**НДС. Обзор событий за I квартал.**

### Рассмотренные вопросы

1. Минфин разъяснил: если на дату перехода с ОСНО на УСН налогоплательщик владеет недвижимостью, которую он получил при реорганизации в форме выделения, восстанавливать НДС не нужно. Для этого с момента ее ввода в эксплуатацию предшественником должно пройти более 10 лет.
2. В графах 11 - 13 счета-фактуры реквизиты прослеживаемости по каждому прослеживаемому товару, включенному в состав работ, можно указывать в подстроках к строке, в наименовании которой указаны выполненные работы.
3. НК РФ не предусмотрено освобождение от НДС реализация ПАК, в т. ч. включенных в реестр российских программ для ЭВМ и баз данных. При этом освобождение распространяется на включенные в реестр программы для ЭВМ (базы данных), если их стоимость указана отдельно в цене комплекса.
4. С 01.01.2024 ставку НДС 0% при экспорте нужно подтверждать электронными реестрами. В связи с этим ФНС в начале года утвердила рекомендованные формы электронных реестров. С 01.07.2024 вместо рекомендованных форм применяются формы, утвержденные Приказом ФНС России от 26.12.2023 N ЕД-7-15/1003@.
5. С 01.01.2024 освобождение от НДС услуг общепита зависит и от среднемесячных выплат физлицам. Среднемесячный размер выплат и иных вознаграждений физлицам сравнивают с аналогичным показателем по субъекту РФ по виду экономической деятельности по классу 56 раздела I ОКВЭД 2.
6. Если в стоимость проживания в отеле по умолчанию входит шведский стол с алкогольными напитками российского производства по системе "Все включено", к полной единой стоимости номера (проживание плюс питание с алкоголем) можно применять ставку НДС 0%.
7. Услуги бани и сауны под "физкультурно-оздоровительное" НДС-освобождение не подпадают. А если компания организует и проводит физкультурно-оздоровительные мероприятия (например, предоставляет плавательную дорожку в бассейне), то такие услуги НДС она не облагает.
8. НК РФ не разъясняет, как исчислять налоговую базу, когда в договоре установили фиксированный курс. Минфин считает, что в таком случае на дату отгрузки стоимость товаров в рублях определена, поэтому п. 4 ст. 153 НК РФ не применяют.

### Основные нормативные документы

|  |
| --- |
| * НК РФ, статьи 149, 153, 164, 250, 265 |
| * Постановление Президиума ВАС РФ от 01.12.2011 N 10462/11 |
| * Федеральный закон от 31.07.2023 N 389-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и о приостановлении действия абзаца второго пункта 1 статьи 78 части первой Налогового кодекса Российской Федерации" |
| * Федеральный закон от 19.12.2022 N 549-ФЗ "О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" |
| * Постановление Правительства РФ от 18.11.2020 N 1860 "Об утверждении Положения о классификации гостиниц" |
| * Постановление Правительства РФ от 16.11.2015 N 1236 "Об установлении запрета на допуск программного обеспечения, происходящего из иностранных государств, для целей осуществления закупок для обеспечения государственных и муниципальных нужд" |
| * Приказ ФНС России от 26.12.2023 N ЕД-7-15/1003@ "Об утверждении форм, порядка заполнения и форматов представления реестров, предусмотренных подпунктами 1, 2, 4 - 6 пункта 1, пунктами 2 и 2.1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, в электронной форме" |
| * "ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности" (утв. Приказом Росстандарта от 31.01.2014 N 14-ст) |
| * Письмо Минфина России от 12.01.2024 N 03-07-11/1486 |
| * Письмо Минфина России от 29.12.2022 N 03-07-10/129564 |
| * Письмо Минфина России от 20.12.2023 N 03-07-11/123518 |
| * Письмо Минфина России от 20.12.2023 N 03-07-11/123513 |
| * Письмо Минфина России от 19.12.2023 N 03-07-11/123362 |
| * Письмо Минфина России от 19.12.2023 N 03-07-07/123358 |
| * Письмо Минфина России от 14.12.2022 N 03-07-10/122713 |
| * Письмо Минфина России от 12.12.2023 N 03-07-07/120014 |
| * Письмо Минфина России от 11.12.2023 N 03-07-07/119228 |
| * Письмо Минфина России от 09.11.2023 N 03-07-08/106701 |
| * Письмо Минфина России от 30.10.2023 N 03-07-07/103281 |
| * Письмо Минфина России от 27.10.2023 N 03-07-07/102628 |
| * Письмо Минфина России от 15.08.2023 N 03-07-07/76644 |
| * Письмо Минфина России от 14.02.2023 N 03-07-07/12084 |
| * Письмо Минфина России от 07.06.2022 N 03-07-10/53605 |
| * Письмо Минфина России от 12.01.2017 N 03-07-11/536 |
| * Письмо Минфина России от 05.06.2007 N 03-07-11/150 |
| * Письмо ФНС России от 23.01.2024 N ЗГ-2-15/791 |
| * Письмо ФНС России от 18.01.2024 N ЕА-4-15/440@ |
| * Письмо ФНС России от 09.01.2024 N СД-2-3/42 |
| * Письмо ФНС России от 20.01.2022 N ЕА-4-15/527@ |
| * Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12.08.2019 N Ф05-12181/2019 |

### Выдержки из нормативных документов

**ПЕРЕХОД С ОСН НА УСН:**

**КОГДА НДС НЕ ВОССТАНАВЛИВАЮТ - МНЕНИЕ МИНФИНА**

***Письмо Минфина России от 19.12.2023 N 03-07-11/123362***

Таким образом, если на дату перехода налогоплательщика с общей системы налогообложения на упрощенную систему налогообложения им эксплуатируются объекты недвижимости (объекты основных средств), полученные в порядке правопреемства от организации, реорганизованной в форме выделения, и по таким объектам недвижимости прошло более десяти лет, считая с момента их ввода в эксплуатацию у организации, реорганизованной в форме выделения, то в данном случае у налогоплательщика отсутствует обязанность по восстановлению сумм налога на добавленную стоимость, принятых к вычету по таким объектам недвижимости (объектам основных средств) организацией, реорганизованной в форме выделения.

