



**ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ТАМОЖЕННЫЙ КОМИТЕТ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Новозаводская ул., д.11/5, Москва, 121087
Тел.: 449 83 83 Телетайп: 611385 VETO RU

04 09 2003 № 01-06/34440

На № _____ от _____

О постановлении Конституционного
Суда Российской Федерации
от 14.07.2003 № 12-П

Начальникам региональных
таможенных управлений
(довести до сведения
начальников таможен и
таможенных постов)

Начальникам таможен,
непосредственно
подчиненных ГТК России

Своим постановлением от 14 июля 2003 года № 12-П (далее – Постановление) по делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 164, пунктов 1 и 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации (опубликовано в "Российской газете", № 150, 29.07.2003) Конституционный Суд Российской Федерации постановил, что:

- положения пункта 1 статьи 164 и пунктов 1 и 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, как закрепляющие обязательность представления налогоплательщиком в налоговые органы документов согласно установленному перечню для подтверждения применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров, вывезенных из Российской Федерации в таможенном режиме экспорта судами через морские порты, а также работ (услуг) по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке таких товаров, импортируемых в Российскую Федерацию, не противоречат Конституции Российской Федерации;

- положения абзаца четвертого подпункта 4 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречат Конституции Российской Федерации, поскольку по своему смыслу в общей системе правового регулирования оно не исключает возможность подтверждения вывоза за пределы территории Российской Федерации судами через морские порты товаров в таможенном режиме экспорта путем представления в налоговые органы налогоплательщиком – для реализации предусмотренного пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации права на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость – наряду с другими обязательными документами вместо коносамента иных транспортных, товаросопроводительных документов, содержащих такую же информацию.

В соответствии со статьей 79 Федерального конституционного закона от 21.07.94 № 1-ФКЗ «О конституционном Суде Российской Федерации» решение Конституционного Суда Российской Федерации как судебного органа конституционного контроля, самостоятельно и независимо осуществляющего судебную власть посредством конституционного судопроизводства, окончательно, не подлежит обжалованию и вступает в силу немедленно после его провозглашения.

ГТК России издан приказ от 21.07.2003 № 806 «Об утверждении Инструкции о подтверждении таможенными органами фактического вывоза (ввоза) товаров с таможенной территории Российской Федерации (на таможенную территорию Российской Федерации)» в котором полностью учтены требования Постановления. Приказ зарегистрирован Минюстом России 14.08.2003, рег. № 4979 и опубликован в «Российской газете» от 21.08.2003 № 165. До вступления в силу указанного приказа, а именно до 21 сентября 2003 года, следует руководствоваться данными рекомендациями.

В целях установления единообразного порядка применения таможенными органами Российской Федерации Постановления направляем его копию (приложение 1) и рекомендации по вопросам, касающимся порядка его применения (приложение 2).

Приложение: на 14 листах.

Статс - секретарь —
заместитель председателя Комитета
генерал - полковник
таможенной службы

 Ю.Ф. Азаров

КОНСТИТУЦИОННЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
от 14 июля 2003 г. N 12-П

ПО ДЕЛУ О ПРОВЕРКЕ КОНСТИТУЦИОННОСТИ
ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 4, ПУНКТА 1 СТАТЬИ 164,
ПУНКТОВ 1 И 4 СТАТЬИ 165 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ, СТАТЬИ 11 ТАМОЖЕННОГО КОДЕКСА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И СТАТЬИ 10 ЗАКОНА РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ "О НАЛОГЕ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ" В СВЯЗИ
С ЗАПРОСАМИ АРБИТРАЖНОГО СУДА ЛИПЕЦКОЙ ОБЛАСТИ,
ЖАЛОБАМИ ООО "ПАПИРУС", ОАО "ДАЛЬНЕВОСТОЧНОЕ
МОРСКОЕ ПАРОХОДСТВО" И ООО "КОММЕРЧЕСКАЯ
КОМПАНИЯ "БАЛИС"

