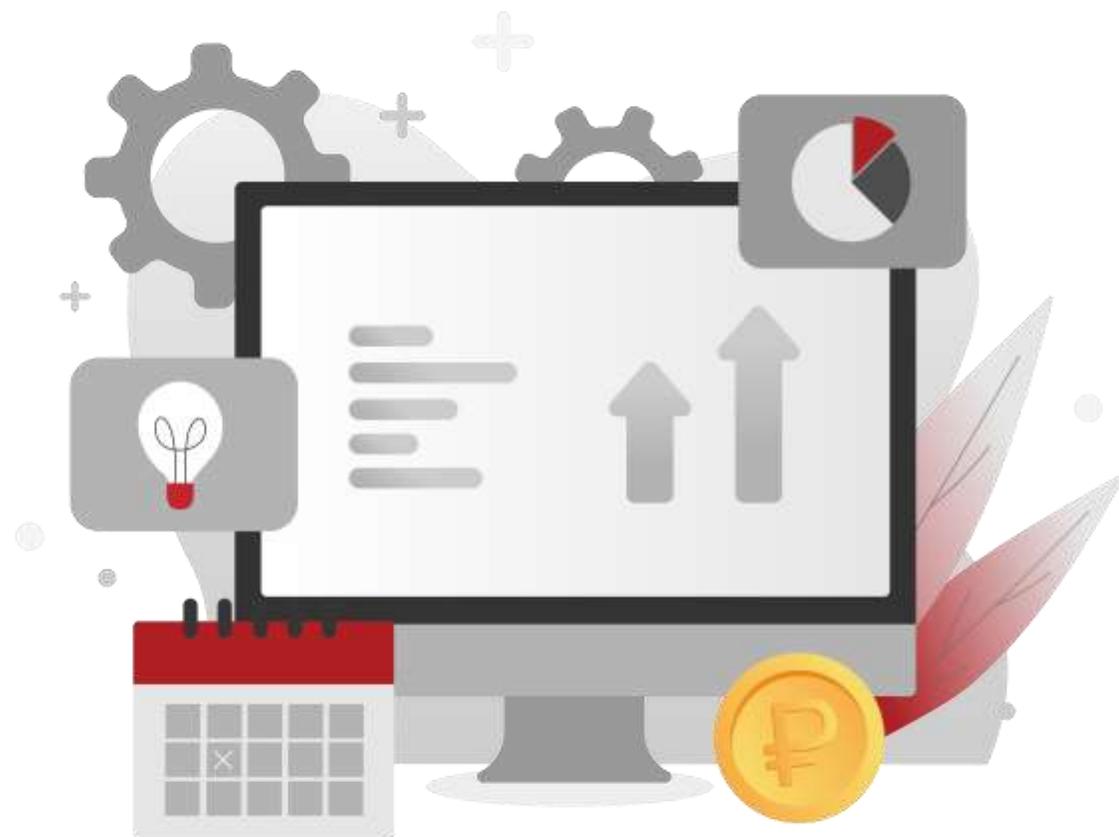


Ставка НДС 0% по международной перевозке: изменения 2024

Чаадаева Ольга Вячеславовна

Старший преподаватель кафедры налогов и налогообложения Академии ФНС Лаб – Волга, советник налоговой службы РФ I ранга, член Палаты налоговых консультантов России



Ограничение применения нулевой ставки НДС по российскому этапу международной перевозки с 1 июля 2024 г.



