

УДК 336.22:665:347.73(470+571)

DOI: <http://dx.doi.org/10.21202/1993-047X.11.2017.4.115-124>

**В. Ф. СТОЙКОВ<sup>1</sup>**

**Л. А. ЧЕТОШНИКОВА<sup>1</sup>**

<sup>1</sup> Новороссийский филиал Финансового университета при Правительстве РФ, г. Новороссийск, Россия

## **НДС: НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ И ИСЧИСЛЕНИЯ ПРИ ПЕРЕВАЛКЕ И ПЕРЕГРУЗКЕ НЕФТИ И НЕФТЕПРОДУКТОВ**

**Цель:** исключение правовой неопределенности в толковании и применении правовой нормы (абз. 4 подп. 2.2. п. 1 ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации) и выработка предложений по совершенствованию законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, необходимых для устранения выявленных проблем.

**Методы:** в основу исследования положен комплекс общенаучных и специальных методов познания, используемых в науке финансового права: диалектический, формально-догматический, анализа, аналогии, индукции и синтеза, исторической ретроспективы, формализации, логический метод.

**Результаты:** в статье проведен теоретико-правовой анализ последствий неоднозначного толкования правовой нормы (абз. 4 подп. 2.2. п. 1 ст. 164 НК РФ) в отношении организаций, оказывающих услуги в сфере транспортировки и перевалки нефти и нефтепродуктов. Определяется, что одним из наиболее проблемных моментов в практике применения налога на добавленную стоимость является применение нулевой ставки налога. В случае толкования норм указанной статьи возникают проблемы с применением ставки у организаций, осуществляющих перевалку нефти и нефтепродуктов в связи с расхождением позиции Минфина РФ и налоговых органов в вопросе о месте осуществления работ для отнесения их к перевалке. Также подчеркивается проблема узкого толкования организаций, осуществляющих транспортировку нефти и неопределенности норм относительно терминологии в области транспортировки нефти, перевалки и перегрузки. Все указанные неточности и неясности в законодательстве приводят к возникновению проблем у организаций, осуществляющих транспортировку нефти, что показано на примере ЗАО «Морской портовый сервис». Также представлены результаты анализа судебной практики по проблемам толкования судами абз. 4 подп. 2.2. п. 1 ст. 164 НК РФ. Определены возможные последствия выявленного противоречия для рынков нефти и формирования доходов бюджета. В результате проведенного исследования разработаны предложения по совершенствованию налогообложения деятельности организаций-налогоплательщиков, оказывающих услуги по транспортировке, перевалке и (или) перегрузке нефти и нефтепродуктов.

**Научная новизна:** выявлена правовая неопределенность в толковании и применении правовой нормы (абз. 4 подп. 2.2. п. 1 ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации), сформулированы и обоснованы предложения по ее устранению.

**Практическая значимость:** выводы, сформулированные авторами, могут быть использованы в практической деятельности для принятия решения о необходимости разработки проекта нормативного правового акта, предусматривающего изменение абз. 4 подп. 2.2. п. 1 ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации.

**Ключевые слова:** экономика и управление народным хозяйством; налогообложение деятельности организаций-налогоплательщиков; Налоговый кодекс РФ; перевалка нефти и нефтепродуктов; транспортировка нефти и нефтепродуктов; НДС

*Конфликт интересов: авторами не заявлен.*

**Как цитировать статью:** Стойков В. Ф., Четошникова Л. А. НДС: направления совершенствования администрирования и исчисления при перевалке и перегрузке нефти и нефтепродуктов // Актуальные проблемы экономики и права. 2017. Т. 11, № 4. С. 115–124. DOI: <http://dx.doi.org/10.21202/1993-047X.11.2017.4.115-124>

V. F. STOYKOV<sup>1</sup>  
L. A. CHETOSHIKOVA<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Novorossiysk branch of University for Finance under the Government of the Russian Federation, Novorossiysk, Russia

## VAT: WAYS OF IMPROVING ADMINISTRATION AND CALCULATION DURING TRANSSHIPMENT AND TRANSFER OF OIL AND OIL PRODUCTS

**Objective:** to eliminate legal uncertainty in interpretation and implementation of a legal norm (para. 4 subclause 2.2. clause 1 Art. 164 of the Taxation Code of the Russian Federation); to elaborate proposals for improving the Russian legislation on taxes and duties, which is essential for elimination of the said problems.

**Methods:** the research is based on a set of general scientific and specific methods of cognition used in the science of Financial Law: dialectic method, formal-dogmatic method, methods of analysis, analogy, induction and synthesis, historical retrospective, formalization, and logical method.

