

НДС -2023
и декларация за 4 квартал 2022 г.

Лектор – Сокурeнко Вера Владимировна

1. Сроки представления отчетности и уплаты НДС**Сроки представления отчетности по НДС**

Вид отчетности	Срок представления	
	2022г.	2023г.
Декларация по НДС (налогоплательщики и налоговые агенты)	25-е число месяца после окончания квартала	
Декларация по косвенным налогам (импортеры)	Не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров (срока платежа, предусмотренного договором (контрактом) лизинга) (п.20 п.III приложения №18 к Договору о ЕАЭС)	
Журнал учета счетов-фактур (посредники - не плательщики НДС)	Не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5.2. ст.174 НК РФ)	
Отчет об операциях с товарами, подлежащими прослеживаемости (все участники операций с прослеживаемыми товарами)	Не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом (постановление Правительства РФ от 01.07.2021 №1108)	

Сроки уплаты НДС

Ситуация	Срок уплаты	
	2022 год	2023 год
Общий порядок <i>п. 1 ст. 174 НК РФ</i>	Не позднее 25 числа каждого месяца квартала, следующего за отчетным, в размере 1/3 от суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по итогам отчетного квартала	Не позднее 28 числа каждого месяца квартала, следующего за отчетным, в размере 1/3 от суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по итогам отчетного квартала
Исключения		
«Ввозной» НДС при ввозе товаров из стран ЕАЭС <i>п. 4 ст. 72, п. 13 и п.19 Приложения №18 Договора о ЕАЭС от 24.04.2014</i>	Не позднее 20 числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортных товаров	
«Агентский» НДС при приобретении работ (услуг) у иностранного поставщика <i>п. 4 ст. 174 НК РФ</i>	Одновременно с перечислением вознаграждения	В размере 1/3 от удержанной суммы налога не позднее 28 числа каждого месяца квартала, следующего за отчетным
Выставление счета-фактур с выделенной суммой НДС не плательщиком НДС (спецрежим или освобождение по ст. 145 НК) или по операциям, освобожденным от НДС. <i>п. 4 ст. 174 НК РФ</i>	Одной суммой (без разбивки на три срока) не позднее 25 числа месяца, следующего за кварталом, когда был выставлен такой счет-фактура	Одной суммой (без разбивки на три срока) не позднее 28 числа месяца, следующего за кварталом, когда был выставлен такой счет-фактура

2. Декларация по НДС

Декларация за 4 квартал 2022г. представляется по форме, утвержденной Приказом ФНС от 24.12.2021 № ЕД-7-3/1149. Все налогоплательщики обязаны представить декларацию в электронной форме. Кроме того, электронная декларация обязательна для неплательщиков НДС (спецрежимников или освобожденных от обязанностей плательщиков НДС по ст. 145 НК) в случае выставления ими счетов-фактур с выделенной суммой налога. За нарушение способа представления декларации – штраф 200 руб. (статья 119.1 НК РФ).

Состав Декларации по НДС

Раздел	Кто заполняет	Комментарии к заполнению
Титульный лист	Все организации/ИП	В поле «номер корректировки» при первичной сдаче декларации ставится код «0». При представлении уточненной отчетности указывается номер корректировки.
1	Все организации/ИП	В строке 040 отражается рассчитанная сумма налога в соответствии с п. 1 ст. 173 НК РФ. Если вычеты превысили сумму к уплате, сумма «к возмещению» отражается по строке 050
2	Налоговые агенты по НДС	Сведения заполняются в разрезе каждого контрагента, для которого организация/ИП является налоговым агентом. Сумма налога к уплате в бюджет за налогового агента - в строке 060.
3	Организации/ИП, совершавшие операции, облагаемые НДС по ставкам 10% и 20%	Общая сумма рассчитанного налога с учетом авансов (стр. 070) и восстановленного налога (стр. 090) приводится в строке 118. Приложение 1 к разделу 3 заполняется только по итогам 4 квартала, на каждый объект недвижимого имущества.
4	Организации/ИП, подтвердившие ставку 0%	Раздел заполняют организации/ИП, собравшие в отчетном квартале полный пакет документов, подтверждающих право на применение ставки 0%
5	Организации/ИП, заявляющие вычеты НДС по операциям по ставке 0%	По операциям, облагаемым по ставке 0%, отражаются суммы вычетов, право на которые возникло в отчетном квартале.
6	Организации/ИП, не подтвердившие ставку 0%	Раздел заполняется в том квартале, когда прошло 180 дней с момента отгрузки, если право на применение ставки 0% по данным операциям документально не подтверждено.

Раздел	Кто заполняет	Комментарии к заполнению
7	Организации/ИП, выполнявшие в отчетном периоде операции, не облагаемые НДС или освобожденные от НДС	В раздел включаются сведения об операциях: – которые не признаются объектом обложения НДС (ст. 146 НК), – местом реализации которых не признается РФ (ст. 147, 148), – освобождены от обложения НДС (ст. 149 НК); – авансы в счет предстоящих поставок товаров длительного производственного цикла (ПП РФ от 28.07.2006 № 468). Коды из Приложения №1 к Порядку заполнения Декларации
8	Организации/ИП, заявляющие налоговые вычеты	Раздел заполняется по данным из книги покупок
9	Организации/ИП, у которых возникает обязанность по начислению НДС	Раздел заполняется по данным из книги продаж. Для проверки разделов 8 и 9 декларации ФНС использует автоматическую систему контроля «АСК НДС».
10	Посредники, которые получили счета-фактуры в интересах др. лица	Данные по счетам-фактурам, полученным посредником (в т.ч. комиссионером, агентом, застройщиком, экспедитором) при приобретении товаров, работ, услуг в интересах другого лица.
11	Посредники, которые выставили счета-фактуры в интересах др. лица	Данные по счетам-фактурам, выставленным посредником (в т.ч. комиссионером, агентом, застройщиком, экспедитором) при реализации товаров, работ, услуг в интересах другого лица.
12	Организации/ИП, освобожденные от НДС, при выставлении счета-фактуры с налогом	Раздел заполняют при выставлении счета-фактуры с суммой НДС, – не являющиеся плательщиками НДС (УСН, ПСН), – освобожденные от обязанностей плательщиков НДС (ст.145 НК) – при отказе от льготы по необлагаемым операциям.

В каком случае декларация по НДС считается не представленной

Налоговая декларация считается не представленной, если при проведении камеральной налоговой проверки установлено хотя бы одно из следующих обстоятельств (п. 4.1 ст. 80 НК РФ):

- 1) установлен факт подписания налоговой декларации неуполномоченным лицом;
- 2) лицо, имеющее право без доверенности действовать от имени налогоплательщика (налогового агента) и подписавшее декларацию, дисквалифицировано, и срок дисквалификации не истек ранее даты представления такой налоговой декларации;
- 3) в Едином госреестре записей актов гражданского состояния содержатся сведения о дате смерти физического лица, наступившей ранее даты подписания налоговой декларации электронной подписью этого физического лица;
- 4) внесена запись о недостоверности сведений в отношении лица, имеющего право без доверенности действовать от имени налогоплательщика, ранее даты представления им в налоговый орган декларации;
- 5) в отношении организации в ЕГРЮЛ внесена запись о прекращении юридического лица ранее даты представления налоговой декларации.

Во всех этих случаях налоговый орган в течение пяти рабочих дней уведомит налогоплательщика (налогового агента) о признании его декларации непредставленной.

Кроме того, декларация по НДС считается непредставленной в случае нарушения в ней критических контрольных соотношений, утвержденных приказом ФНС России от 25.05.2021 N ЕД-7-15/519ФНС:

№	Описание Контрольного соотношения
1	Сопоставление показателей внутри Раздела 3 Декларации Сумма налога к уплате в бюджет по Разд. 3 = (общая Σ налога, исчисленная с учетом восстановленных сумм по Разд. 3) – (общая Σ вычета по Разд. 3)
2	Сопоставление показателей Раздела 1 Декларации с Разделами 3, 4, 5, 6 Декларации Сумма НДС к уплате в бюджет по Разд. 1 = сумма к уплате по Разделам 3, 4, 5, 6 Декларации
3	Сопоставление суммы начисленного НДС по Разделам 2, 3, 4, 6 и суммы НДС по разделу 9 Общая сумма исчисленного налога по Разделам 2, 3, 4, 6 = итоговой сумме налога по Разделу 9 с учетом Приложения к Разделу 9 Декларации (с учетом округления)
4	Сопоставление суммарных вычетов по Разделам 3, 4, 5, 6 и суммы НДС по разделу 8 Σ вычетов по Разд. 3, 4, 5, 6 = Σ вычетов по Разд. 8 с учетом Прил. к Разд. 8 (с учетом округления)
5	Выявление несоответствий в Разделе 8 Декларации. Σ вычетов построчно по Разделу 8 (Σ по строкам 180) = итоговая Σ вычетов по Разделу 8 (стр. 190)
6	Выявление несоответствий в Приложении 1 к Разделу 8 Декларации (стр. 050 Итог по книге покупок) + (стр. 180 принимаемая к вычету Σ по сч-факт., по коррект. сч-факт.) = Σ НДС всего по Прил.1 к Разд. 8 (стр.190 на последней странице прил. 1 к разд. 8)
7, 8, 9	Выявление несоответствий сведений в Разделе 9 Σ НДС по ставке 20% (10%, 18%) Разд. 9 = общая Σ по ставке 20% (10%, 18%) Разд. 9
10, 11, 12	Выявление несоответствий сведений в Приложении 1 к Разделу 9 Итоговая Σ разд. 9 по ставке 20% (стр. 050 Прил. 1 к Разд. 9) + (Σ строк 280 прил. 1 к р. 9) = Σ НДС по Прил. 1 к Разд. 9 по ставке 20% (стр. 340 прил. 1 к разд. 9). Аналогично - ставки 10%, 18%
13	Выявление несоответствий Разделов 1 и 12 (при УСН или выставлении сч.-ф. по освобожденным от НДС операциям) Σ НДС к уплате по п. 5 ст. 173 НК (стр. 030 Разд. 1) = Σ налога по Разд. 12 (стр. 070 Раздела 12)
14	Выявление несоответствий Раздела 8 Декларации при УСН (применяется с 01.01.2022г.) При УСН вычетов НДС по разделу 8 не должно быть, за исключением кода операции 1011715 по стр. 070 Разд. 2 (реализация металлолома, макулатуры, сырых шкур животных)

Не позднее следующего дня после получения декларации, в которой нарушены контрольные соотношения, налоговый орган направит налогоплательщику (налоговому агенту) уведомление в электронной форме, где будет указано, какие контрольные соотношения нарушены. Если в течение следующих 5 рабочих дней налогоплательщик (налоговый агент) представит декларацию, в которой устранил все несоответствия контрольным соотношениям, то датой представления декларации будет считаться день подачи первоначальной декларации.

