Управлением Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации (далее – Управление) получена жалоба ООО «Х»   
(далее – Заявитель) на решение Межрайонной ИФНС России по субъекту Российской Федерации (далее – Инспекция) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 16.01.2014 №1 (далее – Решение от 16.01.2014) и решение об отказе в возмещении частично суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению, от 16.01.2014 (далее – Решение от 16.01.2014 №2).

**Из материалов апелляционной жалобы следует.**

Инспекцией по результатам камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС) за 1 квартал  
2013 года составлен акт от 05.08.2013 и вынесено Решение от 16.01.2014 №1.

Одновременно вынесено Решение от 16.01.2014 об отказе в возмещении частично суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению, в размере 3489114 рублей.

Заявитель не согласен с оспариваемым решением и считает выводы Инспекции неправомерными по следующим основаниям.

Заявитель не согласен с выводом Инспекции о том, что им якобы оказывались услуги по возврату порожних полуприцепов, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 18 процентов.

По мнению Заявителя, Инспекцией не приведены доказательства того, что им осуществлялась какая-либо деятельность, кроме международных перевозок, облагаемых НДС по налоговой ставке 0 процентов.

Кроме того, Инспекцией не установлено наличие взаимозависимости между Заявителем и его покупателями, следовательно, цена услуг, оплачиваемых покупателем, является рыночной и не подлежит распределению.

Заявитель обращает внимание, что Инспекция произвела исчисление налоговой базы, подлежащей налогообложению по налоговой ставке 18 процентов, в нарушение положений статьи 154 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

Инспекция при проведении расчетов не использовала методы определения рыночной цены, установленные указанной статьей, а использовала метод определения выручки «пропорционально понесенным расходам». По мнению Заявителя, указанный метод определения рыночных цен не предусмотрен Кодексом, вследствие чего все данные, полученные на основании таких расчетов, являются недействительными.

На основании изложенного, Заявитель просит отменить полностью Решения от 16.01.2014 №№ 1, 2.

**Управление, изучив доводы апелляционной жалобы и представленные материалы, по данному вопросу сообщает следующее.**

Заявителем 22.04.2013 в Инспекцию представлена налоговая декларация по НДС за 1 квартал 2013 года, согласно которой: сумма налога, исчисленная к возмещению из бюджета, составила 10318834 рублей, сумма налоговых вычетов по НДС по операциям реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым подтверждена, составила 10318834 рублей.

По результатам камеральной налоговой проверки указанной налоговой декларации Инспекцией были вынесены Решение от 16.01.2014 № 1; Решение от 16.01.2014 № 2 об отказе в возмещении частично суммы НДС, заявленной к возмещению, в размере 3489114 рублей.

Основанием для отказа в возмещении частично суммы НДС, заявленной к возмещению, в размере 3489114 рублей послужили следующие факты.

Из представленных материалов следует, Заявитель осуществляет коммерческие международные перевозки грузов собственным автомобильным транспортом, на полуприцепах, принадлежащих заказчику.

В проверяемом периоде Заявитель получал доходы от реализации разных видов услуг, облагаемые НДС по разным ставкам (0 и 18 процентов), а именно:

- услуги по международной перевозке товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации;

- услуги по возврату порожних полуприцепов.

Заявителем вся полученная выручка отражена в декларациях по НДС за проверяемый период как выручка от реализации услуг, облагаемых по ставке 0 процентов.

Заявитель (перевозчик) в соответствии с договором о перевозке грузов: от 02.01.2008, заключенным с ЮЛ (Литва) (далее – Договор от 02.01.2008), обязуется перевозить груз собственными автотранспортными средствами, а также на полуприцепах, принадлежащих заказчику. Перевозка грузов осуществляется на основании заявок на транспортировку груза.

Из представленных заявок на транспортировку груза, договоров на перевозку груза, путевых листов Инспекцией установлено, что в проверяемом периоде Заявитель осуществлял услуги по международной перевозке грузов, облагаемые НДС по налоговой ставке 0 процентов, по маршрутам: город 1 (Литва) – город 2 (Россия), город 2 (Россия) – город 1 (Литва), город 2 (Россия) – город 3 (Латвия), город 1 (Литва) – город 4 (Россия), город 1 (Литва) – город 5 (Россия), город 1 (Литва) – город 6 (Россия). Стоимость оказанных услуг составила 74553723 рублей.