**Results:** the article presents theoretical-legal analysis of the consequences of ambiguous interpretation of a legal norm (para. 4 subclause 2.2. clause 1 Art. 164 of the Taxation Code of the Russian Federation) in relation to organizations rendering services in the sphere of oil and oil products transportation and transshipment. It is stated that one of the essential problems in the practice of value added tax implementation is the use of zero tax rate. When the norms of the above Article are interpreted, it causes problems in organizations engaged in oil and oil products transportation and transshipment, due to the differences in positions of the Russian Ministry of Finance and the taxation authorities about the location of works to be referred to transshipment. Another problem is narrow comprehension of organizations engaged in oil transportation, as well as uncertainty of norms related to the terminology of oil transportation, transshipment and reloading. All the above inaccuracies and ambiguities in legislation lead to problems in organizations engaged in oil transportation, as is shown by the example of “Marine Port Service” Close Corporation. The author also presents the results of analysis of judicial practice in the sphere of interpreting para. 4 subclause 2.2. clause 1 Art. 164 of the Taxation Code of the Russian Federation. The possible consequences of the revealed contradiction are determined for the oil markets and for the budget incomes formation. The carried out research results in proposals for improving the taxation of tax-paying organizations rendering services in the sphere of oil and oil products transportation, reloading and/or transshipment.

**Scientific novelty:** the legal uncertainty in interpretation and implementation of a legal norm (para. 4 subclause 2.2. clause 1 Art. 164 of the Taxation Code of the Russian Federation) was revealed; proposals are formulated for interpreting the notion of reloading for the purposes of taxation.

**Practical significance:** the conclusions formulate by the authors can be used in practice for making decisions about elaborating a draft of a normative legal act amending para. 4 subclause 2.2. clause 1 Art. 164 of the Taxation Code of the Russian Federation.

**Keywords:** Economics and national economy management; Taxation of tax-paying organizations; The Taxation Code of the Russian Federation; Oil and oil products reloading; oil and oil products transportation; VAT

*Conflict of Interest:* No conflict of interest is declared by the authors.

**For citation:** Stoykov V. F., Chetoshnikova L. A., VAT: ways of improving administration and calculation during transshipment and transfer of oil and oil products, *Actual Problems of Economics and Law*, 2017, vol. 11, No. 4, pp. 115–124 (in Russ.). DOI: <http://dx.doi.org/10.21202/1993-047X.11.2017.4.115-124>

### Введение

Противоречия в налоговых законах и их администрировании зачастую, как свидетельствует опыт предпринимательской практики, приводят к возникновению конфликтных ситуаций между организациями-налогоплательщиками и государственными органами. Как следствие, расширяется зона налоговых

рисков при осуществлении предпринимательской деятельности. В частности, наличие различных подходов при толковании положений абзаца 4 подп. 2.2 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) порождает для организаций-налогоплательщиков, оказывающих услуги по транспортировке, перевалке и (или) перегрузке нефти и нефтепродуктов, правовую

Стойков В. Ф., Четошникова Л. А. НДС: направления совершенствования администрирования и исчисления при перевалке и перегрузке нефти...  
Stoykov V. F., Chetoshnikova L. A. VAT: ways of improving administration and calculation during transshipment and transfer of oil and oil products

неопределенность, так как допускают произвольное применение указанной нормы налоговыми органами. Неопределенность налоговых норм может приводить к нарушению прав налогоплательщиков.

Отдельные аспекты теории и практики применения налоговых норм рассматриваются в работах Т. Малининой, Н. И. Малис, В. Г. Панскова, И. А. Майбурова, В. А. Кашина и др. [1–7]. Так, оформлены в виде законопроекта № 113663-7 (принят Государственной Думой в 1-м чтении 07.04.2017) предложения, касающиеся применения ставки налога на добавленную стоимость (далее – НДС) при экспорте товаров и оказания транспортных и экспедиторских услуг в международных перевозках: например, «применение нулевой ставки НДС должно стать не обязанностью, а правом налогоплательщика» [8, с. 6]. Обсуждаются вопросы, касающиеся прав российских организаций применять нулевую ставку НДС при оказании услуг по перевалке и хранению товаров в иностранных портах, применения ставки НДС при реализации услуг по хранению груза, если в момент его прибытия в порт неизвестен пункт назначения [9]. Между тем, на наш взгляд, требуют решения вопросы, касающиеся уточнения понятия содержания отдельных налоговых норм и их толкования.

Методологической основой проведенного исследования явились закрепленные в Налоговом кодексе взаимоотношения государства и хозяйствующих субъектов, в частности налоговых органов и налогоплательщиков, по конкретным видам налогов, а также общие принципы построения налоговой системы. Информационную основу работы составили законодательные и иные нормативные правовые акты Российской Федерации о налогах и сборах, а также материалы судебной практики по исследуемой теме.

Исходя из этого, авторами поставлена цель исследования, заключающаяся в исключении правовой неопределенности в толковании и применении правовой нормы (абз. 4 подп. 2.2. п. 1 ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации) и выработке предложений по совершенствованию законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

### Результаты исследования

Закрепленный в п. 3 ст. 3 Налогового кодекса РФ принцип налогового права устанавливает правило экономического обоснования налогов. «При уста-

новлении налога и определении его существенных элементов должны учитываться макро- и микроэкономические последствия как для государственной казны или определенной отрасли экономики, так и для конкретного налогоплательщика» [10, с. 143].

Налог на добавленную стоимость является налогом на потребление с учетом правил территориальности по принципу страны назначения. «В отличие от остальных налогов НДС оказывает непосредственное влияние на ценообразование конечной продукции, повышая при этом затраты предприятий в последующих звеньях реализации товаров, а также снижая покупательскую способность населения» [11, с. 23].

