

По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества "Флот Новороссийского морского торгового порта"

Постановление · № 34-П · от 28.11.2017 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

Именем Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества "Флот Новороссийского морского торгового порта"

город Санкт-Петербург 28 ноября 2017 года

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

руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 47-1, 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", рассмотрел в заседании без проведения слушания дело о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба акционерного общества "Флот Новороссийского морского торгового порта". Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителем законоположения.

Заслушав сообщение судьи-докладчика Л.М.Жарковой, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л:

1. Согласно Налоговому кодексу Российской Федерации не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора, страховых взносов) 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 (отчетным, расчетным) периодам, по которым образовалась недоимка, независимо от даты издания такого документа), и (или) в результате выполнения налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга (пункт 8 статьи 75); обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения, признается

выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора, страховых взносов) 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 (расчетным) периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа), и (или) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга; положение данного подпункта не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения, мотивированное мнение налогового органа основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) (подпункт 3 пункта 1 статьи 111). В соответствии с подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 данного Кодекса не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость (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, судов внутреннего плавания и судов смешанного (река - море) плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), по лоцманской проводке, а также услуг по классификации и освидетельствованию судов.

Конституционность названных законоположений оспаривает АО "Флот Новороссийского морского торгового порта", в отношении которого по результатам выездной налоговой проверки по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах, правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за период с 1 января 2012 года по 31 декабря 2013 года межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Краснодарскому краю было вынесено решение от 8 февраля 2016 года № 11-23/19дсп о доначислении налоговых платежей, в том числе налога на добавленную стоимость, в размере 5 575 186 руб., а также пени и штрафа в размере 1 400 507 руб. и 778 703 руб. соответственно. Налоговый орган пришел к выводу, что общество необоснованно применило льготу по налогу на добавленную стоимость, предусмотренную подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации, в отношении оказанных заказчикам услуг буксиров по установке (снятию) бонового ограждения судов в период их стоянки в порту, препятствующей растеканию нефтепродуктов при проведении сливноналивных операций, поскольку данная услуга предоставлялась им только при погрузке горюче-смазочных материалов, а потому напрямую не была связана с обслуживанием непосредственно самих судов; кроме того, Общероссийский классификатор видов экономической деятельности, принятый Государственным комитетом Российской Федерации по стандартизации и метрологии и введенный в действие с 1 января 2003 года (постановление от 6 ноября 2001 года № 454-ст), относит к деятельности по обслуживанию судов в период стоянки в портах агентское, снабженческое (шипчандлерское) и обследовательское (сюрвейерское) обслуживание, в состав которого услуги по бонированию не включены. Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 8 августа 2016 года, оставленным без изменения судами апелляционной и кассационной инстанций, в удовлетворении требований АО "Флот Новороссийского морского торгового порта" о признании решения налогового органа от 8 февраля 2016 года № 11-23/19дсп незаконным было отказано на том основании, что услуги по установке (снятию) бонового ограждения судов оказывались обществом в целях безопасной погрузки товара (нефтепродуктов), а не в целях обслуживания непосредственно судов; кроме того, спорная услуга не указана в подпункте 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской

Федерации в числе освобождаемых от обложения налогом на добавленную стоимость. При этом суды приняли во внимание позицию Верховного Суда Российской Федерации по аналогичному делу по заявлению ЗАО "Таманьнефтегаз", разрешенному в пользу налогового органа (определение от 30 марта 2015 года № 308-КГ15-1222).