***Письмо Минфина России от 20.12.2023 N 03-07-11/123513***

Таким образом, в случае если на дату перехода налогоплательщика с общей системы налогообложения на упрощенную систему налогообложения им эксплуатируется объект недвижимости (объект основных средств), в отношении которого проведена реконструкция, и с года, в котором на основании пункта 4 статьи 259 Кодекса производится начисление амортизации с измененной первоначальной стоимости этого объекта основных средств, прошло более десяти лет, то у налогоплательщика отсутствует обязанность по восстановлению сумм налога на добавленную стоимость, принятых к вычету по такому объекту недвижимости (объекту основных средств).

***Письмо Минфина России от 12.01.2017 N 03-07-11/536***

В соответствии с абзацем пятым подпункта 2 пункта 3 статьи 170 главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Кодекса при переходе налогоплательщика на специальные налоговые режимы в соответствии с главами 26.2, 26.3 и 26.5 Кодекса суммы налога на добавленную стоимость, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, и имущественным правам в порядке, предусмотренном главой 21 Кодекса, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

Таким образом, при переходе налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения суммы налога на добавленную стоимость, принятые к вычету налогоплательщиком по объектам основных средств, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на упрощенную систему налогообложения.

Что касается положений статьи 171.1 Кодекса, упоминаемой в письме, то данные положения распространяются на лиц, являющихся налогоплательщиками налога на добавленную стоимость.

***Письмо Минфина России от 05.06.2007 N 03-07-11/150***

Порядок восстановления ранее принятых к вычету сумм налога на добавленную стоимость при переходе на упрощенную систему налогообложения установлен пп. 2 п. 3 ст. 170 гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс). Согласно данному порядку при переходе налогоплательщика на специальный налоговый режим в соответствии с гл. 26.2 "Упрощенная система налогообложения" Кодекса суммы налога на добавленную стоимость, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам, в порядке, предусмотренном гл. 21 Кодекса, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанный режим. При этом исчисление суммы налога, подлежащей восстановлению по амортизируемому имуществу, производится исходя из остаточной стоимости такого имущества, сформированной по данным бухгалтерского учета.

Таким образом, при переходе организации на упрощенную систему налогообложения применять порядок восстановления ранее принятых к вычету сумм налога по объектам недвижимости, предусмотренный п. 6 ст. 171 Кодекса, упоминаемым в письме, оснований не имеется.

***Постановление Президиума ВАС РФ от 01.12.2011 N 10462/11***

Правоотношения, связанные с восстановлением налога на добавленную стоимость в связи с переходом налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения, урегулированы в абзаце пятом подпункта 2 пункта 3 статьи 170 Кодекса, согласно которому при переходе на поименованный специальный налоговый режим суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам, в порядке, предусмотренном главой 21 Кодекса, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанный режим.

Упомянутая норма не содержит положений, позволявших бы лицам, переходящим на упрощенную систему налогообложения, осуществлять восстановление ранее принятого к вычету налога на добавленную стоимость в течение какого-либо периода времени. Данная норма, напротив, содержит предписание о восстановлении налога в полном объеме в налоговом периоде, предшествующем переходу на специальный налоговый режим.

***Письмо Минфина России от 07.06.2022 N 03-07-10/53605***

Согласно пункту 4 статьи 171.1 Кодекса налогоплательщик обязан отражать восстановленную сумму налога в налоговой декларации, представляемой в налоговые органы по месту своего учета за последний налоговый период каждого календарного года из десяти лет начиная с года, в котором наступил момент, указанный в пункте 4 статьи 259 Кодекса.

Таким образом, в случае если на дату перехода налогоплательщика с общей системы налогообложения на упрощенную систему налогообложения им эксплуатируются объекты недвижимости (объекты основных средств), с момента ввода которых в эксплуатацию у такого налогоплательщика прошло более десяти лет, то в данном случае у налогоплательщика отсутствует обязанность по восстановлению сумм налога на добавленную стоимость, принятых к вычету по таким объектам недвижимости (объектам основных средств).

***Письмо Минфина России от 29.12.2022 N 03-07-10/129564***

Таким образом, в случае если на дату перехода налогоплательщика с общей системы налогообложения на упрощенную систему налогообложения им эксплуатируются объекты недвижимости (объекты основных средств), с момента ввода которых в эксплуатацию у такого налогоплательщика прошло более десяти лет, то в данном случае у налогоплательщика отсутствует обязанность по восстановлению сумм налога на добавленную стоимость, принятых к вычету по таким объектам недвижимости (объектам основных средств).

***Письмо Минфина России от 14.12.2022 N 03-07-10/122713***

Таким образом, в случае если на дату перехода налогоплательщика с общей системы налогообложения на упрощенную систему налогообложения им эксплуатируются объекты недвижимости (объекты основных средств), с момента ввода которых в эксплуатацию у такого налогоплательщика прошло более десяти лет, то в данном случае у налогоплательщика отсутствует обязанность по восстановлению сумм налога на добавленную стоимость, принятых к вычету по таким объектам недвижимости (объектам основных средств).

***Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12.08.2019 N Ф05-12181/2019***

Как установлено судами, на основании абзаца 4 пункта 6 статьи 171 НК РФ суммы НДС, принятые налогоплательщиком к вычету, в отношении приобретенных или построенных объектов основных средств в порядке, предусмотренном главой 21 названного Кодекса, подлежат восстановлению в случаях и порядке, предусмотренных статьей 171.1 НК РФ. Из чего следует, что все случаи, в которых НДС подлежит восстановлению поименованы в ст. 171.1 Кодекса. Восстановление сумм налога, принятых налогоплательщиком к вычету в отношении приобретенных или построенных объектов основных средств, в соответствии с настоящей статьей производится в случае, если такие объекты основных средств в дальнейшем используются этим налогоплательщиком для осуществления операций, указанных в пункте 2 статьи 170 настоящего Кодекса, за исключением объектов основных средств, которые полностью самортизированы или с момента ввода которых в эксплуатацию у такого налогоплательщика прошло не менее 15 лет (часть 3 статьи 171.1 НК РФ).

**НЮАНСЫ ОФОРМЛЕНИЯ СЧЕТА-ФАКТУРЫ**

**НА ПРОСЛЕЖИВАЕМЫЕ ТОВАРЫ В СОСТАВЕ РАБОТ**

***Письмо ФНС России от 23.01.2024 N ЗГ-2-15/791***

В настоящее время Порядком не предусмотрено особенностей заполнения графы 1а счета-фактуры, формируемого при реализации товаров, подлежащих прослеживаемости, в составе выполненных работ. Таким образом, обязанность выделения прослеживаемого товара в составе выполненных работ в наименовании товара не установлена. Одновременно отсутствует и запрет такого выделения.

Установленные Порядком требования можно считать исполненными, если при реализации товаров, подлежащих прослеживаемости, в составе выполненных работ в графах 11 - 13 счета-фактуры, предназначенных для отражения реквизитов прослеживаемости, такие реквизиты будут сформированы по каждому товару, подлежащему прослеживаемости, включенному в состав выполненных работ, в подстроках к строке, в наименовании которой указаны выполненные работы.

***Письмо ФНС России от 23.01.2024 N ЗГ-2-15/791***

Обращаем внимание, что в соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом от 31.07.2023 N 389-ФЗ в пункты 1.1, 5, 5.2 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, вступившей в силу с 01.10.2023, при реализации, передаче в составе выполненных работ товаров, подлежащих прослеживаемости, счета-фактуры, в том числе корректировочного счета-фактуры, также указывается стоимость прослеживаемого товара.

***Федеральный закон от 31.07.2023 N 389-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и о приостановлении действия абзаца второго пункта 1 статьи 78 части первой Налогового кодекса Российской Федерации"***

***Статья 2***

8) в статье 169:

а) в пункте 1.1:

абзац первый после слов "При реализации" дополнить словами ", передаче в составе выполненных работ";

подпункт 1 после слова "реализации" дополнить словами ", передачи в составе выполненных работ";

б) пункт 1.2 после слов "при приобретении" дополнить словами ", получении в составе выполненных работ";

в) в пункте 5:

дополнить подпунктом 19 следующего содержания:

"19) стоимость товара, подлежащего прослеживаемости.";

абзац двадцать третий изложить в следующей редакции:

"Сведения, предусмотренные подпунктами 16 - 19 настоящего пункта, указываются при реализации товаров (в том числе в составе комплектов (наборов), подлежащих прослеживаемости, а также при передаче товаров, подлежащих прослеживаемости, в составе выполненных работ.";

г) пункт 5.2 дополнить подпунктом 19 следующего содержания:

"19) стоимость товара, подлежащего прослеживаемости.";

***Письмо ФНС России от 20.01.2022 N ЕА-4-15/527@***

**ОШИБКИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ, ВЫЯВЛЕННЫЕ ПО ИТОГАМ**

**ПЕРВОЙ ОТЧЕТНОЙ КАМПАНИИ ПО ПРОСЛЕЖИВАЕМОСТИ**

**Ошибка N 1. Неотражение реализации товара, подлежащего**

**прослеживаемости, в ежеквартальной отчетности**

**НДС ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ ПАК, ВКЛЮЧЕННОГО В ЕДИНЫЙ РЕЕСТР**

**РОССИЙСКИХ ПРОГРАММ ДЛЯ ЭВМ И БАЗ ДАННЫХ**

***Письмо Минфина России от 30.10.2023 N 03-07-07/103281***

Таким образом, указанной нормой не предусмотрено освобождение от налогообложения НДС реализации ПАК, в том числе включенных в Реестр.

Одновременно отметим, что освобождение от НДС распространяется на включенные в Реестр программы для ЭВМ (базы данных), в случае если их стоимость указана отдельно в цене ПАК.