В соответствии с российским налоговым законодательством объектом обложения НДС признаются два основных вида операций (п. 1 ст. 146 НК РФ): 1) реализация, а также передача на территории Российской Федерации товаров, работ (результатов работ), услуг, имущественных прав, в том числе на безвозмездной основе или для собственных нужд; 2) ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Применение льготной ставки НДС по тому или иному основанию требует достаточно пристального внимания. Как и другой элемент налогообложения, налоговая льгота должна иметь четкое законодательно установленное определение. Многие сегодняшние проблемы российской налоговой системы объясняются тем, что до настоящего времени нет четкого разделения собственно льгот и налоговых освобождений, являющихся естественным элементом процесса налогообложения. Более того, приведенная в ст. 56 НК РФ правовая дефиниция налоговых льгот недостаточно конкретна, вследствие чего практически невозможно вычленив из имеющегося огромного числа налоговых освобождений собственно «налоговые льготы» [12].

Для предотвращения споров в случае применения нулевой ставки НДС необходимо проверять каждую сделку на соответствие критериям законодательства и особенностям налоговой и судебной практики. Под нулевой ставкой понимается обложение НДС по ставке ноль процентов, что означает для налогоплательщиков НДС право на возмещение (зачет, возврат) из бюджета сумм НДС [13]. Так, при осуществлении экспортных операций, и в частности при экспорте нефти и (или) нефтепродуктов трубопроводным транспортом, применяется предусмотренная на-

логовым законодательством Российской Федерации нулевая ставка НДС.

Содержание нормы абзаца 4 подп. 2.2 п. 1 ст. 164 НК РФ следующее: «Под перевалкой в целях настоящей статьи понимаются погрузка, выгрузка, слив, налив, маркировка, сортировка, упаковка, перемещение в границах морского, речного порта, технологическое накопление грузов, приведение грузов в транспортабельное состояние, их крепление и сепарация».

Как показал анализ судебной практики и разъяснений Министерства финансов Российской Федерации, расхождение в вопросе о месте осуществления работ (услуг) для целей отнесения их к перевалке, главным образом, основано на различном толковании положений абзаца 4 подп. 2.2 п. 1 ст. 164 НК РФ, в котором имеется фраза «в границах... порта», и сводится к следующему.

С позиции Министерства финансов Российской Федерации (Минфина России) основанием для применения нулевой ставки НДС является относимость субъекта к организациям трубопроводного транспорта, а не место оказания услуг перевалки<sup>1</sup>. При этом «нулевая ставка налога на добавленную стоимость применяется в отношении указанных работ (услуг), выполняемых (оказываемых) организациями трубопроводного транспорта как в морских и речных портах, так и за их пределами»<sup>2</sup>.

Позиция налоговых органов в делах, рассмотренных арбитражными судами, состоит в следующем: ставка НДС 0 (ноль) % подлежит применению к стоимости услуг перевалки, оказываемых организациями трубопроводного транспорта *только на территории морского порта*.

Полагаем, что узкоформальный подход к определению места осуществления работ (услуг) в рамках перевалки нефти и нефтепродуктов не соответствует содержанию анализируемого законоположения. Правильное применение налоговых норм невозможно без выяснения экономического содержания хозяйственной операции. Принципы соразмерности и экономической обоснованности налогообложения (п. 3 ст. 3 НК РФ)

<sup>1</sup> Письмо Минфина России № 03-07-08/50299 от 07.10.2014.

<sup>2</sup> Письма Минфина России № 03-07-08/11137 от 14.03.2014 и № 03-04-08/15662 от 07.04.2014, направленные соответственно в адрес ОАО «АК по транспорту нефти «Транснефть» и ЗАО «Морской портовый сервис».

относятся к принципам, фактически определяющим «важнейшие подходы, которым должна соответствовать реализация функций налога, как элемента экономической системы» [14, с. 156].

Проблема состоит в том, что определением условий отнесения российской организации к организациям трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов (далее – ТТНН) является осуществление ею деятельности в сфере транспортировки нефти «по магистральным трубопроводам». Законодатель таким образом ограничивает перечень субъектов, исключив широкий круг компаний, которые могут заниматься транспортировкой нефти и нефтепродуктов иными видами транспорта (например, перевозка наземными видами транспорта). В научной литературе отмечается, что «понятие, как логическая форма, обладает определенными логическими связями, которые включают в себя: связи элементов собственного содержания, содержания данного понятия с его объемом, данного понятия с другими понятиями, логически ближайшими к нему» [15, с. 52].

Между тем в отличие от нормы подп. 2.3 п. 1 ст. 164 НК РФ, где урегулированы вопросы предоставления нулевой ставки НДС «организациям трубопроводного транспорта» в отношении природного газа и где под организацией транспортировки природного газа трубопроводным транспортом понимаются «услуги, оказываемые собственником магистральных трубопроводов», в норме подп. 2.2 п. 1 ст. 164 НК РФ не уточнено право, на основании которого осуществляется владение и пользование объектами магистрального трубопровода для отнесения российской организации к организациям ТТНН.