Что касается доводов АО "Флот Новороссийского морского торгового порта", ссылавшегося на то, что ранее на протяжении длительного периода (с 2004 года) налоговые органы соглашались с применением льготы по налогу на добавленную стоимость к оказанию услуг по установке (снятию) бонового ограждения судов и что такой подход соответствует письменным разъяснениям Министерства транспорта Российской Федерации, куда общество обращалось по рекомендации Министерства финансов Российской Федерации (письмо от 18 ноября 2013 года), согласно которым такие услуги могут быть отнесены к прочей вспомогательной деятельности водного транспорта и, соответственно, к услугам по обслуживанию морских судов в период их стоянки в порту (письма от 19 декабря 2013 года и от 14 января 2016 года), то они были отвергнуты судами, указавшими, что данное ведомство не уполномочено разъяснять законодательство, а потому его разъяснения не могут служить основанием для освобождения налогоплательщика от уплаты сумм пени и привлечения к налоговой ответственности.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 6 марта 2017 года обществу отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Нарушение оспариваемыми законоположениями своих прав, гарантированных статьями 2, 6 (часть 2), 8, 15 (части 1 и 2), 19 (часть 2), 34, 35, 45, 46, 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации, АО "Флот Новороссийского морского торгового порта" усматривает в том, что они содержат неоднозначное и неопределенное понятие "работы (услуги) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период их стоянки в портах", что, в свою очередь, приводит к их произвольному толкованию правоприменительными органами, допускающему при оказании услуг буксиров по установке (снятию) боновых ограждений на время сливноналивных операций отказ в возможности использования льготы по налогу на добавленную стоимость (подпункт 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации), и не позволяют признавать основанием освобождения налогоплательщика от начисления сумм пени при выявлении недоимки и от привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения письма Министерства транспорта Российской Федерации, содержащие разъяснения по отдельным вопросам применения отраслевого законодательства (услуг по обслуживанию морских судов в период их стоянки в морском порту), влияющие на размер налоговых обязательств налогоплательщика, полученные заявителем по рекомендации Министерства финансов Российской Федерации (пункт 8 статьи 75 и подпункт 3 пункта 1 статьи 111).

Таким образом, с учетом предписаний статей 36, 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу являются подпункт 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации постольку, поскольку на его основании в системе действующего правового регулирования решается вопрос о возможности освобождения от обложения налогом на добавленную стоимость оказываемых налогоплательщиком услуг буксиров по установке (снятию) бонового ограждения судов в период стоянки в портах, а также пункт 8 статьи 75 и подпункт 3 пункта 1 статьи 111 данного Кодекса - постольку, поскольку ими допускается возможность начисления пени и привлечения к налоговой ответственности плательщика налога на добавленную стоимость при наличии письменных разъяснений других (помимо уполномоченных финансовых и налоговых) органов государственной власти по отдельным вопросам отраслевого законодательства, не относящегося к законодательству о налогах и сборах, однако связанного с его применением.

2. Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные

налоги и сборы (статья 57).

Обращаясь к анализу конституционно-правовой природы налогов как необходимой экономической основы существования и деятельности государства, Конституционный Суд Российской Федерации сформулировал следующие правовые позиции:

по смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с положениями ее статей 1 (часть 1), 19 (части 1 и 2) и 55 (часть 3), нормативно-правовое регулирование в сфере налогообложения, осуществляемое с учетом его конституционно-правовой природы, должно быть основано на конституционном принципе равенства, который применительно к сфере налогообложения означает его равномерность, нейтральность и справедливость и исключает придание налогам и сборам дискриминационного характера; вместе с тем оно должно создавать надлежащие условия исполнения налоговой обязанности, что, с одной стороны, предполагает достаточную свободу законодательного усмотрения при установлении конкретных налогов и определении параметров основных элементов налога, в том числе состава налогоплательщиков и объектов налогообложения, стоимостных и (или) количественных показателей, необходимых для определения налоговой базы, порядка исчисления налога, а также оснований и порядка освобождения от налогообложения, а с другой - требует неукоснительного следования конституционному принципу соразмерности при введении публично-правовой ответственности за несоблюдение налогоплательщиками возложенных на них обязанностей: в силу вытекающих из этого принципа требований справедливости, адекватности и пропорциональности используемых правовых средств налоговая ответственность должна наступать лишь за виновное деяние и дифференцироваться в зависимости от обстоятельств, обуславливающих ее индивидуализацию (постановления от 28 марта 2000 года № 5-П, от 17 марта 2009 года № 5-П, от 22 июня 2009 года № 10-П и от 3 июня 2014 года № 17-П);