***Постановление Правительства РФ от 16.11.2015 N 1236 "Об установлении запрета на допуск программного обеспечения, происходящего из иностранных государств, для целей осуществления закупок для обеспечения государственных и муниципальных нужд"***

"программно-аппаратный комплекс" - комплекс технических и программных средств (программного обеспечения), работающих совместно для выполнения одной или нескольких специальных задач, являющийся электронной вычислительной машиной или специализированным электронным устройством (устройствами), функционально-технические характеристики которого (которых) определяются исключительно совокупностью программного обеспечения и технических средств и не могут быть реализованы при их разделении. Программно-аппаратный комплекс является самостоятельно используемым, законченным техническим изделием, имеющим серийный номер;

***Статья 149 НК РФ***

26) исключительных прав на программы для электронных вычислительных машин и базы данных, включенные в единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных и (или) единый реестр результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ военного, специального или двойного назначения, прав на использование таких программ и баз данных (включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности), в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним через информационно-телекоммуникационную сеть, в том числе через информационно-телекоммуникационную сеть "Интернет".

|  |
| --- |
| *(в ред. Федеральных законов от 14.07.2022 N 321-ФЗ, от 19.12.2022 N 520-ФЗ)* |

Положения настоящего подпункта не применяются, если передаваемые права состоят в получении возможности распространять рекламную информацию в информационно-телекоммуникационной сети, в том числе в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет", и (или) получать доступ к такой информации, размещать предложения (объявления) о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав в информационно-телекоммуникационной сети, в том числе в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет", осуществлять поиск информации о потенциальных покупателях (продавцах) и (или) заключать сделки;

**ПОДТВЕРЖДЕНИЕ СТАВКИ НДС 0%:**

**УТВЕРЖДЕНЫ НОВЫЕ ФОРМЫ РЕЕСТРОВ ДЛЯ ЭКСПОРТЕРОВ**

***Федеральный закон от 19.12.2022 N 549-ФЗ "О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации"***

***Статья 1***

3) в статье 165:

а) пункт 1 изложить в следующей редакции:

"1. При реализации товаров, предусмотренных подпунктом 1 и (или) подпунктом 8 пункта 1 статьи 164 настоящего Кодекса, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов, а также налоговых вычетов в отношении операций по реализации сырьевых товаров, указанных в абзаце четвертом пункта 10 настоящей статьи, в налоговые органы, если иное не предусмотрено настоящей статьей, представляются:

1) в случае вывоза в таможенной процедуре экспорта товаров, указанных в абзаце втором подпункта 1 пункта 1 статьи 164 настоящего Кодекса, в налоговые органы представляется реестр в электронной форме, содержащий сведения из декларации на товары, по которой осуществлен выпуск товаров в таможенной процедуре экспорта и товары были вывезены за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза, в том числе через территорию государства - члена Евразийского экономического союза, а также сведения из контракта налогоплательщика с иностранным лицом на реализацию товаров, вывозимых за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза, либо сведения из контракта налогоплательщика с российской организацией на поставку товаров ее филиалу, представительству, отделению, бюро, конторе, агентству или другому обособленному подразделению, находящемуся за пределами таможенной территории Евразийского экономического союза, с учетом следующих особенностей:

при вывозе товаров трубопроводным транспортом или по линиям электропередачи в указанном в абзаце первом настоящего подпункта реестре указываются сведения из полной декларации на товары, по которой осуществлен выпуск товаров в таможенной процедуре экспорта;

при вывозе реализуемых товаров в пункт назначения, находящийся на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в исключительной экономической зоне Российской Федерации либо в российской части (российском секторе) дна Каспийского моря, в целях использования их в деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на морском месторождении углеводородного сырья, в указанном в абзаце первом настоящего подпункта реестре указываются сведения из контракта налогоплательщика с налогоплательщиком, осуществляющим деятельность по поиску, оценке, разведке и (или) разработке указанного месторождения, на поставку (реализацию) товаров за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза;

***Письмо ФНС России от 18.01.2024 N ЕА-4-15/440@***

Федеральная налоговая служба в связи с вступлением в силу с 1 января 2024 года Федерального закона от 19.12.2022 N 549-ФЗ "О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" и в целях обеспечения возможности представления налогоплательщиками в подтверждение обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов по НДС в налоговые органы реестров, предусмотренных подпунктами 1, 2, 4 - 6 пункта 1, пунктами 2 и 2.1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, в электронной форме (далее - Реестры) одновременно с налоговой декларацией по НДС за 1 квартал 2024 года, направляет рекомендуемые формы и форматы Реестров согласно приложениям к настоящему письму.

Одновременно прилагаются порядок заполнения и представления Реестров в налоговые органы в электронной форме, а также XSD-схемы.

***Приказ ФНС России от 26.12.2023 N ЕД-7-15/1003@ "Об утверждении форм, порядка заполнения и форматов представления реестров, предусмотренных подпунктами 1, 2, 4 - 6 пункта 1, пунктами 2 и 2.1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, в электронной форме" (начало действия документа - 01.07.2024)***

1. Утвердить:

форму реестра, содержащего сведения из деклараций на товары (полных деклараций на товары), контрактов, договоров и предусмотренного подпунктом 1 пункта 1, пунктом 2 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно приложению N 1 к настоящему приказу;

форму реестра, содержащего сведения из деклараций на товары, транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, контрактов, договоров и предусмотренного подпунктом 2 пункта 1, пунктом 2.1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно приложению N 2 к настоящему приказу;

форму реестра, содержащего сведения из деклараций на товары, контрактов, договоров и предусмотренного подпунктом 4 пункта 1, пунктом 2 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно приложению N 3 к настоящему приказу;

форму реестра, содержащего сведения из деклараций на товары либо из таможенных деклараций CN 23 и предусмотренного подпунктом 5 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно приложению N 4 к настоящему приказу;

форму реестра, содержащего сведения из деклараций на товары для экспресс-грузов и предусмотренного подпунктом 6 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно приложению N 5 к настоящему приказу;

порядок заполнения форм реестров, предусмотренных подпунктами 1, 2, 4 - 6 пункта 1, пунктами 2 и 2.1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно приложению N 6 к настоящему приказу;

формат представления реестра, содержащего сведения из деклараций на товары (полных деклараций на товары), контрактов, договоров и предусмотренного подпунктом 1 пункта 1, пунктом 2 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, в электронной форме согласно приложению N 7 к настоящему приказу;

