

**НДС:
проверяем декларацию
за 1 квартал**

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

1. Декларация по НДС

Все налогоплательщики НДС и налоговые агенты должны не позднее 25-го апреля представить в налоговый орган декларацию. Декларацию нужно представить даже в том случае, когда в отчетном квартале не было ни одной операции, облагаемой НДС. За не представление декларации взимается штраф в размере 5% неуплаченной в установленный срок на основании этой декларации суммы налога за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для представления декларации, но не более 30% этой суммы и не менее 1 000 рублей (статья 119 НК РФ).

Вид отчетности	Срок представления отчетности по НДС
Декларация по НДС (налогоплательщики и налоговые агенты). Форма - Приказ ФНС от 12.12.2022 № ЕД-7-3/1191@.	25-е число месяца после окончания квартала
Декларация по косвенным налогам (импортеры из ЕАЭС) Форма - Приказ ФНС от 12.04.2023 № ЕД-7-3/238	Не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров (срока платежа, предусмотренного договором лизинга) (п.20 р.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)

Все налогоплательщики обязаны представить декларацию в электронной форме. Кроме того, электронная декларация обязательна для неплательщиков НДС в случае выставления ими счетов-фактур с выделенной суммой налога (абз. 1 п. 5 ст. 174 НК РФ). За нарушение способа представления декларации – штраф 200 рублей (статья 119.1 НК РФ).

К налогоплательщикам новых регионов РФ (ДНР, ЛНР, Запорожская и Херсонская области), до 31.12.2024г. включительно ответственность за нарушение установленного способа представления налоговой декларации не применяется (Постановление Правительства РФ от 01.04.2024 N 409).

Налоговые агенты, не являющиеся налогоплательщиками или освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС по статье 145 НК РФ, могут представлять декларацию как в электронной форме, так и на бумажном носителе (абз. 2 п. 5 ст. 174 НК РФ).

Уведомления по НДС подавать не нужно.

Ситуация	Срок уплаты НДС в бюджет
Общий порядок <i>п. 1 ст. 174 НК РФ</i>	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
«Агентский» НДС при приобретении работ (услуг) у иностранного поставщика. <i>п. 4 ст. 174 НК РФ</i>	В размере 1/3 от удержанной суммы налога не позднее 28 числа каждого месяца квартала, следующего за отчетным
Исключения	
«Ввозной» НДС при ввозе товаров из стран ЕАЭС. <i>п. 4 ст. 72, п. 13 и п.19 Приложения №18 Договора о ЕАЭС</i>	Не позднее 20 числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортных товаров
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 28 числа месяца, следующего за кварталом, когда был выставлен такой счет-фактура

Камеральная проверка декларации

Налоговые орган обращают внимание на следующие типичные ошибки в декларации по НДС:

- Несоблюдение контрольных соотношений при заполнении деклараций.

В случае нарушения контрольных соотношений, утвержденных приказом ФНС России от 25.05.2021 N ЕД-7-15/519, Декларация по НДС считается непредставленной. 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.

Декларацию с нарушенными контрольными соотношениями из писем ФНС примут, но потребуют пояснить расхождения или сдать уточненную декларацию.

- Некорректное отражение сведений из счетов-фактур: ошибки в номере, дате, ИНН контрагента.
- Некорректное указание стоимости товаров при отражении вычетов по одному счету-фактуре в нескольких кварталах: стоимость товаров всегда должна соответствовать указанной в счете-фактуре, меняется только сумма НДС к вычету (графа 15).
- Некорректное указание номера заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, несоответствие информации в декларации на товары с данными налогоплательщика.
- Неправильное отражение в декларации записей при выставлении, получении исправительных счетов-фактур, корректировочных счетов-фактур.
- Невосстановление НДС в случае перечисления покупателем сумм предоплаты в налоговом периоде, в котором продавцом выставлена счет-фактура на отгрузку товаров (работ, услуг).
- Неправильное заполнение книг покупок, книг продаж, журнала учета выставленных и полученных счетов-фактур при одновременном осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии, агентских договоров или на основе договоров транспортной экспедиции.
- Незаполнение или неправильное заполнение разделов 10 и (или) 11 "Сведения из журнала учета выставленных счетов-фактур" при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии, агентских договоров или на основе договоров транспортной экспедиции.
- Отражение в декларации вычетов по НДС за пределами трех лет от даты выставления счета-фактуры и на момент окончания налогового периода, в котором представлена декларация.
- Ошибки при аннулировании записей в разделе 9: сумма НДС, указанная с отрицательным значением, превышает сумму НДС, указанную в счете-фактуре, подлежащем аннулированию, либо отсутствует запись по счету-фактуре, подлежащая аннулированию.

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 (п. 3 ст. 88 НК РФ). Представлять в рамках камеральной проверки декларации по НДС пояснения нужно 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).

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. Подтвердить право на льготы по НДС можно электронным реестром по форме, утвержденной 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 льготы, в полном объеме.

Плановый срок камеральной проверки деклараций по НДС - 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).

Заявительный порядок возмещения НДС по декларации

Заявительный порядок возмещения НДС без банковской гарантии или поручительства продлен до конца 2025 года (Федеральный закон от 31.07.2023 №389-ФЗ).

Вернуть НДС в заявительном порядке без банковской гарантии или поручительства могут налогоплательщики (пп. 8 п. 2, п. 2.2 ст. 176.1):

- 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. При этом налоговый орган может отказать в возмещении НДС в заявительном порядке при наличии сведений о возможных нарушениях налогоплательщика за предыдущие налоговые периоды.

В части превышения заявленной суммы вычета над совокупными налоговыми платежами за прошлый год требуется банковская гарантия или поручительство.

С 1 апреля 2024 внесены уточнения в заявительный порядок возмещения НДС на основании банковской гарантии или поручительства (Федеральный закон от 31.07.2023 №389-ФЗ):

1) Право возместить налог в заявительном порядке есть у организаций, которые за 3 календарных года, предшествовавших подаче заявления на применение такого порядка, уплатили в бюджет не менее 2 млрд. руб. налогов. При этом с момента создания юрлица до дня подачи декларации с заявленным возмещением НДС должно пройти не менее 3 лет.

Введено дополнительное условие: на дату подачи заявления о применении заявительного порядка возмещения НДС в отношении налогоплательщика не должно быть возбуждено дело о несостоятельности.

2) Банк обязан направить гарантию в ИФНС не позднее дня, следующего за днем выдачи гарантии (до 31.03.2024 банк обязан уведомить ИФНС о выдаче гарантии).

Гарантия направляется в электронном с усиленной квалифицированной подписью.

С 30.04.2024г. применяется формат электронной гарантии, утвержденный приказом ФНС от 28.02.2024 № ЕД-7-15/162 с 30 апреля. До этой даты можно использовать рекомендованный ранее формат.

3) Налогоплательщикам предоставлено право заменить банковскую гарантию (договор поручительства) на новую. Для этого нужно подать заявление в срок не позднее 5 дней со дня представления налоговой декларации (уточненной налоговой декларации).

При заявительном порядке возмещения НДС в разделе 1 Декларации 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 (без банковской гарантии или поручительства) следует указать в строке 055 код 08.