/ +7 (831) 202-15-15 / aprsoft.ru /



В соответствии с пп. 2.1 п.1 ст.164 НК РФ услуги по международной перевозке товаров облагаются НДС по ставке 0% при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ. В целях настоящей статьи **под международными перевозками товаров понимаются перевозки товаров морскими, речными судами, судами смешанного (река - море) плавания, воздушными судами, железнодорожным транспортом и автотранспортными средствами, при которых пункт отправления ИЛИ пункт назначения товаров расположен за пределами территории Российской Федерации.**

К услугам международной перевозки относятся транспортно-экспедиционные услуги, оказываемые на основании договора транспортной экспедиции при организации международной перевозки (перечень услуг, включаемых в ТЭУ, см. в пп.2.1 п.1 ст.164 НК РФ – подробнее остановимся ниже)

Формально перевозка по территории РФ к международной перевозке НЕ относится

Но в п. 18 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 говорится о том, что при толковании п.п. 2.1 п.1 ст.164 НК РФ судам необходимо учитывать, что оказание таких услуг несколькими лицами (множественность лиц на стороне исполнителя или привлечение основным исполнителем третьих лиц (субисполнителей)) само по себе не препятствует применению налоговой ставки 0 процентов всеми участвовавшими в оказании услуг лицами. В связи с этим налоговую ставку 0 процентов применяют также перевозчики, оказывающие услуги по международной перевозке товаров на отдельных этапах перевозки (абзацы первый-второй пп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ),

лица, привлеченные экспедитором для оказания отдельных транспортноэкспедиционных услуг (абзац пятый пп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ). При этом по смыслу положений данного подпункта его действие распространяется на транспортно-экспедиционные услуги, оказываемые в отношении товаров, являющихся предметом международной перевозки, вне зависимости от того, выступает ли организатором международной перевозки сам экспедитор, либо заказчик транспортно-экспедиционных услуг, либо иное лицо

В Определении от 25.04.2018 №308-КГ17-20263 по делу №А53-30316/2016 Верховный суд РФ указал, что «из содержания подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса и разъяснений Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации следует, что налоговая ставка 0 процентов применяется в тех случаях, когда услуги по международной перевозке товаров (организации перевозки) **выступают и оформляются в качестве части единого процесса перевозки** экспортного товара за пределы территории Российской Федерации. В ином случае, **когда оказывающее услуги лицо не обладает сведениями об экспортном характере товара** и привлекается к перевозке товаров (организации перевозки) только в границах территории Российской Федерации, на основании п. 3 ст. 164 НК РФ налог исчисляется по ставке 18 процентов», т.е. по общей ставке (в настоящее время – 20 %)

Судебная практика в отношении перевозки импортируемых товаров говорит о том, что в случае, если у перевозчика не будет доказательств, что «**российский**» этап перевозки он осуществляет в рамках международной перевозки товаров (договор заключен «просто» на перевозку по территории РФ), то ставку 0% он применить не сможет (См. Определение Верховного Суда РФ от 22.12.2014 N 305-КГ14-4881 по делу N А40-164197/13). ВС РФ указал, что перевозчик не предъявил доказательств того, что перевозка товара по российской территории произведена **в рамках общего договора** об осуществлении международной перевозки. На основании этого, он отклонил ссылку налогоплательщика на неприменение судами разъяснений пункта 18 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость".

Финансовое ведомство не давало однозначных разъяснений о возможности применения нулевой ставки НДС по российскому этапу перевозки. Так, Минфин РФ разъяснил, что услуги, оказываемые российской организацией на основании договора транспортной экспедиции при организации перевозки товаров **из российского порта до пункта назначения**, также находящегося на территории Российской Федерации, подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость на основании п.3 ст.164 НК РФ (по ставке 20%) (**Письма Минфина России 17.01.2024 г. N 03-07-08/2905, от 20.02.2016 г. N 03-07-11/9630**). В другом письме (**Письмо Минфина России от 11.03.2021 г. N 03-07-08/17207**) финансовое ведомство указало, что « ...Вместе с тем, при применении указанной нормы подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 Кодекса возможно учитывать положения пункта 18 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 г. N 33»

Федеральный закон от 22.04.2024 г. N 92-ФЗ

С 01.07.2024 г. положения **пп.2.1 п.1 ст.164 НК РФ** (о международных перевозках) не распространяются на услуги организаций (индивидуальных предпринимателей) по перевозке вывозимого (ввозимого) с территории Российской Федерации (на территорию Российской Федерации) товара, а также на транспортноэкспедиционные услуги организаций (индивидуальных предпринимателей) при организации такой перевозки, **если одновременно выполняются следующие условия:**

- указанные организации (индивидуальные предприниматели) осуществляют перевозку **только между пунктами, находящимися на территории Российской Федерации;**
- указанные организации (индивидуальные предприниматели) **не указаны в транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документах**, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации (ввоз товаров на территорию Российской Федерации), **в качестве одного из перевозчиков.**

Какие документы, подтверждают ввоз/вывоз товаров из РФ?