Как указывает Т. Я. Хабриева, «ясность правовых норм зависит от выражений и формулировок текста, от их функций и целей... Текст нормы остается неясным, если не учитывать ее связи с другими нормативными установлениями» [16, с. 11]. При этом в нормативных правовых актах используются как термин «услуги по транспортировке нефти», так и термин «услуги в сфере транспортировки нефти». В частности, Приказом ФТС России № 407-э от 26.12.2010 утвержден перечень субъектов естественных монополий, оказывающих «услуги по транспортировке нефти по магистральным трубопроводам». Понятием услуг «в сфере транспортировки нефти» оперирует Постановление Правительства РФ



№ 980 от 29.12.2007 (ред. от 04.09.2015)<sup>3</sup>, которым установлен перечень услуг субъектов естественных монополий в сфере транспортировки нефти и нефтепродуктов по магистральным трубопроводам, тарифы на которые регулируются государством. К услугам по транспортировке нефти по магистральным трубопроводам отнесены:

- перекачка нефти по магистральным трубопроводам;
- выполнение заказа и диспетчеризация поставок нефти;
- перевалка нефти;
- прием, слив нефти в систему магистральных трубопроводов;
- налив, сдача нефти из системы магистральных трубопроводов.

В подп. 2.2 п. 1 ст. 164 НК РФ, как отмечалось, упомянуты следующие льготированные виды деятельности организаций ТТНН:

- транспортировка нефти и нефтепродуктов трубопроводным видом транспорта до границы РФ, либо до морского порта, либо до пункта перевалки (перегрузки, слива, налива) на иные виды транспорта, в том числе на трубопроводный;
- перевалка и (или) перегрузка.

Отсюда можно сделать вывод, что законодатель допускает как одновременное оказание организацией ТТНН транспортировки и перевалки (и/или перегрузки), так и какую-либо из услуг отдельно, например, только перегрузку<sup>4</sup>. Отнесение российской организации к организациям ТТНН не обусловлено осуществлением всего перечня работ (услуг).

С учетом изложенного субъект (подп. 2.2 п. 1 ст. 164 НК РФ) должен удовлетворять следующим требованиям:

<sup>3</sup> Постановление Правительства РФ № 980 «О государственном регулировании тарифов на услуги субъектов естественных монополий по транспортировке нефти и нефтепродуктов» от 29.12.2007 (ред. от 04.09.2015) (вместе с «Правилами государственного регулирования тарифов или их предельных уровней на услуги субъектов естественных монополий по транспортировке нефти и нефтепродуктов по магистральным трубопроводам»).

<sup>4</sup> Термин «перегрузка» в ст. 164 НК РФ не раскрыт, однако наличие союза «и (или)» между словами «перевалка» и «перегрузка» позволяет прийти к выводу, что законодатель рассматривает их как самостоятельные, не аналогичные понятия.

- 1) являться российской организацией;
- 2) иметь на праве собственности или ином соответствующем праве (законном основании для владения и пользования) объекты магистрального трубопровода (как необходимое условие для осуществления деятельности по транспортировке, перевалке или перегрузке нефти и нефтепродуктов);
- 3) документально подтвердить законное основание для владения и пользования и осуществления деятельности в сфере транспортировки нефти и нефтепродуктов по магистральным трубопроводам;
- 4) условия 1–3 должны соблюдаться по состоянию на налоговый период, за который российской организацией заявлен НДС (0 процентов) на основании подп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ по операциям транспортировки, перевалки и/или перегрузки нефти и нефтепродуктов, вывозимых за пределы территории Российской Федерации.

Далее рассмотрим, как эти противоречия и неувязки отражаются на деятельности ЗАО «Морской портовый сервис». Данное закрытое акционерное общество, «осуществляющее деятельность в сфере перевалки нефти из системы магистральных трубопроводов», включено в «реестр субъектов естественных монополий в топливно-энергетическом комплексе, в раздел III "Транспортировка нефти и (или) нефтепродуктов по магистральным трубопроводам", под регистрационным № 23.3.4». Приказом ФСТ России № 1978-э от 14.11.2014 установлено: «...организацию под регистрационным № 23.3.4 именовать Акционерное общество "Транснефть-Терминал" вместо Закрытое акционерное общество "Морской портовый сервис"».

Акционерное общество «Транснефть-Терминал» (АО «Транснефть-Терминал») входит в одну группу компаний с ОАО «АК «Транснефть», которая является государственной транспортной монополией, выступает оператором магистральных нефтепроводов РФ, выполняет функции координатора экспортных потоков нефтепродуктов, транспортируемых через морской порт г. Новороссийск. Общество осуществляет деятельность на нефтеперевалочном комплексе «Шесхарис» (далее – НПК «Шесхарис»), состоящем из двух промышленных площадок – «Грушовая» и «Шесхарис».

