

30 июля 2024

Тема:

Летние изменения НК РФ

Спикер:

Виктория Варламова - Советник налоговой службы II ранга, руководитель отдела консалтинга, главный эксперт компании «Правовест Аудит», эксперт при Палате общественных уполномоченных по защите прав предпринимателей в г. Москве.



Изменения по НДС с 01.07.2024 г. при реализации товаров на ЭТП в ЕАЭС

С 1 июля 2024 г. Федеральный закон от 29 мая 2024 г. N 100-ФЗ:

1) Местом реализации товаров ЕАЭС, реализуемых физлицам через ЭТП **продавцом из ЕАЭС является территория РФ, если в момент получения товара он находится на территории РФ (нов. пп.4 п.1 ст.147 НК РФ). *При реализации товаров физлицам ЕАЭС через ЭТП – не объект по НДС.***

2) У российских продавцом товаров ЕАЭС через ЭТП физлицам, получающих их в другом государстве ЕАЭС с 01.07.2024 г. изменения:

-входной НДС, относящийся операциям, принимается к вычету (пп.2 п.2 ст.170 и новый пп.5 п.2 ст.171 НК РФ). *п.4 ст.170 НК РФ забыли изменить.*

-Более того, в соответствии с п.1 ст.3 N 100-ФЗ российские организации и ИП, в т.ч. Российские комиссионеры, агенты и поверенные, вправе принять к вычету «иностраннный» НДС, уплаченный за свой счет без предъявления физлицам в ЕАЭС при продаже товаров через ЭТП физлицам в 2023 году и 1-м полугодии 2024 г. Для этого одновременно с декларацией по НДС за 3-й и (или) 4-й квартал 2024 г. нужно представить Отчет об уплаченных суммах НДС и документы, подтверждающие уплату налога.

В целях настоящей главы под **электронной торговой площадкой** понимается (пп.4 п.1 ст.147 НК РФ) информационная система, функционирующая в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет", на которой одновременно:

- доступны сервисы, позволяющие покупателям заказать товар;
- размещены условия оплаты и (или) организации оплаты товаров покупателем;
- размещены условия доставки и (или) организации доставки товаров покупателю.

С 1 июля 2024 г. иностранные организации и ИП из ЕАЭС, реализующие товары через свою ЭТП (иностраные продавцы) - налогоплательщики и российские и иностранные посредники (т.е. российские и иностранные ЭТП), реализующие товары комитентов из ЕАЭС на ЭТП - налоговые агенты по НДС при продаже товаров ЕАЭС физлицам (ст.174.3 НК РФ) будут уплачивать НДС в РФ, если в момент получения товара физическим лицом он находился на территории РФ.

1) Они будут исчислять НДС на последний день квартала с сумм поступившей оплаты. В налоговую базу включается фактическая стоимость товаров (п.2 ст.174.3 НК РФ). Ставка НДС 16,67 или 9,09%. Срок уплаты налога – не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем окончания квартала (п.4 ст.174.3 НК РФ).

2) Местом реализации товаров ЕАЭС, реализуемых физлицам через ЭТП является территория РФ, если в момент получения товара он находится на территории РФ (нов. пп.4 п.1 ст.147 НК РФ).

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

В соответствии с пп. 2.1 п.1 ст.164 НК РФ услуги по международной перевозке товаров облагаются НДС по ставке 0% при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ.

В целях настоящей статьи под международными перевозками товаров понимаются перевозки товаров морскими, речными судами, судами смешанного (река - море) плавания, воздушными судами, железнодорожным транспортом и автотранспортными средствами, при которых пункт отправления **ИЛИ** пункт назначения товаров расположен за пределами территории Российской Федерации.

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

Формально перевозка по территории РФ к международной перевозке НЕ относится.

Но в п. 18 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 говорится о том, что при толковании п.п. 2.1 п.1 ст.164 НК РФ судам необходимо учитывать, что оказание таких услуг несколькими лицами (множественность лиц на стороне исполнителя или привлечение основным исполнителем третьих лиц (субисполнителей)) само по себе не препятствует применению налоговой ставки 0 процентов всеми участвовавшими в оказании услуг лицами. В связи с этим налоговую ставку 0 процентов применяют также перевозчики, оказывающие услуги по международной перевозке товаров на отдельных этапах перевозки (абзацы первый-второй пп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ), лица, привлеченные экспедитором для оказания отдельных транспортно-экспедиционных услуг (абзац пятый пп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ). При этом по смыслу положений данного подпункта его действие распространяется на транспортно-экспедиционные услуги, оказываемые в отношении товаров, являющихся предметом международной перевозки, вне зависимости от того, выступает ли организатором международной перевозки сам экспедитор, либо заказчик транспортно-экспедиционных услуг, либо иное лицо.

В Определении от 25.04.2018 №308-КГ17-20263 по делу №А53-30316/2016 Верховный суд РФ указал, что *«из содержания подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса и разъяснений Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации следует, что налоговая ставка 0 процентов применяется в тех случаях, когда услуги по международной перевозке товаров (организации перевозки) выступают и оформляются в качестве части единого процесса перевозки экспортного товара за пределы территории Российской Федерации.*

В ином случае, когда оказывающее услуги лицо не обладает сведениями об экспортном характере товара и привлекается к перевозке товаров (организации перевозки) только в границах территории Российской Федерации, на основании п. 3 ст. 164 НК РФ налог исчисляется по ставке 18 процентов», т.е. по общей ставке (в настоящее время – 20 %).

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

Финансовое ведомство не давало однозначных разъяснений о возможности применения нулевой ставки НДС по российскому этапу перевозки. Так, Минфин РФ разъяснил, что услуги, оказываемые российской организацией на основании договора транспортной экспедиции при организации перевозки товаров **из российского порта до пункта назначения**, также находящегося на территории Российской Федерации, подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость на основании п.3 ст.164 НК РФ (по ставке 20%) (**Письма Минфина России 17.01.2024 г. N 03-07-08/2905**, от 20.02.2016 г. N 03-07-11/9630).

В другом письме (**Письмо Минфина России от 11.03.2021 г. N 03-07-08/17207**) финансовое ведомство указало, что «...*Вместе с тем, при применении указанной нормы подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 Кодекса возможно учитывать положения пункта 18 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 г. N 33*».

Федеральный закон от 22.04.2024 г. N 92-ФЗ

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

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

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

Какие документы, подтверждают ввоз/вывоз товаров из РФ?

п.3.1 ст.165 НК РФ

1) контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным или российским лицом на оказание указанных услуг. В случае вывоза товаров с территории Российской Федерации на территорию государства - члена Таможенного союза или ввоза товаров на территорию Российской Федерации с территории государства - члена Таможенного союза и заключения налогоплательщиком контракта на оказание указанных услуг с лицом, не осуществляющим внешнеэкономическую сделку с перевозимыми товарами, помимо указанного контракта (копии контракта) представляется копия контракта этого лица с лицом, осуществляющим внешнеэкономическую сделку с перевозимыми товарами;

2) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации (ввоз товаров на территорию Российской Федерации), в том числе с учетом особенностей, установленных п.3.1 ст.165 НК РФ (в зависимости от вида транспорта, которым осуществляется перевозка) или электронные реестры транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, формат которых утвержден Приказом ФНС от 23.10.2020 г. N ЕД-7-15/772@ (п.15 ст.165 НК РФ).

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

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

Федеральный закон от 22.04.2024 г. N 92-ФЗ

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

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

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

Налоговые последствия изменений

Для перевозчиков (кроме перевозчиков на ж/д):

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

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

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

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

Налоговые последствия изменений с 01.07.2024

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

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

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

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

ЭКСПЕДИТОРОВ, организующих МЕЖДУНАРОДНУЮ перевозку, но привлекающих перевозчика ТОЛЬКО на этап по РФ, ставка НДС 0%.

Налоговые последствия изменений с 01.07.2024

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

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

При международных перевозках и др. операциях, облагаемых НДС по ставке 0% (кроме несырьевого экспорта), налогоплательщики **обязаны вести отдельный учет** входного НДС, относящегося к международным перевозкам и принимать его к вычету только на момент возникновения налоговой базы (**п.3 ст.172, п.10 ст.165 НК РФ**): при подтверждении нулевой ставки НДС, отражая вычеты в Разделе 4 декларации по НДС (**в строке 030**) ИЛИ в Разделе 6 декларации по НДС, если в течение 180 дней собрать пакет документов, подтверждающих ставку 0%, не удалось.

Вычет НДС по международным перевозкам

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

...вычеты сумм налога в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1 статьи 164 Кодекса, в том числе услуг транспортной экспедиции при организации международной перевозки товаров, **производятся на момент определения налоговой базы,** установленной статьей 167 Кодекса. Вычет налога на добавленную стоимость производится в соответствии с пунктом 1 статьи 172 Кодекса на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), после их принятия на учет и при наличии соответствующих первичных документов. При этом согласно пункту 9 статьи 167 Кодекса при реализации услуг, налогообложение которых производится по налоговой ставке 0 процентов, моментом определения налоговой базы является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных пунктом 3.1 статьи 165 Кодекса.

Вычеты отражают в графе 030 Раздела 4 декларации по НДС.