законы о налогах должны быть конкретными и понятными, неопределенность же норм налогового законодательства может привести к не согласующемуся с принципом правового государства (статья 1, часть 1, Конституции Российской Федерации) произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства граждан перед законом (статья 19, часть 1, Конституции Российской Федерации); акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он должен платить, причем все неустранимые сомнения, противоречия и неясности таких актов толкуются в пользу плательщика налога или сбора (пункты 6 и 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации); неопределенность налоговых норм может приводить как к нарушению прав налогоплательщиков, так и к уклонению от исполнения конституционной обязанности по уплате налога (постановления от 8 октября 1997 года № 13-П, от 28 марта 2000 года № 5-П, от 30 января 2001 года № 2-П, от 13 апреля 2016 года № 11-П, от 10 июля 2017 года № 19-П и др.; определения от 12 июля 2006 года № 266-О, от 2 ноября 2006 года № 444-О, от 15 января 2008 года № 294-О-П и др.).

В силу требования определенности правового регулирования, вытекающего из конституционных принципов правового государства, верховенства закона и юридического равенства, механизм его действия, как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, должен быть понятен субъектам соответствующих правоотношений из содержания конкретного нормативного положения или системы находящихся в очевидной взаимосвязи нормативных положений.

Соответственно, конституционные критерии правомерного регулирования налогообложения, в полной мере распространяющиеся на все структурные элементы налогового обязательства, предполагают определение ясного, понятного, непротиворечивого порядка уплаты налога (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 22 июня 2009 года № 10-П и от 13 апреля 2016 года № 11-П), что, однако, не исключает наличие в налоговом регулировании, в том числе в части определения видов деятельности, для которых, учитывая их специфику, установлены

особенности элементов налогового обязательства, категорий, отнесение к которым конкретных правоотношений определяется путем соотнесения содержания этих правоотношений с нормативно установленными критериями, без полного перечисления элементов соответствующей категории. В таких случаях, по смыслу правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации (постановления от 11 ноября 2003 года № 16-П, от 14 апреля 2008 года № 7-П, от 5 марта 2013 года № 5-П и от 23 мая 2013 года № 11-П), требование определенности правового регулирования, обязывающее законодателя формулировать правовые предписания с достаточной степенью точности, позволяющей гражданину (объединению граждан) соотносить с ними свое поведение - как запрещенное, так и дозволенное, может быть соблюдено посредством выявления более сложной взаимосвязи правовых предписаний, в частности с помощью даваемых судами разъяснений по вопросам их применения.

3. При введении конкретного налога федеральный законодатель - исходя из того, что согласно Налоговому кодексу Российской Федерации обязанность по уплате налога возникает при наличии установленных им оснований (пункт 1 статьи 44), - самостоятельно выбирает и определяет обусловленные экономическими характеристиками этого налога параметры его элементов, в том числе состав налогоплательщиков и объекты налогообложения, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, а также порядок исчисления налога, обеспечивающий расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

Устанавливая в главе 21 Налогового кодекса Российской Федерации налог на добавленную стоимость, который, как указывал Конституционный Суд Российской Федерации, представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения, федеральный законодатель признал объектом обложения данным косвенным налогом (налогом на потребление) реализацию товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, а налоговой базой при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), по общему правилу, - стоимость этих товаров (работ, услуг); уплата данного налога производится по итогам каждого налогового периода (квартала) исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом; моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав; день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав (подпункт 1 пункта 1 статьи 146, пункт 1 статьи 154, статья 163, пункт 1 статьи 167 и пункт 1 статьи 174).

Закрепляя правила исчисления налога на добавленную стоимость с учетом его экономической природы, федеральный законодатель предусмотрел многоступенчатый механизм уплаты данного налога, в рамках которого при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) налогоплательщик (налоговый агент) дополнительно к их цене (тарифу) обязан предъявить к оплате покупателю сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную по каждому виду товаров (работ, услуг, имущественных прав) как процентная доля указанных цен (тарифов), соответствующая налоговой ставке, и определил операции, не подлежащие обложению данным налогом (освобожденные от налогообложения), отнеся к их числу работы (услуги, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов, судов внутреннего плавания и судов смешанного (река - море) плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), по лоцманской проводке, а также услуги по классификации и освидетельствованию судов (подпункт 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации).