Именем Российской Федерации

Конституционный Суд Российской Федерации в составе председательствующего Ю.Д. Рудкина, судей Н.С. Бондаря, Г.А. Гаджиева, А.Л. Кононова, Л.О. Красавчиковой, В.Г. Стрекозова, Б.С. Эбзеева, В.Г. Ярославцева, с участием представителя ООО "Папирус" - адвоката М.Н. Попова, представителя ОАО "Дальневосточное морское пароходство" - адвоката Р.И. Ахметшина, директора ООО "Коммерческая компания "Балис" А.Б. Борисова, представителя Совета Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации - члена Совета Федерации Ю.А. Шарандина,

руководствуясь статьями 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, пунктом 3 части второй статьи 22, статьями 36, 74, 86, 96, 97, 99, 101, 102 и 104 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации",

рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности отдельных положений статьи 4, пункта 1 статьи 164, пунктов 1 и 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации и статьи 10 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость".

Поводом к рассмотрению дела явились запросы Арбитражного суда Липецкой области о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 164 и пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, жалоба ООО "Папирус" на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 4 пункта 1

статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, жалоба ОАО "Дальневосточное морское пароходство" на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 3 пункта 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации и жалоба ООО "Коммерческая компания "Балис", в которой оспаривается конституционность положений статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации, статьи 10 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость", а также пункта 22 инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации от 11 октября 1995 года N 39 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость". Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителями нормативные положения.

Поскольку все обращения касаются одного и того же предмета, Конституционный Суд Российской Федерации, руководствуясь статьей 48 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", соединил дела по этим обращениям в одном производстве.

Заслушав сообщение судьи-докладчика Г.А. Гаджиева, объяснения представителей сторон, выступления полномочного представителя Правительства Российской Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации М.Ю. Барщевского, а также приглашенных в заседание представителей: от Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации - судьи Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации О.А. Наумова, от Государственного таможенного комитета Российской Федерации - Г.В. Баландиной, от Министерства Российской Федерации по налогам и сборам - Е.Р. Александровой и В.А. Куркова, от Министерства транспорта Российской Федерации - А.А. Лещенко, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

установил:

1. В соответствии с пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации обложение налогом на добавленную стоимость производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации товаров (за определенными исключениями), помещенных под таможенный режим экспорта, при условии их фактического вывоза за пределы таможенной территории Российской Федерации и представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 данного Кодекса (подпункт 1), а также при выполнении работ (оказании услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией указанных товаров, и работ (услуг) по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке товаров, экспортируемых за пределы территории Российской Федерации и импортируемых в Российскую Федерацию (подпункт 2).

В соответствии со статьей 165 Налогового кодекса Российской Федерации при реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 164 данного Кодекса, для подтверждения обоснованности

применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов в налоговые органы наряду с контрактом на поставку товара (выполнение работ, оказание услуг) и выпиской банка, подтверждающей фактическое поступление выручки от покупателя товара (работ, услуг), представляются грузовая таможенная декларация с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товара в режиме экспорта, и пограничного таможенного органа, через который товар был вывезен за пределы территории Российской Федерации или ввезен на территорию Российской Федерации (подпункт 3 пункта 1, подпункт 3 пункта 4), а также копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товара за пределы территории Российской Федерации или ввоз товара на территорию Российской Федерации, при том что налогоплательщик может представить любой из перечисленных документов с учетом следующих особенностей: при вывозе товаров в таможенном режиме экспорта судами через морские порты для подтверждения вывоза товаров за пределы территории Российской Федерации налогоплательщиком в налоговые органы представляются копия поручения на отгрузку экспортируемых грузов и копия коносамента на перевозку экспортируемого товара, в котором в графе "Порт разгрузки" указано место, находящееся за пределами таможенной территории Российской Федерации (подпункт 4 пункта 1, подпункт 4 пункта 4).

1.1. В запросах Арбитражного суда Липецкой области, поступивших в Конституционный Суд Российской Федерации 3 сентября 2002 года и 23 января 2003 года, оспаривается конституционность положений пункта 1 статьи 164 и пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации.