Заявительный порядок возмещения НДС по декларации

В соответствии со статьей 176.1 НК РФ при определенных условиях налогоплательщики вправе получить возмещение НДС в заявительном порядке, то есть не дожидаясь окончания срока камеральной проверки.

Вернуть НДС в заявительном порядке за налоговые периоды 2022 и 2023 годов в упрощенном порядке, то есть без банковской гарантии или поручительства, могут налогоплательщики, отвечающие минимальным требованиям (пп. 8 п. 2, п. 2.2 ст. 176.1, Федеральный закон от 26.03.2022 N 67-ФЗ):

- не находящиеся в процессе ликвидации или реорганизации;
- в отношении которых не возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве).

Если заявленная к возмещению сумма НДС не превышает совокупную сумму налогов и страховых взносов уплаченную за предшествующий календарный год (без учета сумм, уплаченных в связи с перемещением товаров через границу РФ и в качестве налогового агента), заявительный порядок возмещения применяется без представления банковской гарантии или поручительства. В части превышения заявленной суммы вычета над совокупными налоговыми платежами за прошлый год требуется банковская гарантия или поручительство.

При заявительном порядке возмещения НДС в разделе 1 следует в строке 055 указать код основания для возмещения НДС в заявительном порядке, а в строке 056 – сумму возмещения НДС. Перечень кодов оснований для возмещения приведен в приложении № 2 к порядку заполнения декларации. В случае применения заявительного порядка возмещения НДС на основании упрощенного порядка, действующего в 2022-2023гг. (без банковской гарантии или поручительства), при заполнении декларации рекомендуется указывать по строке 055 код 07 (Письмо ФНС России от 01.04.2022 N СД-4-3/3993).

Заявление на возмещение НДС необходимо подать одновременно с декларацией или в течение 5 рабочих дней с ее представления. Форма заявления приведена в письме ФНС России от 01.04.2022 N ЕА-4-15/397.

Для проверки правильности заполнения декларации при заявительном порядке возмещения НДС применяются контрольные соотношения, приведенные в письме ФНС России от 04.03.2022 N СД-4-3/2616:

- НДС, заявленный к возмещению в ускоренном порядке (стр. 056 разд. 1) должен быть меньше суммы исчисленного к возмещению налога (стр. 050 разд. 1) или равен ей;
- налог к уплате в части соглашения о защите и поощрении капиталовложений (СЗПК) (стр. 090 разд. 1) не должен превышать общую исчисленную сумму НДС (стр. 118 разд. 3);
- исчисленный к возмещению налог в части СЗПК (стр. 095 разд. 1) должен быть меньше общей суммы НДС, которая подлежит вычету (стр. 190 разд. 3) или равен ей.

С 2023 года сумма НДС, возмещенная в заявительном порядке, будет отражена на едином налоговом счете организации (или ИП) в составе единого налогового платежа. При положительном сальдо единого налогового счета налогоплательщик может написать заявление на возврат этой суммы.

Камеральная проверка декларации

Типичные ошибки в декларации по НДС, которые выявляют налоговые органы:

- Ошибки в номере счета-фактуры, дате, ИНН контрагента.
- Ошибки в номере заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов.
- Неправильный код вида операции.
- При отражении вычетов по одному счету-фактуре в нескольких кварталах неправильно приведена стоимость товаров: стоимость товаров всегда должна соответствовать указанной в счете-фактуре, меняется только сумма НДС к вычету (графа 15).
- После оприходования товаров (работ, услуг) не восстановлена сумма НДС, принятая ранее к вычету по перечисленному авансу.
- Отражены в декларации вычеты по НДС за пределами 3 лет от даты выставления счета-фактуры.
- Неправильно отражены сведения из корректировочных счетов-фактур
- Не заполнены или неправильно заполнены разделы 10 и 11 (журналы полученных и выставленных счетов-фактур) по агентским договорам.
- Неправильно заполнены книги покупок и продаж, журналы учета выставленных и полученных счетов-фактур, когда одновременно есть и обычная деятельность, и агентская.
- При аннулировании записей в разделе 9 (книга продаж) отрицательная сумма НДС превышает сумму НДС, по счету-фактуре, подлежащей аннулированию. Либо запись по счету-фактуре, подлежащая аннулированию, вообще отсутствует.

Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение 5 дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок (пр. 3 ст. 88 НК РФ). Представлять в рамках камеральной проверки декларации по НДС пояснения по запросу налоговых органов нужно не только в электронной форме, но и обязательно по формату, утвержденному ФНС (файл xml, утв. приказом ФНС от 16.12.2016 № ММВ-7-15/682). В противном случае пояснения не считаются представленными (ст. 88 НК РФ). За непредставление

пояснений применяется штраф по статье 129.1 НК РФ: 5 тыс. руб. за первое и 20 тыс. руб. за повторное нарушение (п. 1 ст. 129.1 НК РФ).

Кроме того, при проведении камеральной проверки налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика представить в течение 5 рабочих дней необходимые пояснения об операциях, по которым применены налоговые льготы, или истребовать документы, подтверждающие право на такие льготы. Объем запрашиваемых документов в рамках камеральной проверки деклараций, в которых отражены операции, освобожденные от НДС в соответствии со статьей 149 НК РФ, определяется налоговыми органами с использованием риск-ориентированного подхода. Налогоплательщик вправе представить пояснения в виде реестра подтверждающих документов, а также перечень и формы типовых договоров, применяемых при осуществлении операций по соответствующим кодам. Для подтверждения права на льготы по НДС применяются формы и форматы реестров, утвержденные приказом ФНС России от 24.05.2021 № ЕД-7-15/513. При непредставлении данного реестра или его представлении на бумажном носителе налоговые органы истребуют документы, подтверждающие льготу, в полном объеме.

Плановый срок камеральной проверки деклараций по НДС составляет два месяца. Но если в ходе проверки налоговики выявят признаки, свидетельствующие о возможных нарушениях, срок «камералки» может быть продлен еще на месяц, т.е. в общей сложности может составлять три месяца (п. 2 ст. 88 НК РФ).

3. Объекты обложения и налоговая база: изменения и важные вопросы

Объекты обложения НДС

В соответствии с п.1 статьи 146 Налогового кодекса объектами обложения НДС являются:

- реализация товаров (работ, услуг, имущественных прав) на территории РФ, в том числе их передача на безвозмездной основе;
- передача на территории России товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые нельзя учесть при расчете налога на прибыль;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Местом реализации товаров признается территория РФ (ст.147 НК РФ), если:

- товар находится на территории РФ, не отгружается и не транспортируется;
- товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории РФ.

При определении места реализации работ или услуг необходимо руководствоваться статьей 148 НК РФ:

Вид работ (услуг)	Место реализации-РФ
Пп. 1 п. 1. Работы, услуги, непосредственно связанные с недвижимым имуществом (строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению)	если имущество находится на территории РФ
Пп. 2 п. 1. Работы, услуги, связанные с движимым имуществом, воздушными, морскими судами, в т.ч. монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание (местом реализации услуг по предоставлению по договору аренды (фрагтования) воздушных, морских судов или судов внутреннего плавания с экипажем не признается территория РФ при перевозке между портами за пределами РФ)	
Пп. 3 п. 1. Услуги в сфере культуры, искусства, образования, физ.культуры, спорта, туризма, отдыха	если услуги оказаны на территории РФ
Пп. 4.1 п. 1. Услуги по транспортировке или непосредственно связанные с ней, если их оказывают российские организации/предприниматели, а пункт отправления и/или пункт назначения находится на территории РФ	
Пп. 4.1 п. 1. Услуги по транспортировке или непосредственно связанные с ней, если их оказывают иностранные лица, не состоящими в России на налоговом учете, а пункты отправления и назначения находятся на территории РФ (за исключением услуг по перевозке, оказываемых иностранными лицами не через их постоянное представительство)	
Пп. 4.2 п. 1. Услуги (работы), непосредственно связанные с транспортировкой товаров, помещенных под процедуру таможенного транзита, которые оказывают организации или индивидуальные предприниматели, если местом их деятельности признается РФ (ставка 0%)	если местом деятельности исполнителя является РФ
Пп. 4.3 п. 1. Услуги по перевозке товаров воздушными судами, которые оказывают российские авиаперевозчики, если пункт отправления и пункт назначения находятся за пределами территории РФ, в случае посадки воздушного судна на территории РФ, при этом место прибытия товаров на территорию РФ совпадает с местом их убытия (ставка 0%)	