формат представления реестра, содержащего сведения из деклараций на товары, транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, контрактов, договоров и предусмотренного подпунктом 2 пункта 1, пунктом 2.1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, в электронной форме согласно приложению N 8 к настоящему приказу;

формат представления реестра, содержащего сведения из деклараций на товары, контрактов, договоров и предусмотренного подпунктом 4 пункта 1, пунктом 2 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, в электронной форме согласно приложению N 9 к настоящему приказу;

формат представления реестра, содержащего сведения из деклараций на товары либо из таможенных деклараций CN 23 и предусмотренного подпунктом 5 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, в электронной форме согласно приложению N 10 к настоящему приказу;

формат представления реестра, содержащего сведения из деклараций на товары для экспресс-грузов и предусмотренного подпунктом 6 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, в электронной форме согласно приложению N 11 к настоящему приказу.

2. Признать утратившим силу приказ ФНС России от 20.08.2020 N ЕД-7-15/593@ "Об утверждении формы и порядка заполнения реестра деклараций на товары либо таможенных деклараций CN 23, предусмотренного абзацем двенадцатым пункта 15 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, и реестра деклараций на товары для экспресс-грузов, предусмотренного абзацем десятым пункта 15 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, а также форматов и порядка их представления в электронной форме" (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 11.09.2020, регистрационный N 59797).

3. Установить, что настоящий приказ вступает в силу по истечении одного месяца после дня его официального опубликования, но не ранее 1-го числа очередного налогового периода по налогу на добавленную стоимость.

**НЮАНСЫ ОСВОБОЖДЕНИЯ ОТ НДС ПРЕДПРИЯТИЙ ОБЩЕПИТА**

***Письмо Минфина России от 19.12.2023 N 03-07-07/123358***

Таким образом, определенный в соответствии с абзацем девятым подпункта 38 пункта 3 статьи 149 Кодекса среднемесячный размер выплат и иных вознаграждений, начисленных индивидуальным предпринимателем в пользу физических лиц, за календарный год, предшествующий году, в котором применяется освобождение (за первые девять месяцев календарного года, предшествующего году, в котором применяется освобождение), сравнивается с аналогичным показателем по субъекту Российской Федерации по виду экономической деятельности по классу 56 "Деятельность по предоставлению продуктов питания и напитков" раздела I "Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания" в соответствии с ОКВЭД, информация о котором размещена на сайте www.fedstat.ru (показатель "Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работающих в экономике с 2017 г.").

***"ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности" (утв. Приказом Росстандарта от 31.01.2014 N 14-ст)***

|  |  |
| --- | --- |
| **56** | **Деятельность по предоставлению продуктов питания и напитков** |
| Эта группировка включает:  - услуги по предоставлению продуктов питания и напитков, готовых к употреблению непосредственно на месте и предлагаемых в традиционных ресторанах, заведениях самообслуживания, на предприятиях питания, отпускающих продукцию на вынос, а также прочих предприятиях питания, работающих на постоянной или временной основе, с предоставлением мест для сидения или без  Определяющим фактором является сам факт предложения продуктов питания, готовых к непосредственному употреблению на месте, а не вид учреждения, их предоставляющего  Эта группировка не включает:  - производство продуктов питания, не предназначенных для непосредственного употребления на месте, или полуфабрикатов, или готовых продуктов, которые не являются продуктами питания, см. 10, 11;  - продажу продуктов несобственного производства, которые не являются продуктами питания, или не предназначены для употребления на месте, см. раздел G |

***Письмо Минфина России от 15.08.2023 N 03-07-07/76644***

В отношении сравнения среднемесячного размера выплат и вознаграждений с аналогичным показателем по субъекту Российской Федерации по виду экономической деятельности по классу 56 "Деятельность по предоставлению продуктов питания и напитков" раздела I "Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания" в соответствии с ОКВЭД отмечаем, что поскольку положения подпункта 38 пункта 3 статьи 149 Кодекса не содержат указания на сравнение с показателем по подклассам 56.1, 56.2, 56.3 класса 56, размещенным на сайте Росстата, то применяется сравнение по классу 56 в целом независимо от того, какой класс (подкласс) указан в ЕГРЮЛ (ЕГРИП) налогоплательщика.

При этом обращаем внимание, что сведения по указанному показателю формируются Росстатом в разрезе видов экономической деятельности не только по классу 56, но и по подклассам 56.1, 56.2, 56.3. В связи с чем необходимо согласование с Росстатом информации о том, что сведения о среднемесячной начисленной заработной плате по классу 56 включают в себя сведения по всем входящим подклассам.

Также сообщаем, что информация о размере среднемесячной начисленной заработной платы по субъектам Российской Федерации по видам экономической деятельности размещена на сайте www.fedstat.ru (показатель "Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работающих в экономике с 2017 г.").

***Статья 149 НК РФ***

38) оказание услуг общественного питания через объекты общественного питания (рестораны, кафе, бары, предприятия быстрого обслуживания, буфеты, кафетерии, столовые, закусочные, отделы кулинарии при указанных объектах и иные аналогичные объекты общественного питания), а также услуг общественного питания вне объектов общественного питания по месту, выбранному заказчиком (выездное обслуживание).

Услугами общественного питания в целях настоящего подпункта не признается реализация:

продукции общественного питания отделами кулинарии организаций и индивидуальных предпринимателей розничной торговли;

продукции общественного питания организациями и индивидуальными предпринимателями, осуществляющими заготовочную и иную аналогичную деятельность, организациям и индивидуальным предпринимателям, оказывающим услуги общественного питания, предусмотренные настоящим подпунктом, либо занимающимся розничной торговлей.