Из условий Договора от 02.01.2008 перевозчик обязуется направлять в распоряжение заказчиков автомобили в срок, согласованный сторонами. В заявках на транспортировку груза указывается место, дата, время погрузки, грузополучатель, адрес таможни получателя.

Из представленных Заявителем в ходе камеральной налоговой проверки путевых листов Инспекцией было установлено, что возврат (подача под погрузку) автотранспортных средств Заявителем осуществляется без груза.

В силу подпункта 1 пункта 1 статьи 164 Кодекса налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 Кодекса.

В силу подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 Кодекса налогообложение НДС производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации услуг по международной перевозке товаров. В целях статьи 164 Кодекса 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

Из смысла названных норм и правовой позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 03.11.2009 № 9476/09, следует, что право на применение налоговой ставки   
0 процентов обусловлено непосредственной связью услуг с товаром, на основании анализа документов, оформляемых собственником товара, комиссионером и непосредственным исполнителем услуг по транспортировке.

Основным критерием, определяющим ставку налогообложения по НДС рассматриваемых услуг, является непосредственная связь их с товаром, вывозимым (ввозимым) за пределы таможенной территории Российской Федерации в соответствующем таможенном режиме.

Таким образом, реализация услуг, связанных с доставкой (возвратом) порожних полуприцепов, не подлежит обложению НДС по налоговой ставке 0 процентов в соответствии с пунктом 1 статьи 164 Кодекса.

Данная правовая позиция согласуется с  выводами ВАС Российской Федерации, изложенными в Постановлениях Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.03.2008 № 14227/07, от 01.04.2008 № 14439/07.

Учитывая изложенное, Управление считает, что проезд автотранспортных средств без груза не связан  с международной перевозкой  товаров и не подлежит обложению НДС по налоговой ставке 0 процентов, так как возврат (подача) автотранспортных средств производится до начала (завершения) международной перевозки.

Следовательно, в случае оплаты заказчиком возврата (подачи) порожних автотранспортных средств, указанная выручка подлежит обложению НДС по налоговой ставке 18 процентов.

Указанная позиция подтверждается арбитражной практикой (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18.01.2013 № А21-2537/2012, Решение Арбитражного суда Калининградской области от 12.02.2014 № А21-9765/2013).

Кроме того, Договор от 02.01.2008, представленный Заявителем, содержит обязательства по подаче автомобилей под загрузку, при этом, в цену услуги включается как стоимость международной перевозки товаров, так и стоимость расходов на подачу (возврат) транспортных средств.

Таким образом, стоимость перевозки формируется исходя из фактических расходов на перевозку (включая стоимость топлива на обратный путь без груза) и уровня рентабельности, обеспечивающего воспроизводство перевозочного процесса, следовательно, доводы Заявителя о том, что им не получена выручка за возврат порожних полуприцепов (подачу под погрузку) не соответствует фактическим обстоятельствам дела.

Факт наличия раздельного учета выручки в целях налогообложения по различным налоговым ставкам, относящейся непосредственно к международной перевозке и возврату (подаче) автотранспортных средств, а также сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), используемых при осуществлении операций, облагаемых по налоговой ставке 0 и 18 процентов, Заявителем не подтвержден.

Учитывая тот факт, что стоимость международных перевозок сформирована исходя из фактических расходов на перевозку и уровня рентабельности, обеспечивающего воспроизводство перевозочного процесса, доля выручки, относящаяся на услуги по возврату порожних полуприцепов и подлежащая обложению НДС по ставке 18 процентов, в ходе камеральной налоговой проверки Инспекцией рассчитана пропорционально расходам на приобретение горюче-смазочных материалов на обратный путь, поскольку расходы на приобретение топлива составляют основную часть всех расходов на осуществление перевозки и возврат порожних полуприцепов.

Расход топлива на пробег порожних полуприцепов определены Инспекцией по формуле в соответствии с Методическими рекомендациями «Нормы расхода топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте», утвержденными Распоряжением Минтранса России от 14.03.2008 № АМ-23-р.