К промплощадке «Грушовая» подходит нефтепровод и железнодорожные пути, по которым поступают нефть и нефтепродукты, предназначенные

для отправки на экспорт через Новороссийский морской торговый порт (далее – Новороссийский порт). От промплощадки «Грушовая» до промплощадки «Шесхарис»<sup>5</sup> нефть и нефтепродукты перекачиваются по трубопроводу (около 10 км). На промплощадке «Шесхарис», которая граничит с территорией Новороссийского порта, нефть и нефтепродукты накапливаются и по трубопроводам поступают на причалы порта, где впоследствии осуществляется их погрузка на морские суда для отправки на экспорт.

На основании договоров об оказании услуг перевалки, заключенных обществом с экспортерами нефти и нефтепродуктов, оно выполняет при поступлении нефти и нефтепродуктов по нефтепроводам следующие действия: прием нефти; транспортировка нефтепродуктов по трубопроводам; хранение; перевалка нефти и нефтепродуктов; разработка графика перевалки на месяц и его согласование; налив танкера по трубопроводам из резервуаров.

Уточним, что норма подп. 2.2 п. 1 ст. 164 НК РФ была введена в 2010 г.<sup>6</sup> и начала применяться с 1 января 2011 г. После этой даты выяснилось, что АО «Транснефть-Терминал», по мнению налоговых органов, не имеет права на применение ставки НДС 0 (ноль) %. Приводятся следующие основания:

– услуги по перевалке нефти и нефтепродуктов, оказанные обществом на территории ПНБ «Грушовая» и «Шесхарис» в Новороссийске, не могут квалифицироваться по подп. 2.2 п. 1 ст. 164 НК РФ, поскольку нефтебазы расположены не на территории Новороссийского порта;

– организация, претендующая на применение ставки НДС 0 (ноль) %, должна являться субъектом естественной монополии, который осуществляет весь комплекс услуг по транспортировке нефти и нефтепродуктов по магистральным трубопроводам.

Различие в толковании упомянутой нормы между Минфином России и налоговыми органами, проводившими проверки, проявилось наглядно в результате вынесения споров по поводу применения нулевой ставки по НДС на рассмотрение арбитражных судов. Для

такого расхождения в толковании имеются основания, вызванные несовершенством ряда формулировок. Действительно, исследование материалов судебной практики по налоговым спорам показало, что данная проблематика затронута в 16 судебных делах за период с начала 2012 г. по настоящее время. Все судебные решения (по 16 судебным делам) – отрицательные для налогоплательщиков, которым было отказано в праве на применение ставки НДС 0 (ноль) % на основании подп. 2.2 п. 1 ст. 164 НК РФ.

Анализ оснований для принятия данных решений позволяет выявить основные причины негативного для налогоплательщиков результата разрешения налоговых споров по рассматриваемой категории дел:

1) вывод судебных инстанций о том, что налогоплательщиком не представлены доказательства выполнения работ (услуг) по перевалке и (или) перегрузке нефти и нефтепродуктов из магистральных трубопроводов в морские суда в морском порту; в том числе во всех делах по заявлению ЗАО «Морской портовый сервис» в качестве аргумента использовалась ссылка на то, что налогоплательщик производит перевалку через нефтеперевалочные базы, которые не являются морскими терминалами и к территории морского порта Новороссийск не относятся в силу значительной территориальной удаленности от него и в соответствии с Распоряжением Министерства транспорта РФ № АД-226-р. от 13.11.2009;

2) налогоплательщик не является оператором морского терминала или организацией трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов; не относится к предприятиям, эксплуатирующим магистральные нефтепроводы;

3) в соответствии с Приказом Росстата № 206 от 27.08.2008 к магистральным нефтепроводам относятся «трубопроводы, предназначенные для транспортировки нефти из районов ее добычи на предприятия по переработке нефти, нефтебазы, в железнодорожные, речные и морские пункты налива, а также ответвления (отводы) от нефтепроводов, предназначенные для подачи нефти на сельские предприятия»; у налогоплательщика нет документов, подтверждающих прием нефти и нефтепродуктов из систем магистральных трубопроводов;

4) организацией трубопроводного транспорта должен быть собственник магистрального нефтепровода или уполномоченная им организация; однако

<sup>5</sup> Оборудование и трубопроводы НПК «Шесхарис» находятся у общества как на праве собственности, так и аренды.

<sup>6</sup> Изменения в НК РФ внесены Федеральным законом № 309-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» от 27.11.2010.

налогоплательщик не является ни собственником, ни его уполномоченным представителем, он владеет объектами магистрального нефтепровода на основании договора аренды производственного комплекса;

5) услуги в сфере транспортировки нефти и нефтепродуктов по магистральным трубопроводам могут осуществлять *только субъекты естественных монополий*; в соответствии со ст. 3 Закона «О естественных монополиях» субъект естественной монополии – «хозяйствующий субъект (юридическое лицо), занятый производством (реализацией) товаров в условиях естественной монополии»<sup>7</sup>.

Таким образом, понимание содержания нормы абз. 4 подп. 2.2 п. 1 ст. 164 НК РФ, осуществленное налоговыми органами, было поддержано арбитражными судами при рассмотрении нескольких судебных дел с участием АО «Транснефть-Терминал». Но, как уже отмечалось, противоположный подход следует из разъяснений Минфина России, которые приведены выше.