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации освобождение от уплаты

налогов по своей природе - это льгота, которая является исключением из вытекающих из Конституции Российской Федерации (статьи 19 и 57) принципов всеобщности и равенства налогообложения; налоговые льготы всегда носят адресный характер, и только законодатель, к исключительной прерогативе которого относится их установление, вправе определять (сужать или расширять) круг лиц, на которых они распространяются; в свою очередь, налоговые органы и суды при решении вопроса о правомерности освобождения конкретного налогоплательщика от уплаты налога на основании закона должны учитывать, что введение налоговых льгот направлено в том числе на создание благоприятных условий для развития той или иной сферы экономической деятельности, и действовать сообразно воле федерального законодателя, выраженной в соответствующих нормах (постановления от 21 марта 1997 года № 5-П и от 28 марта 2000 года № 5-П; определения от 17 июня 2008 года № 498-О-О, от 26 апреля 2016 года № 884-О и др.).

В силу приведенной правовой позиции при оценке правового регулирования, являющегося предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу, с точки зрения его определенности - поскольку законодательство о налогах и сборах напрямую не регулирует вопрос о том, следует ли относить услуги буксиров по установке (снятию) бонового ограждения судна в период стоянки в портах для целей освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость к работам (услугам) по обслуживанию морских судов в период стоянки в портах, - не может не учитываться специфика конкретной сферы хозяйственной деятельности и, соответственно, находящееся во взаимосвязи с налоговым отраслевым регулированием (в частности, Общероссийский классификатор видов экономической деятельности и утвержденные приказом Министерства транспорта Российской Федерации от 20 августа 2009 года № 140 Общие правила плавания и стоянки судов в морских портах Российской Федерации и на подходах к ним), что требует выявления как его буквального содержания, так и, как уже отмечалось, более сложной взаимосвязи правовых предписаний на основе соотнесения установленной налоговым законодательством категории с отраслевыми институтами.

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

В Кодексе торгового мореплавания Российской Федерации, регулирующем отношения, возникающие из торгового мореплавания, под морским портом понимаются его территория и совокупность размещенных в границах этой территории объектов инфраструктуры морского порта, используемых для осуществления деятельности в целях торгового мореплавания, в том числе для оказания услуг (статья 9); каждое судно до выхода из морского порта обязано получить разрешение капитана морского порта на выход из морского порта; капитан морского порта имеет право отказать в выдаче разрешения на выход судна из морского порта в случае: непригодности судна к плаванию, нарушения требований к загрузке, снабжению судна, комплектованию экипажа судна или наличия других недостатков судна, создающих угрозу безопасности его плавания, жизни или здоровью находящихся на судне людей либо угрозу причинения ущерба морской среде; нарушения требований, предъявляемых к судовым документам; предписания санитарно-карантинной и миграционной служб, таможенных, пограничных органов федеральной службы безопасности и других уполномоченных на то государственных органов; неуплаты установленных портовых сборов; расходы, связанные с осуществлением капитаном морского порта прав, предусмотренных настоящей статьей (на осмотр, освидетельствование и др.), несет судовладелец (статья 80).

Федеральный закон от 8 ноября 2007 года № 261-ФЗ "О морских портах в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", регулирующий отношения, возникающие из торгового мореплавания в морских портах в Российской Федерации, относит к объектам инфраструктуры морского порта здания, сооружения, суда, устройства и

оборудование, расположенные на территории морского порта и используемые для осуществления деятельности в целях торгового мореплавания, в том числе для оказания услуг; перечень объектов инфраструктуры морских портов утверждается уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере транспорта (пункт 1 статьи 4).