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.

Получить возмещенную в заявительном порядке сумму налога на банковский счет можно только при положительном сальдо на едином налоговом счете.

2. Изменения в формах и форматах счетов-фактур

С 01.10.2023г. счета-фактуры необходимо выставлять в электронном виде не только при реализации товаров, подлежащих прослеживаемости, но и при их передаче или получении в составе выполненных работ (Федеральный закон от 31.07.2023 №389-ФЗ, ст. 169 НК РФ).

При реализации товаров (в том числе в составе комплектов (наборов), подлежащих прослеживаемости, а также при передаче товаров, подлежащих прослеживаемости, в составе выполненных работ, в счете-фактуре должна быть указана стоимость товара, подлежащего прослеживаемости (пп. 19 п. 5, пп. 19 п. 5.2 ст. 169 НК).

Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 не установлена обязанность при реализации прослеживаемых товаров в составе выполненных работ выделять в графе 1а наименование прослеживаемого товара. Одновременно отсутствует и запрет такого выделения. Поэтому требования к заполнению счетов-фактур можно считать исполненными, если при реализации прослеживаемых товаров в составе выполненных работ в графах 11 - 13 счета-фактуры реквизиты сформированы по каждому товару, подлежащему прослеживаемости, в подстроках к строке, в наименовании которой указаны выполненные работ (Письмо ФНС от 23.01.2024 № ЗГ-2-15/791).

Новые форматы счета-фактуры и УПД в электронной форме, которые позволяют указать стоимость прослеживаемого товара, утверждены Приказом ФНС России от 19.12.2023 N ЕД-7-26/970@.

НДС: проверяем декларацию за 1 квартал

До 31.03.2025 можно использовать как приведенный в Приложении №2 к данному Приказу формат 5.01 (аналогичный прежнему, утв. приказом ФНС от 19.12.2018 № ММВ-7-15/820@), так и новый формат 5.02., приведенный в Приложении N 1.

С 01.04.2025г. необходимо применять новые форматы счета-фактуры и УПД в электронной форме, которые приведены в Приложении №1 к Приказу ФНС России от 19.12.2023 N ЕД-7-26/970@.

Изменения в новом формате по сравнению с прежним:

- 1) позволяет указывать стоимость прослеживаемого товара (без НДС в рублях);
- 2) в строке «5а» счета-фактуры указываются наименование, номер и дата документа об отгрузке товаров (работ, услуг, имущественных прав), на основании которого выставлен счет-фактура без привязки к номеру строки счета-фактуры. В случае включения формы счета-фактуры в форму УПД в наименование вносится запись «тот же», а номер и дата не заполняются.
- 3) добавлена возможность указания дополнительных сведений при передаче основных средств (амортизационная группа, код вида основных фондов, установленный продавцом (передающей стороной), срок полезного использования бывшего в употреблении ОС и фактический срок его использования продавцом (передающей стороной);
- 4) закреплена возможность использования формата УПД:
 - для оформления операций по передаче товаров, имущества (в том числе являющегося результатом выполнения работ), имущественных прав от одного хозяйствующего субъекта другому хозяйствующему субъекту вне связи с продажами (например, на ответственное хранение);
 - для оформления передачи имущества в рамках одного хозяйствующего субъекта;
 - для передачи комитенту сведений о факте реализации комиссионером (агентом) товаров комитента (принципала), а также сведений о факте закупки комиссионером (агентом) товаров для комитента (принципала) в рамках договоров комиссии, агентских договоров при осуществлении посредником (комиссионером, агентом) операций от своего имени.

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

Определение места реализации для целей НДС

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.

Место реализации работ и услуг установлено статьей 148 НК РФ:

Вид работ (услуг)	Место реализации-РФ
Пп. 1 п. 1. Работы, услуги, непосредственно связанные с недвижимым имуществом (строительные, монтажные, ремонтные, реставрационные, 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, обработка, ремонт и тех. обслуживание	
Пп. 3 п. 1. Услуги в сфере культуры, искусства, образования, спорта, туризма, отдыха	Если услуги оказаны в РФ
Пп. 4 п. 1. Передача в собственность/переуступка патентов, лицензий, торговых марок, авторских и других аналогичных прав	Если место деятельности покупателя - РФ
Пп. 4 п. 1. Разработка программ для ЭВМ и баз данных, их адаптация и модификация	
Пп. 4 п. 1. Консультационные, юридические, бухгалтерские, аудиторские, инжиниринговые, рекламные, маркетинговые услуги, услуги по обработке информации, НИОКР	
Пп. 4 п. 1. Оказание услуг в электронной форме	
Пп. 4 п. 1. Предоставление труда персонала в месте деятельности заказчика	
Пп. 4 п. 1. Сдача в аренду движимого имущества (за исключением авиационно-технического имущества и сдачи в аренду наземных автотранспортных средств)	
Пп. 5 п. 1. Все прочие работы и услуги, кроме вышеперечисленных	Если РФ - место деятельности исполнителя

Порядок применения НДС в отношении работ (услуг), выполняемых по договорам, заключенным между организациями и ИП 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» (Приложение N 18 к Договору о ЕАЭС от 29.05.2014 года). Этот

порядок в целом соответствует нормам статьи 148 НК РФ. Но в ряде случаев есть различия по составу услуг или классификации объектов, по которым определяется место реализации.

В частности, до 03.03.2024г. в рамках ЕАЭС не было понятия «услуги в электронной форме». Поэтому место оказания услуг в электронной форме определялось в общеустановленном порядке для того или иного вида услуг.

С 04.03.2024г. порядок расчета косвенных налогов в рамках ЕАЭС применяется с учетом изменений, внесенных Протоколом от 09.12.2022г. («Порядок взимания НДС при оказании услуг в электронной форме» - Приложение к «Протоколу о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров»):

1. Введено понятие «услуги в электронной форме» – это услуги, которые оказаны через информационно-телекоммуникационную сеть (сеть электросвязи), в том числе через сеть Интернет, оказание которых невозможно без использования информационных технологий.

Перечень услуг в электронной форме (14 услуг) утвержден Решением Совета Евразийской экономической комиссии от 27.09.2023 N 97).

2. Место оказания услуг в электронной форме определяется по месту деятельности покупателя (заказчика). Местом осуществления деятельности организации или ИП, приобретающей услуги в электронной форме, признается (п. 5, п. 7 Порядка): место государственной регистрации, или место нахождения филиала (представительства) организации, или место нахождения ее постоянно действующего исполнительного органа

Местом осуществления деятельности физлица, приобретающего услуги в электронной форме, признается место его жительства; или место нахождения банка, в котором открыт счет, используемый для оплаты услуг; или сетевой адрес покупателя, использованный при приобретении услуг; или международный код страны телефонного номера, используемого для приобретения или оплаты услуг (п. 6 Порядка).

3. Установлен порядок уплаты НДС при оказании услуг в электронной форме:

При оказании услуг в электронной форме физлицам другого государства ЕАЭС налогоплательщик обязан встать в данном государстве на налоговый учет через информационный ресурс налогового органа в сети Интернет либо, если это предусмотрено законодательством государства-члена, путем условной регистрации (п. 9 Порядка).

