункта 1 статьи 148 Кодекса).

Согласно пункту 2 статьи 148 Кодекса местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, выполняющих виды работ (оказывающих виды услуг), не предусмотренные подпунктами 1—4.1 пункта 1 статьи 148 Кодекса, считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия этой организации или индивидуального предпринимателя на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации, а при ее отсутствии — на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации, места нахождения постоянного представительства в Российской Федерации (если работы выполнены (услуги оказаны) через это постоянное представительство) либо места жительства индивидуального предпринимателя.

При этом в целях главы 21 Кодекса местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые предоставляют в пользование морские суда или суда внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, а также услуги по перевозке, не признается территория Российской Федерации, если перевозка осуществляется между портами, находящимися за пределами территории Российской Федерации.

С учетом изложенного в том случае, если морские суда предоставляются по договорам фрахтования, не предполагающим перевозку (транспортировку), то есть когда отношения сторон регулируются договором аренды, а не договором перевозки, положения абзаца 2 пункта 2 статьи 148 Кодекса в отношении указанных услуг не применяются, а место реализации этих услуг определяется в соответствии с подпунктом 5 пункта 1 статьи 148 Кодекса и с учетом положений абзаца 1 пункта 2 статьи 148 Кодекса.

Таким образом, в случае предоставления российской организацией или индивидуальным предпринимателем транспортных средств по договору фрахтования, не предполагающему перевозку (транспортировку), местом реализации данных услуг признается территория Российской Федерации. При этом российская организация или индивидуальный предприниматель, оказывающие данные услуги, обязаны исчислить в общеустановленном порядке и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога на добавленную стоимость.

Указанная позиция ФНС России также подтверждена судебной практикой: постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13.10.2009 № 6508/09, постановление ФАС Дальневосточного округа от 16.06.2009 по делу № А51-9489/2008 (определением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 06.11.2009 № ВАС-11714/09 Заявителю отказано в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации), постановление ФАС Дальневосточного округа от 27.04.2009 по делу № А51-11763/2008 (определением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.10.2009 № ВАС-9603/09 Заявителю отказано в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации), постановление ФАС Дальневосточного округа от 02.02.2010 по делу № А59-2249/2009 (определением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.04.2010 № ВАС-3998/10 Заявителю отказано в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации).

Принимая во внимание изложенное выше, по мнению ФНС России, освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость (в том числе путем непризнания объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость) услуг по предоставлению морских судов с экипажем во временное пользование рыбодобывающим организациям для добычи (вылова) водных биологических ресурсов за пределами территории Российской Федерации возможно реализовать путем внесения соответствующих изменений в главу 21 Кодекса.

Соответствующее заключение по законопроекту, предусматривающему в том числе корректировку положений статьи 148 Кодекса, было направлено в Минфин России письмом от 20.04.2010 № ШС-20-3/545.

Действительный государственный
советник Российской Федерации 2 класса

С.Н. Шульгин

26 октября 2010 г.

АНАЛИТИЧЕСКАЯ ЗАПИСКА

По вопросу применения подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации

Норма: *"...от налогообложения НДС освобождается "выполнение работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также лоцманская проводка"*

Буквальное содержание нормы указывает, что льгота предоставляется только в тех случаях, когда услуги по ремонту и обслуживанию осуществляются "в период стоянки в портах". Поскольку НК РФ не вводит признаков, определяющих, что такое "стоянка судна", для целей применения льготы, налогоплательщики (судоремонтные предприятия) при исчислении налога исходили из того, что льгота применяется безотносительно к тому, где осуществляется стоянка — у причала или в доке на судовой верфи (лишь бы место стоянки относилось к территории порта).

По мнению налогоплательщиков, законодателем в подпункте 23 пункта 2 статьи 149 НК РФ не уточнены виды ремонтных работ, в связи с чем производимый ремонт судна во время стоянки в порту подпадает под действие условий, предусмотренных названной правовой нормой. По мнению налоговых органов, следует разграничивать обслуживание и ремонт во время стоянки судна и плановое техническое обслуживание и ремонт судна в доках, на судовой верфи, в мастерских и т. п.

Льгота, по мнению налоговых органов, применяется только в первом случае. В тех случаях, когда ремонтные работы осуществлялись для проведения планового ремонта, предполагающего вывод судна из эксплуатации, налоговые органы считали и считают, что у налогоплательщика нет оснований для освобождения от налогообложения в соответствии с подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 НК РФ, хотя бы даже стоянка судна осуществлялась на территории порта.

В связи с расхождением в позициях возникли налоговые споры. Они оказались осложнены тем, что позиция налогового ведомства и Минфина России не была постоянной. Так, в письме от 7 августа 2002 года № 04-03-08/30 Минфин России указал, что услуги по ремонту судов, выполняемые судоремонтными заводами у заводских причалов, облагаются НДС. Позже, в письме от 31 августа 2006 года № 03-04-15/162 было отмечено, что в случаях, когда заводские причалы расположены на территориях портов, освобождение от налогообложения НДС работ (услуг) по ремонту судов, выполняемых судоремонтными заводами у таких причалов, правомерно.

Суды первых и кассационных инстанций принимали по указанному вопросу различные решения, в итоге спор был рассмотрен на Президиуме ВАС РФ. В **постановлении Президиума ВАС РФ от 25 сентября 2007 года № 4566/07** было отмечено, что *"не может толковаться как проведение работ по обслуживанию судна ремонт судна, прибывшего на предприятие с целью осуществления ремонта в специализированных доках и на судовой верфи, с выводом его из эксплуатации. Ремонт судна, выполняемый в доках и на судовой верфи судоремонтных и судостроительных заводов, не равнозначен ремонту, связанному с обслуживанием судов во время их стоянки в портах, поэтому с опе-*

раций по реализации работ по заводскому обслуживанию и плановому ремонту предприятие обязано исчислять и уплачивать в бюджет налог на добавленную стоимость в общеустановленном порядке".

Таким образом, Президиумом ВАС РФ было поддержано толкование правовой нормы, которое предлагалось налоговыми органами. Впоследствии в соответствии с данным толкованием принимаются и другие судебные акты по делам с аналогичными обстоятельствами (см. определения ВАС РФ от 23 июня 2010 года № ВАС-7641/10, от 23 июня 2010 года № ВАС-7387/10, от 23 июня 2010 года № ВАС-7289/10 и др.), где также содержится вывод о том, что к льготированной операции не может быть отнесен целевой плановый ремонт находящегося в порту судна, которое не может функционировать в период ремонта. А нахождение судоремонтного завода на территории порта не является безусловным основанием для признания правомерным применения льготы по НДС.

Один из налогоплательщиков обратился в Конституционный Суд Российской Федерации с жалобой, в которой оспаривается конституционность указанной нормы. **Определением от 22 апреля 2010 года № 588-О-О** суд отказал в принятии жалобы к рассмотрению. При этом он установил, что *"законодатель, отказавшись от определения понятий "морской порт" и "стоянка в порту" в налоговом законе, исходил из необходимости применения этих понятий для целей освобождения соответствующих операций от налогообложения в том значении, которое им придано отраслевым законодательством. Такой подход позволяет избежать ограничительного толкования указанных понятий в рамках налогового закона для целей освобождения операций от обложения налогом на добавленную стоимость, а следовательно, не может рассматриваться как нарушающий конституционные права заявителя"*.

То есть Конституционный Суд Российской Федерации еще раз подчеркнул недопустимость ограничительного толкования закона и указал на то, что понятия *"морской порт"* и *"стоянка в порту"* должны быть использованы в том значении, в котором они используются в отраслевом законодательстве (в силу статьи 11 НК РФ). Открытым остался главный вопрос, насколько данное Президиумом ВАС РФ толкование соответствует отраслевому законодательству: Кодексу торгового мореплавания Российской Федерации, где дано определение понятия "морской порт"; Федеральному закону от 8 ноября 2007 года № 261-ФЗ "О морских портах в Российской Федерации", где определены полномочия органов исполнительной власти; приказу Министерства транспорта Российской Федерации от 20 августа 2009 года № 140, которым утверждены Общие правила плавания и стоянки судов в морских портах Российской Федерации и на подходах к ним, в которых указаны в том числе виды стоянки в порту.

По вопросу применения абзаца второго пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации

Норма: "В целях настоящей главы местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые предоставляют в пользование воздушные суда, морские суда или суда внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, а также услуги по перевозке, не признается территория Российской Федерации, если перевозка осуществляется между портами, находящимися за пределами территории Российской Федерации".

Буквальное содержание названной правовой нормы допускает двойное толкование. С одной стороны, налогоплательщик может прочесть норму так, что объект налогообложения не образуется в двух случаях: (1) при передаче судна по договору фрахтования (вообще); (2) при оказании самим налогоплательщиком услуг по перевозке грузов и пассажиров, если такая перевозка осуществляется между иностранными портами (то есть условие перевозки между иностранными портами относится только к случаю оказания услуг перевозки).