Вопросы, касающиеся установления перечня работ (услуг) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах, ни Кодекс торгового мореплавания Российской Федерации, ни Федеральный закон "О морских портах Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" не регламентируют. Отсутствуют прямые указания применительно к услугам буксиров по установке (снятию) бонового ограждения судна в период стоянки в портах и в соответствующих подзаконных актах. В то же время, поскольку при осуществлении портовой деятельности - в силу ее специфики - допускается использование обыкновения и обычая, статья 3 названного Федерального закона специально указывает на обычаи морского порта как на правила поведения, сложившиеся и широко применяемые при оказании услуг в морском порту и не предусмотренные законодательством Российской Федерации, что предоставляет судебным органам большие возможности для формирования своих подходов к составу соответствующих услуг. Поэтому необходимая степень определенности правового регулирования в данной сфере общественных отношений может быть достигнута как в разъяснениях Верховного Суда Российской Федерации по вопросам судебной практики (статья 126 Конституции Российской Федерации), так и в судебных актах, принимаемых в том числе Верховным Судом Российской Федерации по конкретным делам по результатам рассмотрения кассационных (надзорных) жалоб.

В частности, Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, применяя в деле ЗАО "Инфотек Балтика" подпункт 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации, исходил из того, что перечень услуг по обслуживанию морских судов законодателем не ограничен (определение от 16 августа 2010 года № ВАС-10859/10). Иное направление практике арбитражных судов придал Верховный Суд Российской Федерации, который в определении от 30 марта 2015 года № 308-КГ15-1222 по делу ЗАО "Таманьнефтегаз" поддержал выводы нижестоящих арбитражных судов о том, что услуга по бонированию не связана с обслуживанием судна, а следовательно, подлежит обложению налогом на добавленную стоимость в общем порядке. На данное обстоятельство впоследствии ссылались как налоговый орган (решение от 8 февраля 2016 года), так и арбитражный суд при рассмотрении дела АО "Флот Новороссийского морского торгового порта", оспаривавшего решение налогового органа.

Таким образом, арбитражные суды и Верховный Суд Российской Федерации, дав истолкование примененных в конкретном деле нормативных положений, регламентирующих вопросы торгового мореплавания, осуществили интерпретацию подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации, с учетом которой операции по реализации услуги буксиров по установке (снятию) бонового ограждения судна не освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость. По имеющимся в распоряжении Конституционного Суда Российской Федерации данным, содержащимся в ответах органов государственной власти, с принятием определения Верховного Суда Российской Федерации от 30 марта 2015 года № 308-КГ15-1222 правоприменительную практику фискальных государственных органов и арбитражных судов по этому вопросу можно рассматривать как ориентированную соответствующим образом.

3.2. Изменение законодателем ранее установленных правил, оказывающее неблагоприятное воздействие на правовое положение лиц, которых оно затрагивает, должно осуществляться таким образом, чтобы соблюдался принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, предполагающий сохранение разумной стабильности правового регулирования и недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм, а также в случае

необходимости предоставление гражданам возможности, в частности посредством временного регулирования, в течение разумного переходного периода адаптироваться к вносимым изменениям; соблюдение данного принципа - при отсутствии должной нормативной определенности правового регулирования - имеет существенное значение и для обеспечения единства правоприменительной практики; при этом - исходя из конституционного принципа недопустимости придания обратной силы закону, устанавливающему или отягчающему ответственность (статья 54 Конституции Российской Федерации), ухудшающему положение налогоплательщиков (статья 57 Конституции Российской Федерации), - не может иметь обратную силу постановление высшего суда, содержащее толкование нормы права, вследствие которого ухудшается положение налогоплательщика, добросовестно, т.е. без каких-либо злоупотреблений (создание различных форм уклонения от уплаты налогов и (или) их незаконного уменьшения и т.п.) действовавшего в рамках устоявшегося на момент такого изменения толкования соответствующих нормативных положений (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 24 мая 2001 года № 8-П, от 5 марта 2013 года № 5-П, от 21 января 2010 года № 1-П, от 17 октября 2017 года № 24-П и др.).

С учетом приведенных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, несмотря на то обстоятельство, что осуществление предпринимательской деятельности, имея в виду ее рисковый характер, с необходимостью предполагает определенную осмотрительность, отсутствуют достаточные основания полагать, что у добросовестного налогоплательщика, оказывающего на регулярной основе специализированные услуги буксиров по установке (снятию) бонового ограждения судна, была возможность при планировании своей хозяйственной деятельности в 2012 - 2013 годах (в условиях имеющейся на тот момент благоприятной административной и судебной практики освобождения данной услуги от уплаты налога на добавленную стоимость) в разумных пределах предвидеть, что на него спустя значительное время, а именно в 2016 году, будет возложена обязанность по уплате налога на добавленную стоимость в отношении данных услуг применительно к прошедшим периодам. Такому налогоплательщику будет весьма затруднительно компенсировать с контрагентов убытки (условные) в виде доначисленной недоимки по налогу на добавленную стоимость, имеющему косвенный характер и учитываемому, по общему правилу, в цене сделки с покупателем товара (работ, услуг).