п.3.1 ст.165 НК РФ

- 1) **контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным или российским лицом на оказание указанных услуг.** В случае вывоза товаров с территории Российской Федерации на территорию государства - члена Таможенного союза или ввоза товаров на территорию Российской Федерации с территории государства - члена Таможенного союза и заключения налогоплательщиком контракта на оказание указанных услуг с лицом, не осуществляющим внешнеэкономическую сделку с перевозимыми товарами, помимо указанного контракта (копии контракта) представляется копия контракта этого лица с лицом, осуществляющим внешнеэкономическую сделку с перевозимыми товарами;
- 2) **2) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации (ввоз товаров на территорию Российской Федерации), в том числе с учетом особенностей, установленных п.3.1 ст.165 НК РФ (в зависимости от вида транспорта, которым осуществляется перевозка) или электронные реестры транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, формат которых утвержден Приказом ФНС от 23.10.2020 г. N ЕД-7-15/772@ (п.15 ст.165 НК РФ)**

К сведению!

Основными направлениями бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов, утвержденными Минфином России, рассматривался вопрос внесения изменений в понятие международной перевозки товаров для целей применения нулевой ставки в соответствии со ст. 164 НК РФ. Так, **Минфин России предлагал ограничить международную перевозку только тем транспортным средством, на котором товар пересек границу Российской Федерации, либо определить, что международной признается только та перевозка товаров, которая оформлена международным перевозочным документом, в котором указан один пункт на территории Российской Федерации, а другой за ее пределами.** Предложение таких изменений, как указывает финансовое ведомство, обусловлено существующей неопределенностью в применении ставки НДС (0 или 20 %) перевозчиками и экспедиторами.

Например, при осуществлении мультимодальной перевозки, когда вся перевозка оформляется **единым документом с данными о перевозчиках в качестве отдельных разделов (документ смешанной перевозки - см. например, ст.8 Женевской конвенции)**. Таким документом в РФ является транспортная накладная, оформляемая на весь маршрут следования грузов (п. 1 ст. 104 КВВТ РФ, ст. 65 УЖТ)

Федеральный закон от 22.04.2024 г. N 92-ФЗ

С 01.07.2024 г. положения пп.2.1 п.1 ст.164 НК РФ (о международных перевозках) не распространяются на услуги организаций (индивидуальных предпринимателей) по перевозке вывозимого (ввозимого) с территории Российской Федерации (на территорию Российской Федерации) товара, а также на транспортноэкспедиционные услуги организаций (индивидуальных предпринимателей) при организации такой перевозки, **если одновременно выполняются следующие условия:**

-указанные организации (индивидуальные предприниматели) осуществляют перевозку **только между пунктами, находящимися на территории Российской Федерации;**

- указанные организации (индивидуальные предприниматели) не указаны в транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документах, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации (ввоз товаров на территорию Российской Федерации), **в качестве одного из перевозчиков**

Налоговые последствия изменений

Для перевозчиков (кроме перевозчиков на ж/д):

1) Вопросов о применении ставки 0% перевозчиком нет (**применяется ст.0%**), т.к. перевозчик будет указан в транспортном документе, подтверждающем ввоз/вывоз в/из РФ:

- когда один перевозчик и перевозка разбита на этапы до и после границы РФ;