С другой стороны, норма может быть прочтена так, что условие об *"осуществлении перевозки между портами, находящимися за пределами территории Российской Федерации"*, имеет отношение не только к случаям оказания услуг перевозки, но и к случаям фрахтования. То есть передача судов во фрахт не образует объекта налогообложения, только если суда используются для перевозки грузов или пассажиров. Поэтому в соответствии с подпунктом 5 пункта 1 статьи 148 НК РФ территория Российской Федерации будет считаться местом реализации таких работ (услуг) в случае, если лицо, предоставляющее транспортные средства по указанному договору фрахтования, осуществляет деятельность на территории Российской Федерации.

Естественно, что налогоплательщики понимали значение указанной нормы по первому варианту прочтения и при передаче судов во фрахт не облагали указанную операцию НДС безотносительно к тому, в каких целях судно использовалось фрахтователем (для перевозки или в иных целях). Позиция налоговых органов по второму варианту прочтения указанной правовой нормы. В случаях, когда суда использовались для *"осуществления рыбопромысловой деятельности"* (или, например, *"для вылова водных биологических ресурсов"*, в *"научно-исследовательских целях"* и т. п.), налоговая инспекция констатировала ошибочное применение налогоплательщиком данной нормы и начисляла налог. По мнению налоговых органов, при этом не имело значения место осуществления деятельности фрахтователя и территория добычи (ловли) таких ресурсов.

Налогоплательщики, принимая во внимание пункт 7 статьи 3 НК РФ (о толковании всех неустраиваемых противоречий Кодекса в пользу налогоплательщика), не соглашались со вторым вариантом трактовки указанной нормы, что и порождало типовые налоговые споры. При рассмотрении споров суды первых инстанций нередко поддерживали позицию налогоплательщиков. Однако при восхождении споров на уровень кассационных инстанций практика в основном складывалась не в пользу налогоплательщиков.

Возникшая неопределенность была устранена Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации в постановлении Президиума ВАС РФ от 13 октября 2009 года № 6508/09. Суд поддержал позицию налогового ведомства. При вынесении решения судьи исходили из того, что анализ указанного абзаца в его взаимосвязи со всеми другими положениями статьи 148 НК РФ свидетельствует, что в этом абзаце законодатель наряду с услугами по перевозке специально упоминает операции по фрахтованию транспортных судов на время, предполагающее перевозку на них грузов или пассажиров. Указанная логика сформировала последующую судебную практику и просматривается в *"отказных"* определениях ВАС РФ (например, определения от 02.12.2009 № ВАС-10914/09, от 24.02.2010 № ВАС-1243/10, от 12.04.2010 № ВАС-3998/10).

Суды исходят из того, что налогоплательщик, предоставляя в аренду суда, например *"для осуществления рыбопромысловой деятельности"*, *"для вылова водных биологических ресурсов"*, в *"научно-исследовательских целях"* и т. п., предоставляет

их в целях, не связанных с перевозкой грузов или пассажиров между портами, находящимися за пределами таможенной территории Российской Федерации. Следовательно, в соответствии с абзацем 1 пункта 2 статьи 148 НК РФ местом реализации таких услуг является Российская Федерация, и налогоплательщик обязан уплачивать НДС, реализуя названные услуги.

Общие замечания и предложения

Требование об определенности налогового права вытекает из конституционных положений о законности налога (статья 57 Конституции Российской Федерации) и о равенстве всех перед законом (статья 19 Конституции), поскольку такое равенство может быть обеспечено лишь при условии единообразного понимания и толкования нормы всеми правоприменителями. Неопределенность правовой нормы допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе правоприменения и неизбежно ведет к производству (что было отмечено в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 15 июля 1999 года № 11-П).

В пункте 6 статьи 3 НК РФ установлено, что "акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый *точно знал*, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить". При этом НК РФ устанавливает правила на тот случай, если акты законодательства о налогах и сборах оказались сформулированы противоречиво. Пункт 7 статьи 3 НК РФ гласит, что "все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов)".

На основании статьи 111 НК РФ к обстоятельствам, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения, относится выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа).

В силу пункта 8 статьи 75 НК РФ *не начисляются пени на сумму недоимки*, которая образовалась у налогоплательщика в результате выполнения письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (отчетным) периодам, по которым образовалась недоимка, независимо от даты издания такого документа). Данное положение применяется в отношении письменных разъяснений, данных уполномоченными органами *после 31 декабря 2006 года*.

Однако от риска доначисления суммы налога налогоплательщик не застрахован. К сожалению, неопределенность правовой нормы сегодня образует основной налоговый риск в сфере налоговых отношений. Минфин и налоговые органы используют свои методы устранения неопределенности — издают многочисленные разъяснения в адрес налогоплательщиков. В судебном правоприменении неопределенности устраняются путем судебного толкования. После того как Президиум ВАС РФ сформулировал свою позицию по конкретному вопросу, судебные решения первых, апелляционных и кассационных инстанций неизбежно приходят к "общему знаменателю".

С одной стороны, такой подход можно приветствовать, ведь любая определенность в толковании правовой нормы лучше неопределенности. Однако имеется и ряд проблем.

Первая состоит в том, что устранение неопределенности в судебном правоприменении и принятие того или иного толкования не означает, что точно такое же толкование будет принято исполнительной властью в непосредственном правоприменении. Если судебное толкование происходит в пользу налогоплательщиков, то, как правило, налоговые органы не торопятся отказываться в своих разъяснениях от ранее сформулированных точек зрения. Противоречия могут наблюдаться годами. И никто не несет за это ответственность.

Вторая проблема видится в том, что в условиях, когда решение суда не имеет силы закона (непрецедентная система права), возникает вопрос о ретроспективном применении закона в данном толковании. Это открывает налоговым органам возможность применять "новое" значение нормы к прошлой деятельности налогоплательщика. В конечном итоге налоговый результат деятельности становится для налогоплательщика непредсказуемым.

Сам по себе факт рассмотрения дела Президиумом ВАС РФ, когда мотивировка соответствующего постановления связана именно с толкованием того или иного правила налогообложения, по нашему мнению, уже указывает на наличие в прошлом неопределенности в законодательстве. Кроме того, на наличие неопределенности (в форме неоднозначного прочтения) указывает противоречивая судебная практика на уровне кассационных инстанций, а также неоднозначное прочтение нормы самими налоговыми органами. Поэтому переменчивая позиция Минфина и ФНС России в том или ином вопросе (если, конечно, она не продиктована толкованием, данным на уровне высших судов) также должна рассматриваться как признак неопределенности (неоднозначности) закона с вытекающими правами для налогоплательщика.

Ситуации, когда налоговые органы продолжают применять закон вопреки сложившему толкованию на уровне ВАС Российской Федерации, следует признавать недопустимыми. За такие действия должна быть установлена ответственность должностных лиц налоговых органов.

Было бы неверно вообще ограничивать Минфин России в праве давать разъяснения по вопросам применения налогового законодательства. Однако нужно ограничить исполнительную власть в возможностях давать разъяснения норм права, вступающие в противоречие с мнением судебной власти, установленном на уровне высших судов.

Полагаем, что указанное ограничение должно быть введено, с одной стороны, путем установления ответственности должностных лиц за умышленное введение налогоплательщиков в заблуждение относительно содержания и смысла той или иной правовой нормы. С другой — путем установления нормы, обязывающей исполнительную власть (налоговые органы) следовать при практическом применении закона данному судебному толкованию в любых случаях, а не только в тех, когда это толкование выгодно государству. Следует негативно отнестись к случаям, когда, получив "нужное" толкование закона на уровне ВАС РФ, налоговые органы настаивают на том, чтобы применять закон в истолкованном значении к деятельности налогоплательщика, которая осуществлялась до этого (то есть когда ему не могло быть известно о том, что толкование закона будет именно таким). При таких обстоятельствах прошлая деятельность налогоплательщика не может оцениваться с позиций данного

судом толкования. Эту деятельность следует рассматривать как осуществляемую в условиях неопределенности закона. Поэтому к такой деятельности не должно предъявляться претензий, соответствующих новому толкованию.

Таким образом, обсуждаемая ситуация с судоремонтными заводами — продукт неопределенности в налоговом праве, выразившейся в форме возможности неоднозначного прочтения правовой нормы. В итоге это создало угрозу банкротства целой отрасли. Для недопущения подобного развития событий предлагается законодательно:

1. Определить и закрепить признаки неопределенности (неоднозначности) в законодательстве о налогах и сборах.
2. Определить, что толкование нормы, данное на уровне Президиума ВАС РФ в конкретном деле, является способом устранения неопределенности закона и должно применяться не только судами, но и налоговыми органами при рассмотрении дел о налоговых правонарушениях.
3. Обеспечить единообразное применение норм НК РФ судами, Минфином России и налоговыми органами.
4. Внести корректировки в НК РФ, с тем чтобы, с одной стороны, исключить возможность ретроспективного применения закона в истолкованном значении (в ситуации ухудшения положения налогоплательщиков), с другой — открыть для налогоплательщика возможность применения закона в свою пользу, если он вел деятельность в условиях неопределенности.

