

УСЛУГИ ПО ТРАНСПОРТИРОВКЕ ТОВАРОВ В РЕЖИМЕ МЕЖДУНАРОДНОГО ТРАНЗИТА ОБЛАГАЮТСЯ НДС ПО СТАВКЕ 0%

Опубликовано Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 27.12.2021 по делу № [A43-25632/2019](#) ООО «Судоходная компания «Волжское Пароходство» (далее – общество) по вопросу обложения НДС услуг по транспортировке товаров в режиме международного таможенного транзита.

ОБСТОЯТЕЛЬСТВА ДЕЛА

По условиям договоров, заключенных с иностранным заказчиком, общество перевозило иностранные грузы из портов погрузки в порты выгрузки вне российских территориальных вод. В ходе транспортировки суда общества проходили по территории РФ с заходом в российские порты (таможенные посты), а сами грузы на период следования по территории РФ помещались под режим международного таможенного транзита.

В отношении услуг по транспортировке на основании пп. 3 п. 1 ст. 164 НК РФ общество применило ставку НДС 0% и заявило налоговые вычеты по товарам (работам, услугам), приобретенным на территории РФ для осуществления этих перевозок.

Налоговый орган, проведя камеральную проверку декларации по НДС за II квартал 2017 г., отказал обществу в применении налоговых вычетов и возмещении налога, сочтя, что в силу ст. 148 НК РФ Российская Федерация не является местом реализации этих услуг, в связи с чем к ним не может быть применена ставка НДС 0% и не могут быть заявлены налоговые вычеты.

Отказ инспекции в применении вычетов в этом деле относится к тому периоду, когда еще не действовала норма о праве налогоплательщика принимать к вычету «входной» НДС по товарам, работам и услугам, приобретенным для операций по выполнению работ и оказанию услуг, местом реализации которых не признается территория РФ. Такая норма была введена Федеральным законом от 15.04.2019 № 63-ФЗ и вступила в силу с 01.07.2019 (пп. 3 п. 2 ст. 171 НК РФ).

ПОЗИЦИЯ СУДОВ ПЕРВОЙ, АПЕЛЛЯЦИОННОЙ И КАССАЦИОННОЙ ИНСТАНЦИЙ

Суды трех инстанций отказали в удовлетворении требований общества, указав, что спорные операции не имеют экономической привязки к территории РФ и нейтральны для ее экономического пространства, страной назначения (потребления) услуг по перевозке являлась Великобритания, поэтому спорные услуги не могут считаться оказанными на территории РФ. При этом суды отклонили доводы общества о необходимости применения пп. 4.2 п. 1 ст. 148 НК РФ для целей определения РФ как места реализации оказанных услуг, мотивируя это тем, что данная норма регулирует налоговые последствия оказания услуг в пользу перевозчика, нуждающегося в дополнительных услугах, связанных с транспортировкой, таких как сопровождение груза, обеспечение безопасного прохождения судна, техническое обслуживание и т.д. В рассматриваемом же случае общество осуществляло саму перевозку, а не связанные с нею вспомогательные услуги.

ПОЗИЦИЯ ВЕРХОВНОГО СУДА РФ

Судебная коллегия отменила решения судов и удовлетворила требования общества в полном объеме, указав, что в силу природы НДС как налога на потребление экспортируемые товары (работы, услуги) облагаются им в том государстве, в котором происходит конечное потребление товара, поэтому к таким операциям применяется ставка 0%, то есть создается фикция налогообложения с возникновением при этом у налогоплательщика права на принятие к вычету НДС, уплаченного поставщикам в РФ.

Кроме того, применение ставки НДС 0% в отношении экспортных операций обусловлено целью избежать двойного налогообложения НДС в стране происхождения и в стране назначения, а также поддержать конкурентоспособность экспортируемых товаров (работ, услуг).