Е. В. Васьковский отмечал, что «словесный смысл представляется ясным тогда, когда норма, согласно своему грамматическому строению и установившемуся словоупотреблению, допускает только один безусловно точный и определенный способ понимания» [17].

### Выводы

Возможны следующие последствия выявленного противоречия в позициях государственных органов: Минфина России и налоговых органов.

Во-первых, в условиях текущей и перспективной (прогнозируемой) ситуации на рынках сбыта нефти и нефтепродуктов может произойти частичная переориентация экспортных потоков с традиционных трубопроводных маршрутов на танкерную перевозку. Как отмечает И. В. Акимочкин, «в результате отсутствия дополнительных возможностей экспорта нефти трубопроводным транспортом все дополнительно добываемые объемы нефти экспортируются альтер-

нативными видами транспорта, которые связаны с высокими дополнительными издержками» [18, с. 136]. В этом случае российские хозяйствующие субъекты должны быть конкурентоспособны и мотивированы, в том числе посредством предоставления преференций по соответствующим операциям, без осуществления которых невозможна экспортная поставка нефти (нефтепродуктов) посредством морской перевозки.

Объекты магистральных нефтепровода и нефтепродуктопровода на всей территории Российской Федерации эксплуатируют организации системы ОАО «АК «Транснефть». Сложившаяся правоприменительная практика создает существенные риски отказа в праве на применение налоговой ставки НДС 0 (ноль) % организациям системы ОАО «АК «Транснефть», не располагающим портовой инфраструктурой.

Между тем рост доли морских и океанских перевозок в общем объеме транспортировки всех видов грузов требует создания стабильных условий хозяйствования для российских компаний. Это тем более актуально, что проявляется потребность в развитии океанских направлений экспорта грузов, открывающих возможность выбора рынков сбыта нефти, минимизации негативного влияния несправедливых транзитных режимов, предлагаемых странами – транзитерами нефти.

Мировой океан обоснованно признается средой более агрессивной, что значительно повышает риски всех видов хозяйственной деятельности и предъявляет специфические требования к стратегическому и тактическому ее планированию. В этой связи представляется, что налогоплательщик должен иметь устойчивое представление о величине своих налоговых обязательств (текущих и перспективных), что не происходит в настоящее время ввиду недостаточно определенной формулировки абз. 4 подп. 2.2 п. 1 ст. 164 НК РФ.

Во-вторых, различия в толковании упомянутой нормы между Минфином России и налоговыми органами, проводившими проверки, способны не только подорвать стабильность хозяйственной деятельности, но и могут оказать серьезное негативное воздействие на бюджет.

В то же время, как неоднократно утверждалось в решениях Конституционного Суда РФ, законы о налогах, принимаемые в целях обеспечения реализации конституционной обязанности каждого платить закон-

<sup>7</sup> Чаще всего у налогоплательщика есть уведомление ФТС России, в котором указано, что он признан субъектом естественной монополии, осуществляющим деятельность в сфере перевалки нефти и нефтепродуктов из системы магистральных трубопроводов на территории определенной базы (например, «Грушовой»). Однако обстоятельства включения/невключения общества в Реестр субъектов естественных монополий не влияет на экономическую суть совершаемых им операций по перевалке нефти и нефтепродуктов.

но установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции РФ), должны быть конкретными и понятными [19]. Неопределенность норм налогового законодательства может привести к не согласующемуся с принципом правового государства (ч. 1 ст. 1 Конституции РФ) произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства граждан перед законом (ч. 1 ст. 19 Конституции РФ).

Только при соблюдении названных принципов, сформулированных Конституционным Судом РФ, может быть обеспечен конституционно-правовой режим стабильности налоговых отношений.

В соответствии с вышеизложенным полагаем, что возможным решением рассматриваемой проблемы должно стать внесение изменений в п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ. При этом следует учитывать, что в соответствии со ст. 20 Федерального закона № 261-ФЗ «О морских портах в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 08.11.2007 по договору перевалки груза «могут осуществляться погрузка, выгрузка, перемещение в границах морского порта, технологическое накопление груза... договором перевалки груза может быть предусмотрено оформление документов на грузы, подлежащие перевалке, а также осуществление иных дополнительных услуг и работ». Проведя анализ содержания вышеприведенной нормы, заметим, что А. С. Пиголкин обоснованно обращает внимание на значение «исследования грамматических и синтаксических связей, существующих внутри предложения» [20, с. 70]. Как отмечал Н. С. Таганцев, «...согласование слов в роде и падеже, употребление единственного или множественного числа, однократного или многократного вида глаголов, употребленная в законе пунктуация и т. п., могут

служить подспорьем для выяснения смысла закона, так как, с одной стороны, закон должен быть понятным, прежде всего, так, как он написан, а с другой – мы всегда предполагаем, что законодатель знает язык, на котором он пишет, и что он пишет согласно с законами и правилами этого языка» [21, с. 174].