Вопросы применения норм законодательства Российской Федерации о налогах и сборах: разъяснения уполномоченных органов государственной власти и судебная практика

В соответствии с подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также лоцманская проводка.

Неоднозначность правоприменения подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Кодекса стала предметом рассмотрения в Высшем Арбитражном Суде Российской Федерации, который в постановлении от 25 сентября 2007 года № 4566/07 сделал следующий вывод.

Ремонт судна, выполняемый в доках и на судовой верфи судоремонтных и судостроительных заводов, не равнозначен ремонту, связанному с обслуживанием судов во время их стоянки в портах. В связи с этим с операций по реализации работ по заводскому обслуживанию и плановому ремонту предприятие обязано исчислять и уплачивать в бюджет налог на добавленную стоимость в общеустановленном порядке.

В целях устранения различных подходов к толкованию подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Кодекса Росрыболовство направило в Минпромторг России предложение о включении в комплекс мер, направленных на стимулирование строительства и модернизации судов рыбопромыслового флота на российских судостроительных верфях, мероприятия по внесению изменения в Кодекс в части определения перечня и объема освобождаемых от налогообложения ремонтных работ, проводимых на судах со сроком вывода судна из эксплуатации не более чем на 2 месяца.

Отношения, возникающие из торгового мореплавания, регулируются Кодексом торгового мореплавания Российской Федерации, в котором под торговым мореплаванием понимается, в частности, деятельность, связанная с использованием судов для рыболовства.

Кодексом торгового мореплавания Российской Федерации установлено, что 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 (статья 198).

По договору фрахтования судна без экипажа (бербоут-чартеру) судовладелец обязуется за обусловленную плату (фрахт) предоставить фрахтователю в пользование и во владение на определенный срок не укомплектованное экипажем и не снаряженное судно для перевозок грузов, пассажиров или для иных целей торгового мореплавания (статья 211).

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 Кодекса объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Порядок признания территории Российской Федерации местом реализации работ (услуг) в целях НДС установлен нормами статьи 148 Кодекса.

В соответствии с подпунктом 4.1 пункта 1 статьи 148 Кодекса местом реализации услуг по перевозке и (или) транспортировке, а также услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой и (или) транспортировкой, признается территория Российской Федерации, если транспортные средства по договору фрахтования, предполагающему перевозку (транспортировку) на этих транспортных средствах, предоставляются российскими организациями и индивидуальными предпринимателями и пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации.

Согласно подпункту 5 пункта 1.1 статьи 148 Кодекса местом реализации работ (услуг) не признается территория Российской Федерации, если услуги по перевозке (транспортировке) и услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой, транспортировкой, фрахтованием, не перечислены в подпункте 4.1 пункта 1 статьи 148 Кодекса.

По мнению Росрыболовства, услуги, непосредственно связанные с перевозкой, транспортировкой, фрахтованием, при оказании которых пункт отправления и пункт назначения находятся за пределами Российской Федерации, не признаются объектом налогообложения НДС.

Территория Российской Федерации не признается местом реализации услуг, оказываемых российскими организациями, по предоставлению в аренду судов для вылова рыбы за пределами территории Российской Федерации, и такие услуги не подлежат налогообложению НДС на территории Российской Федерации.

Вышеизложенная позиция касается, в частности, ситуации, когда судно (в том числе с экипажем) предоставляется во фрахт для рыболовства в исключительной экономической зоне Российской Федерации, которая в силу пункта 1 статьи 67 Конституции Российской Федерации и пункта 1 статьи 1 Федерального закона от 17 декабря 1998 года № 191-ФЗ "Об исключительной экономической зоне Российской Федерации" не является территорией Российской Федерации.

Это подтверждается разъяснениями Минфина России от 5 июня 2007 года № 03-07-08/140, от 17 июля 2009 года № 03-07-08/156 и от 10 августа 2009 года № 03-07-08/180.

С учетом вышеизложенного Росрыболовство считает, что если рыболовство и перевозки осуществлялись по договору фрахтования судна за пределами Российской Федерации, то основания для налогообложения НДС таких операций отсутствуют, соответственно, это не может быть определено налоговыми органами по результатам налоговой проверки как неуплата или неполная уплата сумм НДС в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления НДС или других неправомерных действий (бездействия) и не может являться основанием для привлечения налоговыми органами к ответственности за налоговое правонарушение.

В части постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13 октября 2009 года № 6508/09 необходимо отметить, что данное постановление не содержит общих правовых норм и правил, конкретизирующих нормативные предписания, и принято исходя из условий, сложившихся между конкретными участниками определенных правоотношений, которые могут не совпадать с условиями по другим аналогичным сделкам.

ТЕЗИСЫ
выступления президента Ассоциации добытчиков минтая
Г.С. Зверева
на заседании "круглого стола" на тему
"Вопросы применения норм законодательства
Российской Федерации о налогах и сборах:
разъяснения уполномоченных органов государственной власти
и судебная практика"

Первоначальная формулировка абзаца 2 пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации (в ред. от 5 августа 2000 года) звучала так:

"В целях настоящей главы местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые оказывают услуги по сдаче в аренду воздушных судов, морских судов или судов внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, а также услуги по перевозке, признается, соответственно, место фактического оказания услуг по управлению и технической эксплуатации предоставляемых в аренду указанных судов и место оказания услуг по перевозке".

Поскольку рыбаки, как правило, передавали в аренду и принимали из аренды рыбопромысловые суда в исключительной экономической зоне Российской Федерации, такие операции не подлежали налогообложению по НДС, поскольку территория Российской Федерации не являлась местом оказания услуг.

Сложности с определением налогооблагаемой базы в такой редакции возникали у предприятий, предоставляющих в аренду суда с целью осуществления перевозок между портами Российской Федерации, при условии пересечения судами государственной границы Российской Федерации. Так как местом реализации таких услуг была как территория Российской Федерации (период нахождения судна в территориальном море), так и территория за пределами Российской Федерации (период нахождения судов в ИЭЗ, Мировом океане и т. д.)

С целью исключения столь сложного подхода к определению места оказания услуг по аренде судов Федеральным законом от 29 мая 2002 года № 57-ФЗ редакция абзаца 2 пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса была изменена и стала звучать так:

"В целях настоящей главы местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые предоставляют в пользование воздушные суда, морские суда или суда внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, а также услуги по перевозке, не признается территория Российской Федерации, если перевозка осуществляется между портами, находящимися за пределами территории Российской Федерации".

В последующем, чтобы внести окончательную ясность в порядок определения места оказания услуг, в статью 148 Налогового кодекса были внесены очередные изменения. В редакции Федерального закона от 22 июля 2005 года № 119-ФЗ статья 148 Налогового кодекса Российской Федерации стала звучать так:

"Статья 148. Место реализации работ (услуг)

1. В целях настоящей главы местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, если:

(в ред. Федерального закона от 29.12.2000 № 166-ФЗ)

1) работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории Российской Федерации. К таким работам (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде;

(в ред. Федерального закона от 22.07.2005 № 119-ФЗ)

2) работы (услуги) связаны непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории Российской Федерации. К таким работам (услугам) относятся, в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание;

(пп. 2 в ред. Федерального закона от 22.07.2005 № 119-ФЗ)

3) услуги фактически оказываются на территории Российской Федерации в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта;

(в ред. федеральных законов от 29.05.2002 № 57-ФЗ, от 22.07.2005 № 119-ФЗ)

4) покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации.

(в ред. Федерального закона от 29.12.2000 № 166-ФЗ)

Местом осуществления деятельности покупателя считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия покупателя работ (услуг), указанных в настоящем подпункте, на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя, а при ее отсутствии — на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организации, места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги) оказаны через это постоянное представительство), места жительства физического лица. Положение настоящего подпункта применяется при:

(в ред. федеральных законов от 29.12.2000 № 166-ФЗ, от 29.05.2002 № 57-ФЗ)

передаче, предоставлению патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав;

(в ред. федеральных законов от 29.12.2000 № 166-ФЗ, от 29.05.2002 № 57-ФЗ, от 22.07.2005 № 119-ФЗ)

оказание услуг (выполнение работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации;

(абзац введен Федеральным законом от 22.07.2005 № 119-ФЗ)

оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. К инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги). К услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации;

(в ред. федеральных законов от 29.12.2000 № 166-ФЗ, от 29.05.2002 № 57-ФЗ, от 22.07.2005 № 119-ФЗ)

предоставлении персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя;

(в ред. федеральных законов от 29.12.2000 № 166-ФЗ, от 29.05.2002 № 57-ФЗ)

сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 № 57-ФЗ)

оказании услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных настоящим подпунктом;

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 № 57-ФЗ)

абзацы девятый и десятый утратили силу. — Федеральный закон от 22.07.2005 № 119-ФЗ;

4.1) услуги по перевозке и (или) транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и (или) транспортировкой (за исключением услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой и (или) транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита), оказываются (выполняются) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями в случае, если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации.