Из содержания запросов и приложенных материалов следует, что в производстве Арбитражного суда Липецкой области находятся дела по искам ОАО "Новолипецкий металлургический комбинат" о признании недействительными решений налогового органа об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость в связи с несоответствием представленных документов, подтверждающих фактический экспорт товара за пределы таможенной территории Российской Федерации, требованиям пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации (истец представил в налоговый орган так называемые штурманские расписки вместо коносамента, а также грузовые таможенные декларации и товаросопроводительные документы, не имеющие в ряде случаев необходимых отметок пограничных таможенных органов).

По мнению заявителя, требования относительно документов, необходимых для подтверждения обоснованности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, сформулированы законодателем недостаточно определено: абзац первый подпункта 4 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в качестве доказательства реального экспорта товаров называет копии любых транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товара за пределы территории Российской Федерации, тогда как абзац четвертый того же подпункта при вывозе товаров морским транспортом таким документом признает лишь копию коносамента, устанавливая тем самым

необоснованно повышенные требования к налогоплательщикам, экспортирующим товары за пределы территории Российской Федерации морским транспортом, по сравнению с налогоплательщиками, экспортирующими товарами иными видами транспорта.

Как утверждает заявитель, указанные положения пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в нормативном единстве с пунктом 1 его статьи 164, как предусматривающие применение налоговой ставки 0 процентов только в отношении тех операций, по которым в налоговые органы представлены документы, по форме, содержанию и оформлению соответствующие требованиям пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, противоречат статьям 1 (часть 1), 15 (части 2 и 3), 19 (части 1 и 2) и 57 Конституции Российской Федерации, поскольку не позволяют подтверждать обоснованность применения такой ставки документами, не содержащимися в установленном перечне, но в совокупности свидетельствующими о факте реального экспорта товара, и тем самым ограничивают возможности суда в выборе способов доказывания произведенного налогоплательщиком экспорта.

Конституционность положений подпункта 4 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации оспаривается также в жалобе ООО "Папирус", которому было отказано в возмещении из федерального бюджета налога на добавленную стоимость в связи с тем, что в составе документов, подтверждающих вывоз экспортируемых им товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации, вместо коносамента и поручений на отгрузку были представлены погрузочные билеты. На том же основании арбитражные суды, рассматривавшие дело по иску ООО "Папирус" о признании решения налогового органа недействительным, отказали истцу в удовлетворении его требований.

Заявитель утверждает, что оспариваемая норма противоречит статьям 8 (часть 1), 15 (часть 4), 34 (часть 1) и 35 Конституции Российской Федерации. Как указывается в жалобе, налоговые органы и суды исходили из того, что при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, для применения налоговой ставки 0 процентов и возмещения суммы налога на добавленную стоимость представление иных, помимо коносамента, документов, используемых в практике морских перевозок, не допускается, тогда как возможность использования погрузочного билета вместо коносамента предусматривается нормами международных конвенций, ратифицированных Российской Федерацией; кроме того, на основании погрузочных билетов товар законно выпускается за пределы Российской Федерации.

В жалобе ОАО "Дальневосточное морское пароходство" оспаривается конституционность подпункта 3 пункта 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, на основании которого налоговый орган отказал заявителю, осуществлявшему оказание услуг по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке импортируемых в Российскую Федерацию товаров, в возмещении из федерального бюджета налога на добавленную стоимость ввиду отсутствия грузовых таможенных деклараций (их

копий) в составе документов, подтверждающих ввоз этих товаров в Российскую Федерацию. Иск ОАО "Дальневосточное морское пароходство" о признании решения налогового органа недействительным арбитражные суды оставили без удовлетворения, указав, что грузовая таможенная декларация входит в перечень обязательных документов и ничем иным для морского перевозчика заменена быть не может.

По мнению заявителя, установленный в пункте 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации перечень документов, необходимых для подтверждения обоснованности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, не является обязательным, а имеет вспомогательный характер в отношении основного условия - фактического вывоза товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации. Заявитель утверждает, что примененное в его деле положение подпункта 3 пункта 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации по смыслу, придаваемому ему правоприменительной практикой, нарушает принципы всеобщности налогообложения, определенности норм налогового законодательства и право на судебную защиту, в связи с чем просит признать его не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статьям 8 (часть 1), 34 (часть 1), 35 (части 1 и 2) и 57.