При оказании электронных услуг организациям или ИП в другой стране ЕАЭС налогоплательщик обязан встать в данном государстве на налоговый учет, если такое требование предусмотрено законодательством государства покупателя (п. 10 Порядка). В противном случае НДС платит потребитель электронных услуг по закону своей страны (п. 10 Порядка).

При оказании электронных услуг через посредников исчисление и уплату НДС производит посредник, который непосредственно осуществляет расчеты с покупателем, независимо от наличия у такого посредника договора с продавцом. (п. 11 Порядка).

4. Налогоплательщики, которые встали на учет, подают декларации по НДС (п. 14 Порядка).

Следует отметить, что по-прежнему остаются различия в порядке определения места реализации отдельных работ и услуг в отношениях с контрагентами из ЕАЭС и из других государств. Так, если российская организация/ИП осуществляет перевозку грузов по заказу контрагента из ЕАЭС, то местом реализации признается территория РФ, даже если весь маршрут за пределами РФ. Поскольку п. 1 ст. 164 НК не предусмотрена ставка НДС в размере 0 % в отношении перевозок грузов за пределами РФ, такие услуги облагаются НДС по ставке 20 %.

Примеры ситуаций, когда оказание услуг по организации перевозки облагается НДС по ставке 20%:

- Оказание российским экспедитором услуг по организации доставки груза резиденту Республики Казахстан по маршруту Казахстан–Узбекистан. Письмо Минфина от 04.04.2023 № 03-07-13/1/29612.
- Услуги по организации перевозки грузов из США в Киргизию, которые оказывает российская компания заказчику из Киргизии. Письмо Минфина от 24.04.2023 №03-07-13/1/37236.

Вид работ (услуг)	Порядок признания места реализации для целей НДС	
	Статья 148 НК РФ	Договор о ЕАЭС, Приложение №18
Услуги по перевозке, транспортировке и непосредственно связанных с ней	<p>Территория России, если (п. 4.1, 4.2 ст. 148 НК)</p> <p>1) исполнитель – российское лицо, и на территории РФ находится пункт отправления или пункт назначения (по услугам международной перевозки – ставка 0%);</p> <p>2) исполнитель - иностранное лицо, не состоящее в России на налоговом учете, а на территории РФ находится и пункт отправления, и пункт назначения;</p> <p>3) исполнитель – российское лицо при транспортировке в процедуре таможенного транзита (ставка 0%) Определения ВС РФ от 27.12.2021 № 301-ЭС21-16598 по делу № А43-25632/2019, п. 10 Письма ФНС России от 02.03.2022 №БВ-4-7/2500@.</p>	<p>Государство местонахождения исполнителя</p> <p>(пп. 5 п. 29 Приложения №18, Письмо Минфина от 20.07.2018 № 03-07-08/50929, от 26.07.2017 N 03-07-13/1/47514, от 02.09.2015 N 03-07-13/1/50600, от 19.03.2015 N 03-07-13/1/15028, Определение ВС РФ от 10.01.2018 № 304-КГ17-19932 по делу № А03-17236/2016).</p>

Вид работ (услуг)	Порядок признания места реализации для целей НДС	
	Статья 148 НК РФ	Договор о ЕАЭС, Приложение №18
Аренда, лизинг и передача в пользование на иных основаниях (например, безвозмездное пользование) движимого имущества	<p>Общий порядок (пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ) - место деятельности покупателя (арендатора).</p> <p>Исключение (пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ) - сдача в аренду наземных автотранспортных средств: место осуществления деятельности продавца (арендодателя).</p> <p>«Средства автотранспортные» (группа ОКОФ 310.29.10): легковые автомобили, автобусы, троллейбусы, грузовики, самосвалы, автокраны, снегоходы, квадроциклы, автотранспорт для транспортирования строительных материалов.</p> <p>Прицепы и полуприцепы - другая группа (310.29.20.23), то есть при их сдаче в аренду применяется «место деятельности покупателя».</p> <p>Воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания - недвижимость (ст. 130 ГК РФ). Место оказания услуг аренды - место деятельности арендодателя (Письма Минфина России от 13.01.2021 № 03-07-08/641, от 29.12.2020 № 03-07-08/115439)</p>	<p>Общий порядок – государство, на территории которого зарегистрирован покупатель.</p> <p>Аренда транспортных средств: государство продавца (пп. 4 п. 29 Приложения № 18).</p> <p>«Транспортные средства» – морские и воздушные суда, суда внутреннего плавания, смешанного плавания; единицы железнодорожного или трамвайного подвижного состава; автобусы; автомобили, включая прицепы и полуприцепы; грузовые контейнеры; карьерные самосвалы (п. 2 Приложения №18)</p>

Если какие-либо работы (услуги) являются вспомогательными, то место их реализации определяется по месту выполнения основных работ (услуг) (п. 3 ст. 148 НК РФ, п. 33 Протокола).

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 15.05.2023 № 03-03-06/1/43735, 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). В случае передачи товаров или оказания услуг на безвозмездной основе налоговая база по НДС определяется как стоимость товаров (работ, услуг), исходя из цен, определяемых в порядке, предусмотренном ст. 105.3 Кодекса, без включения в них налога. При этом «входной» НДС принимается к вычету в общем порядке на условиях, установленных статьями 171 и 172 Кодекса.

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. Но по ряду операций налоговая база формируется особым образом.

Перепродажа автомобилей и мотоциклов, приобретенных у физлиц

При реализации автомобилей и мотоциклов, приобретенных для перепродажи у физлиц (не являющихся налогоплательщиками НДС), налоговая база определяется как разница между продажной ценой с учетом НДС и ценой приобретения данных транспортных средств, при этом налог рассчитывается по ставке 20/120 (п. 5.1 ст. 154 НК РФ).

С 01.04.2024г. для применения такого порядка расчета НДС должно выполняться дополнительное условие (Федеральный закон от 19.12.2023 N 612-ФЗ, п. 5.1 ст. 154 НК РФ): приобретенные для перепродажи транспортные средства находились в собственности физлица и были на него зарегистрированы в соответствии с законодательством РФ. При дальнейшей перепродаже этих транспортных средств налоговая база определяется дилером как разница между ценой их реализации с учетом НДС и ценой приобретения с учетом НДС при одновременном соблюдении трех условий (п. 5.2 ст. 154 НК):

- 1) на дату приобретения автомобиля или мотоцикла их продавец применяет общий режим налогообложения;
- 2) при приобретении автомобиля или мотоцикла налогоплательщик (дилер) получил от продавца счет-фактуру с суммой НДС, определенной по правилам п. 5.1 ст. 154 НК РФ (т.е. с расчетной налоговой базы);
- 3) последним собственником автомобиля или мотоцикла, на которого данное транспортное средство было зарегистрировано, является физлицо (не ИП).

Суммы НДС, которые перепродавец (дилер) предъявляет покупателю, приобретающему транспортное средство не для перепродажи, к вычету не принимаются (п. 4 ст. 1 закона № 612-ФЗ): покупатель включает их в цену приобретенного автомобиля или мотоцикла (п. 3 ст. 1 закона № 612-ФЗ).