Соответственно, взимание с налогоплательщика, осуществляющего указанный вид услуги, налога на добавленную стоимость, а также суммы пени и штрафа за предыдущие периоды в данных правоотношениях возможно только с учетом действия налогового периода по налогу на добавленную стоимость и порядка изменения налогового регулирования, ухудшающего положение налогоплательщиков. Иное не только является недопустимым отступлением от принципа правовой определенности, но и не отвечает требованиям справедливости и соразмерности, препятствует налогоплательщику в реализации права на свободное осуществление предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (статья 34, часть 1, Конституции Российской Федерации) и нарушает его право собственности, гарантированное статьей 35 (часть 1) Конституции Российской Федерации.

Таким образом, подпункт 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования не предполагает обложение налогом на добавленную стоимость оказанных услуг буксиров по установке (снятию) бонового ограждения судов, а также начисление пени и штрафов по данному налогу за периоды, предшествовавшие изменению толкования этой нормы судами применительно к указанному виду деятельности (с учетом действия налогового периода по налогу на добавленную стоимость и порядка изменения налогового регулирования, ухудшающего положение налогоплательщиков), когда в силу существовавшей ранее устойчивой правоприменительной практики, благоприятной для налогоплательщиков, такая деятельность относилась к услугам по обслуживанию морских судов в период стоянки в портах и освобождалась от уплаты данного налога.

4. Толкование законодательных предписаний, как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, имеет место не только при принятии публично-властного решения в отношении конкретного лица, - оно может быть осуществлено путем разъяснения нормативного содержания того или иного законоположения применительно ко всем правоотношениям, возникающим на его основе, что требует принятия уполномоченным органом соответствующего акта, с тем чтобы довести его до сведения всех субъектов правоотношений, на которых распространяется разъясняемое предписание закона.

В налоговой сфере принятие актов информационно-разъяснительного характера предусмотрено Налоговым кодексом Российской Федерации: подпункт 4 пункта 1 его статьи 32 относит к числу обязанностей налоговых органов информирование налогоплательщиков о законодательстве о налогах и сборах, а подпункт 5 пункта 1 статьи 32 и пункт 1 статьи 34-2 обязывают налоговые органы руководствоваться письменными разъяснениями по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, которые дает Министерство финансов Российской Федерации. Кроме того, Федеральная налоговая служба, которая находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации и на которую возложены полномочия по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, помимо информирования налогоплательщиков о законодательстве о налогах и сборах вправе давать налогоплательщикам письменные разъяснения по вопросам, отнесенным к сфере ее деятельности (пункты 1 и 2, подпункты 5.6 и 6.3 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 года № 506).

Соответственно, Налоговый кодекс Российской Федерации относит к числу обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога 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 (расчетным) периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа), и (или) выполнение налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга; данные законоположения не применяются в случае, если указанные письменные разъяснения, мотивированное мнение налогового органа основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (пункт 8 статьи 75); выполнение таких разъяснений относится к обстоятельствам, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения (подпункт 3 пункта 1 статьи 111).

По смыслу названных законоположений, акты информационно-разъяснительного характера уполномоченных органов влекут благоприятные последствия для налогоплательщика в случае, если они касаются непосредственно норм законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, которое состоит из Налогового кодекса Российской Федерации и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах и регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (пункт 1 статьи 1 и пункт 1 статьи 2 Налогового кодекса Российской Федерации).