ООО "Коммерческая компания "Балис" в своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации просит признать не соответствующими Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1), 55 (части 2 и 3) и 57, положения статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации, статьи 10 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" и пункта 22 инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации от 11 октября 1995 года N 39 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость" (с последующими изменениями). Как считает заявитель, оспариваемые нормы позволяют федеральным органам исполнительной власти издавать ведомственные нормативные правовые акты, при том что Конституция Российской Федерации не наделяет эти органы соответствующим полномочием; общеобязательные правовые акты федерального уровня, затрагивающие права и свободы граждан, вправе издавать лишь федеральный законодатель, Президент Российской Федерации и Правительство Российской Федерации.

Как выявлено в ходе заседания Конституционного Суда Российской Федерации, правоприменительное решение по делу ООО "Коммерческая компания "Балис" было вынесено на основании пункта 3 статьи 7 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" и пункта 22 инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость", принятой в соответствии со статьей 10 названного Закона. Указанные нормативные акты утратили силу с 1 января 2001 года и с 4 мая 2001 года соответственно, т.е. до поступления жалобы заявителя в Конституционный Суд Российской Федерации.

Между тем, по смыслу Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд

Российской Федерации в процессе конституционного судопроизводства проверяет конституционность действующих нормативных актов; такая проверка невозможна, если оспариваемый закон отменен или утратил силу до начала производства в Конституционном Суде Российской Федерации. Кроме того, инструкция Государственной налоговой службы Российской Федерации является подзаконным нормативным актом, проверку конституционности которых в связи с жалобами граждан и объединений граждан Конституционный Суд Российской Федерации не осуществляет. Следовательно, производство по жалобе ООО "Коммерческая компания "Балис" в этой части подлежит прекращению в силу части второй статьи 43 и статьи 68 названного Закона.

Что касается статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации и статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации, то они в деле заявителя не применялись, а потому в соответствии с требованиями пункта 2 статьи 97 и статьи 68 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" производство по настоящему делу и в этой части подлежит прекращению.

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

Положения пункта 1 статьи 164 во взаимосвязи с положениями подпункта 4 пункта 1 и подпункта 3 пункта 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, как свидетельствует практика их применения, понимаются налоговыми инспекциями и арбитражными судами при рассмотрении дел, связанных с вывозом (ввозом) товаров в таможенном режиме экспорта судами через морские порты, как устанавливающие обязательность представления документов согласно перечню, содержащемуся в статье 165 данного Кодекса. При этом перечню придается исчерпывающий и обязательный характер и не допускается подтверждение факта экспорта товаров (выполнения работ, оказания услуг, непосредственно связанных с реализацией товаров, помещенных под таможенный режим экспорта) копиями иных, помимо коносамента, транспортных и товаросопроводительных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации. Тем самым документам, указанным в перечне, придается самостоятельное значение, что исключает для налогоплательщиков возможность подтверждения альтернативными способами фактического экспорта товара (работы, услуги) и как следствие - права на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость.

Таким образом, предметом рассмотрения по настоящему делу являются примененные в делах ОАО "Новолипецкий металлургический комбинат", ООО "Папирус" и ОАО "Дальневосточное морское пароходство" взаимосвязанные положения пункта 1 статьи 164 и абзаца четвертого подпункта 4 пункта 1 и подпункта 3 пункта 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, которые, по смыслу, придаваемому им сложившейся правоприменительной

практикой, означают, что условием подтверждения права налогоплательщика на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров, вывезенных из Российской Федерации в таможенном режиме экспорта судами через морские порты, а также работ (услуг) по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке таких товаров, импортируемых в Российскую Федерацию, является представление им документов согласно перечню, носящему исчерпывающий и обязательный характер, при том что отдельным документам, входящим в этот перечень, придается исключительное значение, а несоблюдение формальных требований при их составлении или непредставление какого-либо из них служит основанием для лишения налогоплательщика указанного права.