Местом реализации услуг также признается территория Российской Федерации, если транспортные средства по договору фрахтования, предполагающему перевозку (транспортировку) на этих транспортных средствах, предоставляются российскими организациями и индивидуальными предпринимателями и пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. При этом транспортными средствами признаются воздушные, морские суда и суда внутреннего плавания, используемые для перевозок товаров и (или) пассажиров водным (морским, речным), воздушным транспортом;

(пп. 4.1 введен Федеральным законом от 22.07.2005 № 119-ФЗ)

4.2) услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита, оказываются (выполняются) организациями или индивидуальными предпринимателями, местом осуществления деятельности которых признается территория Российской Федерации;

(пп. 4.2 введен Федеральным законом от 22.07.2005 № 119-ФЗ)

5) деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории Российской Федерации (в части выполнения видов работ (оказания видов услуг), не предусмотренных подпунктами 1—4.1 настоящего пункта).

(в ред. федеральных законов от 29.12.2000 № 166-ФЗ, от 22.07.2005 № 119-ФЗ)

1.1. В целях настоящей главы местом реализации работ (услуг) не признается территория Российской Федерации, если:

1) работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся за пределами территории Российской Федерации. К таким работам (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные,

строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде;

2) работы (услуги) связаны непосредственно с находящимся за пределами территории Российской Федерации движимым имуществом, а также с находящимися за пределами территории Российской Федерации воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания. К таким работам (услугам) относятся, в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт, техническое обслуживание;

3) услуги фактически оказываются за пределами территории Российской Федерации в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта;

4) покупатель работ (услуг) не осуществляет деятельность на территории Российской Федерации. Положение настоящего подпункта применяется при выполнении тех видов работ и услуг, которые перечислены в подпункте 4 пункта 1 настоящей статьи;

5) услуги по перевозке (транспортировке) и услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой, транспортировкой, фрахтованием, не перечислены в подпунктах 4.1 и 4.2 пункта 1 настоящей статьи.

(п. 1.1 введен Федеральным законом от 22.07.2005 № 119-ФЗ)

2. Местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, выполняющих виды работ (оказывающих виды услуг), не предусмотренные подпунктами 1—4.1 пункта 1 настоящей статьи, считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия этой организации или индивидуального предпринимателя на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации, а при ее отсутствии — на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации, места нахождения постоянного представительства в Российской Федерации (если работы выполнены (услуги оказаны) оказаны через это постоянное представительство) либо места жительства индивидуального предпринимателя.

(в ред. Федерального закона от 22.07.2005 № 119-ФЗ)

В целях настоящей главы местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые предоставляют в пользование воздушные суда, морские суда или суда внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, а также услуги по перевозке, не признается территория Российской Федерации, если перевозка осуществляется между портами, находящимися за пределами территории Российской Федерации.

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 № 57-ФЗ)

3. Если реализация работ (услуг) носит вспомогательный характер по отношению к реализации основных работ (услуг), местом такой вспомогательной реализации признается место реализации основных работ (услуг).

4. Документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг), являются:

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 № 57-ФЗ)

1) контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами;

2) документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг)".

Руководствуясь положениями подпункта 2, 5 пункта 1.1, абзаца 2 пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации, учитывая, что в соответствии с положениями Кодекса торгового мореплавания фрахтование судов осуществляется

не только в целях перевозки и транспортировки, но и для достижения иных целей торгового мореплавания (одной из которых является рыболовство), рыбопромышленные компании справедливо полагали, что если передача судов в аренду по договорам тайм-чартера при условии, когда суда передаются во фрахт и возвращаются из фрахта за пределами территории Российской Федерации, в период фрахта на территорию Российской Федерации не заходят, то есть местом оказания таких услуг территория Российской Федерации не является, то, следовательно, в соответствии с положениями статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации операции по передаче таких судов во фрахт не образуют налогооблагаемой базы по НДС.

Аналогичной позиции придерживались должностные лица Минфина России, ФНС России, Росрыболовства, арбитражные суды Северо-Западного федерального округа по целому ряду дел, рассмотренных до опубликования постановления Пленума ВАС Российской Федерации.

Так в письме статс-секретаря — заместителя Министра финансов Российской Федерации № 03-07-03/29 от 17 февраля 2010 года, письмах Минфина России от 4 марта 2008 года № 03-07-08/59, от 22 августа 2008 года № 03-07-08/204, от 3 июля 2009 года № 03-07-08/119, от 17 июля 2009 года № 03-07-08/156, от 10 августа 2009 года № 03-07-08/180, письме заместителя руководителя Росрыболовства от 15 апреля 2010 года № 2051-03/789, высказывается позиция, что услуги по передаче морских судов по договорам фрахтования на время, когда судно передается в аренду и принимается из аренды за пределами территории Российской Федерации и в период нахождения во фрахте не пересекало государственную границу Российской Федерации, не образуют налогооблагаемую базу для исчисления налога на добавленную стоимость.

После вынесения постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13 октября 2009 года по делу № 6508/09 складывающаяся правоприменительная практика положений статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации по вопросу определения места оказания услуг с целью исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость по операциям по передаче судов в во фрахт и приема из фрахта за пределами территории Российской Федерации резко изменилась.

Рыбохозяйственные организации поставлены в условия, когда по результатам проведенных выездных налоговых проверок налоговыми органами производятся доначисления НДС по рассматриваемым операциям за последние три года.

Задолженность рыбохозяйственных организаций по уплате налога на добавленную стоимость с операций по передаче судов в пользование по договорам фрахтования на время (тайм-чартер) за периоды с 2006 по 2009 год исчисляются многомиллионными суммами и зачастую являются неподъемными для рыбаков.

На грань банкротства поставлены многие российские предприятия, осуществляющие вылов водных биоресурсов в исключительной экономической зоне и на континентальном шельфе Российской Федерации с использованием судов рыбопромышленного флота, предоставленных в пользование по договорам фрахтования на время (тайм-чартерам).

Несмотря на вынесенное Президиумом ВАС Российской Федерации постановление, и по сей день мнения должностных лиц органов государственной власти и рыбацкой общественности, что местом реализации рассматриваемых услуг территория Российской Федерации не является, совпадают.

Тому свидетельство и вынесение этого вопроса на "круглый стол" Совета Федерации.

Иными словами, налицо взаимопонимание по этому вопросу законодательной и исполнительной ветвей власти, рыбацкой общественности, и все упирается в нечеткость формулировок статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации, позволяющей ее неоднозначное толкование.

Неопределенность формулировок норм статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации привела к нарушению принципов равенства, верховенства закона при применении указанных норм при рассмотрении арбитражными судами дела по заявлению общества и ограничению прав налогоплательщика на получение освобождения от исполнения обязанности плательщика налога на добавленную стоимость.

В своем определении от 15 января 2008 года № 294-О-П Конституционным Судом Российской Федерации выражена следующая правовая позиция:

"Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законно установленным налог считается тогда, когда все его обязательные элементы, включая объект налогообложения и налоговую базу, определены в законе, с тем чтобы налогоплательщик точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить.

Соответственно, статья 3 Налогового кодекса Российской Федерации закрепляет, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными данным Кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренные данным Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено данным Кодексом (пункт 5); все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) (пункт 7).

Расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым — к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения, закрепленного в пункте 1 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации".

В настоящее время три дальневосточные рыбодобывающие компании — члены Ассоциации добытчиков минтая обратились с жалобой на проверку соответствия Конституции Российской Федерации положений подпункта 5 пункта 1, подпункта 5 пункта 1.1, абзаца 2 пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации.

По состоянию на сегодняшний день жалобы находятся на рассмотрении Конституционного Суда Российской Федерации.

Вместе с тем вне зависимости от того, какое решение вынесет Конституционный Суд Российской Федерации, полагаем, что формулировка статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации подлежит уточнению.

Предлагаем, внести изменения в пункт 1.1 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации, дополнив его подпунктом 6 следующего содержания:

"6. Услуги связанные с морскими судами, передаваемыми российскими организациями по договорам фрахтования на время для целей торгового мореплавания, когда пункт передачи судна во фрахт и пункт возвращения судна из фрахта находятся за пределами территории Российской Федерации".