Вид работ (услуг)	Место реализации-РФ
Пп. 4 п. 1. Передача в собственность или переуступка патентов, лицензий, торговых марок, авторских и других аналогичных прав, за исключением услуг в электронной форме	если место деятельности покупателя - РФ
Пп. 4 п. 1. Разработка программ для ЭВМ и баз данных, их адаптация и модификация, за исключением услуг в электронной форме	
Пп. 4 п. 1. Консультационные, юридические, бухгалтерские, аудиторские, инжиниринговые, рекламные, маркетинговые услуги, услуги по обработке информации, за исключением услуг в электронной форме, НИОКР	
Пп. 4 п. 1. Оказание услуг в электронной форме	
Пп. 4 п. 1. Предоставление труда работников (персонала), если работники работают в месте деятельности покупателя услуг	
Пп. 4 п. 1. Сдача в аренду движимого имущества (за исключением авиационно-технического имущества, если в соответствии с законодательством иностранного государства местом реализации таких услуг признается территория такого иностранного государства, и сдачи в аренду наземных автотранспортных средств)	если место деятельности исполнителя - РФ
Пп. 5 п. 1. Все прочие работы и услуги, кроме вышеперечисленных	

Порядок применения НДС в отношении работ (услуг), выполняемых по договорам, заключенным между хозяйствующими субъектами государств - членов ЕАЭС, определяется в соответствии с разделом IV «Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг», являющимся приложением N 18 к Договору о ЕАЭС от 29 мая 2014 года. Порядок определения места реализации работ или услуг, установленный пунктом 29 раздела IV данного Протокола, в целом соответствует нормам статьи 148 Налогового кодекса. Но в ряде случаев есть различия по составу услуг или классификации объектов, по которым определяется место реализации. В отношении услуг в электронной форме эти различия устранены Протоколом от 09.12.2022г.:

Особенности определения места реализации в отношении территории ЛНР, ДНР, Запорожской и Херсонской областей (Федеральный закон от 21.11.2022 N 443-ФЗ)

Для целей обложения НДС территория РФ не признается местом реализации работ и услуг, выполняемых на территории ЛНР, ДНР, Запорожской и Херсонской областей:

- 1) по заключенным российскими организациями и ИП до 05.10.2022 года:
 - государственным (муниципальным) контрактам;
 - соглашениям с государственным органом (учреждением), концерном, ГУП новых территорий РФ;
 - договорам с юридическим лицом – получателем бюджетных средств.

Указанный порядок применяется и в отношении договоров с субподрядчиками (соисполнителями) по таким контрактам (соглашениям, договорам). При этом дата заключения договора субподряда не имеет значения.

- 2) по заключенным до 31.12.2022 договорам при одновременном выполнении следующих условий:
 - исполнитель зарегистрирован до 05.10.2022 г.;
 - работы/услуги выполнены до 31.12.2022 г.
 - полная оплата произведена до 25.01.2023 г.

НДС при безвозмездной передаче

Для целей НДС безвозмездная передача также признается реализацией. В частности, объект обложения НДС возникает в случае предоставления конкретным (персонифицированным) сотрудникам бесплатного питания или обеспечения их парковочными местами (письма Минфина России от 27.01.2020 N 03-07-11/4421, от 13.05.2019 N 03-07-11/34059, от 29.06.2016 N 03-07-11/37772). Если спецодежда, приобретенная для сотрудников, ими не возвращается, то происходит передача права собственности, и такую операцию следует рассматривать как реализацию, подлежащую налогообложению НДС (письмо Минфина России от 25.08.2016 N 03-07-11/49604). При этом «входной» НДС принимается к вычету в общем порядке на условиях, установленных статьями 171 и 172 Кодекса.

Однако в случае передачи организацией товаров или услуг без персонификации получателей (например, организация питания для сотрудников по системе "шведский стол", предоставление посетителям организации и сотрудникам в общедоступных помещениях офиса кофе, чая, сахара и прочих

соответствующих продуктов, аренда зала для занятий работников физкультурой и т.п.) объекта налогообложения не возникает, т. к. в соответствии с п.1 ст. 39 Кодекса реализацией товаров признается передача права собственности одним лицом для другого лица. При этом суммы НДС, уплаченные при приобретении таких товаров и услуг, к вычету не принимаются (письма Минфина России от 27.01.2020 N 03-07-11/4421, от 13.05.2019 N 03-07-11/34059, от 08.04.2019 N 03-07-11/24632, от 25.08.2016 N 03-07-11/49599, от 08.02.2016 г. N 03-03-06/1/6140 и др.).

Расчет налоговой базы

В общем случае при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) налоговая база определяется исходя из цены их реализации, включая акциз, и без учета НДС. При безвозмездной передаче в качестве налоговой базы нужно взять рыночную цену.

При получении аванса налоговая база формируется исходя из полной суммы полученных средств.

Но по ряду операций налоговая база формируется особым образом. А иногда вызывает сомнение, возникает ли реализация при той или иной операции.

Налоговая база при продаже имущества, учтенного по стоимости, включая НДС

В частности, если основное средство или товар приобретались для выполнения операций, освобожденных от налогообложения, и «входящий» НДС был включен в их первоначальную стоимость, то при продаже таких активов налоговая база определяется как разница между продажной ценой и остаточной стоимостью данного имущества (по основным средствам - с учетом переоценок) (п. 3 ст. 154 НК РФ).

Пример: Предприятие приобрело оборудование для оказания медицинских услуг, его первоначальная стоимость была сформирована исходя из продажной цены, включая НДС. Через несколько лет данное оборудование реализовано по договорной цене (Цреал.) 540 тыс. руб. На момент продажи остаточная стоимость оборудования (Сост.) составила 300 тыс. руб. При реализации данного оборудования сумма НДС, подлежащая начислению, рассчитывается следующим образом:

Налоговая база по НДС (НБ) = Цреал. – Сост. = 540 - 300=240 тыс. руб.

НДС = НБ x 20/120 = 240 x 20/120 = 40 тыс. руб.

НДС при реализации автомобилей, мотоциклов, электронной и бытовой техники, приобретенных у физлиц

При реализации приобретенных у физлиц автомобилей, а с 2022 года – также мотоциклов, электронной и бытовой техники налоговая база определяется как разница между продажной ценой с учетом налога и ценой приобретения этих товаров.

Перечень видов электронной и бытовой техники, при перепродаже которой налоговая база по НДС формируется в виде наценки, утвержден Постановлением Правительства РФ от 13.09.2021 № 1544.

НДС при реализации имущественных прав

При уступке первоначальным кредитором денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), или при переходе указанного требования к другому лицу на основании закона налоговая база определяется как превышение суммы дохода, полученного первоначальным кредитором при уступке права требования, над размером денежного требования, права по которому уступлены (п. 1 ст. 155 НК РФ).

Новый кредитор, получивший денежное требование, определяет налоговую базу как превышение доходов над расходами, независимо от того, облагаются ли исходные операции по реализации НДС (п. 2, 4 ст. 155 НК РФ). Новый кредитор должен рассчитать налоговую базу и начислить НДС в день уступки денежного требования или день исполнения обязательства должником (п. 8 ст. 167 НК РФ).

При передаче имущественных прав налогоплательщиками, в том числе участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места налоговая база определяется как разница между стоимостью, по которой передаются имущественные права, с учетом налога и расходами на приобретение указанных прав. Налоговая база формируется на день уступки (последующей уступки) денежного требования или прекращения соответствующего обязательства (день исполнения обязательства должником) (п. 3 ст. 155, п. 8 ст. 167 НК).

Следует учесть, что с 14.07.2022 во всех вышеназванных случаях, связанных с уступкой прав требования, покупатель прав требования не вправе принять к вычету сумму НДС, предъявленную продавцом (п.2.2 ст. 170 НК, Федеральный закон от 14.07.2022 N 324-ФЗ).

Увеличение налоговой базы на поступления средств, связанных с расчетами по оплате

В соответствии со статьей 162 НК РФ в налоговую базу по НДС необходимо включить все средства, связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг).

Включение или не включение штрафных санкций в базу для расчета НДС зависит от того, с чем связаны данные санкции.

Штрафы не облагаются НДС, если они связаны не с расчетами по оплате реализованной продукции, а являются санкциями за невыполнение условий договора, в частности, носят характер неустойки или возмещают причиненный ущерб (постановление ВАС РФ от 05.02.2008 №11144/07, письма Минфина России от 25.11.2022 №03-07-11/115368, от 23.11.2021 N 03-07-11/94424, от 05.10.2016 N 03-07-11/57924 и др.).

В соответствии с пунктом 1 статьи 330 ГК РФ неустойкой (штрафом, пеней) признается определенная законом или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности в случае просрочки исполнения. Поэтому не облагаются НДС:

- средства, полученные подрядчиком от заказчика в счет возмещения нанесенного им ущерба оборудованию (письмо Минфина России от 27.10.2017 N 03-07-11/70530),
- средства, полученные заказчиком от подрядчика в порядке компенсации убытков за невыполнение работ в объеме, предусмотренном договором (письмо Минфина России от 22.02.2018 N 03-07-11/111),
- средства в виде неустоек (штрафов, пеней), полученные покупателем от продавца за ненадлежащее исполнение продавцом договорных обязательств (письмо Минфина России от 08.06.2015 № 03-07-11/33051).

Однако если полученные продавцами от покупателей суммы, по существу, не являются неустойкой, обеспечивающей исполнение обязательств по договору, а фактически относятся к элементу ценообразования, то они увеличивают налоговую базу по НДС (письма Минфина России от 25.11.2022 №03-07-11/115368, от 23.11.2021 N 03-07-11/94424, от 05.10.2016 N 03-07-11/57924, от 04.03.2013 N 03-07-15/6333). Например, неустойка за простой транспорта связана с оплатой услуг по перевозке (письмо Минфина России от 01.04.2014 № 03-08-05/14440), поэтому облагается НДС.

Следует отметить, что покупатель, перечисляющий штраф (пени), не имеет права на вычет НДС: условием вычета НДС является приобретение товаров (работ, услуг) для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, и наличие счета-фактуры поставщика (ст. 171 НК РФ). А уплата санкций не может быть отнесена к приобретениям для облагаемых НДС операций. Кроме того, в соответствии с п. 18 Постановления Правительства № 1137 при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров, получатели данных средств составляют счет-фактуру только в одном экземпляре.

3. Налоговая база при расчетах в валюте и в условных единицах

При определении налоговой базы по НДС выручка в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг), за исключением случаев, когда выручка поступает от реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по ставке 0% в соответствии с п. 1 ст. 164 Кодекса (п. 3 ст. 153 Кодекса).