Новые правила применяют к операциям по продаже автомобилей и мотоциклов с 01.04.2024 г. (ч.2 ст. 2 закона № 612-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 полученных средств в базу для расчета НДС зависит от того, с чем они связаны.

Например, если из условий заключенного договора следует, что полученные арендодателем от арендатора денежные средства представляют собой компенсацию недополученной арендодателем выручки от оказания услуг по аренде, то есть связаны с оплатой реализации, то суммы таких денежных средств должны включаться арендодателем в налоговую базу НДС (пп. 2 п. 1 ст. 162 НК, письмо Минфина России от 12.08.2022 N 03-07-11/78840).

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 и др.). 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, 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). Например, неустойка за простой транспорта связана с оплатой услуг по перевозке, поэтому облагается НДС (письмо Минфина России от 01.04.2014 № 03-08-05/14440).

Следует иметь в виду, что при получении денежных средств, увеличивающих налоговую базу по НДС на основании пп. 2 п. 1 статьи 162 НК РФ, продавец составляет счет-фактуру в одном экземпляре (п. 18 «Правил ведения книги продаж», Постановление Правительства РФ №1137). Поэтому покупатель по таким операциям счет-фактуру не получает и применить вычет НДС не может (письмо Минфина России от 25.08.2023 № 03-07-11/81032).

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 т.ч. частичной) в счет предстоящей поставки товаров, работ, услуг, имущественных прав.

Момент формирования налоговой базы по работам

В соответствии с п. 1 ст. 720 ГК РФ заказчик обязан в сроки и в порядке, которые предусмотрены договором, принять выполненную работу (ее результат), а при обнаружении отступлений от договора немедленно заявить об этом подрядчику. Документом, подтверждающим сдачу результатов работ и, соответственно, факт их выполнения, является акт сдачи-приемки работ. Таким образом, в целях определения момента определения налоговой базы по НДС днем выполнения работ следует признавать дату подписания акта сдачи-приемки работ 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). Счета-фактуры в отношении выполненных подрядчиком работ выставляются не позднее пяти календарных дней, считая с даты подписания заказчиком акта сдачи-приемки (письма Минфина России от 10.10.2023 № 03-03-06/1/96189, 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 и др.).

Исходя из норм Гражданского кодекса (п. 4 ст. 720 ГК), заказчик обязан 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.

5. Особенности уплаты НДС при ввозе товаров в РФ из ЕАЭС по договору комиссии

С 01.01.2024г. при ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территорий государств - членов ЕАЭС на основании договоров поручения, комиссии, агентских договоров обязанность по исчислению и уплате НДС возлагается на организацию или ИП – комиссионера, поверенного, агента (Федеральный закон N 539-ФЗ, п. 4 ст. 151 НК РФ).

Уплата налога в этом случае производится не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия импортированных товаров на учет поверенным, комиссионером, агентом.

Вместе с тем при ввозе товаров на основании договоров поручения (комиссии, агентских договоров), предусматривающих реализацию товаров доверителя (комитента, принципала), данные положения применяются в отношении товаров, которые приняты на учет начиная с 01.01.2025 г. (п. 9 ст. 6 Федерального закона N 539-ФЗ).

Поэтому с 1 января 2024 года обязанность уплаты НДС возлагается на комиссионера, поверенного, агента только при ввозе на территорию РФ товаров с территорий государств - членов ЕАЭС на основании договоров поручения (комиссии, агентских договоров), предусматривающих приобретение товаров для доверителя, комитента, принципала.

В Письме ФНС России от 04.04.2024 N СД-4-3/3936@ приведены особенности заполнения в этом случае документов для начисления НДС (поверенным, комиссионером, агентом) и вычета НДС покупателем:

1. Комиссионер (поверенный, агент) заполняет Заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов (приложение 2 к Протоколу об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами

государств - членов ЕАЭС об уплаченных суммах косвенных налогов от 11.12.2009) со следующими особенностями:

- в разделе 1 Заявления в строке 02 "Покупатель" указывается комиссионер (поверенный, агент);
- в строке 05 - номер и дата договора (контракта), номера и даты спецификаций, заключенного между продавцом и комиссионером (поверенным, агентом), действующим в интересах покупателя.
- Раздел 3 Заявления не заполняется.

2. Журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур (приложение N 3 к Постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137) заполняется комиссионером (поверенным, агентом) на основании сведений, отраженных в его Заявлении с отметкой ИФНС об уплате косвенных налогов:

Часть 1 «Выставленные счета-фактуры» заполняется в разрезе каждого комитента (доверителя, принципала):

- в графе 3 - код вида операции 01;
- в графе 4 - номер и дата регистрации Заявления в налоговом органе из раздела 2 Заявления;
- в графе 8 - наименование комитента (доверителя, принципала) согласно договору комиссии (поручения, агентскому договору);
- в графе 9 - ИНН и КПП комитента (доверителя, принципала);
- в графе 14 - суммарная налоговая база по всем строкам графы 15 раздела 1 Заявления в отношении каждого комитента (доверителя, принципала);
- в графе 15 - сумма НДС, уплаченная при ввозе товаров в отношении каждого комитента (доверителя, принципала).

Часть 2 «Полученные счета-фактуры» :

- в графе 3 - код вида операции 01;
- в графе 4 - номер и дата регистрации Заявления в налоговом органе из раздела 2 Заявления;
- в графе 8 - наименование продавца, указанное в строке 01 раздела 1 Заявления;
- в графе 14 - итоговая налоговая база, отраженная в графе 15 раздела 1 Заявления;
- в графе 15 - итоговая сумма НДС, отраженная в графе 20 раздела 1 Заявления.
- Графа 9 не заполняется.

3. Налогоплательщик - покупатель (комитент, доверитель, принципал) принимает к вычету НДС, уплаченный комиссионером (поверенным, агентом) при ввозе товаров на территорию РФ с территории ЕАЭС после принятия им на учет приобретенных товаров, на основании документов, в том числе подтверждающих уплату НДС комиссионером (поверенным, агентом).

Комитент (доверитель, принципал) заполняет книгу покупок (приложение N 4 к постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137) в отношении сумм НДС, уплаченных комиссионером (поверенным, агентом) при ввозе товаров на территорию РФ из ЕАЭС с учетом следующих особенностей:

- в графе 2 - код вида операции 46;
- в графе 3 - номер и дата регистрации Заявления в налоговом органе с отметкой налогового органа об уплате налога (из раздела 2 Заявления, ранее представленного в налоговый орган комиссионером (поверенным, агентом));
- в графах 11 и 12 - наименование и ИНН/КПП комиссионера (поверенного, агента);
- в графе 14 - налоговая база, отраженная в графе 15 раздела 1 Заявления, в части стоимости товаров, относящихся к конкретному покупателю (комитенту, доверителю или принципалу);
- в графе 15 - сумма НДС, принимаемая покупателем к вычету в текущем налоговом периоде.