2. По смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с ее статьями 1 (часть 1), 19 (части 1 и 2) и 55, в Российской Федерации как правовом государстве законы о налогах и сборах должны содержать четкие и понятные нормы. Конкретизируя выводимый из указанных положений Конституции Российской Федерации принцип определенности налоговых норм, Налоговый кодекс Российской Федерации закрепляет в пункте 6 статьи 3, 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.

Конкретизируя конституционный принцип верховенства закона (статья 4, часть 2; статья 15, части 1 и 2, Конституции Российской Федерации), согласно которому акты государственных органов должны основываться на законе, и принцип основанности на законе деятельности органов исполнительной власти, которые, будучи в силу статьи 10 Конституции Российской Федерации самостоятельными в системе разделения властей, вместе с тем нуждаются в законодательной основе для своей деятельности, Налоговый кодекс Российской Федерации закрепляет в статье 1, что законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из данного Кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах, а в статье 6 определяет случаи несоответствия нормативных правовых актов о налогах и сборах Налоговому кодексу Российской Федерации.

Именно связанностью налоговых органов законом объясняется избранным законодателем вариант детального урегулирования порядка реализации права налогоплательщиков на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость непосредственно в Налоговом кодексе Российской Федерации, что соответствует Конституции Российской Федерации, а обязательность представления входящих в установленный перечень документов, вытекающая из смысла положений пунктов 1 и 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, не нарушает конституционные права налогоплательщиков.

2.1. Федеральный законодатель, обладающий достаточно широким усмотрением в определении перечня документов, представление которых необходимо для подтверждения обоснованности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров, вывезенных

(ввезенных) в таможенном режиме экспорта судами через морские порты, как и соответствующих работ (услуг), включил в него документы, предусмотренные как нормами частного права, для которого характерны общедозволительный метод регулирования, диспозитивность, так и нормами публичного права.

Документы, предусмотренные нормами публичного права, отличаются незаменимостью, исключительностью, строгой формальной определенностью и зачастую являются основанием для ведомственных проверок соблюдения должностными лицами своих обязанностей. К таким документам относится грузовая таможенная декларация, в которой по установленной форме заявляются точные сведения о товарах, их таможенном режиме и другие сведения, необходимые для таможенных целей; форма и порядок декларирования, а также перечень сведений, необходимых для таможенных целей, определяются Государственным таможенным комитетом Российской Федерации (статья 169 Таможенного кодекса Российской Федерации, пункт 27 статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации от 28 мая 2003 года, вступающего в силу с 1 января 2004 года).

Необходимость представления грузовой таможенной декларации, в которой указывается стоимость перевозимых через таможенную границу Российской Федерации товаров, для целей налогообложения обусловливается вытекающей из статьи 57 Конституции Российской Федерации и закрепленной в пункте 1 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации обязанностью налоговых органов осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, включая контроль за полнотой исчисления налогов путем проверки правильности применения цен при совершении внешнеторговых сделок (пункт 2 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации). При этом для определения возможной стоимости выполненных российским перевозчиком работ (услуг), связанных с ввозом импортируемых в Российскую Федерацию товаров, налоговые органы ориентируются на стоимость ввозимых товаров, в связи с чем содержащееся в подпункте 3 пункта 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации требование о представлении таможенной декларации не может рассматриваться как нарушение конституционных прав налогоплательщиков.

Как следует из представленных материалов, у организаций, оказывающих услуги по транспортировке таких товаров, таможенные декларации (их копии), представление которых требуется согласно подпункту 3 пункта 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, имеются не во всех случаях, что приводит к возникновению споров между налоговым органом и налогоплательщиком в связи с необходимостью подтверждения им права на получение возмещения суммы налога на добавленную стоимость с применением налоговой ставки 0 процентов.