При получении оплаты (в т.ч. частичной) в счет предстоящего выполнения работ (услуг) налоговая база определяется на момент получения оплаты (п. 1 ст. 167 НК). Поэтому при получении аванса в иностранной валюте данная сумма пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату ее получения.

На день выполнения работ (услуг) в счет поступившей ранее оплаты также возникает момент определения налоговой базы (п. 14 ст. 167 НК). Поэтому при выполнении работ (услуг) в счет поступившей ранее оплаты в иностранной валюте налоговая база определяется как стоимость выполненных работ (услуг) в иностранной валюте, пересчитанная в рубли по курсу ЦБ РФ на дату их выполнения.

В соответствии с п. 8 ст. 171 Кодекса вычетам подлежат суммы НДС, начисленные с сумм оплаты (частичной оплаты), полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг). При этом на основании п.6 ст. 172 Кодекса такие вычеты производятся с даты отгрузки соответствующих товаров (работ, услуг). Поэтому при определении суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по работам (услугам), выполненным в счет полученной предоплаты, к вычету принимается сумма НДС, фактически исчисленная на дату получения аванса, независимо от курса иностранной валюты, действующего на дату выполнения работ (услуг) (письмо Минфина России от 12.05.2021 N 03-07-08/36033).

В случае расчетов в иностранной валюте при реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 0% (п.1 ст. 164 НК РФ), налоговая база определяется в рублях по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки (передачи) данных товаров (выполнения работ, оказания услуг).

При получении предварительной оплаты по договорам в условных единицах налоговая база определяется в рублевой оценке по курсу ЦБ РФ. При последующей отгрузке товаров налоговая база рассчитывается,

исходя из полной стоимости отгруженных товаров в рублях, включая оплаченную и неоплаченную части. При этом пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на дату их отгрузки необходимо только неоплаченную часть стоимости товаров (письмо Минфина России от 17.01.2012 № 03-07-11/13). При полной предоплате стоимость отгруженных товаров указывается в рублях исходя из суммы предоплаты без перерасчета по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки, а предъявляемый покупателю при отгрузке НДС также рассчитывается исходя из суммы предоплаты (письмо Минфина России от 02.02.2012 N 03-07-11/28).

Если договором предусмотрен курс условной единицы с поправочным коэффициентом по отношению к курсу ЦБ РФ, то налоговая база рассчитывается без увеличения на данный процент (письмо Минфина РФ от 21.02.2012 № 03-07-11/51). В налоговую базу у продавца подлежат включению все средства, связанные с расчетами по оплате товаров (пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ). Но на стоимость отгрузки, рассчитанную сверх курса ЦБ, продавец составляет счет-фактуру только в одном экземпляре: это средства, увеличивающие налоговую базу по статье 162 НК РФ. Поэтому покупатель не сможет получить вычет НДС на эту сумму.

4. Момент определения налоговой базы

При реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав налоговую базу по НДС необходимо определить на наиболее раннюю из возможных дат (п. 1 ст. 167 НК РФ):

- день отгрузки (передачи) товаров;
- день оплаты (в том числе частичной) в счет предстоящей поставки товаров, работ, услуг, имущественных прав.

Момент формирования налоговой базы по работам

При выполнении работ НДС необходимо начислить на дату, когда данные работы приняты заказчиком. Тот факт, что работы выполнены, подтверждает акт, подписанный заказчиком, даже если подписанный документ поступил к исполнителю в следующем квартале или году (письма Минфина России от 28.09.2022 № 03-07-10/93709, от 14.02.2022 № 03-07-09/9894, от 07.03.2019 N 03-07-14/14948, от 13.10.2016 № 03-07-11/59833, от 03.12.2015 N 03-03-06/70541).

Некоторые компании считают, что если заказчик отказывается подписывать акт, то НДС можно не платить. Однако здесь важны причины отказа. Исходя из норм Гражданского кодекса (п. 4 ст. 720 ГК), заказчик обязан в сроки и в порядке, которые предусмотрены договором подряда, с участием подрядчика осмотреть и принять выполненную работу, а при обнаружении недостатков немедленно заявить об этом подрядчику. В этом случае акт сдачи-приемки работ будет подписан (и соответственно, начислен НДС с «отгрузки») после устранения недостатков.

Если исполнитель не согласен с претензиями, то он вправе обратиться в суд. Тогда налог потребует исчислить, только когда вступит в силу решение суда в его пользу (письма Минфина России от 08.10.2020 № 03-07-11/88016, от 27.09.2019 N 03-07-11/74445, от 02.02.2015 №03-07-10/3962).

Если же заказчик без мотивированных возражений отказывается подписать акт, то по договору строительного подряда исполнитель сам ставит отметку об этом на документе. Односторонний акт сдачи или приемки результата работ может быть признан судом недействительным лишь в случае, если мотивы отказа от подписания акта признаны им обоснованными (п. 4 ст. 753 НК РФ). В этом случае безопаснее заплатить НДС на дату одностороннего подписания акта.

Момент формирования налоговой базы по услугам

Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (п. 5 ст. 38 НК РФ). Датой реализации услуг признается дата их фактического оказания заказчику.

Поскольку услуга потребляется непосредственно в момент ее оказания, она считается фактически оказанной в тот день, когда акт составил и подписал исполнитель (письма Минфина России от 04.02.2019 N 03-07-11/6183, от 01.02.2019 N 03-07-11/5795, от 05.02.2018 N 03-03-06/1/6340, от 17.02.2017 N 03-03-06/1/9283, от 23.01.2017 N 03-07-11/2832). В частности, согласно п. 1 ст. 167 Кодекса моментом определения налоговой базы по НДС при оказании услуг связи является наиболее ранняя из дат: день оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящего оказания услуг либо последний день налогового периода, в котором оказываются услуги, независимо от последующих сроков поступления платежей по периодам, установленным договором.

4. Льготы по НДС: изменения и проверка условий

Статьей 149 НК РФ установлен перечень операций, освобожденных от обложения НДС. Состав этих операций регулярно обновляется. Следует помнить, что при изменениях в составе льгот необходимо

применять тот порядок определения налоговой базы (или освобождения от налогообложения), который действует на дату отгрузки товаров (работ, услуг) вне зависимости от даты их оплаты (п. 8 ст. 149 НК РФ).

Льготы для общепита

С 2022 года освобождены от НДС услуги ресторанов, кафе, баров, предприятий быстрого обслуживания, буфетов, кафетериев, столовых, закусочных и отделов кулинарии при этих объектах, а также общепит с выездным обслуживанием (пп. 38 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Льгота не распространяется на отделы общепита при розничных магазинах и на поставщиков продукции общепиту.

Для освобождения от НДС организации и ИП в сфере общепита должны соответствовать критериям:

- доход за год, предшествующий году освобождения от НДС, не превышает 2 млрд руб.;
- доход от услуг общепита за прошлый год в общей сумме доходов не менее 70 %;

В 2022 году данные критерии проверялись исходя из доходов за 2021 год. Для сохранения льготы в 2023 году необходимо проверить сумму доходов и долю доходов от общепита за 2022 год.

Кроме того, с 2024 года вводится дополнительное условие: среднемесячный размер выплат по РСВ должен быть не ниже среднемесячной зарплаты в регионе за предыдущий год по деятельности 56 «Деятельность по предоставлению продуктов питания и напитков» раздела I «Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания» ОКВЭД. Это условие необходимо выполнить по итогам 2023 года.

Среднемесячный размер выплат определяется путем деления суммы средних выплат и вознаграждений за каждый календарный месяц предшествующего года на количество месяцев, за которые начислялись выплаты и вознаграждения. Величина средних выплат определяется путем деления суммы выплат и иных вознаграждений по трудовым договорам за каждый календарный месяц на количество физлиц, которым эти выплаты начислялись в соответствующем месяце.

Предприятия общепита, зарегистрированные в 2022 или 2023 году, могут применить освобождение от НДС в году создания без проверки условий о доходах предшествующего года. Компании, которые откроются в 2024 году, для освобождения уже должны будут соблюдать требование по размеру зарплаты.

Освобождение от НДС применяется в отношении реализации объектами общепита не только продукции собственного производства, но и покупных товаров (письма Минфина России от 27.10.2021 №03-07-07/86929, от 25.11.2021 N 03-07-07/95283). Право на освобождение общепита от НДС не зависит от способа доставки (своими силами или через подрядчиков); способа оформления заказа (через агрегаторы, на сайте организации или через другую телекоммуникационную сеть); варианта оплаты (письмо ФНС России от 16.03.2022 N СД-4-3/3172).

Но не применяется освобождение от НДС в отношении товаров, а также напитков, изготавливаемых и реализуемых предприятиями общепита через вендинговые аппараты, поскольку данная деятельность - это розничная торговля, а не услуги общепита (письма Минфина России от 08.10.2021 N 03-07-07/81801, от 19.05.2022 N 03-07-07/46378).

При переходе к применению льготы необходимо восстановить НДС, принятый ранее к вычету по приобретенным, но не использованным товарам (работам, услугам), основным средствам, нематериальным активам, имущественным правам. В общем случае восстановленная сумма НДС должна быть отражена в декларации за 1 квартал 2022 года (пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ). А восстановление сумм НДС, принятых к вычету по приобретенным (созданным) объектам недвижимости, производится в порядке, установленном статьей 171.1 Кодекса, то есть в четвертом квартале каждого из 10 лет с периода возникновения операций, освобожденных от НДС (письмо Минфина России от 27.10.2021 №03-07-07/86929). При определении десятилетнего срока учитывается в том числе год, в котором объект недвижимости введен в эксплуатацию (Письмо Минфина России от 13.01.2022 №03-07-10/923).