СПИСОК

**Дальневосточных рыбопромысловых компаний, которым по результатам
налоговых проверок доначислен НДС по аренде судов
(по материалам ИПС "КонсультантПлюс")**

ЗАО "УТФ"	42 881 963 руб.
ЗАО "Дальрыбпром"	5 398 719 руб.
РК им Ленина	836 031 руб.
ООО "Транзит"	5 467 455 руб.
ООО "Полукс"	22 685 437 руб.
ООО "Экопасифик"	2 135 210,10 руб.
ОАО "ТУРНИФ"	2 130 000руб.
ЗАО "Интрарос"	8 218 390 руб.
ООО "ФСК "Принвест"	609 590 руб.
ООО "Примрыбфлот"	3 402 150 руб.
ООО "Альбакор"	946 520 руб.
ОАО "Южморрыбфлот"	4 289 864 руб.
ООО"Тихоокеанская рыбопромысловая компания"	950 142 руб.
ОАО"Рыболовецкий колхоз "Новый мир"	351 263 руб.
ООО "Оскар"	703 836 руб.
ООО"Управление Тралового и Рефрижераторного Флота"	227 480 руб.
ООО "Дальвест"	26 320 000 руб.

АССОЦИАЦИЯ СУДОРЕМОНТНЫХ ЗАВОДОВ

Комитет Совета Федерации
по бюджету

Заместителю председателя Комитета

В.А. НОВИКОВУ

Уважаемый Вячеслав Александрович!

С введением в действие части второй Кодекса в январе 2001 года все судоремонтные предприятия России, находящиеся в пределах установленных границ морских портов страны, пользовались льготой при обложении налогом на добавленную стоимость, предусмотренной подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 части второй Кодекса, согласно которой "работы (услуги) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания (лоцманская проводка, все виды портовых сборов, услуги судов портового флота, ремонтные и другие работы (услуги)" освобождались от налогообложения.

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам в письме от 22 мая 2001 года № ВГ-6-03/411@ разъяснило, что при применении подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Кодекса следует иметь в виду, что налогом на добавленную стоимость не облагаются платежи за ремонт морских судов и судов внутреннего плавания.

В мае 2002 года Государственной Думой была принята поправка в вышеуказанную статью, которая ограничивала применение льготы по НДС на судоремонтные работы условием стоянки судна в порту. Кодекс стал предусматривать освобождение от НДС "работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также лоцманскую проводку".

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам в письме от 7 августа 2002 года № ВГ-15-03/636 разъяснило, что от налога на добавленную стоимость освобождаются услуги по ремонту морских судов и судов внутреннего плавания, оказываемые российскими налогоплательщиками в период стоянки указанных судов в порту на территории, расположенной в пределах установленной границы порта, при предоставлении в налоговые органы документов, подтверждающих, что ремонт судов производился во время его стоянки в порту. Такие документы уполномочены выдавать администрации морских портов, имеющие соответствующие административно-властные функции.

Эта норма Кодекса применялась всеми субъектами правоотношений в сфере судоремонта:

- руководством судоремонтных предприятий и судовладельцами;
- государством в лице Министерства обороны Российской Федерации, Федеральной пограничной службой, ФСБ России, все контракты которых по ремонту кораблей ВМФ и ФПС в рамках исполнения государственного оборонного заказа рассчитаны без учета НДС, других министерств и ведомств, уполномоченных на размещение контрактов на производство судоремонтных работ в рамках исполнения государственного заказа;

- морскими администрациями портов, которые выдавали подтверждения судовладельцам и судоремонтным предприятиям о том, что судно в период производства на нем ремонтных работ находилось в порту;
- Федеральной налоговой службой Российской Федерации, инспекции которой повсеместно подтверждали неоднократно проверками предприятий законность применения льготы при начислении НДС на судоремонтные работы.

В соответствии со статьей 146 НК РФ объектом обложения НДС признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

В силу подпункта 23 пункта 2 статьи 149 НК РФ (в редакции Федерального закона от 29 мая 2002 года № 57-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации") не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период их стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также лоцманская проводка.

Налоговый кодекс Российской Федерации не определяет понятие "обслуживание морских судов и судов внутреннего плавания" для целей налогообложения, поэтому в силу пункта 1 статьи 11 НК РФ данное понятие должно применяться в том значении, в котором оно используется в иных отраслях законодательства.

Однако постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 сентября 2007 года № 4566/07 поставило под сомнение возможность применения судоремонтными предприятиями льготы, предусмотренной подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 части второй Кодекса.

Постановление устанавливает, что "ремонт судна, выполняемый в доках и на судовой верфи судоремонтных и судостроительных заводов, не равнозначен ремонту, связанному с обслуживанием судов во время их стоянки в портах, поэтому с операций по реализации работ по заводскому обслуживанию и плановому ремонту предприятие обязано исчислять и уплачивать в бюджет налог на добавленную стоимость в общеустановленном порядке".

Над судоремонтными предприятиями всех ведомств и всех форм собственности, находящимися в пределах установленных границ морских портов, с выходом этого постановления нависла угроза необходимости уплаты НДС, штрафов и пеней за неполную и несвоевременную уплату НДС за прошедшие 3 года, что уже привело к банкротству ряда предприятий. Именно такая ситуация сложилась на ОАО "Приморский завод", г. Находка, ООО "Светловский судоремонтный завод", г. Калининград, ООО "Мурманская судовой верфь-судоремонтно-доковое производство", ОАО "Мурманский судоремонтный завод морского флота", ООО "СЛИП", г. Астрахань и других предприятий отрасли после проведения проверок налоговыми инспекциями и доначислений налогов, штрафов, пеней.

Кроме того, судоремонтные предприятия России стали неконкурентоспособными на мировом рынке судоремонта, так как в связи с возрастанием стоимости ремонта судов на 18% российским судовладельцам выгоднее ремонтировать и строить суда за рубежом.

Также необходимо отметить, что существенно возросла стоимость ремонта военных кораблей и судов, принадлежащих федеральным министерствам и ведомствам, финансируемым из бюджета страны.

Данная ситуация сложилась в связи с тем, что подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 Кодекса четко не обозначены виды ремонтных работ (ремонт доковый, ремонт для очередного освидетельствования судна, ремонт текущий, межрейсовый), в отношении которых возможно применение нормы, освобождающей от обложения НДС, и место их проведения в период стоянки судов в порту (в доке или у причалов, с применением специализированных средств или без таковых).

В указанной норме законодатель не раскрывает конкретные виды работ (услуг), относящиеся к работам или услугам по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания.

Перечень не подлежащих налогообложению услуг по ремонту морских судов в период их стоянки в портах законодателем не ограничен, поэтому при применении подпункта 23 пункта 2 статьи 149 НК РФ следует исходить из содержания оказанных услуг и их непосредственного отношения к обслуживанию судов согласно техническим и иным требованиям, предъявляемым к безопасному мореплаванию морских судов.

Уважаемый Вячеслав Александрович, Ассоциация судоремонтных заводов благодарит и поддерживает позицию Комитета по бюджету Совета Федерации, выработавшего совместно с АСЗ, Минфином поправки к закону по вопросу НДС в 2008 году, и надеется на принятие Государственной Думой поправки по этому вопросу в ближайшее время.

С уважением,

Президент Ассоциации
судоремонтных заводов

Н.М. Вихров

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

**по тексту аналитической записки Комитета Совета Федерации по бюджету
по вопросам правового статуса и возможности применения разъяснений
Минфина и ФНС России относительно льготы по налогу
на добавленную стоимость в соответствии с подпунктом 23 пункта 2 статьи 149
и пунктом 2 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации**

*Подготовлено кафедрой
"Налоги и налогообложение"
Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации*

Изучив и проанализировав сложившуюся арбитражно-процессуальную практику, разъяснения Минфина России и ФНС по вопросу применения положений подпункта 23 пункта 2 статьи 149 НК РФ, необходимо отметить следующее.

Согласно статье 9 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации от 30 апреля 1999 года № 81-ФЗ под морским торговым портом понимается комплекс сооружений, расположенных на специально отведенных территории и акватории и предназначенных для обслуживания судов, а также используемых в целях торгового мореплавания, обслуживания пассажиров, осуществления операций с грузами и других услуг, обычно оказываемых в морском торговом порту.

Под морским рыбным портом понимается комплекс сооружений, расположенных на специально отведенных территории и акватории и предназначенных для осуществления основного вида деятельности — комплексного обслуживания судов рыбопромыслового флота.

Под морским специализированным портом понимается комплекс сооружений, расположенных на специально отведенных территории и акватории и предназначенных для обслуживания судов, осуществляющих перевозки определенных видов грузов (леса, нефти и других).

В соответствии с пунктом 1 статьи 146 НК РФ объектом обложения налогом на добавленную стоимость является реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. При этом место реализации работ (услуг) определяется с учетом требований статьи 148 НК РФ.