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

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

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

Федеральный закон от 22.04.2024 г. N 92-ФЗ

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

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

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

- Если экспедитор помимо услуг по организации перевозки сам осуществляет перевозку грузов и сама перевозка силами экспедитора-перевозчика осуществляется ТОЛЬКО по территории РФ, например, перевозка от порта или ж/д станции до склада, то вопрос налогообложения услуг перевозки довольно спорный.

А) Если стоимость перевозки, осуществляемой экспедитором собственными силами (как перевозчиком) **НЕ выделена отдельно** в договоре транспортной экспедиции, например, установлена единая стоимость услуг экспедитора по организации международной перевозки, то, по нашему мнению, экспедитор к своему вознаграждению, в т.ч. включающему стоимость услуг перевозки должен применить ставку 0%. Данная позиция объясняется тем, что услуги по организации и выполнению перевозки грузов в целях применения нулевой ставки НДС относятся к транспортно-экспедиционным услугам, указанным в пп.2.1 п.1 ст.164 НК РФ и облагаемым по ставке 0%. Поэтому **вся стоимость услуг экспедитора**, если он организует всю международную перевозку, а не только осуществляет перевозку по территории РФ, должна облагаться **по ставке 0%** (у экспедитора не соблюдается «первое» условие для потери права на ставку 0%).

4) Если экспедитор помимо услуг по организации международной перевозки сам осуществляет перевозку грузов и сама перевозка силами экспедитора-перевозчика осуществляется ТОЛЬКО по территории РФ, например, перевозка от порта или ж/д станции до склада, то вопрос налогообложения услуг перевозки довольно спорный.

Б) Но, если экспедитор, помимо оказания услуг, связанных с перевозкой груза, принимает на себя обязательство по непосредственной доставке груза в пункт назначения, это означает, что между сторонами заключен смешанный договор, содержащий элементы как транспортной экспедиции, так и перевозки. К такому договору в соответствующих частях будут применяться правила о договорах, элементы которых содержатся в этом договоре, если иное не вытекает из соглашения сторон или существа смешанного договора (п. 3 ст. 421 ГК РФ, ст.805 ГК РФ, смотрите также постановление Четырнадцатого ААС от 07.06.2011 N 14АП-2945/11). Поэтому в случае, если стоимость услуг перевозки, осуществляемой самим экспедитором **в договоре перевозки выделена отдельно и такую перевозку экспедитор-перевозчик осуществляет только между пунктами в РФ и единый перевозочный документ на международную перевозку **НЕ оформляется**, то соответственно в документах «на пересечение границы РФ» (в коносаменте, СМР и т.п.) экспедитор не назван в качестве перевозчика, то, по нашему мнению, **есть риск**, что такая перевозка (из РФ-в РФ) будет облагаться НДС **по ставке 20%**, но услуги экспедитора по организации всей международной перевозки, в т.ч. этапом которой является его перевозка по территории РФ, должны облагаться по ставке **0%**.**

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

1) Положения **пп.2.1 РАСПРОСТРАНЯЮТСЯ** также и на услуги **ТЭУ** и услуги по предоставлению ж/д составов и контейнеров, оказываемые при организации и осуществлении перевозок **железнодорожным транспортом** от места прибытия товаров на территорию РФ (от портов или пограничных станций, расположенных на территории РФ) до станции назначения товаров, расположенной на территории РФ (**абз.10 пп.2.1 п.1 ст.164 НК РФ с 01.07.2024**);

Письмо Минфина России от 25.06.2024 г. N 03-07-08/59144

Минфин РФ разъясняет, что «в соответствии с абз. пп.2.1 п.1 ст.164 НК РФ в редакции с 01.07.2024 г. в отношении услуг по предоставлению железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров, а также транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых при организации и осуществлении перевозок железнодорожным транспортом от места прибытия товаров на территорию Российской Федерации (от порта или пограничных станций, расположенных на территории Российской Федерации) до станции назначения товаров, расположенной на территории Российской Федерации, применяется ставка НДС в размере 0 процентов. Указанные услуги подлежат налогообложению НДС по ставке в размере 0 % при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных п. 3.1 ст. 165 НК РФ.

Таким образом, порядок применения НДС в отношении вышеуказанных услуг начиная с 1 июля 2024 года не изменился.»

2.1) услуг по международной перевозке товаров.

В целях настоящей статьи под международными перевозками товаров понимаются

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

услуги по предоставлению железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров для осуществления международных перевозок;

транспортно-экспедиционные услуги, оказываемые на основании договора транспортной экспедиции при организации международной перевозки.

Положения настоящего подпункта **не распространяются** на услуги ...по перевозке вывозимого (ввозимого) с территории Российской Федерации (на территорию Российской Федерации) товара, а также на транспортно-экспедиционные ...при организации такой перевозки, если одновременно выполняются следующие условия:

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

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

Положения настоящего подпункта не распространяются на услуги указанных в подпункте 9 настоящего пункта российских перевозчиков на железнодорожном транспорте.

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

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

-ТЭУ и услуги по предоставлению ж/д составов и контейнеров, оказываемые при организации и осуществлении перевозок **железнодорожным транспортом** от места прибытия товаров на **территорию РФ** (от портов или пограничных станций, расположенных на территории РФ) до станции назначения товаров, расположенной на территории РФ (**абз.7 пп.2.1 п.1 ст.164 НК РФ**);

- ТЭУ и услуги по предоставлению ж/д составов и контейнеров, оказываемых для осуществления перевозки или транспортировки **железнодорожным транспортом экспортируемых (реэкспортируемых) товаров**, указанных в п.1 ст.164 НК РФ, при условии, что пункт отправления и пункт назначения находятся на территории РФ (**пп.2.7 п.1 ст.164 НК РФ**);

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

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

Подпункт 2.5 п. 1 ст. 164 НК РФ предусматривает, что налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации работ (услуг), выполняемых (оказываемых) российскими организациями (за исключением организаций трубопроводного транспорта) **в морских, речных портах по перевалке и хранению товаров, перемещаемых через границу РФ**, в товаросопроводительных документах которых указан **пункт отправления и (или) пункт назначения, находящийся за пределами территории РФ** (письма Минфина России от 30.04.2019 N 03-07-08/32523, от 26.01.2018 N 03-07-08/4255).

Понятие перевалки определено в пп. 2.2 п. 1 ст. 164 НК РФ, согласно которому под перевалкой в целях ст. 164 НК РФ понимаются погрузка, выгрузка, слив, налив, маркировка, сортировка, упаковка, перемещение в границах морского, речного порта, технологическое накопление грузов, приведение грузов в транспортабельное состояние, их крепление и сепарация.

НО

Минфин РФ разъясняет, что в отношении иных работ (услуг), не относящихся к работам (услугам), предусмотренным пп.2.5 п. 1 ст. 164 НК РФ, оказываемых российской организацией в морском порту, ставка 0% в соответствии с данной нормой НЕ применяется (Письмо Минфина России от 08.02.2022 N 03-07-08/8308, от 30.04.2019 N 03-07-08/32523).

Услуги по оформлению документов на грузы и по информированию о движении грузов, оказываемые российской организацией на основании договора перевалки, подлежат налогообложению НДС по ставке в размере 20% в соответствии с п.3 ст.164 НК РФ (Письмо Минфина РФ от 20.01.2011 г. N 03-07-08/15).

Письмо Минфина России от 26.04.2011 N 03-07-08/131

Применение нулевой ставки НДС в отношении услуг **по организации выполнения работ (оказания услуг)** в российском порту, связанных с импортными товарами **в рамках договора транспортной экспедиции**, нормой пп. 2.5 п. 1 ст. 164 НК РФ не установлено. Полагаем, что данная позиция относится, в т.ч. к случаям, когда в рамках договора ТЭУ экспедитор организует перевалку и хранение в порту по договорам, заключаемым с операторами морских терминалов.

Аналогичный вывод можно сделать из Постановления Девятого ААС от 27.06.2013 N 09АП-18374/13 (спор шел о вычете НДС, предъявленным по комплексной услуге в порту). Судьи признали неправомерным применение исполнителем услуг ставки НДС 0 процентов, приняв во внимание, что исполнитель не располагал портовыми кранами и механизмами для погрузки и разгрузки товаров, не имел площадей для приемки товара на хранение и т.д. Фактически исполнитель только выполнял функции по подбору третьих лиц, способных выполнить указанные работы, и контролировал выполнение ими указанных работ. Договор был заключен на оказание комплексной услуги в порту.

Согласно п. 3 ст. 9 КТМ РФ деятельность в морских портах осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 08.11.2007 N 261-ФЗ «О морских портах в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее - Закон о морских портах).

Статьей 20 Закона о морских портах предусмотрено, что **услуги по перевалке грузов оказываются операторами морских терминалов на основании соответствующего договора.**

Факт того, что налогоплательщик НЕ являлся оператором морского терминала приводилось в качестве дополнительного доказательства того, что услуги по перевалке и хранению осуществлялись ВНЕ территории порта (Определение Верховного Суда РФ от 08.11.2016 г. N 308-КГ16-14475 по делу N А32-37937/2013), в т.ч. суды исследовали местонахождение организации, заявившей ставку НДС в соответствии с пп.2.5 п.1 ст.164 НК РФ – на территории порта или вне и отсутствие статуса оператора морского терминала , в т.ч. подтверждало данный факт (Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 11.07.2016 г. N Ф08-3996/16 по делу N А32-37937/2013 (08.11.2016 Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ N 308-КГ16-14475).