Льготы на передачу интеллектуальных прав по франшизе

С 01.07.2022г. от НДС освобождена передача исключительных прав и прав на использование изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, топологий интегральных микросхем и ноу-хау на основании договора коммерческой концессии (франшизы). Льгот предоставляется при условии выделения в цене договора стоимости исключительных прав или прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности (Федеральный закон от 16.04.2022 №97-ФЗ, пп. 26.2 п. 2 ст. 149 НК РФ).

До 30.06 2022г. освобождение от НДС предоставляется при передаче исключительных прав или прав на использование результатов интеллектуальной деятельности только по лицензионному договору.

Передача физлицу активов контролируемой иностранной компании

С 01.10.2022г. освобождена от НДС передача физлицу активов контролируемой иностранной компании, если в отношении такой передачи применяется освобождение от НДС на основании п. 60.2 ст. 217 НК (Федеральный закон от 14.07.2022 N 323-ФЗ, пп.39 п.2 ст. 149 НК РФ). Передача имущества и имущественных прав иностранной организацией российскому физлицу приводит к возникновению объекта налогообложения НДС, если имущество находится на территории РФ или местом реализации имущественных прав признается территория РФ.

Передача исключительных прав на ПО военного, специального или двойного назначения.

С 01.01.2023г. не подлежит налогообложению передача исключительных прав (прав на использование) программ для ЭВМ и базы данных, включенные в единый реестр результатов НИОКТР военного, специального или двойного назначения (Федеральный закон от 19.12.2022 N 520-ФЗ, пп.26 п. 2 ст. 149 НК).

С 1 января 2019 года освобождена от НДС реализация (передача) работ, услуг и имущественных прав некоммерческими организациями в рамках выполнения ими федеральных проектов, источником финансового обеспечения которых является субсидия из федерального бюджета (Федеральный закон от 19.12.2022 N 523-ФЗ, пп. 41 п. 2 ст. 149 НК РФ).

С 1 января 2023 года **истекает срок освобождения от НДС** ввоза на территорию РФ гражданских воздушных судов, зарегистрированных в реестрах иностранных государств (Федеральный закон от 29.09.2019 N 324-ФЗ). Льготу предоставляли при условии представления в таможенный орган копии соответствующего свидетельства (сертификата). В 2023г. при ввозе гражданских воздушных судов необходимо применять ставку НДС 20%.

Все операции, освобожденные от НДС в соответствии со статьей 149 НК или не признаваемые объектами обложения в соответствии со статьей 146 НК, необходимо привести в разделе 7 Декларации с указанием соответствующего кода. До внесения изменений в порядок заполнения декларации следует использовать коды для новых льготированных НДС-операций, которые приведены в письмах ФНС России от 23.08.2022 N СД-4-3/11068 и от 28.09.2022 N СД-4-3/12845.

5. Новое в ставках НДС и порядке их применения

Продление льготных ставок:

- До 31.12.2023г. продлено применение ставки 0% в рамках проекта по компенсации иностранцам НДС при вывозе товаров за пределы ЕАЭС (Постановление Правительства РФ от 01.12.2022 N 2206).
- До 31.12.2024г. продлена ставка НДС 10% по внутренним авиаперевозкам пассажиров и багажа.
- С 2022г. введена и продлена до 31.12.2023г. ставка 0% при реализации судов, принадлежащих лизинговой компании, при условии владения судном на праве собственности и включения его в Российский международный реестр судов в течение 2022 и 2023 годов. (Федеральный закон от 14.07.2022 N 323-ФЗ, пп. 10 п.1 ст. 164, п. 13 ст. 165 НК РФ).

Отмена пониженной ставки:

- С 1 июля 2022 года исключены из перечня товаров, облагаемых НДС по ставке 10 %, нерафинированные или рафинированные фракции пальмового масла (Постановление Правительства РФ от 11.05.2022 № 849).

Ставка 0% для гостиниц и туристической индустрии

С 01.07.2022г. установлена нулевая ставка НДС в отношении следующих видов услуг (Федеральный закон от 26.03.2022 N 67-ФЗ, пп.18, 19 п. 1 ст. 164 НК РФ, Письмо Минфина России от 27.07.2022 г. N 03-07-15/73570, Письма ФНС России от 16.05.2022 N СД-4-3/5830, от 12.08.2022 N СД-4-3/10526):

1) предоставление мест для временного проживания в гостиницах и иных средствах размещения (например, гостевой дом, хостел и т.п.), не включенных в реестр, утвержденный Правительством РФ. Ставка 0% применяется с 01.07.2022 по 30.06.2027 г. включительно.

Подтверждение ставки 0%: отчет о доходах от оказания услуг по предоставлению мест для временного проживания.

2) предоставление в аренду или пользование объектов туристической индустрии, введенных в эксплуатацию (в том числе после реконструкции) после 1 января 2022 года и включенных в реестр, утвержденный Правительством РФ.

Подтверждение ставки 0%:

- документ, подтверждающий ввод объекта в эксплуатацию (в том числе после реконструкции);

- договор (копия договора) на оказание услуг по предоставлению объекта туристической индустрии в аренду, пользование или на ином праве.

3) предоставление мест для временного проживания в гостиницах и иных объектах туристической индустрии, введенных в эксплуатацию (в том числе после реконструкции) после 1 января 2022 года и включенных в реестр, утвержденный Правительством РФ.

Подтверждение ставки 0%:

- документ, подтверждающий ввод объекта в эксплуатацию (в том числе после реконструкции);
- отчет о доходах от оказания услуг по предоставлению мест для временного проживания.

По объектам туристической индустрии, введенным в эксплуатацию (в том числе после реконструкции) после 1 января 2022 года и включенным в реестр, утвержденный Правительством РФ, ставка 0% предоставляется на 20 последовательных налоговых периодов, следующих за периодом ввода объекта в эксплуатацию.

Для применения ставки НДС 0% гостиницы и другие объекты туристической индустрии, введенные в эксплуатацию после 01.01.2022г., в том числе после реконструкции, должны подать в Ростуризм заявление, форма которого утверждена приказом Ростуризма от 05.07.2022 № 308-Пр-22, и приложить подтверждающие документы. Порядок ведения реестра утвержден постановлением Правительства от 01.07.2022 № 1181.

Виды объектов туристической индустрии, услуги которых облагаются по ставке 0%, утверждены Приказом Ростуризма от 05.07.2022 № 307-Пр-22: гостиницы; кемпинги; объекты санаторно-курортного лечения и отдыха; горнолыжные трассы и горнолыжные комплексы; аквапарки; многофункциональные комплексы (МФК), включающие номерной фонд гостиниц и санаторно-курортных организаций; входящие в состав МФК развлекательные комплексы, спортивно-оздоровительные комплексы, в том числе детские, и конгресс-центры, яхт-клубы и яхтенные марины; стационарные объекты для организации обслуживания населения на территории пляжей, в том числе в составе МФК; объекты общепита, входящие в состав всех вышеназванных объектов. Правила ведения реестра объектов туристической индустрии утверждены Постановлением Правительства РФ от 01.07.2022 № 1181.

Следует учесть, что ставка НДС 0% в отношении услуг по предоставлению мест для временного проживания в гостиницах и иных средствах размещения применяется налогоплательщиками, непосредственно реализующими данные услуги. Поэтому при реализации туроператором туристического продукта, в состав которого включены услуги по предоставлению мест временного проживания в гостиницах, или предоставление гостиничных услуг посредником ставку 0% не применять нельзя. (Письма Минфина России от 07.11.2022 № 03-07-11/107720, от 10.11.2022 № 03-07-11/109235, от 12.08.2022 № 03-07-11/78833).

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 ставка в размере 0 %, определяется исходя из стоимости временного проживания и услуг, поименованных в разделах VII - VIII приложения N 4 к положению о классификации гостиниц, утвержденному постановлением Правительства РФ от 18.11.2020 г. N 1860. В отношении дополнительных услуг, не включенных в цену номера (услуг прачечной, сауны, фитнеса, автостоянки, трансфера, конференц-зала, бизнес-центра и т.д.), ставка 0 % Федеральным законом N 67-ФЗ не предусмотрена. Поэтому если услуги проживания и питания оказывают за единую цену, одинаковую для всех потребителей, кроме льготных категорий, то нулевую ставку применяют к этой цене. Если же питание не включено в стоимость номера, то нулевая ставка для таких услуг не действует. Поэтому данные услуги облагаются НДС по ставке 20% либо освобождаются от налогообложения, если это предусмотрено статьей 149 Кодекса (Письмо Минфина России от 19.05.2022 № 03-07-11/46390). (Письмо Минфина России от 27.07.2022 г. N 03-07-15/73570, Письма ФНС России от 12.08.2022 N СД-4-3/10526, от 28.11.2022 N СД-4-3/15979).

В декларации по НДС в разделе 4 рекомендовано применять следующие коды (Письма ФНС России от 01.04.2022 N ЕА-4-15/397, от 07.04.2022 № СД-4-3/4214@):

1011455 — реализации услуг по предоставлению в аренду или пользование на ином праве объектов туристической индустрии, введенных в эксплуатацию (в том числе после реконструкции) после 01.01.2022 г. и включенных в реестр объектов туристической индустрии;

1011456 — реализация услуг по предоставлению мест для временного проживания в гостиницах и иных средствах размещения, которые являются объектами туристической индустрии, введенными в эксплуатацию (в том числе после реконструкции) после 01.01.2022 г. и включенными в реестр объектов туристической индустрии;

1011457 — реализация услуг по предоставлению мест для временного проживания в гостиницах и иных средствах размещения, которые не являются объектами туристической индустрии, включенными в реестр.