6. Льготы по НДС: изменения и проверка условий

В соответствии со статьей 146 НК РФ ряд операций, связанных с реализацией, не признается объектом обложения НДС. В частности, с 01.10.2023г. не признается объектом обложения НДС передача некоммерческой организацией, признаваемой в соответствии с законодательством личным фондом или международным личным фондом имущества (имущественных прав) физическим лицам (Федеральный закон от 31.07.2023 №389-ФЗ, Пп. 24 п. 2 ст. 146 НК РФ).

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).

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

Для освобождения от НДС в 2024г. организации и ИП в сфере общепита должны соответствовать одновременно трем условиям (пп. 38 п. 3 ст. 149 НК РФ):

- доход за 2023г. не превышает 2 млрд. руб.;
- доход от услуг общепита за 2023г. в общей сумме доходов не менее 70 %;
- среднемесячный размер выплат и иных вознаграждений, начисленных организацией или ИП в пользу физических лиц за 2023г., должен быть не ниже среднемесячной зарплаты в регионе по деятельности 56 «Деятельность по предоставлению продуктов питания и напитков» раздела I «Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания» ОКВЭД.

Среднемесячный размер выплат = (суммы средних выплат за каждый календарный месяц) : 12

Величина средних выплат = (суммы выплат по трудовым договорам за каждый календарный месяц) : (среднесписочная численность сотрудников в соответствующем месяце).

При определении среднемесячного размера выплат необходимо использовать показатель среднесписочной численности работников из титульного листа РСВ за расчетный (отчетный) период (Письма Минфина России от 11.12.2023 N 03-07-07/119228, от 12.12.2023 N 03-07-07/120014). Проверка уровня среднемесячных выплат проводится по каждому субъекту Российской Федерации, в налоговые органы которого представляются расчеты по страховым взносам.

В соответствии с п. 7 ст. 431 Кодекса плательщики страховых взносов представляют РСВ в налоговый орган по месту нахождения организации и по месту нахождения обособленных подразделений, которым открыты счета в банках и которые начисляют и производят выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц. Если у обособленных подразделений организации нет расчетных счетов в банках, то РСВ представляется в целом по организации по месту ее нахождения. Поэтому среднемесячный размер выплат и иных вознаграждений, начисленных организацией в пользу физлиц, сравнивается с размером среднемесячной заработной платы в том субъекте РФ, в налоговый орган которого представляются расчеты по страховым взносам в целом по организации, то есть по месту своего нахождения (Письма Минфина России от 16.01.2024 № 03-07-07/2330, от 09.01.2024 № 03-07-07/169).

Размер среднемесячной зарплаты по региону следует брать по данным, размещенным Росстатом в единой межведомственной информационно-статистической системе (ЕМИСС). Если на начало календарного года в ЕМИСС отсутствует информация о размере среднемесячной заработной платы в субъекте РФ за предшествующий календарный год, то для проверки права на льготу в первом налоговом периоде используются аналогичные показатели за первые 9 месяцев предшествующего календарного года. В этом случае для применения освобождения в первом квартале учитывается наибольшее из значений среднемесячного размера выплат, начисленных физлицам: за предшествующий календарный год либо за первые 9 месяцев предшествующего календарного года (Федеральный закон от 27.11.2023г. №539-ФЗ). В последующих налоговых периодах данного календарного года в целях применения освобождения от НДС среднемесячный размер выплат следует рассчитать на основании данных за предыдущий календарный год и сравнить его с размером среднемесячной начисленной заработной платы в субъекте РФ, размещенной в ЕМИСС за этот календарный год (Письмо Минфина России от 04.10.2023 N 03-07-07/94217).

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 льгота 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).

Изменения в льготе по услугам застройщиков

С 01.01.2024 освобождаются от НДС услуги застройщика, оказываемые на основании договора участия в долевом строительстве жилых домов либо входящих в состав многоквартирных домов жилых или нежилые помещений, в том числе машино-мест. Но не применяется данная льгота в отношении услуг застройщика

при строительстве помещений, предназначенных для временного проживания без права на постоянную регистрацию (пп. 23.1 п. 3 ст. 149 НК).

Новые положения применяются только при строительстве объектов недвижимости, разрешение на строительство которых получено в установленном порядке начиная с 1 января 2024 года. Если разрешение на строительство получено до 31.12.2023г., то применяются прежние нормы Налогового кодекса, то есть льгота предоставляется в отношении услуг застройщика на основании договора участия в долевом строительстве, за исключением услуг при строительстве объектов производственного назначения

Льготы операторам автоматизированной информационной системы страхования

С 01.10.2024г. освобождается от НДС реализация услуг, оказываемых оператором автоматизированной информационной системы страхования по представлению содержащейся в ней информации (Федеральный закон от 19.12.2023 № 611-ФЗ, п. 12.2 п. 2 ст. 149 НК РФ).

Льготы по рекламным услугам в рамках Международного мультиспортивного турнира «Игры будущего»

Освобождаются от НДС рекламные услуги, реализуемые организаторами Международного мультиспортивного турнира «Игры будущего» в 2024 году в городе Казани спонсорам данного спортивного соревнования в связи с организацией и проведением Международного мультиспортивного турнира «Игры будущего» в 2024 году в городе Казани (Федеральный закон от 19.12.2023 № 611-ФЗ, п. 32.2 п. 2 ст. 149 НК РФ). Данные положения вступили в силу с 01.01.2024 г. и распространяются на правоотношения, возникшие в связи с организацией и проведением Международного мультиспортивного турнира «Игры будущего» в 2024 году в городе Казани с 20.09.2022 года.

Отражение новых льготных операций в декларации

Все операции, освобожденные от НДС или не облагаемые НДС, необходимо привести в разделе 7 Декларации с указанием соответствующего кода. Новые коды льготных НДС-операций приведены в письме ФНС от 06.02.2024 № СД-4-3/1270@:

Наименование операции	Основание	Код
Оказание рекламных услуг, реализуемых организаторами Международного мультиспортивного турнира «Игры будущего» в 2024 году в г. Казани спонсорам указанного спортивного соревнования (применяется с 19.12.2023)	п. 32.2 п. 2 ст. 149 НК РФ Применяется с 19.12.2023г.	1011226
Передача международными холдинговыми компаниями субъекту РФ либо муниципальному образованию результатов работ и (или) имущества в соответствии с абз. 2-4 пункта 4 статьи 284.10 НК РФ	пп. 40 п. 3 ст. 149 НК РФ Применяется с 19.12.2023г.	1011227
Осуществление оператором платформы цифрового рубля следующих операций: – открытие и ведение счетов цифрового рубля организаций и физлиц; – осуществление переводов (перечислений) денежных средств с использованием платформы цифрового рубля	пп. 3.3 п. 3 ст. 149 НК РФ Применяется с 01.01.2025	1011228

7. Новое в ставках НДС и порядке их применения

Продление льготных ставок:

- До 31.12.2024г. продлена ставка НДС 10% по внутренним авиаперевозкам пассажиров и багажа.
- Продлена до 31.12.2034г. ставка НДС 0% в отношении услуг по перевозке пассажиров пригородным ж/д транспортом. Ранее ставка 0% по таким услугам была установлена до 31.12.2029г. (Федеральный закон от 27.01.2023 N 6-ФЗ).