- если перевозка осуществляется на основании единого транспортного документа, оформляемого на одну международную перевозку несколькими видами транспорта (Например, при осуществлении мультимодальной перевозки, когда вся перевозка оформляется единым **документом с данными о перевозчиках в качестве отдельных разделов (документ смешанной перевозки - см. например, ст.8 Женевской конвенции).**

- 2) **Нет ставки НДС 0%**, если перевозчик осуществляет **ТОЛЬКО** перевозку по РФ и **НЕ** в рамках мультимодальной перевозки (**НЕ** по единому перевозочному документу)

Налоговые последствия изменений с 01.07.2024

Для ЭКСПЕДИТОРОВ, организующих международную перевозку (из РФ на территорию иностранного государства и в обратном направлении):

Изменений нет, применяют ставку 0% в отношении ВСЕХ услуг экспедитора (указанных в пп.2.1 п.1 ст.164 НК РФ).

Письмо Минфина России от 26.06.2024 г. N 03-07-08/59665

...по вопросу применения с 1 июля 2024 года НДС при оказании транспортно-экспедиционных услуг на основании договоров транспортной экспедиции при организации международной перевозки, **если пункт отправления или пункт назначения товаров расположен за пределами территории Российской Федерации**, с привлечением для доставки товаров в международном сообщении **нескольких видов транспорта** (морской, речной, воздушный, железнодорожный, автомобильный) также разъясняет, что ставка НДС в размере 0 процентов при оказании транспортно-экспедиционных услуг на основании договора транспортной экспедиции по организации перевозки товаров от пункта отправления, расположенного на территории Российской Федерации, до пункта назначения, расположенного за пределами территории Российской Федерации, либо в обратном направлении и при наличии документов, предусмотренных п. 3.1 ст.165 НК РФ, применяется ставка НДС в размере 0 процентов. У **ЭКСПЕДИТОРОВ, организующих МЕЖДУНАРОДНУЮ перевозку, но привлекающих перевозчика ТОЛЬКО на этап по РФ, ставка НДС 0%**

Налоговые последствия изменений с 01.07.2024

Для ЭКСПЕДИТОРОВ, организующих международную перевозку (из РФ на территорию иностранного государства и в обратном направлении):

2) Если договор ТЭУ заключен с использованием правовой конструкции договора подряда (НЕ по агентской схеме), то нужно учесть, что у ЭКСПЕДИТОРОВ, организующих МЕЖДУНАРОДНУЮ перевозку, но привлекающих перевозчика ТОЛЬКО на этап по РФ, **появится входной НДС по ставке 20%.**

При международных перевозках и др. операциях, облагаемых НДС по ставке 0% (кроме несырьевого экспорта)), налогоплательщики **обязаны вести отдельный учет входного НДС**, относящегося к международным перевозкам и принимать его к вычету только на момент возникновения налоговой базы (п.3 ст.172, п.10 ст.165 НК РФ):

при подтверждении нулевой ставки НДС, отражая вычеты в Разделе 4 декларации по НДС (в строке **030**) ИЛИ в Разделе 6 декларации по НДС, если в течение 180 дней собрать пакет документов, подтверждающих ставку 0%, не удалось

Вычет НДС по международным перевозкам

Письмо Минфина России от 13 марта 2023 г. N 03-07-13/1/20732

...вычеты сумм налога в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1 статьи 164 Кодекса, в том числе услуг транспортной экспедиции при организации международной перевозки товаров, производятся **на момент определения налоговой базы**, установленный статьей 167 Кодекса. Вычет налога на добавленную стоимость производится в соответствии с пунктом 1 статьи 172 Кодекса на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), после их принятия на учет и при наличии соответствующих первичных документов.

При этом согласно пункту 9 статьи 167 Кодекса при реализации услуг, налогообложение которых производится по налоговой ставке 0 процентов, моментом определения налоговой базы является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных пунктом 3.1 статьи 165 Кодекса.