Услуги по предоставлению ж/д состава и контейнеров

Изменений с 01.07.2024 г. нет.

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

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

Пленум ВАС N 33 о применении ставки 0 % только на российском этапе международной перевозки НЕ применялся, в т.ч. поскольку в отношении таких услуг при ввозе и вывозе товаров есть специальные нормы.

В п. 18 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 говорится о том, что при толковании п.п. 2.1 п.1 ст.164 НК РФ судам необходимо учитывать, что оказание таких услуг несколькими лицами (множественность лиц на стороне исполнителя или привлечение основным исполнителем третьих лиц (субисполнителей)) само по себе не препятствует применению налоговой ставки 0 процентов всеми участвовавшими в оказании услуг лицами. В связи с этим налоговую ставку 0 процентов применяют также перевозчики, оказывающие услуги по международной перевозке товаров на отдельных этапах перевозки (абзацы первый-второй пп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ), лица, привлеченные экспедитором для оказания отдельных транспортно-экспедиционных услуг (абзац пятый пп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ). При этом по смыслу положений данного подпункта его действие распространяется на транспортно-экспедиционные услуги, оказываемые в отношении товаров, являющихся предметом международной перевозки, вне зависимости от того, выступает ли организатором международной перевозки сам экспедитор, либо заказчик транспортно-экспедиционных услуг, либо иное лицо.

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

Письмо Минфина России от 25.06.2024 г. N 03-07-08/59144

Минфин РФ разъясняет, что «в соответствии с абз. пп.2.1 п.1 ст.164 НК РФ в редакции с 01.07.2024 г. в отношении услуг по предоставлению железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров, а также транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых при организации и осуществлении перевозок железнодорожным транспортом от места прибытия товаров на территорию Российской Федерации (от порта или пограничных станций, расположенных на территории Российской Федерации) до станции назначения товаров, расположенной на территории Российской Федерации, применяется ставка НДС в размере 0 процентов. Указанные услуги подлежат налогообложению НДС по ставке в размере 0 % при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных п. 3.1 ст. 165 НК РФ.

Таким образом, порядок применения НДС в отношении вышеуказанных услуг начиная с 1 июля 2024 года не изменился.»

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

В соответствии с п.3.7 ст.165 НК РФ для подтверждения ставки 0% представляют:

- 1) контракт (копия контракта) налогоплательщика на оказание услуг;
- 3) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с **отметками российских таможенных органов, свидетельствующими о помещении товаров под таможенную процедуру экспорта, реэкспорта или таможенного транзита.**

Положения настоящего подпункта применяются с учетом особенностей, предусмотренных пп. 3 п. 3.5 ст.164 НК РФ.

Перевозчики на железнодорожном транспорте пп.2.1 п.1 ст.164 НК РФ НЕ применяют! (см. пп.2.1)

По ставке 0% облагается реализация услуг и работ, выполняемых российскими **перевозчиками на железнодорожном транспорте** (пп.9 п.1 ст.164 НК РФ):

-услуг по перевозке или транспортировке **экспортируемых (реэкспортируемых)** товаров, указанных в пп. 1 п.1 ст.164 НК РФ;

-работ (услуг), связанных с указанной в абзаце втором настоящего подпункта перевозкой или транспортировкой, стоимость которых указана в перевозочных документах на перевозку **экспортируемых (реэкспортируемых) товаров**.

Положения настоящего подпункта применяются при условии, что указанные в настоящем подпункте работы (услуги) выполняются (оказываются) в отношении товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, реэкспорта.

К сведению! Ставка 0 % у российских экспедиторов и перевозчиков (не являющихся перевозчиками на ж/д транспорте) при ТРАНЗИТНЫХ перевозках через РФ:

1) пп. 2.1 п.1 ст.164 НК РФ - услуги по международной перевозке товаров при ТРАНЗИТЕ НЕ применяется

В целях настоящей статьи под международными перевозками товаров понимаются перевозки товаров морскими, речными судами, судами смешанного (река - море) плавания, воздушными судами, железнодорожным транспортом и автотранспортными средствами, при которых пункт отправления ИЛИ пункт назначения товаров расположен за пределами территории Российской Федерации.

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

2) пп.3 п.1 ст.164 НК РФ – транзитная перевозка через РФ в таможенной процедуре таможенного транзита

При перевозке товаров с территории иностранного государства (НЕ ЕАЭС) на территорию другого иностранного государства (НЕ ЕАЭС) или на территорию ЕАЭС, а также при оказании ТЭУ по организации таких перевозок, в случае, если перевозка осуществляется транзитом через территорию РФ и товар помещается под таможенную процедуру таможенного транзита.

3) пп.3.1 п.1 ст.164 НК РФ при организации и предоставлении ж/д состава при транзитной перевозке товаров через территорию РФ возможно применение нулевой ставки НДС, если осуществляется транзитная **ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНАЯ перевозка**, независимо от таможенной процедуры под которую помещены товары.

В соответствии с пп. 3.1 п.1 ст. 164 НК РФ (**ж/д перевозка**) нулевая ставка НДС применяется в отношении оказываемых российским налогоплательщиком следующих услуг:

-услуг по предоставлению железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров для осуществления услуг по перевозке или транспортировке железнодорожным транспортом товаров, перемещаемых через территорию РФ с территории иностранного государства, не являющегося членом ЕАЭС, в том числе через территорию государства - члена ЕАЭС, или с территории государства - члена ЕАЭС на территорию другого иностранного государства, в том числе являющегося членом ЕАЭС;

-транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых на основе договора транспортной экспедиции при организации услуг по перевозке или транспортировке **железнодорожным транспортом товаров**, порожнего железнодорожного подвижного состава или контейнеров, перемещаемых через территорию Российской Федерации с территории иностранного государства, не являющегося членом ЕАЭС, в том числе через территорию государства - члена ЕАЭС, или с территории государства - члена ЕАЭС на территорию другого иностранного государства, в том числе являющегося членом ЕАЭС.

Положения данной нормы не распространяются на услуги, оказываемые российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте.

При реализации услуг в пп.3.1 п.1 ст.164 НК РФ для подтверждения нулевой ставки НДС в налоговый орган представляют (п.4.1 ст.165 НК РФ):

- контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным или российским лицом на оказание указанных услуг;
- копии перевозочных документов, оформленных при перевозках с участием железнодорожного транспорта, **с указанием наименований или кодов станций отправления, наименований или кодов входных и выходных российских пограничных и (или) припортовых железнодорожных станций, наименований или кодов станций назначения.**

При реализации работ (услуг), предусмотренных пп.3 п.1 ст.164 НК РФ (**таможенный транзит**), для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов (или особенностей налогообложения) и налоговых вычетов в налоговые органы, если иное не предусмотрено п.5 ст.165 НК РФ (для ж/д перевозчиков), представляются следующие документы (п.4 ст.165 НК РФ):

- 1) контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным или российским лицом на выполнение указанных работ (оказание указанных услуг);
- 2) таможенная декларация (ее копия) **с отметками российских таможенных органов места прибытия и места убытия товара**, через которые товар был ввезен **на территорию Российской Федерации** и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, и вывезен за пределы территории Российской Федерации и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией, с учетом особенностей, предусмотренных пп. 3 п.1 ст.165 НК РФ.
- 3) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих **ввоз товаров на территорию Российской Федерации** и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, и вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией, в соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 164 НК РФ. Положения настоящего подпункта применяются с учетом особенностей, предусмотренных пп. 3 п. 3.1 ст.165 НК РФ.

В соответствии с пп. 3 п. 3.1 ст.165 НК РФ на транспортных документах (кроме вывоза морскими и речными судами и воздушным транспортом), подтверждающих ввоз и вывоз товаров с территории РФ **должна быть отметка таможенных органов места ввоза и места вывоза**

А в случае вывоза товаров с территории Российской Федерации на территорию государства - члена Таможенного союза или ввоза товаров на территорию Российской Федерации с территории государства - члена **Таможенного союза** морскими, речными судами, судами смешанного (река - море) плавания, воздушными судами, железнодорожным транспортом и автотранспортными средствами в налоговые органы представляются копии **транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с указанием места разгрузки или места погрузки (станции назначения или станции отправления), находящегося на территории другого государства - члена Таможенного союза.**

Но таможенная декларация с отметками российской таможни должна быть! (если нет- ставка 20%)

Информация Федеральной налоговой службы от 28 марта 2024 г.

Налогоплательщики - **перевозчики** и другие лица, оказывающие связанные с экспортом услуги (работы), по-прежнему вправе представить **либо бумажные документы, либо реестры**, предусмотренные абзацами вторым - девятым п. 15 ст. 165 НК РФ (реестры по услугам), в электронном виде **+ сведения из контрактов**.

С 1 июля перевозчики и другие лица, оказывающие связанные с экспортом услуги, работы, для подтверждения ст.0% должны представлять **Реестры** (предусмотренные пунктом 15 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации (за исключением абзаца десятого) **по формату, утв. Приказом ФНС России от 14.03.2024 г. N ЕД-7-15/202@** либо бумажные документы.