Между тем, по смыслу статьи 16 Таможенного кодекса Российской Федерации, информация, содержащаяся в грузовой таможенной декларации, даже если она является конфиденциальной, может быть передана третьим лицам в случаях, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации. В данном случае такими лицами являются перевозчики, а законодательным актом - Налоговый кодекс Российской Федерации. Следовательно, таможенные органы -

в силу конституционного принципа уважения прав и свобод человека и гражданина, определяющих смысл, содержание и применение законов (статья 18 Конституции Российской Федерации), - обязаны представлять перевозчикам копию грузовой таможенной декларации для подтверждения их права на возмещение суммы налога на добавленную стоимость при применении налоговой ставки 0 процентов, а отказ в представлении такой копии может быть оспорен в судебном порядке. Арбитражный суд, если он признает обоснованными доводы перевозчика о невозможности получения копии декларации, должен учитывать требования статьи 135 АПК Российской Федерации (статья 54 АПК Российской Федерации, действовавшего до 1 сентября 2002 года), предусматривающей обязанность суда содействовать лицам, участвующим в деле, в получении необходимых доказательств по делу от других лиц (Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 21 января 2003 года N 9915/02).

2.2. Как указывал Конституционный Суд Российской Федерации в ряде постановлений, в случаях, когда суды при рассмотрении дела не исследуют по существу фактические обстоятельства, ограничиваясь только установлением формальных условий применения нормы, право на судебную защиту, предусмотренное статьей 46 (часть 1) Конституции Российской Федерации, оказывается существенно ущемленным (Постановления от 6 июня 1995 года по делу о проверке конституционности положения статьи 19 Закона РСФСР "О милиции", от 13 июня 1996 года по делу о проверке конституционности части пятой статьи 97 УПК РСФСР, от 28 октября 1999 года по делу о проверке конституционности статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций"). Данная правовая позиция имеет общий характер и касается любых правоприменителей, включая налоговые органы.

Отказывая налогоплательщику в возмещении суммы налога на добавленную стоимость при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта судами через морские порты, со ссылкой на отсутствие коносамента как нарушение требований положений пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, налоговые органы исходят из принципа возложения на налогоплательщика бремени по надлежащему документальному подтверждению обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов. Подобная правоприменительная практика свидетельствует о формальном подходе к решению вопроса об условиях реализации налогоплательщиком соответствующего права, что приводит к его существенному ущемлению.

В Постановлении от 27 апреля 2001 года по делу о проверке конституционности ряда положений Таможенного кодекса Российской Федерации Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что, по смыслу статей 8 (часть 1), 19 (часть 1), 34 (часть 1) и 35 (часть 1) Конституции Российской Федерации, федеральный законодатель, принимая законы в области таможенного регулирования, обязан исходить не только из публичных интересов государства, связанных с его экономической безопасностью, но и из частных

интересов физических и юридических лиц как субъектов гражданских правоотношений и внешнеэкономической деятельности.

Данная правовая позиция должна учитываться и в сфере налоговых правоотношений. Нормы налогового законодательства должны быть гармонизированы с диспозитивными нормами гражданского законодательства, в том числе с Кодексом торгового мореплавания Российской Федерации, который, как и Гражданский кодекс Российской Федерации, предусматривает возможность использования других, помимо коносамента, документов, подтверждающих морскую перевозку грузов.

В соответствии со статьей 142 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации после приема груза для перевозки перевозчик по требованию отправителя обязан выдать отправителю коносамент. Коносамент составляется на основании подписанного отправителем документа, который должен содержать данные, указанные в подпунктах 3 - 8 пункта 1 статьи 144 данного Кодекса, и является распиской в получении груза перевозчиком, товарораспорядительным документом (ценной бумагой). Коносамент представляет собой не договор перевозки, а лишь одно из свидетельств заключения и условий этого договора. Кодекс торгового мореплавания Российской Федерации не делит выданные экземпляры коносамента на оригиналы и копии, поэтому каждый экземпляр из одного комплекта коносаментов имеет силу подлинного товарораспорядительного документа. Как временный и вспомогательный документ при составлении коносамента применяется так называемая штурманская расписка, под которой в практике торгового мореплавания понимается подписанный грузовым помощником капитана документ, удостоверяющий фактический прием груза на борт конкретного судна. Выдачей штурманской расписки оформляется переход права владения грузом от отправителя к перевозчику. Она не предназначена для торгового оборота, не является товаросопроводительным документом, однако дает указанному в ней отправителю груза право требовать получения коносамента.

