

Жигулина Инна Владимировна

*магистрант направления «Экономика» профиля «Налоговое консультирование»
Российского государственного университета правосудия, г. Москва, zhigulinaiv@mail.ru*

СПЕЦИФИКА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НДС ОПЕРАЦИЙ ПО РЕАЛИЗАЦИИ ТРАНСПОРТНО-ЭКСПЕДИЦИОННЫХ УСЛУГ В МЕЖДУНАРОДНОМ СООБЩЕНИИ

Аннотация. В статье рассматриваются особенности исчисления НДС при оказании транспортно-экспедиционных услуг в международном сообщении. Отдельно освещаются сложные вопросы определения места реализации услуг в зависимости от страны регистрации заказчика, порядка формирования налоговой базы для целей НДС экспедиторами в зависимости от формы договора транспортной экспедиции, спорность применения нулевой ставки по НДС в случае заключения договоров, отличных от договора транспортной экспедиции с учетом разъяснений Минфина России и ФНС России.

Ключевые слова: НДС, налоговая база, налоговая ставка, договор транспортной экспедиции, международная перевозка.

Zhigulina Inna Vladimirovna

*Magistracy student of the direction of training "Economics" of the profile "Tax Consulting"
Russian State University of Justice, Moscow, zhigulinaiv@mail.ru*

SPECIFICITY OF VAT TAXATION OF OPERATIONS FOR THE IMPLEMENTATION OF TRANSPORTATION AND FORWARDING SERVICES IN THE INTERNATIONAL COMMUNICATION

Abstract. The article discusses the features of calculating VAT in the provision of freight forwarding services in international traffic. Separately, complex issues of determining the place of sale of services depending on the country of registration of the customer, the procedure for the formation of the tax base for VAT purposes by forwarders depending on the form of the freight forwarding agreement, the controversy of applying a zero VAT rate in case of concluding contracts other than the freight forwarding agreement, taking into account explanations The Ministry of Finance of Russia and the Federal Tax Service of Russia.

Keywords: VAT, tax base, tax rate, freight forwarding agreement, international transportation.

Реализация приоритетных направлений внешнеэкономической деятельности в процессе международного экономического сотрудничества способствовала развитию необходимых и достаточных условий для достижения целей Российской Федерации в мировой экономике и повышения вклада внешнеэкономической сферы в развитии национального хозяйства [1].

Развитие внешней торговли в Российской Федерации укрепило роль организаций, оказывающих транспортно-экспедиционные услуги и выступающих экспедиторами. Помимо непосредственно перевозки груза в международном сообщении бизнесу требовался целый комплекс различных видов подготовительных и сопутствующих транспортному процессу услуг, включающих участие в договорной работе, погрузочно-разгрузочные услуги, страхование груза, его таможенное оформление и т.д. Именно потребности в комплексном транспортно-экспедиторском обслуживании определили роль экспедитора как координатора логистической модели в целом [2].

В этой связи у организаций, оказывающих транспортно-экспедиционные услуги (далее – ТЭУ) в международном сообщении, возникает ряд вопросов, связанных с обложением НДС операций в отношении экспортируемых или импортируемых грузов, в частности: определение места реализации услуг, порядок формирования налоговой базы и применения налоговой ставки по НДС, использование права на вычет входного НДС и т.д. [3].

По договору транспортной экспедиции [4] экспедитор обязуется за вознаграждение и за счет клиента-грузоотправителя или грузополучателя выполнить или организовать выполнение определенных договором транспортной экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза.

Виды услуг, относящихся к транспортно-экспедиционным, налоговым законодательством не раскрываются. Поэтому для целей применения 21 главы «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), с учетом положений ст. 11 НК РФ [5], следует руководствоваться Национальным стандартом РФ «Услуги транспортно-экспедиторские. Общие требования» [6].

При международных перевозках сторонами договора в качестве исполнителей и заказчиков могут выступать как российские, так и иностранные организации. При этом именно место государственной регистрации сторон договора будет влиять на порядок обложения НДС операций по реализации ТЭУ. Следует также отметить, что п. 1 ст. 7 НК РФ [5] установлен приоритет международного налогового законодательства, перед национальным налоговым законодательством. При взаимодействии с организациями стран, входящих в Евразийский экономический союз (далее ЕАЭС) (Республики Армения, Республики Беларусь, Республики Казахстан, Кыргызской Республики и Российской Федерации) в целях косвенного

налогообложения, в частности НДС, российскому налогоплательщику необходимо применять положения Договора о ЕАЭС [7].