До 1 июля -...налогоплательщики могли предоставлять реестры по «старым» форматам в соответствии с приказом ФНС России от 23.10.2020 N ЕД-7-15/772@ (Информация ФНС от 19 марта 2024 г.). «ФНС представила рекомендуемые форматы реестров по ставке НДС 0%»

Налоговая реформа-2025: что ждет бизнес

Федеральный закон от 12.07.2024 года № 176-ФЗ

О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и отдельные законодательные акты РФ

Для реализации отдельных положений основных направлений налоговой политики в Госдуме на рассмотрении находится законопроект, который также внесет немало изменений в НК РФ (*Законопроект № 577665-8*).



Увеличатся ставки по налогу на прибыль организаций с 2025 года

- 1.** Ставка налога на прибыль повысится с **20 %** до **25%**. Изменения коснулись ставки налога, зачисляемой в федеральный бюджет (повышена с 3 % до 8 %). Ставка налога, зачисляемого в региональный бюджет осталась прежней до 2030 года (17%).
- 2.** Для **IT-компаний** – нулевая ставка в федеральный б-т заменяется на ставку **5%** на **2025-2030** годы (в региональный бюджет -0%). Ранее (в 2022-2024) - ставка 0%.
- 3.** Для **российских организаций, включенных в реестр малых технологических компаний** (в соответствии с Федеральным законом от 01.08.2023 года № 478-ФЗ "О развитии технологических компаний в РФ»), законами субъектов РФ в **2025 - 2030** годах может устанавливаться пониженная налоговая ставка по налогу на прибыль, подлежащему зачислению в бюджеты субъектов РФ.

Налог на прибыль организаций – упростили применение повышающих коэф. При формировании стоимости ОС и НМА

Статья 257. Порядок определения стоимости амортизируемого имущества

П.1 ст.257 НК РФ

При формировании первоначальной стоимости основного средства, включенного в **единый реестр российской радиоэлектронной продукции, относящегося к сфере искусственного интеллекта, либо** включенного в единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных, либо включенного в перечень российского высокотехнологичного оборудования, утверждаемый Правительством Российской Федерации, налогоплательщик вправе учитывать указанные расходы с применением коэффициента **2 (в настоящее время 1,5)**.

4. Отнесение основного средства, включенного в единый реестр российской радиоэлектронной продукции, к сфере искусственного интеллекта осуществляется на основании предусмотренного **данным реестром** специального признака, указывающего, что такие основные средства относятся к сфере искусственного интеллекта.

П.3 ст.257 НК РФ

При формировании первоначальной стоимости нематериальных активов в виде исключительных прав на программы для ЭВМ и базы данных, включенные **в единый реестр российских программ** для электронных вычислительных машин и баз данных, налогоплательщик вправе учитывать указанные расходы с применением коэффициента **2 (в настоящее время 1,5)**.

Т.е. для применения коэффициента 2 к при формировании стоимости ОС отнесение к искусственному интеллекту необходимо только для ОС, включенного в единый реестр российской радиоэлектронной продукции. А для ОС и НМА, включенные в Российский реестр ЭВМ (это в т.ч. программно-аппаратные комплексы) – не нужно.

Налог на прибыль организаций

Ст.264 НК РФ

26) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных, **программно-аппаратных комплексов** по договорам с правообладателем (по лицензионным и сублицензионным соглашениям), **а также расходы на адаптацию и модификацию этих программ для ЭВМ, баз данных.** К указанным расходам также относятся расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее суммы стоимости амортизируемого имущества, определенной п.1 ст.265 настоящего Кодекса. Указанные расходы, связанные с приобретением права на использование по договорам с правообладателем (по лицензионным и сублицензионным соглашениям) программ для ЭВМ и баз данных, включенных в единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных, могут учитываться в размере фактических затрат с применением коэффициента **2;**

Сейчас расходы на приобретение прав на ПО учитываются с коэффициентом 1,5 и только, если ПО относится к сфере искусственного интеллекта

+

Увеличат повышающие коэффициенты по расходам на НИОКР, по расходам на программы для ЭВМ, относящиеся к сфере искусственного интеллекта (с 1,5 до 2).

НДФЛ

«Пятиступенчатая» прогрессивная шкала ставок НДФЛ (от 13% до 22%) с годовым доходом (п.1 ст.224 НК РФ) :

1 ступень: ниже 2,4 млн руб. - **13%**;

2 ступень: от 2,4 млн до 5 млн руб. в год - **15%**;

3 ступень: от 5 млн до 20 млн руб. в год - **18%**;

4 ступень: от 20 млн до 50 млн. - **20%**;

5 ступень: свыше 50 млн руб. - **22%**.

П.2.1. ст.210 НК РФ

2.1. Совокупность налоговых баз, в отношении которой применяется налоговая ставка, предусмотренная п.1 ст.224 НК РФ настоящего Кодекса, включает в себя следующие налоговые базы, каждая из которых определяется в отношении доходов физических лиц - налоговых резидентов Российской Федерации отдельно:

- 2) налоговая база по доходам в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей;
- б) налоговая база по доходам, полученным участниками инвестиционного товарищества;
- 8) налоговая база по доходам в виде сумм прибыли КИК (в том числе фиксированной прибыли КИК);
- 9) налоговая база **по иным доходам**, в отношении которых применяется налоговая ставка, предусмотренная п.1 ст.224 настоящего Кодекса (далее в настоящей главе - **основная налоговая база**).

НДФЛ 13 % и 15%

Для отдельных доходов резидентов остаются ставки – 13 и 15 % (**п.1.1 ст.224 НК РФ**):

13 % - если доход до 2,4 млн руб. (включительно)

15 % - если доход свыше 2,4 млн руб.

Т.е. максимальная ставка НДФЛ 15%.

П.6 ст. 210 НК РФ

Налоговые базы, в отношении которых применяется налоговая ставка, предусмотренная **пунктом 1.1 статьи 224** настоящего Кодекса, включают в себя следующие налоговые базы, каждая из которых определяется в отношении доходов физических лиц - налоговых резидентов Российской Федерации **отдельно**:

- 1) налоговая база по доходам от продажи имущества (за исключением ценных бумаг) и (или) доли (долей) в нем, по доходам в виде стоимости имущества (за исключением ценных бумаг), полученного в порядке дарения;
 - 2) налоговая база по доходам, полученным физическими лицами в виде страховых выплат по договорам страхования и выплат по пенсионному обеспечению;
 - 3) **налоговая база по доходам от долевого участия, в том числе в виде дивидендов**;
 - 4) налоговая база по доходам по операциям с цифровыми финансовыми активами и (или) цифровыми правами, включающими одновременно цифровые финансовые активы и утилитарные цифровые права, за исключением выплат, указанных в подпункте 5 настоящего пункта;
 - 5) налоговая база по доходам по операциям с цифровыми финансовыми активами в виде выплат, не связанных с выкупом цифровых финансовых активов, в случае, если решением о выпуске таких цифровых финансовых активов предусмотрена выплата дохода в сумме, равной сумме дивидендов, полученных лицом, выпустившим такие цифровые финансовые активы;
 - 6) налоговая база по доходам **по операциям с ценными бумагами** и по операциям с производными финансовыми инструментами, если иное не установлено настоящим пунктом;
 - 7) налоговая **база по доходам от реализации долей участия в уставном капитале российских организаций**, если иное не установлено настоящим пунктом;
 - 8) налоговая база по доходам от реализации долей участия в уставном капитале российских организаций, акций, облигаций и инвестиционных паев, указанных в пунктах 17.2 и 17.2-1 статьи 217 настоящего Кодекса;
 - 9) налоговая база по доходам по операциям РЕПО, объектом которых являются ценные бумаги;
 - 10) налоговая база по доходам по операциям займа ценными бумагами;
 - 11) налоговая база по доходам по операциям с ценными бумагами и по операциям с производными финансовыми инструментами, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете, открытом в соответствии с Федеральным законом "О рынке ценных бумаг";
 - 12) налоговая база по доходам в виде процентов по вкладам (остаткам на счетах) в банках, находящихся на территории Российской Федерации.
- Предусмотренные настоящим пунктом налоговые базы определяются как денежное выражение соответствующих доходов, подлежащих налогообложению, с учетом особенностей, установленных статьями 213, 213.1, 214, 214.1, 214.2, 214.3, 214.4, 214.6, 214.9, 214.10, 214.11 настоящего Кодекса, а также настоящим пунктом.

НДФЛ при продаже нерезидентами акций и долей

Сейчас все налогоплательщики-физлица освобождены от НДФЛ в отношении дохода, получаемого от реализации (погашения) долей участия в уставном капитале российских организаций, а также акций российских организаций и при некоторых условиях - иностранных, **если владели этими активами более 5 лет** (п. 17.2 ст. 217 НК РФ).

С 2025 года НЕ будет освобождения от НДФЛ для доходов нерезидентов:

- от реализации (погашения) долей в уставном капитале российских организаций и акций, указанных в п. 2 ст. 284.2 НК РФ, при условии, что на дату реализации таких акций они непрерывно принадлежали налогоплательщику более 5 лет (п. 17.2 ст. 217 НК РФ);

- от реализации (погашения) некоторых акций, облигаций российских организаций, инвестиционных паев, при условии, что на дату их реализации они непрерывно принадлежали налогоплательщику более одного года (п. 17.2-1 ст. 217 НК РФ).