В ходе камеральной налоговой проверки было установлено, что по окончании рейса, на основании путевых листов и чеков, Заявителем формируются ведомости списания горюче-смазочных материалов. Всего для оказания услуг в проверяемом периоде израсходовано 2392417,2 литров нефтепродуктов. Стоимость приобретенных нефтепродуктов, по которым заявлены налоговые вычеты в налоговой декларации по НДС за 1 квартал 2013 года, составила 56700287,64 рублей, в том числе НДС – 8649196,42 рублей.

Исходя из проведенного Инспекцией расчета, сумма НДС по приобретенным нефтепродуктам на порожний пробег составляет 2727467,32 рублей, общая сумма заявленных налоговых вычетов в представленной налоговой декларации  
за 1 квартал 2013 года составляет 10318834 рублей. Таким образом, доля расходов на приобретение нефтепродуктов, израсходованных на порожний пробег, составляет 26 процентов от общей суммы заявленных вычетов (2727467,32\*100/10318834).

На основании проведенного расчета налоговые вычеты по НДС составили:

-по ставке 18 процентов - 2727467 рублей;

-по ставке 0 процентов - 7591367 рублей.

Исходя из того, что Заявителем не правомерно определена налоговая база по ставке 0 процентов, Инспекцией произведен расчет выручки от реализации услуг по ставке 18 процентов, связанных с возвратом порожних полуприцепов, пропорционально произведенным расходам (26 процентов), что составляет  
19383968 рублей (74553723 (общая сумма заявленной налоговой базы по ставке  
0 процентов)\*26 %). Размер выручки, полученной при осуществлении деятельности подпадающей под ставку 0 процентов составляет 55169755 рублей  
(74553723-19383968). Таким образом, Инспекцией было отказано в возмещении НДС в сумме 3489114 рублей (19383968\*18%).

Следует отметить, что налоговая база по НДС определена Инспекцией на основании первичных документов и сведений, представленных Заявителем (договор на перевозку, заявки на транспортировку грузов, SMR, путевые листы,  
счета-фактуры, ведомости списания горюче-смазочных материалов, нормативного и фактического расхода топлива).

Доказательств того, что произведенные расчеты налоговой базы, сумм НДС и налоговых вычетов основаны на неправильных показателях, Заявителем не представлено.

Что касается ссылки Заявителя на положения Федерального закона от 24.07.1998 № 127-ФЗ «О государственном контроле осуществления международных автомобильных перевозок и об ответственности за нарушение порядка их выполнения», согласно которому к международной автомобильной перевозке относится проезд груженного или негруженного транспортного средства, принадлежащего российскому перевозчику, с территории Российской Федерации на территорию иностранного государства и обратно, либо на территорию Российской Федерации транзитом через территорию иностранного государства и обратно, то данная ссылка не состоятельна в виду следующего.

В соответствии с пунктом 1 статьи 11 Кодекса институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

Подпункт 2.1 пункта 1 статьи 164 Кодекса содержит определение понятия «международная перевозка товаров», которая определяется исключительно движением товара, а не транспортных средств, и расширенному толкованию не подлежит. Следовательно, именно данное понятие должно применяться при определении услуг по международной перевозке товаров, подпадающих под обложение НДС по ставке 0 процентов.

Федеральным законом от 27.11.2010 № 309-ФЗ с 01.01.2011 был признан утратившим силу подпункт 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса, который заменили восемь новых подпунктов, в каждом из которых перечислен закрытый перечень услуг и работ, которые облагаются по ставке 0 процентов. Как указано выше, возврат порожнего полуприцепа заказчику не может быть отнесен к услуге по международной перевозке товаров, так как эта услуга оказывается после завершения перевозки товаров, в связи с этим, полученная Заявителем выручка, приходящаяся на услуги по возврату (подаче) порожних полуприцепов, подлежит обложению НДС по ставке 18 процентов.

На основании изложенного Управление, руководствуясь подпунктом 1 пункта 3 статьи 140 Кодекса, оставляет жалобу на решение Межрайонной ИФНС России по субъекту Российской Федерации от 16.01.2014 № 1 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, решение от 16.01.2014 № 2 об отказе в возмещении частично суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению, без удовлетворения.