Если иное не предусмотрено настоящим подпунктом, организации и индивидуальные предприниматели, оказывающие услуги общественного питания, имеют право на освобождение, предусмотренное настоящим подпунктом, при одновременном выполнении следующих условий:

если за календарный год, предшествующий году, в котором применяется освобождение, сумма доходов организации или индивидуального предпринимателя, определяемых в порядке, установленном главой 23, 25 или 26.2 настоящего Кодекса, не превысила в совокупности два миллиарда рублей;

если за календарный год, предшествующий году, в котором применяется освобождение, удельный вес доходов от реализации услуг общественного питания в общей сумме доходов организации или индивидуального предпринимателя составил не менее 70 процентов. При этом доходы определяются в порядке, установленном главой 23, 25 или 26.2 настоящего Кодекса;

если за календарный год, предшествующий году, в котором применяется освобождение, среднемесячный размер выплат и иных вознаграждений, начисленных организацией или индивидуальным предпринимателем в пользу физических лиц, определяемый исходя из данных расчетов по страховым взносам, не ниже размера среднемесячной начисленной заработной платы за календарный год, предшествующий году, в котором применяется освобождение, в каждом субъекте Российской Федерации, в налоговый орган которого представлен расчет по страховым взносам за календарный год, предшествующий году, в котором применяется освобождение, по виду экономической деятельности, определяемому по классу 56 "Деятельность по предоставлению продуктов питания и напитков" раздела I "Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания" в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности. Информация о размере среднемесячной начисленной заработной платы в субъекте Российской Федерации по указанному виду экономической деятельности размещается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, в единой межведомственной информационно-статистической системе, доступ к которой осуществляется через информационно-телекоммуникационную сеть "Интернет". При отсутствии на начало налогового периода указанной информации в единой межведомственной информационно-статистической системе за календарный год, предшествующий году, в котором применяется освобождение, до истечения указанного налогового периода используется аналогичная информация за первые девять месяцев указанного календарного года. В этом случае для целей применения освобождения в указанном налоговом периоде учитывается наибольшее из значений среднемесячного размера выплат и иных вознаграждений, начисленных организацией или индивидуальным предпринимателем в пользу физических лиц: за календарный год, предшествующий году, в котором применяется освобождение, либо за первые девять месяцев календарного года, предшествующего году, в котором применяется освобождение.

В целях применения абзаца восьмого настоящего подпункта среднемесячный размер выплат и иных вознаграждений, начисленных организацией или индивидуальным предпринимателем в пользу физических лиц, за календарный год, предшествующий году, в котором применяется освобождение (за первые девять месяцев календарного года, предшествующего году, в котором применяется освобождение), определяется путем деления средней суммы начисленных выплат и иных вознаграждений за указанный период на количество месяцев указанного периода, за которые начислялись выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц по трудовым договорам.

Величина средней суммы начисленных выплат и иных вознаграждений определяется путем деления суммы выплат и иных вознаграждений по трудовым договорам, определяемой исходя из данных расчетов по страховым взносам за календарный год, предшествующий году, в котором применяется освобождение (за первые девять месяцев календарного года, предшествующего году, в котором применяется освобождение), на показатель среднесписочной численности работников.

При создании организации (государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя) указанная организация (индивидуальный предприниматель) вправе применить предусмотренное настоящим подпунктом освобождение в налоговых периодах календарного года, в котором создана указанная организация (осуществлена государственная регистрация физического лица в качестве индивидуального предпринимателя), без ограничений, предусмотренных настоящим пунктом;

***Письмо Минфина России от 11.12.2023 N 03-07-07/119228***

Таким образом, в целях применения с 1 января 2024 года освобождения от налогообложения НДС, предусмотренного вышеуказанным подпунктом 38 пункта 3 статьи 149 Кодекса, при определении среднемесячного размера выплат и иных вознаграждений, начисленных организацией в пользу физических лиц, используется показатель среднесписочной численности работников, который указывается в титульном листе расчета по страховым взносам за соответствующий расчетный (отчетный) период, утвержденного приказом ФНС России от 29 сентября 2022 г. N ЕД-7-11/878@.

***Письмо Минфина России от 12.12.2023 N 03-07-07/120014***

Таким образом, в целях применения с 1 января 2024 года освобождения от налогообложения НДС, предусмотренного вышеуказанным подпунктом 38 пункта 3 статьи 149 Кодекса, при определении среднемесячного размера выплат и иных вознаграждений, начисленных индивидуальным предпринимателем в пользу физических лиц, используется показатель среднесписочной численности работников, который указывается в титульном листе расчета по страховым взносам за соответствующий расчетный (отчетный) период, утвержденного приказом ФНС России от 29 сентября 2022 г. N ЕД-7-11/878@.

***Письмо Минфина России от 14.02.2023 N 03-07-07/12084***

Фактическое количество таких физических лиц определяется на основании расчета по страховым взносам, форма которого утверждена приказом ФНС России от 29 сентября 2022 г. N ЕД-7-11/878@, как количество физических лиц, с которыми заключены трудовые договоры и в отношении которых в разделе 3 "Персонифицированные сведения о застрахованных лицах" расчета по страховым взносам показатели по строкам графы 150 "База для исчисления страховых взносов в пределах единой предельной величины" превышают в каждом месяце показатели по строкам графы 160 "в том числе по гражданско-правовым договорам".