Освобождения для нерезидентов не будет даже при «долгом» владении акциями, облигациями.

Для резидентов вводится необлагаемый лимит (50 млн) для освобождения от НДФЛ доходов от продажи бизнеса, которым владели не менее 5 лет

Доходы от реализации долей (ценных бумаг), которые принадлежат **физлицу-резиденту не менее 5 лет**, а также от продажи (погашения) некоторых акций, облигаций российских организаций, инвестиционных паев, принадлежащих **резиденту более года**, - **будут освобождаться от НДФЛ в пределах 50 млн руб.** (п.п. 17.2, 17.2-1 НК РФ).

Например, если доход налогового резидента от продажи долей или акций (при сроке владения от 5 лет) составил менее 50 млн – налог платить будет не надо. С превышения – придется заплатить. То же самое по акциям, облигациям, инвестициям высокотехнологического сектора, которыми налогоплательщик владел более 1 года.

Корректировки в ст. 217 НК РФ

УСН- «лимиты»

Новые лимиты по УСН:

- максимум доходов за 9 месяцев (для перехода на УСН с 1 января следующего года) - **337,5 млн руб. (сейчас 112,5 млн руб., п. 2 ст. 346.12 НК РФ).**;
- средняя численность работников - **130 человек (сейчас 100 человек, подп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ)**;
- остаточная стоимость ОС по данным бухучета - **200 млн руб. (сейчас 150 млн руб., п. 3 ст. 346.12 НК РФ)**;
- предельный лимит годового дохода - **450 млн руб. (сейчас 200 млн руб., п. 4.1 ст. 346.13 НК РФ).**

Все указанные величины, кроме численности, подлежат годовой индексации.

Коэффициент-дефлятор будет применяться к доходам того года, на который он установлен. *Например, при переходе на УСН с 2026 года доход за 9 месяцев 2025 года нужно будет умножить на коэффициент-дефлятор 2025 года. Сейчас используется коэффициент-дефлятор установленный на год, с которого планируется перейти на УСН.*

Отменяется «переходный режим УСН», действовавший с 2021 года, вместе с повышенными ставками налога 8% и 20% (п. 1.1 и п. 2.1 ст. 346.20 НК РФ), т.е. будет **возврат к базовым ставкам 6% и 15%**, которые действовали до 2021 года и никак не зависели от величины полученного налогоплательщиком дохода.

УСН и НДС

Налогоплательщики на УСН, признаются плательщиками НДС

Сейчас ст. 346.11 НК РФ - организации применяющие УСН, **НЕ признаются налогоплательщиками НДС.**

Закон данное «правило» упраздняет!

Но если за предшествующий налоговый период сумма доходов не превысила 60 млн руб. либо они переходят на УСН в том же году, когда будут применять освобождение («новички»), налогоплательщики автоматически освобождаются от обязанностей налогоплательщика НДС на основании ст.145 НК РФ (абз.3 п.1 ст.145 НК РФ).

Если в течение календарного года лимит в 60 млн руб. превышен - право на освобождение от НДС утрачивается с 1 числа месяца, следующего за месяцем, в котором имело место такое превышение (абз.3 п.5 ст.145 НК РФ).

УСН и НДС: право выбора ставки НДС

Налогоплательщикам УСН (с доходом более 60 млн руб.) дается **право выбора ставки НДС:**

1. Применение **общего порядка исчисления и уплаты НДС** (ставки 20% (10%) с правом применения вычетов по НДС (*ст. 171,172 НК РФ*);

2. Применение **пониженных «упрощенных» ставок по НДС на основании п.8 ст.164 НК РФ:**

-в размере **5%** (доходы до 250 млн руб.)

-в размере **7%** (доходы до 450 млн руб.).

БЕЗ права на налоговые вычеты по НДС, входящий НДС будет включаться в состав расходов (если УСН с объектом "доходы минус расходы").

Величины размера доходов (250 млн руб. и 450 млн руб.) будут индексировать на коэффициент-дефлятор, установленный на следующий календарный год.

При превышении 250 млн руб. ставка 7% применяется, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем превышения (пп.1 п.8 ст.164 НК РФ)

При превышении 450 млн руб. право на применение 7% утрачивается с 1-го числа месяца, в котором это произошло и применяется ставка 20% (10%).

П.8 ст.164 НК РФ

8. При реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, вправе производить налогообложение соответствующих операций по одной из налоговых ставок:

1) 5 процентов - если:

- Доход за предшествующий календарный год не превысил в совокупности **250 миллионов рублей**, и такие организация или индивидуальный предприниматель **не имеет оснований для освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС.**

-В течение налогового периода по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, организация или индивидуальный предприниматель **начинает исполнять обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога (т.е. доход превысил 60 млн руб.).**

2) 7 процентов если:

доход за предшествующий календарный год **не превысил в совокупности 450 миллионов рублей**, и такие организация или индивидуальный предприниматель **не имеет оснований для освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС и нет права на 5%**

При превышении 250 млн руб. ставка 7% применяется, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем превышения (пп.1 п.8 ст.164 НК РФ)

При превышении 450 млн руб. право на применение 7% утрачивается с 1-го числа месяца, в котором это произошло и применяется ставка 20% (10%).

УСН и НДС

П.9 ст.164 НК РФ

Организация или индивидуальный предприниматель **обязаны применять налоговую ставку, предусмотренную подпунктом 1 или 2 пункта 8 настоящей статьи, в течение не менее 12 последовательных налоговых периодов начиная с первого налогового периода, за который представлена налоговая декларация,** в которой отражены операции, подлежащие налогообложению по указанной налоговой ставке, если иное не предусмотрено абзацем пятым подпункта 1 или абзацем пятым подпункта 2 пункта 8 настоящей статьи.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие налоговые ставки, установленные пунктом 8 настоящей статьи, **не применяют налоговые ставки, установленные пунктом 1** (за исключением случаев налогообложения по данной ставке операций, указанных в подпунктах 1 - 1.2, 2.1 - 3.1, 7 и 11 пункта 1), **пунктами 2 и 3 настоящей статьи.**

Налоговые ставки, установленные пунктом 8 настоящей статьи, не применяются при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также при осуществлении операций, указанных в пунктах 1, 3 - 6 статьи 161 настоящего Кодекса.

Т.е. ставки 5% или 7% применяются БЕЗ заявления.

Ставка 0% применяется только при ВЭД (экспорт, международные перевозки и др.).

Нельзя выставить с/ф со ставкой 20%, если налогоплательщик применяет ст.5% или 7%

Последствия для клиентов УСН: стоимость товаров (работ, услуг) может увеличиться на НДС

Постановление девятого ААС от 13.06.2023 года по делу № А40-236292/22 (оставлено в силе)
Определение СК по экономическим спорам ВС РФ от 04.04.2024 г. № 305-ЭС23-26201 по делу № А40-236292/2022) (о взыскании НДС с лицензиата НДС по «нероссийскому» ПО дополнительно к цене договора после 01.01.2021 г.)

....если совершаемые между участниками оборота операции становятся облагаемыми вследствие изменения законодательства, то по общему правилу цена, по которой оплачивается исполнение договора, не включавшая в себя НДС, должна быть увеличена на сумму налога в силу закона (п. 1 ст. 424 ГК РФ, п. 1 ст. 168 НК РФ), за исключением случаев, когда иные гражданско-правовые последствия изменения условий налогообложения будут предусмотрены нормативными правовыми актами или иное соглашение о размере цены, включающей в себя налог, не будет достигнуто между сторонами.

.. если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму налога и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора, судам надлежит исходить из того, что предъявляемая покупателю продавцом сумма налога выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (пункт 17 постановления Пленума N 33).

Названный подход предполагает, что риск неправильного понимания налогового законодательства при определении окончательного размера цены по общему правилу приходится на обязанное по налоговому законодательству лицо - налогоплательщика (исполнителя), и не может с безусловностью перелagаться на другую сторону договора.

Поэтому по общему правилу возможность увеличения цены сделки и дополнительного взыскания сумм НДС с покупателя в случае неправильного учета налога продавцом при формировании окончательного размера цены договора допускается только в случаях, когда такая возможность согласована обеими сторонами договора, либо предусмотрена нормативными правовыми актами (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 20.12.2018 N 306-КГ18-13128, от 23.11.2017 N 308-ЭС17-9467).

УСН и НДС

Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 мая 2014 г. N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость».

17. По смыслу положений пунктов 1 и 4 статьи 168 НК РФ сумма налога, предъявляемая покупателю при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, должна быть учтена при определении окончательного размера указанной в договоре цены и выделена в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой. При этом бремя обеспечения выполнения этих требований лежит на продавце как налогоплательщике, обязанном учесть такую операцию по реализации при формировании налоговой базы и исчислении подлежащего уплате в бюджет налога по итогам соответствующего налогового периода.

В связи с этим, если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму налога и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора, судам надлежит исходить из того, что предъявляемая покупателю продавцом сумма налога выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (пункт 4 статьи 164 Кодекса).