Вычеты отражают в графе 030 Раздела 4 декларации по НДС

3) У ЭКСПЕДИТОРОВ, организующих ТОЛЬКО этап по РФ ставка НДС 20%, если услуги НЕ могут облагаться НДС по ставке 0% в соответствии с иными нормами п.1 ст.164 НК РФ.

Письмо Минфина России от 26.06.2024 г. N 03-07-08/59665

Минфин РФ также разъясняет, что ставка НДС в размере 0 процентов НЕ применяется в отношении услуг по перевозке ввозимого (вывозимого) с территории Российской Федерации товара в случае, когда перевозка осуществляется **только** между пунктами, находящимися на территории Российской Федерации, **а также в отношении транспортно-экспедиторских услуг, оказываемых при организации такой**

Федеральный закон от 22.04.2024 г. N 92-ФЗ

С 01.07.2024 г. положения пп.2.1 п.1 ст.164 НК РФ (о международных перевозках) не распространяются на услуги организаций (индивидуальных предпринимателей) по перевозке вывозимого (ввозимого) с территории Российской Федерации (на территорию Российской Федерации) товара, а также на транспортноэкспедиционные услуги организаций (индивидуальных предпринимателей) при организации такой перевозки, **если одновременно выполняются следующие условия:**

- указанные организации (индивидуальные предприниматели) осуществляют перевозку только между пунктами, находящимися на территории Российской Федерации;
- указанные организации (индивидуальные предприниматели) не указаны в транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документах, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации (ввоз товаров на территорию Российской Федерации), **в качестве одного из перевозчиков**

По ставке 0% облагается «организация» и транспортировка товаров, если пункт отправления и назначения на территории РФ:

- 1) Положения пп. **2.1 РАСПРОСТРАНЯЮТСЯ также и на услуги ТЭУ** и услуги по предоставлению ж/д составов и контейнеров, оказываемые при организации и осуществлении перевозок **железнодорожным транспортом** от места прибытия товаров на территорию РФ (от портов или пограничных станций, расположенных на территории РФ) до станции назначения товаров, расположенной на территории РФ (абз.10 пп.2.1 п.1 ст.164 НК РФ с 01.07.2024);
- 2) Письмо Минфина России от 25.06.2024 г. N 03-07-08/59144
- 3) Минфин РФ разъясняет, что «в соответствии с абз. пп.2.1 п.1 ст.164 НК РФ в редакции с 01.07.2024 г. в отношении услуг по предоставлению железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров, а также транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых при организации и осуществлении перевозок железнодорожным транспортом от места прибытия товаров на территорию Российской Федерации (от порта или пограничных станций, расположенных на территории Российской Федерации) до станции назначения товаров, расположенной на территории Российской Федерации, применяется ставка НДС в размере 0 процентов.
- 4) Указанные услуги подлежат налогообложению НДС по ставке в размере 0 % при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных п. 3.1 ст. 165 НК РФ.
- 5) **Таким образом, порядок применения НДС в отношении вышеуказанных услуг начиная с 1 июля 2024 года не изменился.**

2.1) услуг по международной перевозке товаров.

В целях настоящей статьи под международными перевозками товаров понимаются

Положения настоящего подпункта распространяются также на следующие услуги.....:

услуги по предоставлению железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров для осуществления международных перевозок;
транспортно-экспедиционные услуги, оказываемые на основании договора транспортной экспедиции при организации международной перевозки.

..... Положения настоящего подпункта **не распространяются на услуги** ...по перевозке вывозимого (ввозимого) с территории Российской Федерации (на территорию Российской Федерации) товара, а также на транспортноэкспедиционные ...при организации такой перевозки, если одновременно выполняются следующие условия: указанные организации (индивидуальные предприниматели) осуществляют перевозку только между пунктами, находящимися на территории Российской Федерации; указанные организации (индивидуальные предприниматели) не указаны в транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документах, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации (ввоз товаров на территорию Российской Федерации), в качестве одного из перевозчиков. Положения настоящего подпункта не распространяются на услуги указанных в подпункте 9 настоящего пункта российских перевозчиков на железнодорожном транспорте.