На основании п. 3 ст. 172 НК РФ вычеты сумм НДС, предусмотренных п. 1 - 8 статьи 171 в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), указанных в п. 1 ст. 164, производятся на момент определения налоговой базы, установленный статьей 167 Кодекса. Поскольку согласно пункту 9.3 статьи 167 Кодекса налоговая база по НДС в отношении операций по реализации услуг по предоставлению мест для временного проживания в гостиницах и иных средствах размещения, подлежащих налогообложению по ставке 0 %, определяется на последнее число каждого налогового периода, вычеты сумм НДС, предъявленных после 1 июля 2022 года при приобретении товаров (работ, услуг) для указанных операций производятся на последнее число каждого налогового периода. Для правильного применения вычетов нужно вести раздельный учет предъявленных сумм НДС при реализации услуг, облагаемых по ставкам НДС 0% и 20% (письмо Минфина России от 27.07.2022 г. N 03-07-15/73570, письма ФНС России от 16.05.2022 N СД-4-3/5830@, от 12.08.2022 N СД-4-3/10526).

Особенности применения ставки НДС 0% в отношении реализации на территории ЛНР, ДНР, Запорожской и Херсонской областей (Федеральный закон от 21.11.2022 N 443-ФЗ)

В отношении договоров на поставку товаров на территорию ЛНР, ДНР, Запорожской и Херсонской областей, а также услуг перевозки на эти территории (и с этих территорий) устанавливается ставка НДС 0% при выполнении условий:

- регистрация покупателя на данных территориях до 30.09.2022г.,
- госконтракт на поставку товаров заключен до 05.10.2022г.
- отгрузка по коммерческому контракту произведена до 31.12.2022, полная оплата до 25.01.2023г.

Ставку 0% нужно подтвердить одновременно с подачей декларации, срок 180 дней в этом случае не предусмотрен. При отражении данных операций в декларации за 4 квартал 2022 года следует указать коды, приведенные в письме ФНС России от 22.12.2022 N СД-4-3/17394.

Особенности определения налоговой базы и ставки НДС на территории ЛНР, ДНР, Запорожской и Херсонской областей при использовании в производстве товаров, приобретенных до 05.10.2022

Налогоплательщики, зарегистрированные до 05.10.2022 в ДНР, ЛНР, Запорожской и Херсонской областях, при использовании в производстве или реализации товаров, приобретенных до начала применения российского налогового законодательства и учтенных при инвентаризации, определяют налоговую базу по НДС как разницу между стоимостью реализованных товаров с учетом налога и стоимостью приобретения указанных товаров с учетом налога (за исключением амортизируемого имущества).

НДС определяется по расчетным ставкам 9,09 %, 16,67% либо 0 % в случаях, предусмотренных статьей 164 НК РФ.

6. НДС при приобретении товаров, работ, услуг у иностранных компаний

При приобретении у иностранного контрагента товаров, работ или услуг, местом реализации которых признается территория России, у российской организации (или ИП) возникает обязанность налогового агента.

На основании абз. 4 п.1 статьи 161 Кодекса налоговая база определяется налоговыми агентами как сумма дохода от реализации товаров (работ, услуг) с учетом НДС. Поэтому в целях применения данных норм Кодекса доход иностранного лица от реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ определяется как стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), которая включает в себя сумму НДС, подлежащую уплате в российский бюджет. Если в контракте с иностранным лицом не предусмотрена сумма НДС, подлежащая уплате в российский бюджет, российскому налоговому агенту следует самостоятельно определить налоговую базу для целей удержания и уплаты НДС, то есть увеличить стоимость приобретаемых товаров (работ, услуг) на сумму налога (Письма Минфина России от 26.11.2021 N 03-07-08/95856, от 25.10.2021 № 03-07-08/86015).

Пример: заключен контракт на 1200 000 рублей, НДС не предусмотрен.

Налоговый агент должен увеличить стоимость контракта на сумму НДС, а затем от этой суммы посчитать НДС к уплате: $1\,200\,000 \times 20\% = 1\,440\,000$; $1\,440\,000 \times 20 / 120 = 240\,000$.

Таким образом, контрагент получит 1 200 000 руб., и 240 000 руб. налоговый агент заплатит в бюджет РФ.

Налоговый агент должен удержать НДС при каждой выплате иностранному контрагенту. Причем до 31.12.2022г. перечислить удержанную сумму в бюджет необходимо одновременно с перечислением денежных средств иностранному поставщику (п. 4 ст. 174 НК РФ). С 2023г. сумма НДС, удержанная налоговым агентом, подлежит перечислению в бюджет в составе единого налогового платежа в

общеустановленные сроки: в размере 1/3 удержанной суммы не позднее 28 числа каждого из трех месяцев после окончания квартала (абз.2 и 3 пункта 4 статьи 174 НК РФ с 01.01.2023г. утратили силу, Федеральный закон от 14.07.2022г. №263-ФЗ).

НДС по услугам в электронной форме

К услугам в электронной форме относятся услуги, которые исполнитель оказывает через информационно-телекоммуникационную сеть автоматизировано с использованием информационных технологий (ст. 174.2). Местом реализации услуг в электронной форме признается место нахождения покупателя. Поэтому операции по продаже иностранными компаниями электронных услуг российским организациям и физическим лицам облагаются НДС.

До 30.09.2022г. при оказании иностранными организациями, состоящими на учете в качестве плательщиков НДС в соответствии с п. 4.6 статьи 83 Кодекса, в адрес покупателей иных услуг, не являющихся услугами в электронной форме (выполнении работ, реализации товаров), местом реализации которых признается территория РФ, обязанность налогового агента у покупателей не возникала. При этом покупатель был вправе самостоятельно исчислять, удерживать и уплачивать НДС в бюджет РФ с учетом подхода, изложенного в письмах ФНС России от 24.04.2019 N СД-4-3/7937 и от 30.03.2022 № СД-4-3/3807.

С 01.10.2022г. российские организации и ИП, приобретающие услуги в электронной форме у иностранных компаний, должны выполнять обязанности налогового агента. Иностранные организации самостоятельно производят расчет и уплату НДС при оказании услуг в электронной форме только физическим лицам (Федеральный закон от 14.07.2022 № 323-ФЗ, п. 2, 3 ст. 174.2 НК РФ).

Если российская организация или ИП в рамках посреднического договора (договора комиссии, агентского соглашения) продает услуги в электронной форме иностранной компании с участием в расчетах с покупателем, то она также должна выполнять обязанности налогового агента по НДС (п. 5 ст. 161 НК РФ). Если в расчетах участвуют нескольких посредников, то налоговым агентом признается российская организация, ИП или обособленное подразделение иностранной компании на территории РФ, осуществляющие расчеты непосредственно с покупателем (п. 10 ст. 174.2 НК РФ). В этом случае налоговая база определяется налоговым агентом как стоимость реализованных в рамках договора поручения (комиссии) работ, услуг, без включения в них суммы НДС (п. 5 ст. 174.2 НК РФ). То есть НДС добавляется к цене по ставке 20%.

При выполнении обязанностей налогового агента по услугам в электронной форме по строке 070 раздела 2 декларации рекомендуется применять код операции 1011720 (письмо ФНС России от 28.09.2022 N СД-4-3/12845).

Вычеты НДС налоговым агентом

НДС, удержанный налоговым агентом, принимается к вычету при одновременном выполнении следующих условий (п. 3 ст. 171 НК РФ):

- 1) налоговый агент является плательщиком НДС и не освобожден от этих обязанностей;
- 2) товары (работы, услуги), со стоимости которых удерживается НДС, приобретены налоговым агентом для осуществления на территории РФ операций, признаваемых объектами налогообложения и не освобожденных от налогообложения;
- 3) приобретенные товары (работы, услуги) фактически оприходованы;
- 4) до 31.12.2022г. – подтверждена фактическая уплата удержанного НДС в бюджет (письма Минфина России от 18.06.2021 N 03-03-06/1/48218, от 28.07.2021 N 03-07-08/60250). С 2023г. условие о необходимости подтверждения уплаты удержанного налога исключено, поскольку налоговый агент перечисляет удержанный налог в общеустановленном порядке в составе единого налогового платежа (Федеральный закон от 28.12.2022 №565-ФЗ).

При приобретении услуг в электронной форме у иностранной компании до 30.09.2022г. российские налогоплательщики могли заявить вычет входного НДС при одновременном выполнении условий, предусмотренных п. 2.1 статьи 171 НК РФ (письма Минфина России от 29.03.2019 N 03-07-08/21745, от 28.07.2021 N 03-07-08/60250):

- иностранная организация состоит на учете в российских налоговых органах. Список иностранных интернет-компаний, состоящих на учете в РФ в качестве налогоплательщиков НДС при оказании электронных услуг, приведен на сайте ФНС: <https://lkioereg.nalog.ru/ru/registery>;
- имеется договор и/или расчетный документ с выделенной суммой налога, указанием ИНН и кода постановки на учет иностранной организации-поставщика услуг;
- имеются документы на перечисление иностранному контрагенту оплаты, включая сумму НДС.

В случае, если до 01.10.2022г. (до даты вступления в силу Федерального закона N 323-ФЗ) покупателем в адрес иностранной организации, состоящей на учете в соответствии с п. 4.6 статьи 83 Кодекса, перечислена оплата (частичная оплата) в счет оказания услуг в электронной форме, а также иных услуг, связанных с услугами в электронной форме, включая сумму НДС, то обязанности налогового агента, предусмотренной пунктом 10.1 статьи 174.2 Кодекса, у покупателя не возникает. При этом покупатель вправе принять к вычету такой НДС, уплаченный в адрес иностранной организации, в порядке, установленном Кодексом (в редакции до вступления в силу Федерального закона N 323-ФЗ) даже в том случае, если услуги приняты на учет у покупателя услуг после 1 октября 2022 года (Письмо ФНС России от 08.08.2022 N СД-4-3/10308). Аналогичная точка зрения была высказана в письме Минфина России от 10.06.2022 № 03-07-08/55372, а также в письмах ФНС России от 24.04.2019 N СД-4-3/7937 и от 30.03.2022 № СД-4-3/3807.