В силу подпункта 23 пункта 2 статьи 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также лоцманская проводка.

По смыслу названной нормы от НДС освобождается реализация услуг (включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания, оказываемых российскими налогоплательщиками в период стоянки этих судов в порту на территории, расположенной в пределах установленной границы порта, при

представлении в налоговые органы документов, подтверждающих фактическое оказание услуг по ремонту судов во время их стоянки в порту. Иные услуги по ремонту судов налогом на добавленную стоимость облагаются.

При этом нахождение предприятия (организации) на территории порта не является безусловным основанием для признания правомерным использования данной налоговой льготы по налогу на добавленную стоимость.

Не может толковаться как проведение работ по обслуживанию судна ремонт судна, прибывшего на предприятие с целью осуществления ремонта в специализированных доках и на судовой поверхности, с выводом его из эксплуатации.

Ремонт судна, выполняемый в доках и на судовой поверхности судоремонтных заводов, не равнозначен ремонту, связанному с обслуживанием судов во время их стоянки в портах, поэтому с операций по реализации работ по заводскому обслуживанию и плановому ремонту предприятие обязано исчислять и уплачивать в бюджет налог на добавленную стоимость в установленном порядке.

Работы по ремонту судов не носили характер текущего обслуживания в порту, поскольку факт осуществления капитальных ремонтных работ в специализированных условиях и длительность цикла их ремонта подтвержден материалами дела.

Приводимый организациями довод состоит в том, что ремонт судов был произведен во время их стоянки в порту, так как причалы и доки являются частью порта, и поэтому данные работы освобождаются от уплаты НДС в соответствии с нормами главы 21 НК РФ, но сам по себе факт осуществления ремонтных работ в порту не свидетельствует о праве исполнителя работ на льготу по уплате НДС.

Услуги по ремонту судов, выполняемые специализированными судоремонтными заводами у заводских причалов, облагаются НДС в общеустановленном порядке по статье 18% на основании пункта 3 статьи 164 НК РФ.

Не может толковаться как проведение работ по обслуживанию судна во время стоянки в порту ремонт судна, прибывшего на завод с целью осуществления ремонта в специализированных доках и на судовой поверхности, с выводом его из эксплуатации.

Ремонт судна, выполняемый в доках и на судовой поверхности судоремонтных заводов, не равнозначен ремонту, связанному с обслуживанием судов во время их стоянки в портах, поэтому с операций по реализации работ по заводскому обслуживанию и плановому ремонту унитарное предприятие обязано исчислять и уплачивать в бюджет налог на добавленную стоимость в общем порядке.

Минфин России считает, что льгота в отношении услуг по ремонту судов должна применяться при оказании таких услуг на территориях портов только в тех случаях, когда судно вошло в порт не специально для ремонта, а в целях торгового мореплавания, перевозки пассажиров, осуществления операций с грузами и т.п. (письма Минфина России от 18.01.2008 № 03-07-15/04, от 19.12.2007 № 03-07-03/184).

Если же судно прибыло на судоремонтный завод, находящийся в пределах порта, специально для ремонта, то стоимость ремонта облагается НДС в общеустановленном порядке.

По мнению ИФНС, оказание услуг по обслуживанию морских судов у причальной стенки в порту до ремонта и по ремонту судов с помещением их в специализированный док, в том числе, в отношении физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями (далее — ИП), является объектом обложения НДС (п. 23 ст. 149 НК РФ).

Как указал ВАС РФ, обслуживание морских судов у причальной стенки в порту до помещения их в док не образует объект обложения НДС. Вместе с тем ремонт су-

дов в доке является объектом налогообложения НДС. Причем налог взимается и в том случае, когда ремонт осуществляется в отношении судов, принадлежащих физическим лицам, не имеющим статуса ИП.

Плательщиком НДС является, за исключением определенных случаев, получатель (юридическое лицо, ИП) суммы налога, которая ему предъявляется в составе платы за товар (работы, услуги) его контрагентом по совершаемым между ними операциям, признаваемым объектом налогообложения.

Невыделение суммы налога покупателем при реализации товара (работ, услуг) не влечет за собой освобождение продавца от исполнения обязанности плательщика НДС (постановление Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2009 года № 15613/08).

По мнению ИФНС, льгота по НДС, предусмотренная подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 НК РФ, предоставляется при ремонте судов, который производится в период стоянки в портах в условиях, специально не приспособленных для этого, и не распространяется на плановые целевые ремонтные работы, выполняемые в доках судоремонтных заводов.

Как указал ВАС, признавая позицию ИФНС обоснованной, по смыслу подпункта 23 пункта 2 статьи 149 НК РФ от НДС освобождается реализация услуг (включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки этих судов в порту. При этом нахождение судоремонтного завода на территории порта не является безусловным основанием для признания правомерным применения данной льготы, поскольку эти заводы традиционно располагаются в границах акватории порта и все ремонтируемые ими суда находятся на территории порта. Поэтому к такому обслуживанию не может быть отнесен целевой плановый ремонт находящегося в порту судна. С операций по реализации работ по заводскому плановому ремонту НДС исчисляется и уплачивается в бюджет в установленном порядке (постановление Президиума ВАС РФ от 1 сентября 2009 года № 4050/09).

В определении Конституционного Суда РФ от 22 апреля 2010 года № 588-О-О указано, что согласно пункту 1 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

Понятие "морской порт", данное в статье 9 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации, мы рассматривали ранее в соответствии же со статьей 13 Федерального закона от 8 ноября 2007 года № 261-ФЗ "О морских портах в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", согласно которой общие правила плавания и стоянки судов в морских портах и на подходах к ним устанавливаются уполномоченным Правительством Российской Федерации федеральным органом исполнительной власти. Приказом Министерства транспорта Российской Федерации от 20 августа 2009 года № 140 были утверждены Общие правила плавания и стоянки судов в морских портах Российской Федерации и на подходах к ним, в которых указаны в том числе виды стоянки в порту.

Отсутствие определения понятий "морской порт" и "стоянка в порту" в налоговом законодательстве позволяют трактовать нормы НК РФ исходя из необходимости применения этих понятий для целей освобождения соответствующих операций от налогообложения в том значении, которое им придано отраслевым законодательством.

вом. Такой подход позволяет избежать ограничительного толкования указанных понятий в рамках налогового закона для целей освобождения операций от обложения налогом на добавленную стоимость при оказании услуг по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах.

На основании вышеизложенного предлагаем внести соответствующие изменения в подпункт 23 пункта 2 статьи 149 главы 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ и изложить его в следующей редакции: "Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации:

работ (услуг, включая услуги по ремонту) для обслуживания судов, находящихся в пути следования и используемых в целях торгового мореплавания, комплексного обслуживания судов рыбопромыслового флота, обслуживания пассажиров, осуществления операций с грузами в период стоянки в морских портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также лоцманская проводка".

По вопросу обложения НДС стоимости сделок фракования судов рыбопромыслового флота за пределами территории России необходимо отметить следующее.

В целях настоящей главы местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, если:

работы (услуги) связаны непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории Российской Федерации. К таким работам (услугам) относятся, в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание.

Если такое движимое имущество, а также воздушные, морские суда и суда внутреннего плавания находятся за пределами территории Российской Федерации, то связанные с ними работы (услуги) не признаются реализованными на территории Российской Федерации (подпункт 2 пункта 1.1 статьи 148 НК РФ). Дополнительно см. письма Минфина России от 04.02.2010 № 03-07-08/30, от 13.10.2009 № 03-07-08/203, от 10.08.2009 № 03-07-08/179, от 11.06.2008 № 03-07-08/151, от 03.07.2007 № 03-07-08/169.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

В целях применения налога на добавленную стоимость порядок определения места реализации работ (услуг) установлен нормами статьи 148 Кодекса.

Так, согласно подпункту 2 пункта 1.1 статьи 148 НК РФ местом реализации работ (услуг), непосредственно связанных с находящимся за пределами территории Российской Федерации движимым имуществом, территория Российской Федерации не признается. Поэтому местом реализации услуг по хранению движимого имущества, находящегося за пределами территории Российской Федерации, оказываемых российской организацией, в том числе по договору, заключенному с другой российской организацией, территория Российской Федерации не признается и, соответственно, такие услуги объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации не являются.

Конституция Российской Федерации (статья 67) содержит норму, по которой территория Российской Федерации включает в себя территории своих субъектов, внутренние воды и территориальное море, воздушное пространство над ними.

Согласно Федеральному закону от 30 ноября 1995 года № 187-ФЗ "О континентальном шельфе Российской Федерации" (статья 1) континентальный шельф — это

морское дно и недра подводных районов, находящиеся за пределами территориального моря.

Официальная позиция заключается в том, что континентальный шельф не является частью территории Российской Федерации.