При этом показатель среднесписочной численности по итогам каждого отчетного и расчетного периода (первого квартала, полугодия, 9 месяцев и календарного года), указываемый в титульном листе расчета по страховым взносам, для среднемесячного размера выплат, определяемого в соответствии с вышеуказанными абзацами подпункта 38 пункта 3 статьи 149 Кодекса, не используется, поскольку данный показатель не отражает фактическую численность работников по итогам каждого месяца.

***Письмо Минфина России от 27.10.2023 N 03-07-07/102628***

Фактическое количество указанных физических лиц определяется на основании расчета по страховым взносам, форма которого утверждена приказом ФНС России от 29 сентября 2022 г. N ЕД-7-11/878@, как количество физических лиц, в отношении которых в разделе 3 "Персонифицированные сведения о застрахованных лицах" расчета по страховым взносам сформирована база для исчисления страховых взносов по трудовым договорам.

Таким образом, исходя из вышеуказанных положений количество физических лиц, получающих выплаты и иные вознаграждения за услуги, оказанные в рамках договоров гражданско-правового характера, при расчете средних выплат и иных вознаграждений за каждый календарный месяц не учитывается.

Что касается физических лиц, в отношении которых база для исчисления страховых взносов не формируется (в частности, декретный отпуск, отпуск по уходу за ребенком, отпуск без сохранения содержания), то при расчете средних выплат и иных вознаграждений за каждый календарный месяц количество таких физических лиц не учитывается независимо от вида договора, заключенного с указанными лицами.

**НДС 0% ДЛЯ ГОСТИНИЦ:**

**КАК ОПРЕДЕЛЯТЬ НЕОБЛАГАЕМУЮ БАЗУ ПРИ ПРЕДОСТАВЛЕНИИ АЛКОГОЛЯ**

***Статья 164 НК РФ***

1. Налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации:

<…>

19) услуг по предоставлению мест для временного проживания в гостиницах и иных средствах размещения.

Положения настоящего подпункта применяются по 30 июня 2027 года включительно, если иное не установлено абзацем третьим настоящего подпункта.

Налогоплательщики, оказывающие услуги по предоставлению мест для временного проживания в гостиницах и иных средствах размещения, которые являются объектами туристской индустрии, указанными в абзаце первом подпункта 18 настоящего пункта, вправе применять налоговую ставку 0 процентов до истечения двадцати последовательных налоговых периодов, следующих за налоговым периодом, в котором соответствующий объект туристской индустрии был введен в эксплуатацию (в том числе после реконструкции);

***Письмо Минфина России от 20.12.2023 N 03-07-11/123518***

В случае если гостиница реализует услуги по предоставлению мест для временного проживания по цене номера (места в номере), определенные как стоимость временного проживания и иных сопутствующих услуг, оказываемых за единую цену, и при этом в соответствии с пунктом 7.5.2 Национального стандарта Российской Федерации ГОСТ Р 70587-2022 "Туризм и сопутствующие услуги. Услуги средств размещения "Все включено" и "Ультра все включено". Общие требования", утвержденного приказом Росстандарта от 29 декабря 2022 г. N 1709-ст, предоставляет алкогольные напитки российского производства в неограниченном количестве на "шведском столе" на обед и ужин, а также в точке дополнительного питания, то в отношении данных услуг налоговая база по НДС, к которой применяется налоговая ставка в размере 0 процентов, определяется исходя из стоимости временного проживания и услуг, в том числе услуг питания, поименованных в разделах VII - VIII приложения N 4 к Положению.

***Письмо Минфина России от 12.01.2024 N 03-07-11/1486***

Таким образом, при реализации услуг по предоставлению мест для временного проживания по цене номера (места в номере), определенной как стоимость временного проживания и иных сопутствующих услуг, оказываемых за единую цену, которая является одинаковой для всех потребителей (за исключением случаев предоставления льгот и преимуществ для отдельных категорий потребителей), налоговая база по НДС, к которой применяется налоговая ставка в размере 0 процентов, определяется исходя из стоимости временного проживания и услуг, поименованных в разделах VII - VIII приложения N 4 к Положению.

В случае если гостиница реализует услуги по предоставлению мест для временного проживания по цене номера (места в номере), определенные как стоимость временного проживания и иных сопутствующих услуг, оказываемых за единую цену, и при этом предоставляет услуги питания в виде континентального завтрака, состоящего из обязательного набора продуктов питания и напитков, предусмотренного пунктом 56 раздела VIII приложения N 4 к Положению, и дополнительных продуктов питания, кулинарных блюд и напитков, то в отношении данных услуг налоговая база по НДС, к которой применяется налоговая ставка в размере 0 процентов, определяется исходя из стоимости временного проживания и поименованных в разделах VII - VIII приложения N 4 к Положению услуг, в том числе указанных услуг питания.

**ФИЗКУЛЬТУРА, ОЗДОРОВЛЕНИЕ, АРЕНДА СПОРТКОМПЛЕКСА И НДС:**

**С КАКИХ УСЛУГ ПЛАТЯТ НАЛОГ**

***Статья 149 НК РФ***

2. Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации:

<…>

услуг населению по организации и проведению физкультурных, физкультурно-оздоровительных и спортивных мероприятий;

13) реализация входных билетов и абонементов, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности, организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия; оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для подготовки и проведения указанных мероприятий;

<…>

14) оказание услуг коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами субъектов Российской Федерации или Федеральной палатой адвокатов своим членам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности;

***Письмо ФНС России от 09.01.2024 N СД-2-3/42***

Таким образом, если договором предусмотрено оказание услуг по организации и проведению физкультурно-оздоровительных мероприятий, в частности предоставление плавательной дорожки, то такие услуги освобождаются от налогообложения НДС в соответствии с подпунктом 14.1 пункта 2 статьи 149 Кодекса.