Дробление бизнеса-амнистия

В НК РФ вводятся понятия «дробление бизнеса» и «добровольный отказ от дробления бизнеса»

Дробление бизнеса - разделение **единой предпринимательской деятельности** между несколькими формально лицами, в отношении которых осуществляется контроль одними и теми же лицами, направленное исключительно или преимущественно на занижение сумм налогов путем применения специальных налоговых режимов». **Определение дополнено ссылкой на положения ст. 54.1 НК РФ.** *Видимо будет использоваться единый стандарт доказывания и применению выработанных судебных подходов по спорам «дробления». Оценочность критериев не устранена.*

Добровольный отказ от дробления бизнеса - исчисление и уплата налогов лицами, применяющими дробление бизнеса, в размере, определенном в результате консолидации доходов и (или) других показателей, соблюдение которых является условием для применения специальных режимов налогообложения, всей группы лиц.

Амнистия возможна, если одновременно выполняются 2 условия:

1. Дробление бизнеса было в 2022-2024 годах и это выявлено при налоговой проверке.

2. В 2025-2026 годах налогоплательщик добровольно отказался от дробления. При частичном отказе - будет частичное освобождение.

Чтобы амнистия состоялась, решение по проверке за 2022-2024 годы должно вступить в силу после того, как начнет действовать норма об амнистии. Тогда решение приостановят в той части, которая касается дробления бизнеса. Обжаловать такое решение можно, срок обжалования не прерывается.

Инспекторы отдельно отметят нарушения и рассчитают доначисления по дроблению.

Амнистия не распространяется на решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налоговых правонарушений, вынесенные по результатам налоговых проверок и вступившие в силу до

12.07.2024 года.

Дробление бизнеса-амнистия

Возможны «разные сценарии»:

- 1. Проведена выездная проверка за 2025-2026 - дробление не выявили.** Доначисленные суммы по приостановленному решению в части дробления «прощаются» со дня вступления в силу решения по проверке за 2025-2026 годы.
- 2. Проверка 2025-2026 выявила дробление.** Компания заплатит доначисления за 5 лет (за 2022-2024 и за 2025-2026). Риск уголовной ответственности за неуплату налогов (ст. 199 УК РФ)!
- 3. Проверку за 2025-2026 не проводили.** Налоговая амнистия применяется с 01.01.2030.
- 4. Проверку 2025-2026 годов не проводили, дробление выявили, но налогоплательщик отказался от дробления только после вынесения решения.** Можно претендовать на списание доначислений за дробление за 2022-2023 годы, если отказались от дробления за 2024 год до вступления в силу решения. Надо до вступления в силу решения «уточненки» за 2024 год (без дробления).
- 5. Есть решение по проверке за 2022-2024 годы с доначислениями за дробление, а компания реорганизовалась, ликвидировалась, обанкротилась.** Амнистия возможна. Если выездная проверка за 2025-2026 выявит, что компания фактически продолжает применять дробление в составе иной группы –эта группа заплатит доначисления ликвидированной компании за 2022-2024 годы.

!!!! Письмо ФНС от 16.07.2024 года № БВ-4-7/8051@

ФНС подготовлен и доведен до инспекций обзор позиций судов по спорам о «дроблении бизнеса».

Туристический налог

НК РФ дополнен новой главой — 33.1 «Туристический налог», которая начнет действовать с 2025 года.

Туристический налог- это местный налог, который вводится нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, федеральной территории «Сириус», законами Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя. «Местные» власти определяют налоговую ставку налога, налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Плательщиками туристического налога являются юридические и физлица, которые оказывают услуги по предоставлению мест для временного проживания физлиц в средствах размещения (гостиницы, хостелы и пр.).

Налоговые ставки будут устанавливаться на местном уровне в размерах, **не превышающих в 2025 году 1%**, в 2026 году - 2%, в 2027 году - 3%, в 2028 году - 4%, начиная с 2029 года - 5% от налоговой базы (стоимости услуг), но не менее 100 руб. за сутки проживания. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок с учетом сезонности и (или) категории средства размещения.

Важные разъяснения Минфина и ФНС

**Иностраннй банк вернул платеж
контрагенту: что с НДС у налогового
агента?**

Письмо ФНС от 05.06.2024 г. N ЗГ-2-3/8469

...Общество за оказанные ему иностранной организацией услуги производит их оплату посредством перевода денежных средств на банковский счет такой иностранной организации. Денежные средства были списаны с банковского счета Общества в счет оплаты таких услуг, но фактически иностранному продавцу не поступили.

...
Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика- иностранного лица и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДС. В связи с этим исчисление суммы НДС производится указанными налоговыми агентами **при оплате услуг.**

Поскольку для целей применения статьи 161 Кодекса обязанность по исчислению налога не поставлена в зависимость от факта получения оплаты на расчетный счет иностранной организации, обязанность по исчислению налога возникает при перечислении оплаты за приобретенные услуги в налоговом периоде, в котором была произведена оплата (то есть в 4 квартале 2023).

При этом уплата налога производится по итогам налогового периода исходя из фактического оказания услуг за истекший налоговый период равными долями не позднее 28-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 1 статьи 174 Кодекса).

В отношении применения вычетов отмечаем, что на основании п. 3 ст. 171 НК РФ суммы налога, исчисленные в соответствии со ст. 161 НК РФ покупателями-налоговыми агентами, указанными в том числе в п. 2 ст. 161 НК РФ, подлежат вычетам при условии, что такие налоговые агенты исполняют обязанности налогоплательщика НДС, а услуги были приобретены ими для целей, указанных в п. 2 ст.171 НК РФ. Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ, такие вычеты производятся на основании документов, подтверждающих исчисление сумм налога налоговыми агентами, после принятия на учет приобретенных услуг.

Согласно ст. 316 ГК РФ если место исполнения денежного обязательства не определено законом, иными правовыми актами или договором, не явствуется из обычаев либо существа обязательства, по денежному обязательству об уплате безналичных денежных средств исполнение должно быть произведено **в месте нахождения банка (его филиала, подразделения), обслуживающего кредитора**, если иное не предусмотрено законом.

При этом моментом исполнения денежного обязательства является зачисление денежных средств на **корреспондентский** счет банка, обслуживающего кредитора. В случае, когда должника и кредитора обслуживает один и тот же банк, моментом исполнения такого обязательства является зачисление банком денежных средств непосредственно на счет кредитора (п. 26 постановления Пленума ВС РФ от 22.11.2016 N 54).

Таким образом, обязательство должника считается надлежаще исполненным не с момента списания средств в оплату товара с его расчетного счета и НЕ в момент зачисления денег на расчетный счет поставщика, а в момент зачисления денег на **КОРРЕСПОНДЕНТСКИЙ СЧЕТ БАНКА**, в котором у поставщика открыт счет (если иное не предусмотрено договором).

Аналогичное положение содержится и в Принципах международных коммерческих договоров (Принципы УНИДРУА), которыми руководствуется, к примеру, ТПП РФ при решении международных споров. Так, в соответствии с п. 2 ст. 6.1.8 Принципов УНИДРУА при платеже путем денежного перевода обязательство должника считается выполненным, когда состоялся перевод в **финансовое учреждение** кредитора.

Что делать дальше, если платеж будет повторен? Можно применить разъяснения Минфина по НДФЛ в отношении налоговых агентов по НДС.

Финансовое ведомство разъяснило, что в случае если суммы перечисленных акционерам денежных средств в счет выплаты дивидендов возвращаются обществу вследствие неполучения их акционерами в связи с некорректными реквизитами, **при повторном перечислении этих же денежных средств акционерам удержание налога, по мнению Минфина, не производится, если налог был в установленном порядке исчислен, удержан и уплачен в бюджет при первоначальном перечислении акционерам дохода** (письма Минфина России от 08.07.2019 N 03-04-06/50332, от 28.01.2019 N 03-04-06/4638).

Также Минфин РФ разъяснял, что **при повторном перечислении дивидендов пересчет НДФЛ по новым ставкам, действующим на момент повторной выплаты, не производится** (Письмо Минфина России от 22.06.2015 г. N 03-04-06/36009). Финансовое ведомство разъясняло, что налоговый агент должен удерживать суммы исчисленного налога на доходы физических лиц и представлять в налоговый орган в установленном порядке сведения о доходах по форме 2-НДФЛ со всех сумм перечисленных дивидендов физлицам. При этом **факт получения или неполучения налогоплательщиком - акционером наличных денежных средств в банке значения не имеет**. При повторном перечислении (выплаты) дивидендов, с которых ранее был удержан налог, направление в налоговый орган новых сведений по форме 2-НДФЛ не требуется.

Восстановление НДС покупателем с суммы перечисленного аванса

ФНС изменила позицию по восстановлению «авансового» НДС покупателем !!!!

Письмо ФНС от 23.05.2024 № СД-4-3/5790@

...нормами Кодекса не установлена зависимость налогового периода, в котором у покупателя возникает обязанность восстановить суммы НДС, принятые к вычету в отношении оплаты, частичной оплаты, перечисленной в счет предстоящих поставок товаров, с налоговым периодом, в котором продавцом произведена отгрузка соответствующих товаров и в котором у продавца возникает право на вычет сумм НДС, исчисленного им с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок этих товаров.

Указанная позиция согласована с Минфином России.