Письмом Минфина России от 22 мая 2008 года № 03-07-08/120 разъяснено, что услуги по сдаче в аренду наземных транспортных средств подпадают под нормы подпункта 5 пункта 1, пункта 2 статьи 148 НК РФ. Поэтому Россия признается местом реализации услуг, если арендодателем выступает российская организация.

Пункт 2 статьи 148 НК РФ признает, что Россия является местом нахождения организации, если она фактически находится в Российской Федерации на основании государственной регистрации либо по данным учредительных документов.

Официальная позиция состоит в том, что местонахождение организации определяется на основании документов о госрегистрации этой организации. Поэтому местонахождение российской организации не изменится от того, что она оказывает услуги посредством морских судов, фактически находящихся за пределами Российской Федерации. Есть судебное решение и работа автора, подтверждающие подобный подход.

Письмо Минфина России от 18 мая 2007 года № 03-07-08/119 содержит позицию финансового ведомства, согласно которой оказание услуг посредством морского судна, находящегося за пределами Российской Федерации, не меняет местонахождения российской организации — собственника судна.

На основании пункта 2 статьи 148 Кодекса местом осуществления деятельности организации считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия этой организации на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации, а при ее отсутствии — на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации, места нахождения постоянного представительства в Российской Федерации (если услуги оказываются через это постоянное представительство).

Таким образом, местом реализации услуг по вылову и предоставлению для научного исследования биологических ресурсов, оказываемых российской организацией, является территория Российской Федерации независимо от места вылова биологических ресурсов. Соответственно, такие услуги подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации в общеустановленном порядке.

Что касается нормы подпункта 2 пункта 1.1 статьи 148 Кодекса, то данный подпункт применяется в отношении работ (услуг) по монтажу, сборке, переработке, ремонту, техническому обслуживанию в том числе морских судов и на услуги по вылову биологических ресурсов не распространяется.

Абзац 2 пункта 2 статьи 148 НК РФ не признает Россию местом нахождения организации, если оказываются услуги по передаче в пользование воздушных, морских судов или судов внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, а также если оказываются услуги по перевозке между портами, находящимися за пределами Российской Федерации.

Официальная позиция Минфина России заключается в том, что если один из портов находится в Российской Федерации, то местом осуществления деятельности организации признается Россия. Есть работа автора, поддерживающая такую точку зрения.

В соответствии с подпунктом 4.1 пункта 1 статьи 148 НК РФ местом реализации услуг по предоставлению морских судов по договору фрахтования (договору аренды с экипажем), предполагающему перевозку на этих судах, признается территория Российской Федерации, если эти услуги оказываются российской организацией и пункт отправления и пункт назначения находятся в Российской Федерации.

В силу подпункта 5 пункта 1.1 статьи 148 НК РФ местом реализации услуг по перевозке и услуг, непосредственно связанных с фрахтованием и не перечисленных в подпункте 4.1 пункта 1 статьи 148 НК РФ, территория Российской Федерации не признается.

В то же время в подпункте 5 пункта 1 статьи 148 НК РФ указано, что деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории Российской Федерации (в части выполнения видов работ (оказания видов услуг), не предусмотренных подпунктами 1—4.1 данного пункта).

Согласно абзацу 1 пункта 2 статьи 148 НК РФ местом осуществления деятельности организации, оказывающей услуги, не предусмотренные подпунктами 1—4.1 пункта 1 статьи 148 НК РФ, считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия на ней организации.

Налоговый кодекс Российской Федерации не разъясняет, как определяется место оказания услуг при предоставлении судов в пользование не для перевозки, а для добычи водных биоресурсов либо для ведения научно-исследовательских работ за пределами Российской Федерации.

По данному вопросу есть две точки зрения.

Официальная позиция, выраженная в письмах Минфина России, заключается в том, что место реализации услуг в случае предоставления судна по договору аренды для проведения научно-исследовательских работ либо для добычи водных биоресурсов определяется в соответствии с подпунктом 5 пункта 1.1 статьи 148 НК РФ. Поскольку названные услуги не поименованы в подпункте 4.1 пункта 1 статьи 148 НК РФ, Россия не является местом оказания услуг.

Однако ФНС России придерживается иной точки зрения, согласно которой в данном случае применяется подпункт 5 пункта 1 статьи 148 НК РФ. Поэтому если налогоплательщик, находящийся на территории Российской Федерации, предоставляет в пользование морское судно для добычи водных биоресурсов, то местом реализации таких услуг следует считать Российскую Федерацию. Есть судебная практика, подтверждающая данную позицию.

Позиция 1. Местом реализации услуг по предоставлению судна в пользование для добычи водных биоресурсов либо для ведения научно-исследовательских работ не признается Российская Федерация, так как эти услуги не поименованы в подпункте 4.1 пункта 1 статьи 148 НК РФ.

Своим письмом от 12 сентября 2008 года № 03-07-08/215 финансовое ведомство разъясняет, что при предоставлении судна по договору аренды для проведения научно-исследовательских работ за пределами Российской Федерации территория Российской Федерации не является местом оказания данных услуг, поскольку они не поименованы в подпункте 4.1 пункта 1 статьи 148 НК РФ. В данном случае необходимо руководствоваться подпунктом 5 пункта 1.1 статьи 148 НК РФ, в соответствии с которым территория Российской Федерации не признается местом реализации услуг по перевозке и услуг, непосредственно связанных с фрахтованием и не перечисленных в подпункте 4.1 пункта 1 статьи 148 НК РФ.

Письмо Минфина России от 10 августа 2009 года № 03-07-08/180 разъясняет, что местом реализации услуг по сдаче в субаренду морских судов с экипажем для вылова водных биологических ресурсов в исключительной экономической зоне Российской Федерации территория Российской Федерации не признается, поэтому данные услуги не облагаются НДС.

Письмо Минфина России от 8 мая 2007 года № 03-07-08/102 указывает, что территория Российской Федерации не признается местом реализации услуг по предоставлению рыболовных судов с экипажем во временное пользование для добычи и переработки водных биологических ресурсов за пределами Российской Федерации, поэтому данные услуги не облагаются НДС.

Позиция 2. Место реализации услуг по предоставлению судна в пользование для добычи водных биоресурсов либо для ведения научно-исследовательских работ определяется в соответствии с подпунктом 5 пункта 1 статьи 148 НК РФ по месту деятельности организации, оказывающей данные услуги

Налоговое ведомство (письмо от 13 мая 2010 года № ШС-20-3/658) разъясняет, что в случае, если морские суда предоставляются по договорам фрахтования для добычи (вылова) водных биологических ресурсов за пределами территории Российской Федерации, то есть когда отношения сторон регулируются договором аренды, а не договором перевозки, то положения абзаца 2 пункта 2 статьи 148 НК РФ в отношении указанных услуг не применяются. Место реализации этих услуг определяется в соответствии с подпунктом 5 пункта 1.1 статьи 148 НК РФ и с учетом положений абзаца 1 пункта 2 статьи 148 НК РФ.

Президиум ВАС РФ в постановлении от 13 октября 2009 года № 6508/09 по делу № А51-7613/200840-176 указал, что в данном случае следует применять подпункт 5 пункта 1 статьи 148 НК РФ. Общество расположено на территории Российской Федерации, поэтому местом реализации услуг по предоставлению в пользование морского судна по договору фрахтования на время с экипажем в целях добычи водных биологических ресурсов является территория Российской Федерации. При этом место осуществления деятельности фрахтователя и территория добычи таких ресурсов значения не имеют.

Подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ установлено, что объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Согласно нормам статьи 148 НК РФ в редакции, действующей с 2006 года, местом реализации услуг по предоставлению морских судов по договору фрахтования (включая договор аренды с экипажем), предполагающему перевозку на этих судах, признается территория Российской Федерации, если данные услуги оказываются российской организацией и пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. При этом в соответствии с подпунктом 5 пункта 1.1 данной статьи местом реализации услуг, непосредственно связанных с фрахтованием и не перечисленных в указанном подпункте 4.1 пункта 1 статьи 148 НК РФ, территория Российской Федерации не признается.

На основании положений статей 198 и 202 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации по договору фрахтования судна на время судовладелец предоставляет фрахтователю судно в пользование на определенный срок для перевозок грузов, пассажиров или иных целей торгового мореплавания. Фрахтователь, в свою очередь, по договору субфрахтования судна на время может заключить от своего имени договоры фрахтования судна на время с третьими лицами. При этом в соот-

ветствии с нормами статьи 2 Кодекса под торговым мореплаванием понимается деятельность, связанная с использованием судов в том числе для рыболовства.

Поэтому местом реализации услуг по предоставлению морских судов с экипажем во временное пользование для осуществления видов деятельности за пределами территории Российской Федерации, не перечисленных в подпункте 4.1 пункта 1 статьи 148 НК РФ, оказываемых российскими организациями российским организациям, территория Российской Федерации не признается.