Если по договору оказываются услуги по предоставлению в аренду спорткомплекса для самостоятельного оказания арендаторами физкультурно-оздоровительных услуг, то на данные услуги нормы подпункта 14.1 пункта 2 и подпункта 13 пункта 3 статьи 149 Кодекса не распространяются.

Что касается реализации посетителям услуг сауны, то в соответствии с пунктом 3.1 ГОСТ 32670-2014 "Услуги бытовые. Услуги бань и душевых. Общие технические условия (МКС ОКС 03.080.30)", принятого Межгосударственным советом по стандартизации, метрологии и сертификации (протокол от 28.03.2014 г. N 65-П), "услуги бань и душевых" определены как результат непосредственного взаимодействия исполнителя и потребителя (посетителя), а также деятельности исполнителя, направленной на удовлетворение гигиенических (обработка, очистка кожи) и оздоровительных (обеспечение хорошего самочувствия, лечебно-профилактические цели) потребностей потребителя. Указанный стандарт также определяет сауну как баню (пункты 3.4 и 3.4.3 ГОСТа) - организацию (исполнителя), оказывающую услуги по очищению и оздоровлению тела потребителя воздействием воды и горячего воздуха или пара или теплых поверхностей в специально устроенных и оборудованных парильных или жарких помещениях общего или индивидуального пользования.

Учитывая, что услуги бани, в том числе сауны, относятся к оздоровительным услугам, но не относятся к физкультурно-оздоровительным услугам, оказание услуг сауны облагается НДС в общеустановленном порядке.

**КАК ОПРЕДЕЛИТЬ БАЗУ ПО НДС, ЕСЛИ ЦЕНА В ИНВАЛЮТЕ,**

**А ОПЛАТА В РУБЛЯХ ПО ФИКСИРОВАННОМУ КУРСУ**

***Письмо Минфина России от 09.11.2023 N 03-07-08/106701***

Пунктом 4 статьи 153 Кодекса предусмотрено, что, если при реализации товаров (работ, услуг) по договорам, обязательство об оплате которых предусмотрено в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, или условных денежных единицах, моментом определения налоговой базы является день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав, при определении налоговой базы иностранная валюта или условные денежные единицы пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации (далее - Банк России) на дату отгрузки (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав. При последующей оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав налоговая база не корректируется. Разницы в сумме налога, возникающие у налогоплательщика-продавца при последующей оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываются в составе внереализационных доходов в соответствии со статьей 250 Кодекса или в составе внереализационных расходов в соответствии со статьей 265 Кодекса.

В связи с этим в случае, если в договоре на реализацию товара предусмотрено обязательство об оплате этого товара в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, и при этом установлен фиксированный курс, по которому определенная договором сумма иностранной валюты пересчитывается в рубли, то есть на дату отгрузки товара его стоимость в рублях определена, положения пункта 4 статьи 153 Кодекса не применяются.

***Статья 153 НК РФ***

4. Если при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав по договорам, обязательство об оплате которых предусмотрено в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, или условных денежных единицах, моментом определения налоговой базы является день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав, при определении налоговой базы иностранная валюта или условные денежные единицы пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату отгрузки (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав. При последующей оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав налоговая база не корректируется. Разницы в сумме налога, возникающие у налогоплательщика-продавца при последующей оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываются в составе внереализационных доходов в соответствии со статьей 250 настоящего Кодекса или в составе внереализационных расходов в соответствии со статьей 265 настоящего Кодекса.

***Статья 250 НК РФ***

11) в виде положительной курсовой разницы, за исключением положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки выданных (полученных) авансов.

***Статья 265 НК РФ***

5) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, за исключением отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки выданных (полученных) авансов.

Отрицательной курсовой разницей в целях настоящей главы признается курсовая разница, возникающая при уценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, стоимость которых выражена в иностранной валюте, или при дооценке обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Положения настоящего подпункта применяются в случае, если указанная уценка или дооценка производится в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации, либо с изменением курса иностранной валюты (условных денежных единиц) к рублю Российской Федерации, установленного законом или соглашением сторон, если выраженная в этой иностранной валюте (условных денежных единицах) стоимость требований (обязательств), подлежащих оплате в рублях, определяется по курсу, установленному законом или соглашением сторон соответственно;

***«Разные позиции в части восстановления НДС»***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Разъяснения ведомств** | **Судебная практика** |
| При переходе на УСН НДС должен быть восстановлен единовременно по правилам, предусмотренным п. 3 ст. 170 НК РФ | *Письмо Минфина России от 12.01.2017 N 03-07-11/536*  *Письмо Минфина РФ от 05.06.2007 N 03-07-11/150*  *Письмо ФНС России от 13.12.2012 N ЕД-4-3/21229* | *Постановление Президиума ВАС РФ от 01.12.2011 N 10462/11* |
| При переходе на УСН следует применять положения ст. 171.1 НК РФ, не надо восстанавливать НДС по объектам недвижимости, с момента ввода в эксплуатацию которых прошло более 10 лет | *Письмо Минфина России от 07.06.2022 N 03-07-10/53605*  *Письмо Минфина России от 29.12.2022 N 03-07-10/129564*  *Письмо Минфина России от 14.12.2022 N 03-07-10/122713*  *Письмо Минфина России от 19.12.2023 N 03-07-11/123362*  *Письмо Минфина России от 20.12.2023 N 03-07-11/123513* | *Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12.08.2019 N Ф05-12181/2019* |