Так, согласно пп. 5 п. 29 Договора о ЕАЭС [7] местом реализации услуг признается территория государства-члена ЕАЭС, если услуги оказываются налогоплательщиком этого государства. Таким образом, при реализации ТЭУ в международном сообщении российской организаций, территория Российской Федерации будет являться местом реализации данных услуг. Норма распространяется также и на операции по реализации ТЭУ, оказанные целиком за пределами Российской Федерации. В таком случае, налогоплательщик обязан применять ставку НДС в размере 20 процентов в соответствии с п. 3 ст. 164 НК РФ [8].

Что касается международных договоров, заключенных Российской Федерацией с иностранными государствами, не являющимися членами ЕАЭС, то ими не регулируются вопросы косвенного налогообложения. При взаимодействии с организациями стран, не входящих в ЕАЭС, для целей НДС российской организацией должны применяться общие положения НК РФ, сформулированные с учетом международного правила взимания НДС по принципу «страны назначения» [9, 10].

Место реализации работ (услуг) для исчисления НДС определяется в соответствии ст. 148 НК РФ [5]. Российская Федерация признается местом реализации услуг по перевозке товаров, или при реализации услуг, непосредственно связанных с такой перевозкой в том случае, если данные услуги оказываются российской организацией или индивидуальным предпринимателем, и при этом пункт отправления или пункт назначения груза находится на территории Российской Федерации. Если услуга приведенным выше условиям не отвечает, то Российская Федерация не признается местом их реализации [5].

Таким образом, в отношении импортируемых / экспортируемых товаров при оказании ТЭУ Российская Федерация является местом реализации услуг.

В отношении налоговой базы по НДС следует отметить, что гл. 21 НК РФ не установлены отдельные нормы, устанавливающие порядок формирования налоговой базы экспедиторами. Однако исходя из положений п. 3.1 ст. 169 НК РФ [5], устанавливающих обязанность ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур экспедиторами, можно выявить следующие особенности: при заключении договора транспортной экспедиции от своего имени в интересах и за счет третьего лица, налоговая база определяется как стоимость вознаграждения экспедитора. Счета-фактуры, выставленные на сумму дохода в виде вознаграждения, экспедиторами в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур не регистрируются. По разъяснениям контролирующих органов к вознаграждению экспедитора применяется ставка НДС в размере 0 процентов [11].

Вместе с тем, если договором транспортной экспедиции не предусмотрено возмещение затрат, и стоимость ТЭУ экспедитора формируется с учетом всех его расходов, связанных с организацией перевозки, налоговая база по НДС формируется по общим правилам, как стоимость этих услуг, указанная в договоре.

Таким образом, в зависимости от конкретных условий договора транспортной экспедиции, НК РФ предоставляет налогоплательщикам право организовать налоговый учет НДС наиболее эффективным способом.

Рассматривая специфику налогообложения НДС реализации ТЭУ в международном сообщении, нельзя не отметить отдельные вопросы применения налоговой ставки.

В общем случае при реализации ТЭУ в международном сообщении, осуществляемых в рамках договора транспортной экспедиции облагаются по ставке НДС в размере 0 процентов. Об этом напрямую указывает пп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ [5]. В нем же приведен перечень транспортно-экспедиционных услуг для целей применения ставки НДС.

Следует подчеркнуть, что на применение нулевой ставки влияет именно вид договора. Если услуги по организации перевозки по своей сути относятся к транспортно-экспедиционным, но оказываются в рамках иных видов договоров, например, по договору на оказание логистических услуг, тогда при организации международной перевозки налогоплательщик не сможет применить нулевую ставку НДС [12].

Поскольку процесс доставки груза представляет определенную последовательность действий, выполняемых для перемещения объекта транспортировки к месту назначения, связанную в том числе, с использованием различных видов транспорта, в ряде случаев экспедитору для организации международной перевозки требуется привлекать к исполнению своих обязательств других экспедиторов. При такой модели организации международной перевозки с позиции Пленума ВАС РФ [13] ставка НДС 0 процентов должна применяться всеми участниками (перевозчиками, экспедиторами) перевозочного процесса.

Вышеуказанный подход находит свое отражение в арбитражной практике, посвященной налоговым спорам в отношении вычетов НДС, заявляемых заказчиками ТЭУ. Суды поддерживают налоговые органы в неправомерности применения вычетов НДС по ТЭУ по основанию неверно примененной ставки НДС экспедитором в случаях, когда экспедитору было известно о международном характере перевозки [14].