Тем не менее этим не исключается объективная потребность налогоплательщиков, осуществляющих отдельные специфические виды деятельности (например, услуги по бонированию), в получении официальной информации, разъясняющей нормы отраслевого регулирования, не относящегося к

законодательству о налогах и сборах. В случаях, когда целью получения таких разъяснений является желание налогоплательщика иметь представление о своих правах и обязанностях в налоговых правоотношениях, ему надлежит обращаться в финансовый, налоговый или другой орган государственной власти, уполномоченный давать письменные разъяснения о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах. В свою очередь, уполномоченный орган государственной власти (при недостаточной осведомленности по существу поставленного перед ним вопроса) правомочен получить дополнительные сведения с использованием процедур межведомственного взаимодействия, в том числе привлечь к разрешению поставленного налогоплательщиком вопроса тот государственный орган, который в силу своей ведомственной специализации обладает необходимой компетенцией в соответствующей сфере регулирования, однако на основе этих сведений он должен - в силу своей специализации (исключительной компетенции) в налоговых вопросах - принять решение самостоятельно. Иное приводило бы к недопустимому игнорированию лежащего в основе организации налоговых правоотношений принципа баланса частных и публичных интересов, поскольку позволяло бы возлагать на налогоплательщика, недобросовестное поведение которого не доказано, чрезмерное бремя негативных последствий (в виде начисления сумм пени и привлечения к налоговой ответственности) неправомерного, с точки зрения уполномоченного в налоговых вопросах органа, разъяснения, данного другим государственным органом, что недопустимо в силу статей 34 (часть 1), 35 (части 1 - 3) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации.

Таким образом, пункт 8 статьи 75 и подпункт 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса Российской Федерации по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования не предполагают уклонение финансовых, налоговых органов и других уполномоченных органов государственной власти от дачи по запросам налогоплательщиков письменных разъяснений о порядке применения законодательства о налогах и сборах и не предполагают переадресацию налогоплательщиков за разъяснениями в иные государственные органы, если вопрос требует специальных знаний по отдельным вопросам осуществления хозяйствования в тех или иных отраслях экономики, влияющим на размер налоговых обязательств налогоплательщиков, поскольку юридически значимые разъяснения для налоговых целей в любом случае должны исходить от финансовых, налоговых и других уполномоченных органов государственной власти, которые правомочны получить дополнительные сведения от иных государственных органов в порядке межведомственного взаимодействия.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 47-1, 71, 72, 74, 75, 78, 79, 87 и 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации

п о с т а н о в и л:

1. Признать подпункт 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащим Конституции Российской Федерации, поскольку по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования он не предполагает обложение налогом на добавленную стоимость оказанных услуг буксиров по установке (снятию) бонового ограждения судов, а также начисление пени и штрафов по данному налогу за периоды, предшествовавшие изменению толкования данной нормы судами применительно к указанному виду деятельности (с учетом действия налогового периода по налогу на добавленную стоимость и порядка изменения налогового регулирования, ухудшающего положение налогоплательщиков), когда в силу существовавшей ранее устойчивой правоприменительной практики, благоприятной для налогоплательщиков, такая деятельность относилась к услугам по обслуживанию морских судов в период стоянки в портах и освобождалась от уплаты данного налога.
2. Признать пункт 8 статьи 75 и подпункт 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащими Конституции Российской Федерации, поскольку по своему

конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования они не предполагают уклонение от дачи по запросам налогоплательщиков письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах органов государственной власти, уполномоченных на дачу таких разъяснений, и исходят из необходимости обращения самих уполномоченных органов в иные государственные органы за получением дополнительных сведений по отдельным вопросам осуществления хозяйствования в тех или иных отраслях экономики, если эти сведения могут повлиять на исчисление размера налоговых обязательств налогоплательщиков.

3. Правоприменительные решения по делу акционерного общества "Флот Новороссийского морского торгового порта", принятые на основании пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в истолковании, расходящемся с их конституционно-правовым смыслом, выявленным Конституционным Судом Российской Федерации в настоящем Постановлении, подлежат пересмотру в установленном порядке.

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

5. Настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в "Российской газете", "Собрании законодательства Российской Федерации" и на "Официальном интернет-портале правовой информации" (www.pravo.gov.ru). Постановление должно быть опубликовано также в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Конституционный Суд
Российской Федерации

№ 34-П