Необходимо отметить, что на основании статьи 67 Конституции Российской Федерации территория Российской Федерации включает в себя территории ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, а также воздушное пространство над ними. При этом согласно статье 2 Федерального закона от 31 июля 1998 года № 155-ФЗ "О внутренних морских водах, территориальном море и прилежащей зоне Российской Федерации" под территориальным морем понимается примыкающий к сухопутной территории или к внутренним морским водам морской пояс шириной 12 морских миль.

В соответствии со статьей 1 Федерального закона от 17 декабря 1998 года № 191-ФЗ "Об исключительной экономической зоне Российской Федерации" исключительной экономической зоной Российской Федерации является морской район, находящийся за пределами территориального моря Российской Федерации и прилегающий к нему, с особым правовым режимом.

Таким образом, исключительная экономическая зона Российской Федерации не является территорией Российской Федерации.

Учитывая изложенное, по нашему мнению, местом реализации услуг по сдаче в субаренду (субфрахтование на время) морских судов с экипажем для вылова водных биологических ресурсов в исключительной экономической зоне Российской Федерации, оказываемых российской организацией российским организациям в 2006—2009 годах, территория Российской Федерации не признается и указанные услуги объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации не являются.

**Материалы к "круглому столу" на тему
"Вопросы применения норм законодательства
Российской Федерации о налогах и сборах:
разъяснения уполномоченных органов государственной власти
и судебная практика"**

Относительно второго вопроса, касающегося обложения налогом на добавленную стоимость сделок фрахтования судов рыбопромыслового флота за пределами территории Российской Федерации, сообщаем, что для его решения следует обратить внимание на следующее.

1. Основной целью правотворчества является полное и четкое правовое регулирование общественных отношений. Следствием коллизий и терминологических неточностей в нормах права являются неоднозначное их понимание и применение на практике, что порождает правовые конфликты и затрудняет формирование единой правоприменительной практики.

Для исполнения конституционной обязанности по уплате налогов, предусмотренной статьей 57 Конституции Российской Федерации, в тексте налогового закона должны применяться только определенные понятия, которые могут быть закреплены в НК РФ, а в случае отсутствия таковых в НК РФ — в соответствующем отраслевом законодательстве (статья 11 НК РФ).

Применяя методы текстуального толкования в совокупности с логическим, телеологическим и систематическим приемами толкования положений НК РФ, регулирующих обложение налогом на добавленную стоимость сделок фрахтования судов рыбопромыслового флота за пределами территории Российской Федерации, представляется возможным заключить, что местом осуществления деятельности организации, оказывающей услуги по предоставлению в пользование судна с экипажем по договору аренды, не признается территория Российской Федерации в случае, если деятельность, для которой используется арендованное судно, осуществляется между портами, находящимися за пределами территории Российской Федерации. Иными словами, законодатель наряду с операциями по фрахтованию транспортных судов на время, независимо от того, предполагается ли договором аренды перевозка или нет, отдельно упоминает услуги по перевозке грузов (пассажиров) между иностранными портами.

Так, согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ объектом обложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Порядок определения места реализации работ (услуг) в целях применения налога на добавленную стоимость установлен нормами статьи 148 НК РФ.

В пункте 1 статьи 148 НК РФ определены виды работ (услуг), местом реализации которых при наличии указанных в данном пункте условий является территория Российской Федерации. Согласно подпункту 4.1 пункта 1 статьи 148 НК РФ местом реализации услуг по предоставлению морских судов по договору фрахтования (включая договор аренды с экипажем), предполагающему перевозку на этих судах,

признается территория Российской Федерации, если одновременно выполняются два условия:

- данные услуги оказываются российской организацией;
- пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации.

Если эти два условия не выполняются, то Российская Федерация не признается местом реализации услуг по перевозке (транспортировке), услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой, транспортировкой, фрахтованием (подпункт 5 пункта 1.1 статьи 148 НК РФ).

Вышеизложенная норма подтверждается и абзацем 2 пункта 2 статьи 148 НК, в соответствии с которым местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые предоставляют в пользование воздушные суда, морские суда или суда внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, а также услуги по перевозке, не признается территория Российской Федерации, если перевозка осуществляется между портами, находящимися за пределами территории Российской Федерации.

2. Следует отметить, что пунктом 1 статьи 11 НК РФ установлено, что институты и термины гражданского и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. НК РФ не предусматривает легальное понятие договора фрахтования судна на время, что предполагает руководство положениями гражданского законодательства РФ и КТМ РФ.

Цель аренды судна (фрахтования на время) определяется непосредственно договором аренды (статьи 2, 198, 200 КТМ РФ, пункт 10 статьи 1 Федерального закона № 166-ФЗ) — вылов, транспортирование, переработка, выгрузка водных биологических ресурсов, перевозка грузов и т.п. В связи с этим представляется спорной и ломающей конструкцию договора аренды возможность сужения цели аренды судна исключительно перевозкой грузов, осуществляемой между портами, находящимися за пределами территории Российской Федерации и только в этом случае распространением на нее положений абзаца 2 пункта 2 статьи 148 НК РФ.

3. Хаотично применяемые в налоговом законодательстве понятия "перевозка" и "транспортировка" товаров/ грузов (статья 148 НК РФ в пункте 4.1 оперирует понятиями "перевозка" и /или "транспортировка", в абзаце 2 пункта 2 — только "перевозка", при этом понятия имеют разные правовые последствия) означают различные формы их перемещения из одной точки в другую, более того, содержательно они не тождественны. Перевозка осуществляется в соответствии с положениями главы 40 ГК РФ, с обязательным заключением договора перевозки и соблюдением всех правил, установленных на том виде транспорта, на котором осуществляется эта перевозка; транспортирование с помощью транспортных средств, в свою очередь, не всегда предполагает перевозку (это может быть производственный процесс, технологическое транспортирование и т. п.) и, соответственно, не порождает обязательств по перевозке грузов, предусмотренных положениями главы 40 ГК РФ.

Вместе с тем в договорных отношениях транспортных организаций понятие транспортировки может применяться в общеупотребимом значении и обозначать комплекс услуг, выполняемых при организации перевозок. Таким образом, договоры на организацию перевозок и на транспортировку в отдельных случаях могут содержать тождественный набор обязательств сторон.

Документами, подтверждающими место выполнения работ (передачи судов и районы эксплуатации судов) за пределами территории Российской Федерации, являются контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами, и документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг) (в том числе таблицы учета рабочего времени, путевой лист, расчетные листки членов экипажей, выписки из приказов по личному составу, капитанские приемосдаточные акты) (пункт 4 статьи 148 НК РФ). Именно в совокупности указанные документы подтверждают факт выполнения работ (оказания услуг) за пределами территории Российской Федерации.

Исходя из вышеизложенного следует, что при определении места осуществления деятельности организации необходимо принимать во внимание как правовую природу заключенного договора, так и фактический характер оказанных услуг. При этом при толковании условий договора судом будут приниматься во внимание буквальное значение содержащихся в нем слов и выражений, устанавливаемое путем сопоставления с другими условиями и смыслом договора в целом (статья 431 ГК РФ). В случае невозможности определения содержания договора должна быть выяснена действительная общая воля сторон с учетом цели договора, при этом приниматься во внимание будут все соответствующие обстоятельства, включая предшествующие договору переговоры и переписку, практику, установившуюся во взаимоотношениях сторон, обычаи делового оборота, последующее поведение сторон.

Согласно пункту 6 статьи 3 НК РФ при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. Принимая во внимание сложившуюся противоречивую правоприменительную практику в части уяснения коллизионных положений статьи 148 НК РФ, полагаем, что вопросы с неоднозначным их пониманием подлежат законодательному урегулированию.

И.о. зав.отделом бюджетного
и налогового законодательства

Е.И. Спектор

Ст. научный сотрудник
отдела бюджетного
и налогового законодательства

М.А. Гармаева

"Круглый стол"
Совета Федерации

**Вопросы применения норм законодательства
Российской Федерации о налогах и сборах:
разъяснения уполномоченных органов
государственной власти и судебная практика**

11 ноября 2010 года

Материалы представлены
Комитетом Совета Федерации по бюджету

Редактор *Н.В. Ильина*
Корректоры: *И.Н. Егорова, Л.Г. Станкевич*
Компьютерная верстка и дизайн: *Л.В. Бронникова*

Оригинал-макет подготовлен Издательским отделом
Управления информационного и документационного обеспечения
Аппарата Совета Федерации

Отпечатано в отделе подготовки и тиражирования документов
Управления информационного и документационного обеспечения
Аппарата Совета Федерации

Подписано в печать 26.09.2011. Формат 60х84 1/8.
Усл. печ. л. 12,55. Тираж 269 экз. Заказ №