[1] Налогообложение производится по ставке 0% при реализации работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита при перевозке иностранных товаров от таможенного органа в месте прибытия на территорию РФ до таможенного органа в месте убытия с территории РФ.

[2] Местом реализации работ (услуг) признается территория РФ, если услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита при перевозке товаров от места прибытия на территорию РФ до места убытия с территории РФ, оказываются (выполняются) организациями или индивидуальными предпринимателями, местом осуществления деятельности которых признается территория РФ.

Судебная коллегия отметила, что по общему правилу работы и услуги, выполняемые (оказываемые) на территории РФ, облагаются НДС, если РФ является местом деятельности исполнителя, и согласилась с доводами общества о применении к оказываемым им транзитным перевозкам пп. 4.2 п. 1 ст. 148 НК РФ, который, конкретизируя порядок налогообложения транзитных перевозок, распространяется не только на вспомогательные услуги, но и на саму перевозку.

Коллегия также указала на ошибочность выводов судов об отсутствии экономической привязки транзитных перевозок к территории РФ, поскольку перевозка осуществляется российским обществом с использованием российской транспортной инфраструктуры (большая часть водного пути от места погрузки до места назначения пролегла через территорию РФ; заход в российские порты был обусловлен необходимостью снабжения судов товарами (работами и услугами), необходимыми для их функционирования; основными приобретаемыми товарами в процессе транспортировки являлись судовое топливо, мазут и мало).

ВЫВОДЫ

В отношении спора, относящегося к периодам, когда принципиально важным для права на вычет являлось отнесение таких операций к облагаемым по ставке 0%, Судебная коллегия прямо указала, что транзитные перевозки, осуществляемые российским исполнителем в адрес иностранного заказчика, являются услугами, местом реализации которых на основании

пп. 4.2 п. 1 ст. 148 НК РФ признается территория РФ, и они облагаются НДС по ставке 0% в силу пп. 3 п. 1 ст. 164 НК РФ. Таким образом, по поводу транзитных перевозок спорный вопрос о праве на вычет до 01.07.2019 можно считать разрешенным.

Правила, действующие с 01.07.2019, позволяют предъявлять к вычету НДС и в отношении работ и услуг, облагаемых по нулевой ставке, и в отношении работ и услуг, местом реализации которых не признается территория РФ, что исключает вероятность споров относительно права на вычет в зависимости от того, облагается ли выполнение работ (оказание услуг) по ставке 0% (то есть создается фикция налогообложения) или операция вовсе не облагается НДС в РФ, поскольку ее местом реализации не признается территория РФ. Тем самым государство уравнило и тех и других налогоплательщиков, предоставив им право на принятие к вычету НДС, уплаченного поставщикам в РФ, в отсутствие обязанности начислять налог с реализации. Это в полной мере соответствует смыслу правового регулирования как поддерживающего конкурентоспособность экспортируемых товаров (работ, услуг). При принятии Федерального закона от 15.04.2019 № 63-ФЗ в заключении правового Управления аппарата Совета Федерации Федерального Собрания РФ, на который, кстати, ссылался налогоплательщик в данном споре, была отмечена направленность данной поправки на реализацию налогоплательщиками стратегии ценовой конкуренции, особенно на внешних рынках.

КОНТАКТЫ НАЛОГОВОЙ ПРАКТИКИ



Денис Щекин

Управляющий партнер
d.schekin@schekinlaw.ru



Елена Богданова

Партнер
e.bogdanova@schekinlaw.ru



Дмитрий Краснолобов

Руководитель практики
разрешения налоговых споров
d.krasnolobov@schekinlaw.ru



Олег Ельченко

Ведущий юрист
o.elchenko@schekinlaw.ru



Айгуль Абдрашитова

Ведущий юрист
a.abdrashitova@schekinlaw.ru



Подписывайтесь на наш Telegram-канал

https://t.me/sp_taxlaw

Для поиска в Telegram-приложении: @sp_taxlaw