Налоговые агенты при приобретении цифровых финансовых активов

С 01.07.2022г. обязанности налогового агента возложены на операторов информационных систем в случае приобретения на территории РФ товаров (работ, услуг) у иностранных лиц в счет выкупа выпущенных ими цифровых прав, включающих одновременно цифровые финансовые активы и утилитарные цифровые права (П.5.2 ст. 161 НК РФ, Федеральный закон от 14.07.2022 № 323-ФЗ). В отношении таких операций налоговый агент должен указывать в декларации код 1011719 (письмо ФНС России от 28.09.2022 N СД-4-3/12845).

5. Проверка условий для вычетов НДС

Обоснованность вычетов НДС

В соответствии со статьей 54.1 Налогового кодекса не допускается уменьшение налоговой базы или суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, подлежащих отражению в налоговом или бухгалтерском учете либо налоговой отчетности. При отсутствии таких нарушений налогоплательщик вправе принять к вычету НДС при одновременном соблюдении двух условий:

- 1) основной целью совершения сделки не являются неуплата, неполная уплата или зачет (возврат) суммы налога;
- 2) обязательство по сделке исполнено именно тем лицом, с которым заключен договор, или которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или закону.

На основании этих норм Налогового кодекса налоговики и судебные органы отказывают в вычетах НДС, если у контрагента, выставившего счета-фактуры, не было ресурсов для оказания заявленных в документах услуг.

Условия для вычета НДС покупателем

1. Цель приобретения товаров, работ, услуг

Товары (работы, услуги, имущественные права) должны быть приобретены или ввезены на территорию России для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения и не освобожденных от НДС (п.2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ), а также для выполнения работ и услуг, местом реализации которых не является РФ (пп. 3 п. 2 ст. 171 НК РФ), если они не освобождены от НДС по статье 149 НК РФ.

Вместе с тем, Налоговым кодексом установлены отдельные исключения, когда товары (работы, услуги) приобретаются для выполнения операций, не признаваемых объектами обложения НДС или освобожденных от НДС, но вычет «входящего налога по ним применить можно. В частности, с 2021 года реализация исключительных прав на такие программы и базы данных, а также прав на их использование освобождена от НДС (пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ). Но при этом право на вычет НДС по услугам, сопутствующим продвижению таких программ за рубеж, представляется.

2. Документальное подтверждение предъявленного поставщиком НДС.

Суммы НДС должны быть предъявлены налогоплательщику поставщиком по счету-фактуре и выделены отдельной строкой во всех расчетных и первичных учетных документах.

Счет-фактура является обязательным документом для вычетов НДС при приобретении товаров на территории РФ. Принятие к вычету НДС на основании иных документов Кодексом не предусмотрено. Поэтому нельзя без счетов-фактур принять к вычету суммы НДС по товарам, приобретенным за наличный расчет в розничной торговле или на основании акта приема-передачи, даже если кассовый чек или акт частично содержит реквизиты счета-фактуры (письма Минфина России от 31.08.2022 № 03-07-11/84844, от 27.11.2019 N 03-07-11/92132, от 30.03.2018 N 03-07-11/20234, от 13.08.2018 N 03-07-11/57127 и др.).

Причем если НДС в чеке выделен, то включить его в расходы для налога на прибыль также нельзя. Это объясняется тем, что перечень случаев, когда предъявленный поставщиком налог полагается включить в затраты, установлен пунктом 2 ст. 170 НК РФ (письмо Минфина России от 13.08.2018 N 03-07-11/57127).

Только по представительским расходам, а также расходам на проезд и проживание командированного работника вычет НДС возможен без счета-фактуры, если такие расходы подтверждены бланком строгой отчетности с выделенной отдельной строкой суммой налога (п. 18 Правил ведения книги покупок, утв. Постановлением Правительства РФ N 1137, письмо Минфина России от 14.10.2015 N 03-07-14/58804).

3. Перечисление поставщику аванса

Чтобы принять к вычету НДС по перечисленной предоплате (авансу), покупатель должен иметь (п. 9 ст. 172 НК РФ):

- счет-фактуру, выставленный продавцом при получении предоплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг),
- документы, подтверждающие фактическое перечисление предоплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг),
- договор, предусматривающий перечисление предоплаты. Вместо оригинала договора достаточным подтверждением является и его копия (письмо Минфина России от 18.05.2018 N 03-07-09/33573).

Если приобретаемые товары (работы, услуги, имущественные права) предполагается использовать как в облагаемой, так и в не облагаемой НДС деятельности (п. 2 ст. 170 НК РФ), то НДС со всей суммы предоплаты можно принять к вычету. Но после оприходования товаров и получения от поставщика счета-фактуры надо восстановить налог с предоплаты, ранее принятый к вычету. При этом на основании счета-фактуры на оприходованный товар производится распределение суммы «входящего» налога (п. 4 ст. 149, п. 4 ст. 170 НК РФ): в соответствии с определенной пропорцией часть НДС принимается к вычету, а остальная сумма относится на увеличение стоимости приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав).

4. Оприходование товаров, работ, услуг

При оприходовании товаров вычеты НДС производятся на основании счетов-фактур, полученных от продавца, после принятия товаров на учет, независимо от факта их оплаты. Поэтому не имеет значения, перечислена вся стоимость товара непосредственно продавцу, или продавцу и частично третьему лицу (письмо Минфина России от 20.09.2018 №03-07-14/67466).

Налоговый кодекс не устанавливает момент оприходования товара. Поэтому для определения возможности вычета НДС следует руководствоваться нормами Гражданского кодекса и правилами бухгалтерского учета.

По сырьевым товарам (минеральные продукты, продукция химической промышленности и связанных с ней других отраслей промышленности, древесина и изделия из нее, древесный уголь, жемчуг, драгоценные и полудрагоценные камни, драгоценные металлы, недрагоценные металлы и изделия из них), приобретенным для экспортных операций, заявить вычет можно только на момент подтверждения нулевой ставки (ст. 165, п. 3 172 НК).

Чтобы определить суммы налога, относящиеся к экспортной реализации сырьевых товаров, организация должна вести отдельный учет предъявленных поставщиками сумм НДС по товарам (работам, услугам), использованным при реализации сырьевых товаров, облагаемых НДС по ставкам в размере 0% и 20 %. Налоговый кодекс не устанавливает порядок такого отдельного учета, поэтому налогоплательщик должен определить его самостоятельно и отразить в приказе об учетной политике (письмо Минфина России от 14.07.2015 № 03-07-08/40366).

7. Распределение НДС между облагаемыми и освобожденными от налога операциями

В соответствии с п.4 ст. 170 Налогового кодекса при использовании приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) для выполнения операций, облагаемых НДС, суммы «входящего» налога принимаются к вычету, а для операций, освобожденных от НДС, – включаются в стоимость приобретенных ценностей (работ, услуг). Раздельный учет в таких ситуациях – обязательное условие: при его отсутствии сумму предъявленного поставщиками НДС нельзя ни принять к вычету, ни отнести на расходы для налога на прибыль.

НДС по общехозяйственным приобретениям можно не распределять, а полностью принимать к вычету, если в течение налогового периода доля расходов на приобретение, производство и/или реализацию товаров (работ, услуг, имущественных прав), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% совокупных расходов.

Для проверки 5% критерия необходимо суммировать все расходы по обычным видам деятельности в соответствии с ПБУ 10/99 (письмо Минфина от 01.04.2009 № 03-07-07/26), в том числе, общехозяйственные (письмо Минфина России от 19.09.2008 № 03-07-15/139). Поэтому для использования 5% критерия следует предусмотреть в рабочем плане счетов отдельный учет расходов по операциям, облагаемым НДС и освобожденным от налогообложения. Кроме того, нужно установить порядок распределения между облагаемыми и освобожденными от НДС операциями расходов, учтенных на счетах, не относящихся к конкретному виду деятельности: счета 23, 25, 26, 29, а также 91.2 в части, связанной с реализацией товарно-материальных ценностей или ценных бумаг.

При расчете 5% критерия и пропорции для вычета "входящего" налога к операциям, подлежащим налогообложению, относится, в том числе, реализация *работ (услуг)*, местом реализации которых в соответствии со статьей 148 Кодекса не признается территория РФ (за исключением операций, освобожденных от налогообложения по статье 149 НК РФ) (пп.2, 2.1 п. 2, п. 4 ст. 170 НК РФ).

В составе не облагаемых операций необходимо учесть исключенные из налогообложения операции по всем основаниям, предусмотренным главой 21 Налогового кодекса, в том числе (письма Минфина России от 19.07.2017 г. N 03-07-08/45800, от 26.02.2016 N 03-07-11/10717, от 04.04.2016 № 03-07-11/18785 и др.):

- не признаваемые объектом обложения НДС в соответствии с п. 2 статьи 146 Налогового кодекса,
- освобожденные от налогообложения по статье 149 Налогового кодекса,
- операции, местом реализации которых не признается территория РФ (исключение - реализация работ и услуг, местом реализации которых не признается территория РФ, если такие операции не освобождены от НДС по статье 149 НК РФ) (пп.2, 2.1 п. 2, п. 4 ст. 170 НК РФ).

В частности, в составе освобожденных от НДС операций следует отразить проценты по предоставленному денежному займу, поскольку для расчета НДС предоставление займа признается услугой, а проценты - ее оплатой (письмо Минфина России от 10.01.2020 N 03-07-14/216, Определение ВС РФ от 29.06.2015 N 308-КГ15-6478).

8. Важные вопросы восстановления НДС

НДС по перечисленному авансу

Вычет авансового НДС покупатель должен восстановить при оприходовании товара, когда заявляет вычет на основании «отгрузочного счета-фактуры». Отсутствие восстановления авансового НДС при оприходовании товара (работы, услуги) ФНС называет одной из распространенных ошибок.

НДС подлежит восстановлению в размере, принятом к вычету при перечислении аванса, но не более той суммы, которая принимается к вычету при оприходовании.