В соответствии со статьей 143 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации отправитель вправе потребовать от перевозчика выдачи вместо коносамента морской накладной или иного документа, подтверждающего прием груза для перевозки. Таможенный кодекс Российской Федерации, вступающий в силу с 1 января 2004 года, понимает под транспортными (перевозочными) документами как коносамент, накладную, так и иные документы, подтверждающие наличие и содержание договора перевозки товаров и сопровождающие товары и транспортные средства при международных перевозках.

Поскольку общая норма абзаца первого подпункта 4 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации исходит из необходимости подтверждения вывоза товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации копиями именно товаросопроводительных документов, исключение из их числа таких товаросопроводительных документов, как морские накладные, погрузочные билеты, не позволяет налогоплательщикам, которые представляют налоговым органам эти документы, - в отличие от налогоплательщиков,

представляющих коносаменты, - реализовать предоставленное им налоговым законодательством право на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость. Такое истолкование положений статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации приводит к неравенству налогообложения и тем самым - к нарушению одного из принципов законодательства о налогах и сборах, которое, исходя из статьи 19 (часть 1) Конституции Российской Федерации, основывается на всеобщности и равенстве налогообложения (пункт 1 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации).

Погрузочный билет, применяемый в практике паромных перевозок в качестве документа, подтверждающего прием груза, - как содержащий ту же информацию, что и коносамент, и допускаемый в качестве доказательства при рассмотрении гражданско-правовых споров, связанных с договорами перевозки грузов, - обладает доказательственным значением и в сфере налоговых отношений. Это не противоречит статье 68 АПК Российской Федерации, устанавливающей, что обстоятельства дела, которые согласно закону должны быть подтверждены определенными доказательствами, не могут подтверждаться в арбитражном суде иными доказательствами.

2.3. Таким образом, положение абзаца четвертого подпункта 4 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречит Конституции Российской Федерации, поскольку по своему смыслу в общей системе правового регулирования оно не исключает возможность подтверждения вывоза за пределы территории Российской Федерации судами через морские порты товаров в таможенном режиме экспорта путем представления в налоговые органы налогоплательщиком - для реализации предусмотренного пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации права на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость - наряду с другими обязательными документами вместо коносамента иных транспортных, товаросопроводительных документов, содержащих такую же информацию и относящихся к системе накладных.

Данное Конституционным Судом Российской Федерации истолкование положения абзаца четвертого подпункта 4 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в силу статьи 6 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" является общеобязательным и исключает любое иное его истолкование в правоприменительной практике.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьей 68, частями первой и второй статьи 71, статьями 72, 74, 75, 79, 100 и 104 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации

постановил:

1. Признать не противоречащими Конституции Российской Федерации взаимосвязанные положения пункта 1 статьи 164 и пунктов 1 и 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, как закрепляющие обязательность

представления налогоплательщиком в налоговые органы документов согласно установленному перечню для подтверждения обоснованности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров, вывезенных из Российской Федерации в таможенном режиме экспорта судами через морские порты, а также работ (услуг) по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке таких товаров, импортируемых в Российскую Федерацию.

2. Признать не противоречащим Конституции Российской Федерации положение абзаца четвертого подпункта 4 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку по своему смыслу в общей системе правового регулирования оно не исключает возможность подтверждения вывоза за пределы территории Российской Федерации судами через морские порты товаров в таможенном режиме экспорта путем представления в налоговые органы налогоплательщиком - для реализации предусмотренного пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации права на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость - наряду с другими обязательными документами вместо коносамента иных транспортных, товаросопроводительных документов, содержащих такую же информацию.

Конституционно-правовой смысл данного положения, выявленный в настоящем Постановлении, является общеобязательным и исключает любое иное его истолкование в правоприменительной практике.

3. Прекратить производство по настоящему делу в части, касающейся проверки конституционности статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации и статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации, поскольку они в деле заявителя не применялись.