Коды **новых операций, облагаемых по ставке 0%** (для заполнения разделов 4 и 6 налоговой декларации) приведены в Письмах ФНС России от 18.08.2023 № СД-4-3/10621@, от 06.02.2024 № СД-4-3/1270@:

Наименование операции	С какой даты применяется	Код
Реализация несырьевых товаров (не указанных в п. 2 ст. 164 НК) российскими организациями и ИП физлицам, ранее вывезенных по экспорту и отгружаемых со склада на территории иностранного государства	01.01.2025г.	1011468
Реализация несырьевых товаров (указанных в п. 2 ст. 164 НК) российскими организациями и ИП физлицам, ранее вывезенных по экспорту и отгружаемых со склада на территории иностранного государства	01.01.2025г.	1011470

Реализация авиационных двигателей, запасных частей и комплектующих изделий, предназначенных для гражданских воздушных судов и передаваемых в обмен на аналогичные исправные (неисправные) авиационные двигатели, запасные части и комплектующие изделия (Пп. 16.1 п. 1 ст. 164 НК РФ)	01.01.2024г.	1011475
---	--------------	---------

Подтверждение ставки 0% с 2024г.

Экспорт товаров в государства, не входящие в ЕАЭС

С 01.01.2024г. для подтверждения ставки НДС 0% при экспорте должен представляться электронный реестр со сведениями из деклараций на продукцию и данными из контракта с иностранцем (Федеральный закон от 19.12.2022 N 549-ФЗ, пп.1 п.1 ст.165 НК РФ). Электронный реестр необходимо представить вне зависимости от того, когда произошла реализация товаров - до либо после 1 января 2024 года (Письмо ФНС России от 29.02.2024 N СД-2-3/2962@).

Налогоплательщики могут подтвердить обоснованность применения ставки 0% в электронном виде вместе с декларацией за I квартал 2024 года.

Формы и форматы электронных реестров, которые должны применяться в 1 квартале 2024г., рекомендованы письмом ФНС от 18.01.2024 № ЕА-4-15/440@:

- реестр сведений из деклараций на товары (полных деклараций на товары), контрактов, договоров, предусмотренный пп. 1 п. 1, п. 2 ст. 165 НК РФ;
- реестр сведений из деклараций на товары, транспортных, товаросопроводительных или иных документов, контрактов, договоров, предусмотренный пп. 2 п. 1, п. 2.1 ст. 165 НК РФ;
- реестр сведений из деклараций на товары, контрактов, договоров, предусмотренный пп. 4 п. 1, п. 2 ст. 165 НК РФ;
- реестр сведений из деклараций на товары либо таможенных деклараций CN 23, предусмотренный пп. 5 п. 1 ст. 165 НК РФ ;
- реестр сведений из деклараций на товары для экспресс-грузов, предусмотренный пп. 6 п. 1 ст. 165 НК РФ.

Официально электронные реестры для подтверждения экспорта товаров утверждены приказом ФНС от 26.12.2023 № ЕД-7-15/1003@, который вступает в силу с 01.07.2024. Но ФНС России рекомендует, начиная с 01.04.2024, представлять в налоговые органы Реестры по форматам, приведенным в Приказе (Письмо ФНС от 26.03.2024 г. N ЕА-4-15/3388@).

При экспорте через посредников можно представлять реестр в электронной форме, содержащий сведения из договора комиссии, договора поручения либо агентского договора налогоплательщика с комиссионером, поверенным или агентом, сведения из контракта лица, осуществляющего поставку товаров по поручению налогоплательщика (п.2 ст.165 НК РФ).

Электронные реестры можно отправить через сервис "Офис экспортера", предварительно сформировав их в "Налогоплательщик ЮЛ" или в иной информационной системе (Информация ФНС от 28.03.2024г.)

Экспорт товаров в ЕАЭС

Экспорт товаров в ЕАЭС можно подтвердить как бумажными документами, так и электронным перечнем Заявлений о ввозе (п.1.3 ст.165 НК РФ в ред. с 01.01.2024).

Если налогоплательщик представляет электронный перечень Заявлений о ввозе, то можно не представлять не только документы на перевозку товаров в ЕАЭС, но и контракты на поставку товаров.

Перечни заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов в электронном виде можно направлять не только через операторов электронного документооборота, но и напрямую в налоговый орган через "Офис экспортера" (Информация ФНС от 28.03.2024 г.)

Перевозчики (Информация ФНС от 19.03.2024 г., от 28.03.2024 г.)

Перевозчики и другие лица, оказывающие связанные с экспортом услуги (работы), вправе для подтверждения ставки 0% представить либо бумажные документы, либо электронные реестры по услугам, предусмотренные п. 15 ст. 165 НК РФ.

Приказ об утверждении форм и форматов электронных реестров, а также порядок их заполнения и представления находится на регистрации в Минюсте России.

Чтобы налогоплательщики смогли вовремя представить реестры за 1 квартал 2024 года, ФНС России выпустила письмо от 13.03.2024 N СД-4-15/2857@ с рекомендуемыми формами, форматами и порядком их заполнения, а также XSD-схемы.

Перевозчики могут также предоставлять реестры по форматам, утв.приказом ФНС России от 23.10.2020 N ЕД-7-15/772@) до отмены Минюстом России действия этого документа.

НДС: проверяем декларацию за 1 квартал

Электронные реестры можно отправить через сервис "Офис экспортера", предварительно сформировав их в "Налогоплательщик ЮЛ" или в иной информационной системе.

С 2024г. не требуется отметка таможенных органов на поручении на отгрузку товаров (п.3.1, 3.5, 3.8, 3.8-1, 3.11 ст.165 НК) при перевозке, транспортировке экспортируемых грузов и прочим связанным с экспортом работам (услугам):

- международная перевозка товаров морскими, речными судами и судами смешанного плавания;
- перевалка и хранение в портах товаров, которые пересекают границу РФ, при этом пункт назначения или пункт отправления находятся за пределами РФ;
- перевозка товаров организациями внутреннего водного транспорта в таможенной процедуре экспорта при перевозке (транспортировке) товаров в пределах территории РФ до пункта выгрузки или перегрузки (перевалки) на морские суда, суда смешанного плавания или иные виды транспорта;
- перевозка (транспортировка) товаров морскими судами из пункта отправления на территории РФ до пункта выгрузки или перегрузки (перевалки) на территории РФ на морские суда в целях дальнейшего вывоза товаров за пределы страны;
- ледокольная проводка морских судов.

В этих случаях 180 дней для сбора документов считают с даты оформления поручения на отгрузку товаров или коносамента (п.9 ст. 165 НК РФ).

Дата определения налоговой базы в случае не подтверждения ставки 0% при экспорте

С 2024г. для экспортеров и перевозчиков изменилась дата определения налоговой базы, если в течение сроков, указанных в п. 9 ст.165 НК РФ (180 календарных дней с даты отгрузки) не собран пакет документов, подтверждающих ставку 0%. В этом случае с 2024г. налоговая база должна определяться на последнее число квартала, в котором истекают 180 календарных дней с даты отгрузки (п.9 ст. 167 НК РФ, Федеральный закон от 19.12.2022 N 549-ФЗ).