Причем по мнению Минфина (письмо Минфина России от 31.08.2022 № 03-07-11/84811), если продавец произвел отгрузку товаров в одном налоговом периоде, а покупатель принял их на учет в другом налоговом периоде, обязанность по восстановлению НДС, заявленного к вычету с аванса, возникает у покупателя в том периоде, в котором продавец произвел отгрузку товаров. Данный вывод основан на Определении КС РФ от 08.11.2018 N 2796-О: в силу п. 6 ст. 172 НК РФ вычеты сумм НДС, исчисленных продавцом с сумм оплаты, полученных в счет предстоящих поставок, производятся с даты отгрузки товаров (работ, услуг).

Дальнейшее использование товаров (работ, услуг) в операциях, не облагаемых НДС

Суммы НДС, которые были правомерно приняты к вычету по приобретенным основным средствам, подлежат восстановлению, если в нескольких налоговых периодах они используются для операций, не облагаемых этим налогом, даже если в будущем основные средства опять будут использованы в облагаемых НДС операциях (письмо Минфина России от 29.10.2018 № 03-07-11/77559).

По товарно-материальным ценностям, работам, услугам восстановить необходимо полную сумму налога, принятую ранее к вычету. По основным средствам и нематериальным активам сумма НДС, подлежащая восстановлению, определяется в размере, пропорциональном остаточной (балансовой) стоимости объекта без учета переоценки. Данную сумму следует рассчитать и зафиксировать в бухгалтерской справке.

В случае перехода организации или предпринимателя на специальный налоговый режим или освобождения от обязанностей плательщика НДС принятые ранее к вычету суммы налога подлежат восстановлению в квартале, предшествующем переходу на данные режимы.

Вычеты и восстановление НДС по объектам недвижимости

По объектам недвижимости установлен особый порядок вычета и восстановления НДС.

Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении по договору купли-продажи недвижимого имущества, принимаются к вычету в полном объеме вне зависимости от того, что данное

имущество предназначено для использования одновременно в операциях, облагаемых НДС, и освобожденных от налогообложения на основании статьи 149 Кодекса (письма Минфина России от 18.06.2019 N 03-07-11/44274, от 14.07.2017 N 03-07-11/44832, от 30.03.2017 N 03-07-10/18453, от 01.12.2016 N 03-07-11/71110, письма ФНС России от 17.10.2022 № СД-3-3/11361 и др.).

Если построенные объекты недвижимости в дальнейшем будут использоваться для осуществления операций, указанных в п. 2 ст. 170 Кодекса (то есть операций, не признаваемых реализацией, местом реализации которых не является РФ, освобожденных от налогообложения, либо налогоплательщик освобождается от обязанностей уплаты НДС), то суммы НДС, предъявленные при проведении капитального строительства или приобретения недвижимости, а также исчисленные при выполнении СМР для собственного потребления и принятые к вычету, подлежат восстановлению. Восстановление НДС производится в течение 10 лет с начала амортизации объекта по п. 4 ст. 159 НК (по реконструированным объектам – с момента начала амортизации увеличенной первоначальной стоимости), в последнем налоговом периоде каждого календарного года (ст.171.1 НК РФ, письма Минфина России от 11.11.2020 N 03-07-11/98049, от 18.06.2019 N 03-07-11/44274, от 14.07.2017 N 03-07-11/44832, от 30.03.2017 N 03-07-10/18453, от 01.12.2016 N 03-07-11/71110, письмо ФНС России от 17.10.2022 № СД-3-3/11361@).

Сумму НДС, подлежащую восстановлению по каждому из объектов недвижимости, следует привести в приложении 1 к разделу 3 Декларации за 4 квартал. Восстановленная сумма налога по объекту недвижимости учитывается при налогообложении прибыли в составе прочих расходов.

9. НДС по итогам инвентаризации

НДС при списании покупателем безнадежной дебиторской задолженности (перечисленного аванса)

Если покупатель внес предоплату по договору поставки и принял налог к вычету, а контрагент не исполнил свое обязательство, то при списании дебиторской задолженности покупатель должен восстановить НДС (письма Минфина России от 08.10.2021 N 03-07-11/81990, от 22.02.2017 N 03-07-11/10152, от 11.04.2014 № 03-07-11/16527, от 17.08.2015 N 03-07-11/473470). В Налоговом кодексе нет требования восстановить НДС при списании дебиторки. Но судьи соглашались с налоговиками, поскольку иначе при списании дебиторской задолженности с учетом НДС получается двойной учет суммы налога: в составе вычетов, а затем в составе расходов, уменьшающих базу по прибыли (Определение ВС РФ от 04.02.2020 N 308-ЭС19-26316 по делу N А53-41738/2018, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 18.01.2021 №№ Ф08-11742/2020, А53-43012/2019).

Если же договор расторгнут, но аванс покупателю не возвращается, а засчитывается в счет предоплаты по другому договору, обязанность восстанавливать налог у покупателя не возникает (письмо Минфина России от 08.02.2019 N 03-07-11/7650).

НДС при списании продавцом просроченной дебиторки (не оплаченных товаров, работ, услуг)

Согласно пункту 1 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса, на налоговые вычеты, установленные статьей 171 Кодекса. Вычет налога, предъявленного покупателю, в связи с истечением срока исковой давности по оплате покупателем оказанных ему услуг указанной статьей 171 Кодекса не предусмотрен. Таким образом, правовых оснований для принятия продавцом к вычету указанных сумм налога не имеется (письмо Минфина России от 03.03.2016 N 03-07-11/12400)

НДС при списании продавцом безнадежной кредиторской задолженности (полученного аванса)

Сумма просроченной кредиторской задолженности в виде полученного аванса, по которому не произведена отгрузка, списывается на доходы вместе с суммой НДС. При этом организация не вправе включить в расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, суммы НДС, исчисленные и уплаченные в бюджет с авансовых платежей (Письма Минфина России от 24.05.2022 N 03-07-11/48045, от 07.12.2012 N 03-03-06/1/635, от 10.02.2010 № 03-03-06/1/58).

НДС при обнаружении недостачи или списании активов

В письмах Минфина неоднократно указывалось, что восстановить суммы НДС, ранее принятые к вычету, необходимо при любых ситуациях неполного использования для производственных нужд товарно-материальных ценностей, по которым в свое время НДС был принят к вычету. Например, при списании недоамортизированных основных средств, морально устаревших товаров или материалов, использованных для производства бракованной продукции. Эта позиция обосновывается тем, что принимать налог к вычету можно только по материалам или товарам, используемым в операциях, облагаемых НДС (п. 2 ст. 171 НК РФ), а при списании ТМЦ объект обложения отсутствует (письма Минфина России от 14.04.2016 N 03-07-11/21297, от 21.01.2016 N 03-03-06/1/1997, от 19.03.2015 № 03-07-11/15015). Однако многочисленные

судебные решения утверждают, что восстанавливать НДС нужно только в случаях, названных в пункте 3 статьи 170 НК РФ (п.10 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 №33, определение ВАС РФ от 15.03.2011 № ВАС-2416/11, Определение ВС РФ № 306-КГ18-13567 и др.). С учетом сложившейся судебной практики налоговые органы согласны с тем, что не подлежат восстановлению суммы НДС, ранее правомерно принятые к вычету, если приобретенные основные средства списываются до окончания срока амортизации в связи с физическим и моральным износом, или материальные ценности выбывают по другим объективными причинами, например, по причине хищения или аварии (Определение ВС РФ от 21.12.2018 N 306-КГ18-13567, постановление ВАС от 30.05.2014 № 33, письмо Минфина России от 23.07.2018 № 03-03-07/51352, письма ФНС России от 16.04.2018 N СД-4-3/7167, от 21.05.2015 № ГД-4-3/8627, от 17.06.2015 №ГД-4-3/10451).

Поэтому восстанавливать НДС не нужно при условии, что у организации есть документы, подтверждающие факт и обстоятельства выбытия имущества. В противном случае выбытие может быть признано реализацией (безвозмездной передачей), со стоимости которой необходимо начислить НДС.

10. Перенос вычета НДС на более поздний период

Если счет-фактура на оприходованный в предыдущем квартале товар получен после окончания квартала, но до установленного срока представления декларации, то заявить вычет НДС покупатель может на выбор - в периоде оприходования или в текущем квартале (п. 1.1. ст. 172 НК РФ, письмо Минфина России от 02.02.2016 N 03-07-11/4712). В том числе, в случае, когда счет-фактура не только пришел после окончания квартала, когда товар был оприходован (например, в марте), но и датирован следующим налоговым периодом (например, 5 апреля) (письма Минфина России от 08.02.2019 N 03-07-11/7566, от 14.02.2019 N 03-07-11/9305, от 02.02.2016 г. N 03-07-11/4712).

Кроме того, по приобретенным или ввезенным на территорию РФ товарам (работам, услугам, имущественным правам) организация имеет право «перенести вычет», то есть отразить его в декларации за любой из последующих налоговых периодов в течение трех лет после принятия данных товаров (работ, услуг, имущественных прав) на учет. При этом декларацию с вычетами нужно подать до истечения трехлетнего срока (определение КС РФ от 24.03.2015 № 540-О, Определения ВС РФ от 24.08.2021г. № 308-ЭС21-13958, от 04.09.2018 N 308-КГ18-12631, письма Минфина России от 12.05.2015 N 03-07-11/27161, от 06.08.2015 N 03-07-11/45515). Поэтому если товар оприходован в 1 квартале 2020г., крайний срок применения вычета - Декларация за 4 квартал 2022 года.

Перенос вычетов предусмотрен только по основаниям, которые перечислены в п. 2 ст. 171 НК, а именно: приобретение или ввоз на территорию России товаров, работ, услуг, имущественных прав. Поэтому нельзя воспользоваться такой отсрочкой по другим основаниям, например, с перечисленного покупателем аванса; с возвращенного поставщику товара; с налога, удержанного и перечисленного в бюджет налоговым агентом (письма Минфина России от 26.01.2018 N 03-07-08/4269, от 17.10.2017 N 03-07-11/67480, от 17.11.2016 N 03-07-08/67622 и др.). В этих случаях вычеты НДС следует применять полностью в том налоговом периоде, в котором выполнены условия, предусмотренные статьями 171 и 172 НК РФ.