Прекратить производство по настоящему делу в части, касающейся проверки конституционности статьи 10 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость", поскольку данный нормативный акт к началу рассмотрения дела в Конституционном Суде Российской Федерации утратил силу.

4. Правоприменительные решения по делу ООО "Папирус", основанные на положении абзаца четвертого подпункта 4 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в истолковании, расходящемся с его конституционно-правовым смыслом, выявленным в настоящем Постановлении, подлежат пересмотру в установленном порядке, если для этого нет других препятствий.

5. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу немедленно после провозглашения, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

6. Согласно статье 78 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в "Собрании законодательства Российской Федерации" и "Российской газете". Постановление должно быть опубликовано также в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Приложение 2
к письму ГТК России
от 04.03.03 № 01-06/34440

1. В соответствии со статьей 165 Налогового кодекса Российской Федерации лица, имеющие право на применение налоговой ставки 0 процентов для обоснования этого права представляют в налоговые органы копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих фактический вывоз товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации.

Вместе с тем, Конституционный Суд Российской Федерации в мотивировочной части Постановления указал, что положения подпункта 4 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации по своему смыслу в общей системе правового регулирования не исключает возможность подтверждения вывоза за пределы территории Российской Федерации судами через морские порты товаров в таможенном режиме экспорта путем представления в налоговые органы налогоплательщиком – для реализации предусмотренного пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации права на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость – наряду с другими обязательными документами вместо коносамента иных транспортных, товаросопроводительных документов, содержащих такую информацию и относящихся к системе накладных.

Таким образом, лица, обращающиеся в таможенные органы за подтверждением фактического вывоза товаров через морские порты, вместо коносамента могут представлять иные транспортные, товаросопроводительные документы, содержащие такую же информацию, на которых после проверки факта вывоза должна проставляться отметка «Товар вывезен». Учитывая особенности, предусмотренные подпунктом 4 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, отметка «Товар вывезен» не требуется на поручении на отгрузку и коносаменте.

2. В соответствии со статьей 165 Налогового кодекса Российской Федерации российские перевозчики, оказывающие услуги, по которым предусмотрено применение налоговой ставки 0 процентов, для обоснования своего права на возмещение НДС обязаны предоставить в налоговые органы таможенные декларации (их копии) с отметками российского таможенного органа, осуществляющего выпуск товара и пограничного таможенного органа, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации (везен на таможенную территорию Российской Федерации).

В этой связи Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что у организаций, оказывающих услуги по транспортировке товаров, таможенные декларации (их копии), представление которых требуется согласно подпункту 3 пункта 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, имеются не во всех случаях, что приводит к возникновению споров между налоговым органом и налогоплательщиком в связи с необходимостью подтверждения им права на получение возмещения суммы НДС с применением налоговой ставки 0 процентов. При этом Конституционный Суд Российской Федерации указал, что по смыслу статьи 16 Таможенного кодекса Российской Федерации, информация, содержащаяся в грузовой таможенной декларации, даже если она является конфиденциальной, может быть передана третьим лицам в случаях, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации. По мнению Конституционного Суда Российской Федерации, такими лицами являются перевозчики, а законодательным актом – Налоговый кодекс Российской Федерации. В этой связи Конституционный Суд Российской Федерации сделал вывод о том, что таможенные органы – в силу конституционного принципа уважения прав и свобод человека и гражданина, определяющих смысл, содержание и применение законов, - обязаны представлять перевозчикам копию грузовой таможенной декларации для подтверждения их права на возмещение суммы налога на добавленную стоимость при применении ставки 0 процентов, а отказ в представлении такой копии может быть оспорен в судебном порядке.

Таким образом, при обращении перевозчиков, оказывающих услуги по транспортировке товаров, о предоставлении копий грузовых таможенных деклараций, для подтверждения их права на возмещение суммы налога на добавленную стоимость при применении ставки 0 процентов, таможенные органы должны изготавливать и предоставлять перевозчикам такие копии. При этом таможенные органы обязаны соблюдать требования законодательства Российской Федерации о не разглашении информации, составляющей государственную, коммерческую, банковскую и иную охраняемую законом тайну, в том числе информации конфиденциального характера.