Новый порядок определения даты реализации при не подтверждении ставки 0% применяется с 1 квартала 2024 года, вне зависимости от того, когда были осуществлены операции по реализации товаров, работ, услуг - до либо после 1 января 2024 года. В любом случае моментом определения налоговой базы является последнее число квартала, на который приходится истечение сроков, предусмотренных абз. 2 п. 9 ст. 167 Кодекса (180 календарных дней с даты отгрузки). Такие операции подлежат отражению с применением налоговых ставок 10% и (или) 20 % в налоговой декларации по НДС за тот налоговый период, на который приходится истечение сроков, указанных в п. 9 ст. 65 Кодекса (Письмо ФНС России от 29.02.2024 N СД-2-3/2962@).

При экспорте в государства ЕАЭС в случае непредставления в течение 180 дней документов, подтверждающих обоснованность ставки 0%, НДС подлежит уплате в бюджет «за налоговый период, на который приходится дата отгрузки товаров, либо иной налоговый период, установленный законодательством государства-члена, с территории которого экспортированы товары.»: при неподтвержденном экспорте налоговую базу нужно определять на дату отгрузки (п. 5 раздела II. «Порядок применения косвенных налогов при экспорте товаров», Приложение 18 «Протокол о порядке взимания косвенных налогов...» к Договору о ЕАЭС). Исходя из данной формулировки, можно считать, что при экспорте в государства ЕАЭС с 2024г. дата определения налоговой базы в случае не подтверждения ставки 0% должна также определяться на последнее число квартала, в котором истекают 180 календарных дней с даты отгрузки. Разъяснений Минфина по данному вопросу пока нет.

Актуальные вопросы применения ставки НДС 10%

1. Ставка НДС в размере 10% применяется при реализации продовольственных товаров, коды которых в соответствии с ОКПД 2 включены в перечень, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 г. N 908.

С 01.10.2023 года внесены изменения в ОКДП2:

- исключен код 10.85.19.000 «Продукты пищевые готовые и блюда прочие (включая замороженную пиццу)
- добавлены новые коды:

10.85.19.100 «Продукты пищевые готовые и блюда прочие (включая замороженную пиццу и кулинарные изделия вида сэндвич)»

10.85.19.110 «Кулинарные изделия вида сэндвич, включая гамбургер, чизбургер и аналогичные изделия»

10.85.19.120 «Пицца замороженная или иным образом законсервированная пицца»

10.85.19.190 «Продукты пищевые готовые и блюда прочие, не включенные в другие группировки».

Эти коды отсутствуют в перечне постановления Правительства от 31.12.2004 № 908, поэтому к данным продовольственным товарам с 01.10.2023г. применяется ставка 20%.

Вместе с тем в письме Минфина России от 25.12.2023 № 03-07-07/125383 указано, что замороженная пицца не является готовым пищевым продуктом, так как корж (основа), используемый для производства пиццы, предварительно выпекается на специализированном оборудовании со степенью готовности 90%. Поэтому замороженную пиццу следует относить к группе продуктов хлебобулочных длительного хранения, в частности, к коду ОКПД 2 10.72.19.140.

В Перечне, утвержденном Постановлением N 908, содержится код ОКПД 2 10.72.19 "Изделия хлебобулочные сухие прочие или хлебобулочные изделия длительного хранения", и пониженная ставка НДС применяется ко всей подгруппе продуктов, упомянутой в Перечне (Письмо Минфина России от 08.02.2019 N 03-07-11/7678). Поскольку код ОКПД 2 10.72.19 включает код ОКПД 2 10.72.19.140 "Полуфабрикаты хлебобулочные замороженные", то при реализации товара, соответствующего данному коду ОКПД 2 (в частности, замороженной пиццы), применяется ставка НДС в размере 10 %.

2. С 01.01.2024г. в отношении обработанных протравителями (протравленных) семян подсолнечника и кукурузы установлена ставка 10% (Федеральный закон от 19.12.2023 № 611-ФЗ, пп. 1.1 п. 2 ст. 164 НК РФ). Данные положения распространяются на операции по реализации обработанных протравителями (протравленных) семян подсолнечника и кукурузы, осуществленные с 01.01.2020 г. по 31.12.2029г. включительно.

В отношении семян других культур, не являющихся продовольственными товарами (семена пшеницы, ячменя), при реализации на территории РФ применяется ставка НДС в размере 20 % (Письмо Минфина России от 31.01.2024 № 03-07-07/7581 со ссылкой на Определение ВС РФ от 17.06.2022 N 307-ЭС22-8901).

3. Расширение перечня детских товаров, облагаемых по ставке 10% (Федеральный закон от 19.10.2023 N 504-ФЗ).

С 01.01.2024г. в перечень детских товаров, которые облагаются НДС по ставке 10%, включены:

- группы товаров, предназначенные для ухода за детьми (бутылочки, соски (включая пустышки), горшки, ванночки, горки для купания новорожденных, пеленки);
- удерживающие устройства для детей, предназначенные для использования в механических транспортных средствах.

Кроме того, конкретизирован перечень школьно-письменных принадлежностей, подлежащих льготному налогообложению, а также определен состав детской мебели, включающий кровати, матрасы, стулья, стульчики для кормления, манежи.

4. Изменения в перечнях медицинских товаров, облагаемых по ставке 10%, а также освобожденных от НДС.

С 01.01.2024г. внесены изменения (Постановление Правительства РФ от 16.09.2023 №1513):

1) в перечень медицинских товаров, облагаемых по ставке 10% (утв. Постановлением Правительства РФ от 15.09.2008 г. N 688). Исключены из раздела II позиции, касающиеся

- парфюмерных, косметических или туалетных средств прочих,
- посуды столовой, кухонной и прочих хозяйственных и туалетных изделий из керамики, кроме фарфора,
- зубов искусственных и стоматологических соединительных деталей,
- ряда видов бельевых изделий (поясов, корсетов, подтяжек...) и их частей трикотажных машинного или ручного вязания или нетрикотажных, а также готовых изделий прочих, включая выкройки одежды.

2) в Перечень медицинских товаров, реализация которых на территории РФ и ввоз которых на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, не подлежат обложению НДС (утв. постановлением Правительства РФ от 30.09.2015 г. N 1042).

8. Проверка условий для вычетов НДС покупателем

Основные претензии налогоплательщиков к вычетам НДС

В рамках камеральной проверки:

1. Высокая доля вычетов

В Налоговом кодексе нет ограничения по размеру вычетов НДС. Нередки ситуации, когда сумма вычетов превышает начисления, то есть налог подлежит возмещению из бюджета. Но если сумма вычетов НДС превышает установленный налогоплательщиками «безопасный лимит», ИФНС направит требование о предоставлении пояснений. При получении такого требования налогоплательщик может:

НДС: проверяем декларацию за 1 квартал

- написать ответ с объяснением причин увеличения вычетов НДС;
- перенести вычеты НДС на последующие периоды и сдать уточненную декларацию.