Восстановление НДС по авансу покупателем

Восстановление сумм налога производится покупателем **в том налоговом периоде, в котором суммы налога по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам подлежат вычету** в порядке, установленном настоящим Кодексом, или в том налоговом периоде, в котором произошло изменение условий либо расторжение соответствующего договора и возврат соответствующих сумм оплаты, частичной оплаты, полученных налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав (**пп.3 п.3 ст.170 НК РФ**)

Покупатель обязан восстановить «авансовый» НДС в периоде отгрузки товаров, даже если не получил счет-фактуру от продавца

Определение КС РФ от 08.11.2018 N 2796-О

КС РФ указал, что обязанность налогоплательщика восстановить суммы НДС возникает именно в том налоговом периоде, в котором состоялась предоплаченная им поставка товаров (выполнены работы, оказаны услуги), а поставщик (подрядчик, исполнитель) принял к вычету этот налог с соответствующих авансовых платежей. При этом не имеет значения, в каком периоде покупатель получил счет-фактуру от поставщика. Тем более, что в случае, когда покупатель получил счет-фактуру «с опозданием», но до окончания срока представления декларации по НДС за прошедший квартал вычет НДС может быть произведен в прошедшем квартале, когда товары были приняты к учету (п.1.1 ст.172 НК РФ).

Письмо Минфина России от 17 ноября 2020 г. N 03-07-11/99951

...Также при применении налогоплательщиками указанной нормы подпункта 3 пункта 3 статьи 170 Кодекса следует руководствоваться в том числе **Определением КС РФ от 8 ноября 2018 г. N 2796-О** по жалобе на нарушение конституционных прав и свобод положениями подпункта 3 пункта 3 статьи 170 Кодекса, которые по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, **не позволяют отнести восстановление сумм налога на добавленную стоимость, исчисленного с авансовых платежей, на налоговый период, в котором у налогоплательщика-покупателя возникла возможность документального подтверждения права на получение налогового вычета**, а именно поступили от продавца необходимые первичные документы, в том числе счета-фактуры.

Конституционный Суд Российской Федерации, отказывая обществу в принятии жалобы к рассмотрению, указал следующее.

В силу непосредственного указания пункта 6 статьи 172 Кодекса вычеты сумм налога на добавленную стоимость, исчисленных налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), производятся с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг). **При этом не предполагается возможность изменения срока восстановления сумм налога на добавленную стоимость, принятого к вычету в отношении авансовых платежей, с переходом на налоговый период, следующий за налоговым периодом, в котором соответствующие гражданско-правовые обязательства были фактически исполнены.**

«Досрочный вычет»

При получении счета-фактуры покупателем от продавца товаров (работ, услуг), имущественных прав **после завершения налогового периода, в котором эти товары (работы, услуги), имущественные права приняты на учет, но до установленного статьей 174 настоящего Кодекса срока представления налоговой декларации** за указанный налоговый период покупатель вправе принять к вычету сумму налога в отношении таких товаров (работ, услуг), имущественных прав **с того налогового периода, в котором указанные товары (работы, услуги), имущественные права были приняты на учет, с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей (п.1.1 ст.172 НК РФ).**

«Поздний» с/ф в книге покупок

Письма Минфина России : от 17.08.2020 № 03-03-06/1/72012, от 14.02.2019 N 03-07-11/9305, от 08.02.2019 N 03-07-11/7566

Вычет НДС по товарам, принятым на учет в сентябре, по счету-фактуре, выставленному 5 октября и полученному до 25 октября, в налоговом периоде, в котором товары приняты на учет, не противоречит налоговому законодательству.

Если право собственности переходит на складе покупателя?

Право на вычет НДС по приобретенным товарам возникает при наличии правильно заполненного счета-фактуры и **после принятия на учет указанных товаров** при наличии соответствующих первичных документов (п.2 ст.171 и п.1 ст.172 НК РФ).

При этом обязанность покупателя восстанавливать налог на добавленную стоимость подлежит исполнению в том налоговом периоде, **в котором продавец отгрузил покупателю товары (работы, услуги) и у последнего возникло право на налоговый вычет** в размере, указанном продавцом в счете-фактуре при такой отгрузке (п.3 **Определения Конституционного Суда РФ от 8 ноября 2018 г. N 2796-О**).

Письмо Минфина России от 12 января 2024 г. N 03-07-11/1368

Учитывая изложенное, в ситуации, когда продавец произвел **отгрузку** товаров (выполнение работ, оказание услуг) **в одном налоговом** периоде, **а покупатель принял их на учет в другом налоговом** периоде, обязанность покупателя по восстановлению сумм налога на добавленную стоимость, принятых им к вычету по оплате, частичной оплате, перечисленной в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), **возникает в том налоговом** периоде, в котором продавец в счет этой оплаты, частичной оплаты **произвел отгрузку товаров** (выполнение работ, оказание услуг).

ВОПРОС:В конце 2 квартала 2021 г. поставщик произвел отгрузку товаров в адрес Покупателя. В соответствии с условиями договора между Покупателем и поставщиком переход права собственности на товар происходит в момент фактической приемки товара на складе Покупателя....Указанные товары были фактически доставлены и приняты к учету Покупателем на склад в начале 3 квартала 2021 года, что подтверждается подписанной товарной накладной (ТОРГ-12) и составленным Покупателем приходным ордером по данному товару.

Письмо Минфина России от 10 января 2022 г. N 03-07-11/15

....Также при применении налогоплательщиками указанной нормы подпункта 3 пункта 3 статьи 170 Кодекса следует руководствоваться в том числе Определением Конституционного Суда Российской Федерации от 8 ноября 2018 г. N 2796-Окоторые по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, не позволяют отнести восстановление сумм налога на добавленную стоимость, исчисленного с авансовых платежей, на налоговый период, в котором у налогоплательщика-покупателя возникла возможность документального подтверждения права на получение налогового вычета, а именно поступили от продавца необходимые первичные документы, в том числе счета-фактуры.

Согласно условиям договора, заключенного обществом (покупателем) и поставщиком, **право собственности на товар переходит к покупателю с момента фактической передачи продукции покупателю на складе общества.**

Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 29.07.2021 г. N Ф08-6602/21 по делу N А32-31892/2020 (Определение ВС РФ от 06.12.2021 г. N 308-ЭС21-22469 по делу N А32-31892/2020)

..судебные инстанции сделали **правильный вывод** о том, что в данном случае в соответствии с подпунктом 3 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса, налогоплательщик обязан был восстановить суммы НДС в том налоговом периоде, в котором состоялась предоплаченная им поставка товаров (выполнены работы, оказаны услуги), **а поставщик (подрядчик, исполнитель) принял к вычету этот налог с соответствующих авансовых платежей.**

Суды отметили, что восстановлению подлежат суммы НДС, определенные исходя из сумм, которые по итогам налогового периода перестают являться авансом. **При этом обязанность покупателя восстанавливать НДС подлежит реализации в том налоговом периоде, в котором продавец отгрузил покупателю товары (работы, услуги) и у последнего возникло право на налоговый вычет в размере, указанном продавцом в счете-фактуре при такой отгрузке.**

При переходе права собственности на складе покупателя аналогичные выводы содержит :

Определение Верховного Суда РФ от 14 сентября 2021 г. N 305-ЭС21-15288 по делу N А40-104983/2020

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21 февраля 2022 г. N Ф05-34927/21 по делу N А40-16537/202

ФНС изменила позицию по восстановлению «авансового» НДС покупателем !!!!

Письмо ФНС от 23.05.2024 № СД-4-3/5790@

...нормами Кодекса не установлена зависимость налогового периода, в котором у покупателя возникает обязанность восстановить суммы НДС, принятые к вычету в отношении оплаты, частичной оплаты, перечисленной в счет предстоящих поставок товаров, с налоговым периодом, в котором продавцом произведена отгрузка соответствующих товаров и в котором у продавца возникает право на вычет сумм НДС, исчисленного им с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок этих товаров.

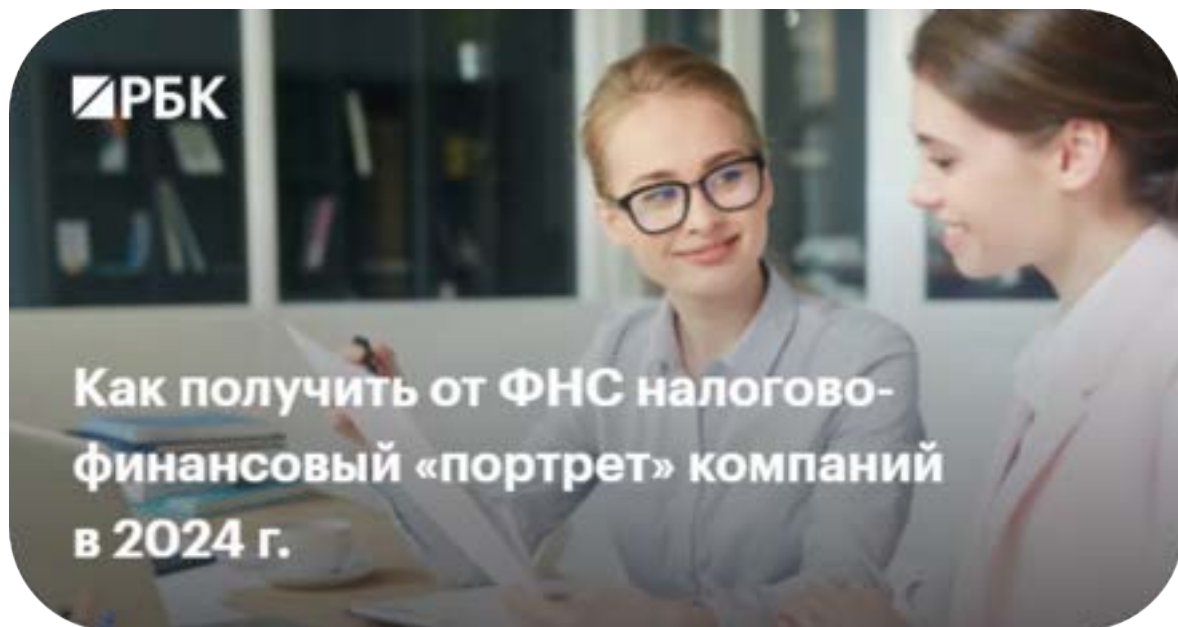
Указанная позиция согласована с Минфином России.