По нашему мнению, так как Налоговым кодексом РФ введено специальное определение термина «перевалка» (для целей ст. 164 НК РФ), то должно использоваться именно это определение. При этом на основании содержания приведенной нормы следует, что договор перевалки может предусматривать несколько видов работ (услуг), не предполагая, однако, что это неизменный комплекс работ (услуг) и отсутствие комплексности не позволяет относить соответствующие виды работ (услуг) к перевалке. Как очевидно, субстанциальная структура предлагаемого изменения правовой нормы такова, что она позволяет относить к перевалке совершение каждого из упомянутых в норме действий (работ, услуг).

Данный вывод подтверждается также анализом содержания указанной нормы с учетом всех рассмотренных выше действующих положений и определений, содержащихся в налоговом законодательстве РФ.

В заключение отметим, что «принцип справедливого налогообложения пока не нашел отражения в налоговой политике» [22, с. 35]. Надеемся, что предложенные в настоящей статье направления по совершенствованию налогового администрирования хозяйствующих субъектов в сфере оказания услуг по транспортировке, перевалке и (или) перегрузке нефти и нефтепродуктов, предполагающие внесение изменений и дополнений в Налоговый кодекс РФ в части уточнения понятия содержания налоговой нормы, помогут обеспечить баланс интересов всех участников налоговых отношений в рыночной экономике.

#### Список литературы

1. Малинина Т. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. М.: Ин-т Гайдара, 2010. 212 с.
2. Гончаренко Л. И., Малис Н. И. Налоговая политика государства: нужна ли смена модели в условиях современного экономического кризиса? // Экономика. Налоги. Право. 2015. № 3. С. 152–156.
3. Пансков В. Г. О некоторых аспектах содержания понятия «налоговая льгота» // Финансы и кредит. 2014. № 4. С. 43–49.
4. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 434 с.
5. Кашин В. А., Абрамов М. Д. Промышленная политика и налоговое регулирование. М.: ИПР РАН, 2015. 164 с.
6. Полежарова Л. В. Международное налогообложение. Современная теория и методология. М.: Магистр, 2016. 416 с.



7. Шахмамиев А. А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования. М.: Юрлитинформ, 2010. 386 с.
8. Сатин Д. С. Законодательство по НДС сформировано. Нужна его точечная настройка // Налоговая политика и практика. 2017. № 7. С. 4–8.
9. Мазур О. А. Особенности применения ставки НДС 0 % при перевалке товаров в морских, речных портах // Аналитический портал. URL: <http://отрасли-права.рф/article/4671> (дата обращения: 15.06.2017).
10. Крохина Ю. А. Правовой принцип экономической обоснованности налога // Налоги и финансовое право. 2012. № 3. С. 141–146.
11. Бачурин Д. Г. Система НДС как социально-правовой институт переходного периода // Журнал правовых и экономических исследований. 2016. № 1. С. 19–27.
12. Пансков В. Г. Налоговые льготы: теория и практика применения // Экономика. Налоги. Право. 2016. № 1. С. 119–125.
13. Лабоськин М. А. НДС как таможенный платеж в Таможенном союзе ЕврАзЭС // Налоги и финансы. 2011. № 1. С. 22–25.
14. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов. М.: ЮрИнфоР, 2009. 473 с.
15. Черданцев А. Ф. Толкование советского права, М.: Юридическая литература, 1979. 166 с.
16. Хабриева Т. Я. Телеологическое (целевое) толкование советского закона: Теория и практика / науч. ред. Г. И. Курдюков. Казань: Изд-во Казанского ун-та, 1988. 143 с.
17. Васильковский Е. В. Цивилистическая методология. Учение о толковании и применении гражданских законов. М.: ЮрИнфоР, 2002. С. 123–124.
18. Акимочкин И. В. Проблемы и факторы риска в сфере транспортировки нефти и газа // Территория Нефтегаз. 2012. № 6. С. 136–139.
19. Сасов К. А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации. М.: Норма, 2013. 256 с.
20. Пиголкин А. С. Толкование нормативных актов в СССР / ИЗИСП. М.: Юстицинформ, 2005. 144 с.
21. Таганцев Н. С. Русское уголовное право. Т. I. Часть общая. Изд. 2-е, пересмотренное и доп. СПб., 1902. 426 с.
22. Ильин В. А., Поварова А. И. Недостатки налогового администрирования крупного бизнеса и их влияние на региональные бюджеты // Экономика региона. 2017. Т. 13, вып. 1. С. 25–37.