При этом перечень документов, которые налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика для подтверждения правомерности применения вычетов по НДС, не является закрытым. В частности, в Решении ФНС по жалобе от 17.05.2023 № БВ-4-9/6163@ было указано на правомерность запроса для подтверждения вычетов счетов-фактур, включенных в книгу продаж, поскольку такая проверка направлена на подтверждение приобретения товара, используемого организацией в облагаемых операциях (Письмо ФНС от 03.10.2023 № БВ-4-9/12603@ Обзор правовых позиций, сформированных ФНС России по результатам рассмотрения жалоб налогоплательщиков).

2. Разрывы по НДС:

- технические (опечатки в документах). Исправляются формализованным пояснением или уточненной декларацией, если пояснения не устраняют ошибки
- методологические (расхождения по коду вида операции). Например, расторжение договора или снижение цены: продавец вычет НДС, код 22 – покупатель восстановление НДС, код 21.
- схемные (недобросовестный контрагент) - расхождение в случае непредставления контрагентом налоговой декларации за данный период, или не отражение реализации (9 раздел декларации по НДС) и/или не уплата налогов.

В рамках выездной проверки:

- методологические ошибки (не соблюдение условий для вычетов НДС)
- документальные ошибки (претензии к счетам-фактурам, накладным и проч.).

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, освобождена от НДС реализация исключительных прав на программы для ЭВМ и базы данных, а также прав на их использование (пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ). Но при этом представляется право на вычет НДС по услугам, сопутствующим продвижению таких программ за рубеж.

2. Документальное подтверждение предъявленной поставщиком суммы 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, покупатель должен иметь (п. 9 ст. 172 НК):

- 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).

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

В отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по ставке 0%, вычеты «входящего» НДС производятся на момент определения налоговой базы (п. 3 ст. 172 НК РФ). Эти вычеты отражаются в разделе 5 Декларации.

Исключение – реализация на экспорт несырьевых товаров экспорта и продажа драгоценных металлов (п. 10 ст. 165 НК РФ).

Порядок ведения раздельного учета сумм НДС, относящихся к операциям по реализации сырьевых товаров, облагаемых НДС по ставке 0 %, главой 21 Кодекса не установлен. Поэтому налогоплательщик должен определить его самостоятельно и отразить в приказе об учетной политике (письмо Минфина России от 14.07.2015 № 03-07-08/40366). В целях ведения раздельного учета налогоплательщик может использовать такие показатели, как стоимость товаров (работ, услуг, имущественных прав), реализуемых за соответствующий налоговый период, фактические расходы на производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг) или иные показатели с учетом особенностей деятельности (Письма Минфина России от 17.07.2019 № 03-07-08/53071, от 14.07.2015 № 03-07-08/40366, от 06.07.2012 № 03-07-08/172 и др.).

9. Важные вопросы восстановления НДС

Восстановление покупателем НДС по перечисленному авансу

Покупатель должен восстановить вычет авансового НДС при оприходовании товара. 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.

По мнению Минфина, 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 (письма Минфина России от 12.01.2024 № 03-07-11/1368, от 07.11.2023 № 03-07-11/105647, от 07.06.2023 № 03-07-11/52611, от 31.08.2022 № 03-07-11/84811). Данный вывод основан на Определении КС РФ от 08.11.2018 N 2796-О.

В случае расторжения договора, по условиям которого покупатель перечислил аванс и принял к вычету НДС, данную сумму необходимо восстановить в налоговом периоде, в котором договор расторгается (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).

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 они начинают использоваться 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 балансовой стоимости объекта без учета переоценки. Данную сумму следует рассчитать и зафиксировать в бухгалтерской справке.

10. 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 НДС необходимо организовать во всех случаях, когда осуществляются одновременно как облагаемые, так и не облагаемые налогом (освобожденные от налогообложения) операции по любым основаниям, предусмотренным главой 21 Налогового кодекса (Постановление Президиума ВАС РФ от 05.07.2011 N 1407/11, Определение КС РФ от 04.06.2013 N 966-О). При отсутствии раздельного учета 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. Однако раздельный учет НДС обязателен, даже если соблюдается правило пяти процентов.

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). При этом организация вправе распределять расходы, связанные как с освобождаемыми операциями, так и подлежащими налогообложению, исходя из пропорции, для расчета которой могут быть использованы такие показатели, как сумма прямых расходов, численность персонала, фонд оплаты труда, стоимость основных фондов и иные показатели, утвержденные учетной политикой для целей налогообложения НДС (письмо Минфина России от 06.02.2023 N 03-07-11/9081).

11. 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 есть до 25-го числа (включительно) месяца, следующего за налоговым периодом, в котором товары (работы, услуги) приняты на учет, 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 г. 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 был оприходован во 2 квартале 2021г., крайний срок применения вычета - Декларация за 1 квартал 2024 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.

Правило «переноса вычетов» позволяет заявлять вычет НДС в течение трехлетнего периода по частям, то есть регистрировать в течение этого периода в книге покупок один счет-фактуру несколько раз. Но по

мнению Минфина России, нельзя «раздробить» вычет НДС по приобретенным или ввезенным на территорию России основным средствам, оборудованию к установке или нематериальным активам, поскольку согласно Налоговому кодексу (абз. 3 п. 1 ст. 172 НК РФ) вычет с таких активов должен производиться «в полном объеме после принятия их на учет» (письма Минфина России от 01.11.2023 N 03-07-11/104317, от 04.09.2018 N 03-07-11/63070, от 26.01.2018 N 03-07-08/4269, от 26.01.2018 N 03-07-08/4269, от 19.12.2017 № 03-07-11/84699 и др.). При этом заявить вычет можно в любом налоговом периоде в течение трех лет после принятия объекта на учет (Письмо ФНС России от 25.03.2019 N СД-4-3/5268).

12. Налоговые агенты по НДС

Налоговые агенты при предоставлении сервитута

С 01.10.2023г. при предоставлении на территории РФ органами госвласти и местного самоуправления права ограниченного пользования земельным участком (сервитута) в отношении земельных участков, лица, в интересах которых установлен сервитут (за исключением физических лиц, не являющихся ИП), признаются налоговыми агентами (Федеральный закон от 31.07.2023 №389-ФЗ, п. 3 ст. 161 НК).

Налоговая база определяется по каждому земельному участку как сумма оплаты, перечисленной за установленный сервитут с учетом налога.

Налоговые агенты при приобретении товаров, работ, услуг у иностранных компаний

Российские организации и ИП должны выполнять обязанности налогового агента, в том числе, при приобретении у иностранных компаний услуг 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). Иностранные организации самостоятельно производят расчет и уплату НДС при оказании услуг в электронной форме только физическим лицам (п. 2, 3 ст. 174.2 НК РФ).

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.

Перечислять в бюджет удержанную сумму НДС налоговый агент должен в рублях (п. 5 ст. 45 НК РФ). Если по договору оплата услуг иностранного контрагента производится в иностранной валюте, то валюту необходимо пересчитать в рубли исходя из официального курса Банка России на дату фактического осуществления расходов, то есть на дату оплаты услуг иностранного исполнителя (п. 3 ст. 153 НК РФ, письма Минфина России от 21.01.2015 № 03-07-08/1467, ФНС России от 23.01.2017 № СД-4-3/950@).

Условия для вычетов 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.