Положения настоящего подпункта **РАСПРОСТРАНЯЮТСЯ** также и на услуги, указанные в абзацах четвертом и пятом настоящего подпункта, оказываемые при организации и осуществлении перевозок железнодорожным транспортом от места прибытия товаров на территорию Российской Федерации (от портов или пограничных станций, расположенных на территории Российской Федерации) до станции назначения товаров, расположенной на территории Российской Федерации

По ставке 0% облагается «организация» и транспортировка товаров, если пункт отправления и назначения на территории РФ:

-ТЭУ и услуги по предоставлению ж/д составов и контейнеров, оказываемые при организации и осуществлении перевозок **железнодорожным транспортом** от места прибытия товаров на территорию РФ (от портов или пограничных станций, расположенных на территории РФ) до станции назначения товаров, расположенной на территории РФ (абз.7 пп.2.1 п.1 ст.164 НК РФ); - ТЭУ и услуги по предоставлению ж/д составов и контейнеров, оказываемых для осуществления перевозки или транспортировки **железнодорожным транспортом экспортируемых** (реэкспортируемых) товаров, указанных в п.1 ст.164 НК РФ, при условии, что пункт отправления и пункт назначения находятся на территории РФ (пп.2.7 п.1 ст.164 НК РФ);

-работ (услуг), выполняемых (оказываемых) организациями **внутреннего водного транспорта**, в отношении товаров, вывозимых в таможенной процедуре экспорта (реэкспорта) при перевозке (транспортировке) товаров в пределах территории Российской Федерации из пункта отправления **до пункта выгрузки или перегрузки (перевалки) на морские суда, суда смешанного (река - море) плавания или иные виды транспорта** (пп.2.8 п.1 ст.164 НК РФ);

- работ (услуг) по перевозке (транспортировке) **товаров морскими судами** из пункта отправления на территории Российской Федерации **до пункта выгрузки или перегрузки (перевалки) на территории РФ на морские суда в целях дальнейшего вывоза указанных товаров из Российской Федерации** (пп. 2.8-1 п.1 ст.164 НК РФ)

Услуги по предоставлению ж/д состава и контейнеров

Изменений с 01.07.2024 г. нет.

Как до, так и после 01.07.2024 г. по ставке НДС 0% облагаются (за исключением услуг, оказываемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте):

1) Услуги по предоставлению железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров для осуществления **международных перевозок**, при которых пункт отправления или пункт назначения товаров расположен за пределами территории Российской Федерации – на основании абз.4 пп.2.1 п.1 ст.164 НК РФ при условии представления в налоговые органы документов, перечень которых установлен п. 3.1 ст. 165 НК РФ (Письмо Минфина России от 04.07.2024 г. N 03- 07-08/62531).

2) Услуги по предоставлению железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров и транспортно-экспедиционные услуги, оказываемые при организации и осуществлении перевозок железнодорожным транспортом **от места прибытия товаров на территорию Российской Федерации (от портов или пограничных станций, расположенных на территории Российской Федерации) до станции назначения товаров, расположенной на территории Российской Федерации** – на основании абз.10 пп.2.1 п.1 ст.164 НК РФ в ред. с 01.07.2024 (абз. 7- в ред. пп.2.1 п.1 ст.164 НК РФ в ред. до 01.07.2024).

3) ТЭУ и услуги **по предоставлению ж/д составов и контейнеров**, оказываемых для осуществления перевозки или транспортировки железнодорожным транспортом **экспортируемых (реэкспортируемых) товаров**, указанных в п.1 ст.164 НК РФ, при условии, что **пункт отправления и пункт назначения находятся на территории РФ** – на основании пп.2.7 п.1 ст.164 НК РФ при условии представления в налоговые органы документов, перечень которых установлен п. 3.7 ст. 165 НК Р

Спасибо за внимание!



**Оставьте заявку
на нашем сайте**