## References

1. Malinina T. *Evaluation of taxation benefits and exemptions: foreign experience and Russian practice*, Moscow, In-t Gaidara, 2010, 212 p. (in Russ.).
2. Goncharenko L. I., Malis N. I. Taxation policy of the state: is model change needed under the modern economic crisis?, *Ekonomika. Nalogi. Pravo*, 2015, No. 3, pp. 152–156 (in Russ.).
3. Panskov V. G. On some aspects of the content of notion “taxation benefit”, *Finansy i kredit*, 2014, No. 4, pp. 43–49 (in Russ.).
4. Maiburov I. A. *Theory and history of taxation*, Moscow, YuNITI-DANA, 2007, 434 p. (in Russ.).
5. Kashin V. A., Abramov M. D. *Industrial policy and tax regulation*, Moscow, IPR RAN, 2015, 164 p. (in Russ.).
6. Polezharova L. V. *International taxation, Modern theory and methodology*, Moscow, Magistr, 2016, 416 p. (in Russ.).
7. Shakhmamet'ev A. A. *Taxation of non-residents: legal basis of regulation*, Moscow, YurLitinform, 2010, 386 p. (in Russ.).
8. Satin D. S. VAT legislation has been formed. Its pointwise adjustment is needed, *Nalogovaya politika i praktika*, 2017, No. 7, pp. 4–8 (in Russ.).
9. Mazur O. A. Features of applying a 0 % VAT when transshipping goods at sea and river ports, *Analiticheskii portal*, available at: <http://otrasli-prava.rf/article/4671> (access date: 15.06.2017) (in Russ.).
10. Krokhnina Yu. A. Legal principle of economic substantiation of tax, *Nalogi i finansovoe pravo*, 2012, No. 3, pp. 141–146 (in Russ.).
11. Bachurin D. G. VAT system as a social-legal institution of transitional period, *Zhurnal pravovykh i ekonomicheskikh issledovaniy*, 2016, No. 1, pp. 19–27 (in Russ.).
12. Panskov V. G. Tax benefits: theory and practice of application, *Ekonomika. Nalogi. Pravo*, 2016, No. 1, pp. 119–125 (in Russ.).
13. Labos'kin M. A. VAT as a customs duty in Customs Union of EurAsEC, *Nalogi i finansy*, 2011, No. 1, pp. 22–25 (in Russ.).
14. Kucherov I. I. *Theory of taxes and duties*, Moscow, YurInfor, 2009, 473 p. (in Russ.).
15. Cherdantsev A. F. *Interpretation of Soviet law*, Moscow, Yuridicheskaya literatura, 1979, 166 p. (in Russ.).
16. Khabrieva T. Ya. *Teleological (goal) interpretation of Soviet law: theory and practice*, ed. G. I. Kurdyukov, Kazan, Izd-vo Kazanskogo un-ta, 1988, 143 p. (in Russ.).

17. Vas'kovskii E. V. *Civilistic methodology. Doctrine on interpretation and implementation of civil laws*, Moscow: YurInfoR, 2002, pp. 123–124 (in Russ.).
18. Akimochkin I. V. Problems and risk factors in the sphere of oil and gas transportation, *Territoriya Neftegaz*, 2012, No. 6, pp. 136–139 (in Russ.).
19. Sasov K. A. *Tax justice in decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation*, Moscow, Norma, 2013, 256 p. (in Russ.).
20. Pigolkin A. S. *Interpretation of normative acts in the USSR*, Moscow, Yustitsinform, 2005, 144 p. (in Russ.).
21. Tagantsev N. S. *Russian criminal law*, vol. I. General part. Izd. 2-e, peresmotrennoe i dop., Saint Petersburg, 1902, 426 p. (in Russ.).
22. Il'in V. A., Povarova A. I. Effects of tax administration of large business and their influence on regional budgets, *Ekonomika regiona*, 2017, vol. 13, is. 1, pp. 25–37 (in Russ.).

Дата поступления / Received 04.08.2017

Дата принятия в печать / Accepted 18.10.2017

Дата онлайн-размещения / Available online 25.12.2017

© Стойков В. Ф., Четошникова Л. А., 2017

© Stoykov V. F., Chetoshnikova L. A., 2017

### Информация об авторах

Контактное лицо:

**Стойков Василий Федорович**, кандидат технических наук, доцент кафедры «Экономика, финансы и менеджмент», Новороссийский филиал Финансового университета при Правительстве РФ

Адрес: 353907, г. Новороссийск, ул. Видова, 56, тел.: + 7 (8617) 21-15-98

E-mail: stoikov.vf@mail.ru

ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-9538-5481>

Researcher ID: <http://www.researcherid.com/rid/R-8027-2017>

**Четошникова Любовь Александровна**, кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой «Экономика, финансы и менеджмент», Новороссийский филиал Финансового университета при Правительстве РФ

Адрес: 353907, г. Новороссийск, ул. Видова, 56, тел.: + 7 (8617) 21-15-98

E-mail: 309460@mail.ru

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-2013-2740>

Researcher ID: <http://www.researcherid.com/rid/U-5472-2017>

### Information about the authors

Contact:

**Vasily F. Stoykov**, PhD (Engineering), Associate Professor of the Department “Economics, Finance and Management”, Novorossiysk branch of University for Finance under the Government of the Russian Federation

Address: 56 Vidov Str., 353907 Novorossiysk, tel.: + 7 (8617) 21-15-98

E-mail: stoikov.vf@mail.ru

ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-9538-5481>

Researcher ID: <http://www.researcherid.com/rid/R-8027-2017>

**Lyubov A. Chetoshnikova**, PhD (Economics), Head of the Department “Economics, Finance and Management”, Novorossiysk branch of University for Finance under the Government of the Russian Federation

Address: 56 Vidov Str., 353907 Novorossiysk, tel.: + 7 (8617) 21-15-98

E-mail: 309460@mail.ru

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-2013-2740>

Researcher ID: <http://www.researcherid.com/rid/U-5472-2017>