До недавнего времени ставка НДС в налоговом законодательстве была нормой императивной, но с 01.01.2018 года законодатель предоставил экспедиторам право выбора ставки налога [15]. Начиная с этой даты на основании заявления налогоплательщика, от нулевой ставки НДС можно отказаться на срок, составляющий 12 календарных месяцев в отношении всех операций по реализации ТЭУ, но исключительно связанных с вывозом

экспортных товаров. Как правило экспедиторы занимаются организацией доставки не только экспортных, но и импортных товаров. Вместе с тем, совершая и те, и другие операции, экспедитор не имеет права на отказ от применения нулевой ставки НДС, что ставит его в неравные условия по сравнению с экспедиторами, оказывающими услуги ТЭУ только в экспортном направлении.

Обобщая выше изложенное, можно сделать вывод о специфике налогообложения НДС операций по реализации ТЭУ в международном сообщении. Во-первых, определение места реализации услуг в зависимости от того, резидент какого государства является заказчиком и по территории каких государств проходит маршрут перевозки. Во-вторых, различия в порядке формирования налоговой базы в зависимости от формы договора транспортной экспедиции. В-третьих, ограничения на применение нулевой ставки НДС при оказании ТЭУ в рамках договоров, отличных от договора транспортной экспедиции, с одной стороны, и отсутствие единообразного подхода к применению нулевой ставки налога всеми участниками международной перевозки, влекущее появление налоговых рисков у заказчика в части вычетов НДС, предъявленных такими участниками. В-четвертых, ограничение возможности отказа от применения ставки 0 процентов только перевозками экспортных товаров.

Библиографический список

1. Шубин В.В., Аношина Ю.Ф. Начисление и уплата НДС при выводе денежных средств за рубеж// В сборнике: Управление социально-экономическим развитием регионов: проблемы и пути их решения. Сборник статей 10-й Международной научно-практической конференции. 2020. С. 492-496.
2. Транспортно-экспедиционная деятельность: учебник и практикум для прикладного бакалавриата/ Л.И. Рогавичене [и др.]; под редакцией Е.В. Будриной - Москва: Издательство Юрайт, 2018.- 369 с.
3. Баймакова И.А. Договор транспортной экспедиции: проблемы налогообложения// Бух.1С. 2009. № 5. . 32 - 35.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 27.12.2019, с изм. от 28.04.2020) // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка [официальный сайт]. 1997-2021. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027/ (дата обращения: 28.02.2021).
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 23.11.2020) // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт]. 1997-2021. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 28.02.2021).

6. Услуги транспортно-экспедиторские. Общие требования: ГОСТ Р 52298-2004. Национальный стандарт Российской Федерации (утв. Приказом Ростехрегулирования от 30.12.2004 № 148-ст) (ред. от 29.03.2016) // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт]. 1997-2021. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_135594/ (дата обращения: 28.02.2021)

7. Договор о Евразийском экономическом союзе (Подписан в г. Астане 29.05.2014) (ред. от 15.03.2018) // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт]. 1997-2021. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163855/ (дата обращения: 28.02.2021).

8. О применении НДС в отношении услуг по перевозке грузов с территории Польши на территорию Германии, оказываемых российской организацией по договору с хозяйствующим субъектом Республики Беларусь: письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 20 июля 2018 г. № 03-07-08/50929 // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт]. 1997-2021. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71895090/> (дата обращения: 28.02.2021)

9. Аношина Ю.Ф. Порядок возмещения сумм НДС при экспортных операциях// В сборнике: Перспективные направления социально-экономического развития России. Сборник статей по материалам V ежегодной научно-практической конференции. 2018. С. 18-29.

10. Ларченков М.А., Аношина Ю.Ф. Особенности исчисления и уплаты НДС в условиях цифровой экономики // В сборнике: Трансформация национальной социально-экономической системы России. Материалы II Международной научно-практической конференции. Москва, 2020. С. 389-399.

11. Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина РФ от 03.08.2011 № 03-07-08/248 // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт]. 1997-2021. URL: http://taxpravo.ru/zakonodatelstvo/statuya-143200-pismo_minfina_rf_ot_3_avgusta_2011_g_n_03 (дата обращения: 28.02.2021).

12. О применении налога на добавленную стоимость в отношении услуг по организации международной перевозки товаров по логистическому договору: письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 15.11.2017 № 03-07-08/75382 // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт]. 1997-2021. URL: <https://www.audit-it.ru/law/account/933155.html> (дата обращения: 28.02.2021).

13. О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость: постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт].

1997-2021. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_164585/ (дата обращения 28.02.2021).

14. Определение ВС РФ от 27.04.2018 № 307-КГ18-1802 по делу № А44-9467/2016 // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт]. 1997-2021. URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-27042018-n-307-kg18-1802-po-delu-n-a44-94672016/> (дата обращения: 28.02.2021).

15. О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 27.11.2017 № 350-ФЗ // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт]. 1997-2021. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_283509/ (дата обращения: 28.02.2021).