«СРЕДНИЙ НАЛОГОВЫЙ ЧЕК» ПО ИТОГАМ ВЫЕЗДНЫХ ПРОВЕРОК ЗА 1 КВАРТАЛ 2024 ГОДА

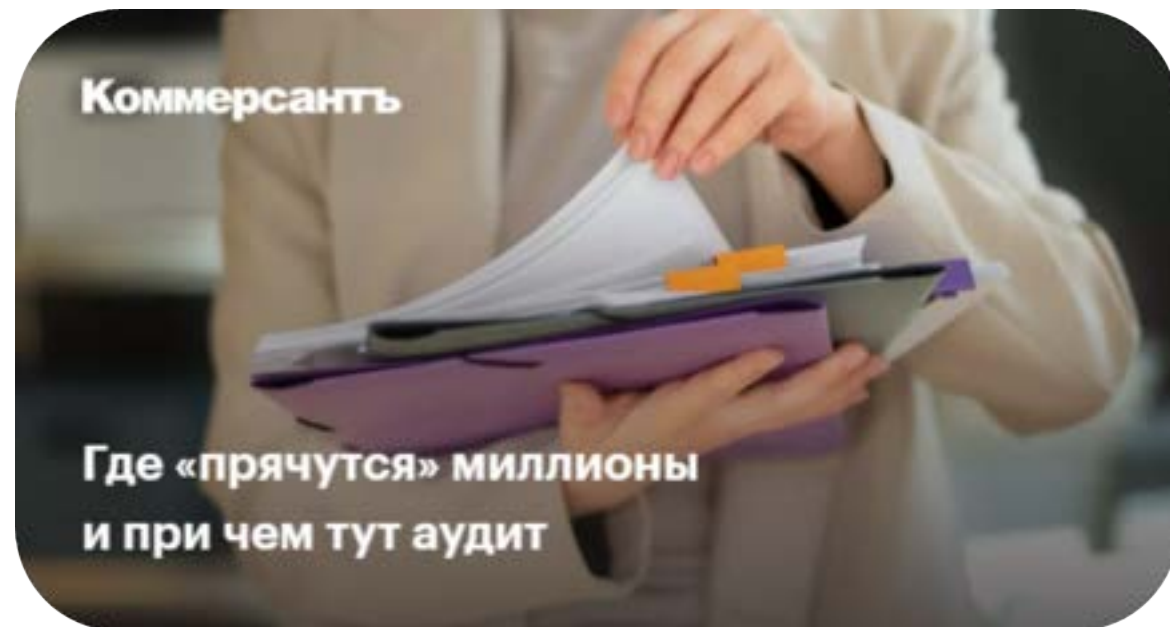
Источник: отчеты ФНС ф.№2-НК за 1 кв. 2020-2024



О нас в СМИ



<https://clck.ru/3CBgnw>



<https://clck.ru/3CBh3v>



Типичные ошибки в бухгалтерском учёте и отчетности. Практика аудиторов.

ОШИБКА 1: НЕВЕРНОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ СРОКА ОБРАЩЕНИЯ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 мес. после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 мес. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные (п.19 ПБУ 4/99).

Очень частая ошибка в разнесении показателей между долгосрочными и краткосрочными не только искажает строки отчетности, но и влияет на финансовые показатели Компании. Например, на коэффициент ликвидности.

ОШИБКА 2: НЕКОРРЕКТНЫЙ РАСЧЁТ РЕЗЕРВА ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ

Клиентами часто не анализируется дебиторская задолженность на предмет создания резерва по сомнительным долгам (*п. 70 Положения, утв. Приказом Минфина от 29.07.1998 № 34н*). Это влечёт завышение строки Дебиторская задолженность в Бухгалтерском балансе.

Клиентами или не отслеживается срок перехода дебиторской задолженности в разряд сомнительной, или наоборот: некорректно обосновывается отнесение действующей задолженности в разряд сомнительной.

ОШИБКА 3: ОТСУТСТВИЕ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Клиенты часто забывают, что статьи бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный год, должны подтверждаться результатами инвентаризации всех активов и всех обязательств (п.38 ПБУ 4/99).

Здесь хотелось бы предостеречь от "рисования" инвентаризационных ведомостей. Т.к., во-первых, это сразу бросается в глаза при проверке и может оказать существенное влияние на аудиторское заключение, а во-вторых, служит плохую службу самой Организации ввиду отсутствия достоверной информации для принятия управленческих решений.

ОШИБКА 4: РАСХОЖДЕНИЯ МЕЖДУ ДААННЫМИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЁТНОСТИ И БАЗОЙ

При проведении первичного аудита зачастую выявляются существенные расхождения между данными бухгалтерской отчетности и оборотно-сальдовой ведомостью.

Самым массовым бывает искажение строк Отчёта о движении денежных средств. Например, у одного клиента большинство платежей отражались по строкам прочих платежей, без разнесения на специальные строки. Многие платежи "забывали" отражать. Также в Отчёте отражались внутренние движения по расчётным счетам. Внутри Организаций иногда просто не проводится контроль заполнения строк отчетности перед её сдачей (по принципу «программа сама так считает»).

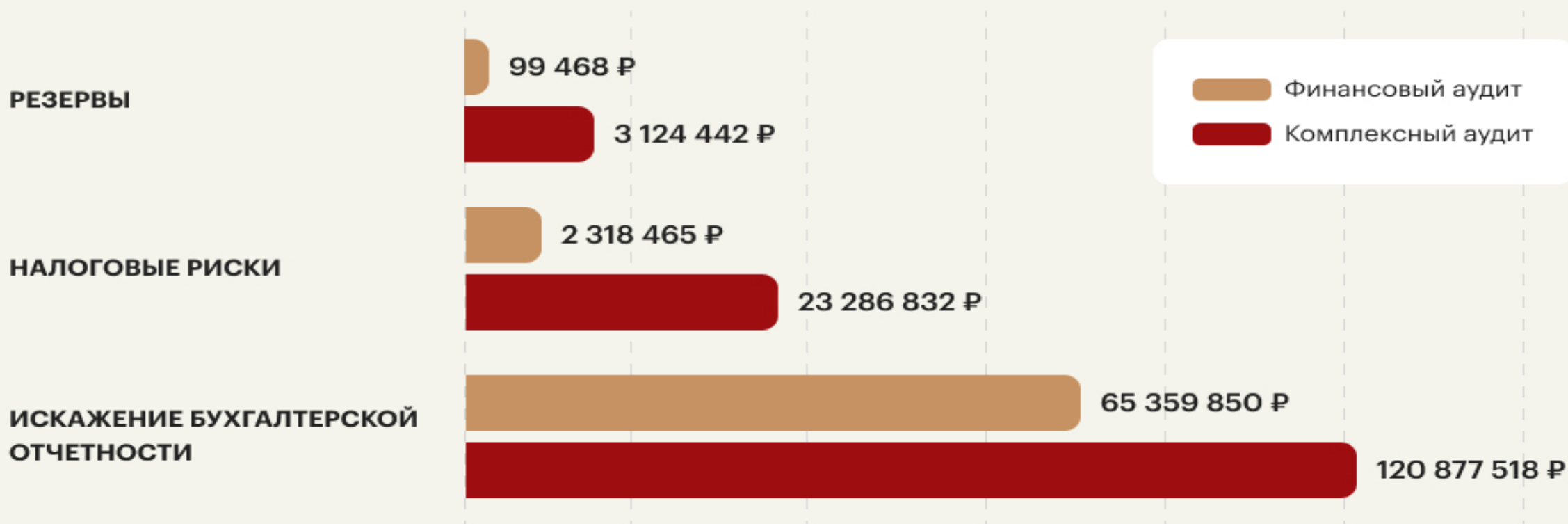
ОШИБКА 5: НЕЗАЧЁТ АВАНСОВ

Организациями иногда допускаются нарушения в виде незачета авансов в рамках одного договора.

Компанией «ПРАВОВЕСТ Аудит» выявляются существенные завышения строки Бухгалтерского баланса 1230 «Дебиторская задолженность» и строки 1520 «Кредиторская задолженность» на суммы незачтённых авансов. Данное обстоятельство, в зависимости от суммы незачтённых авансов, может привести к модификации аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности Общества путем внесения в него соответствующей оговорки.

РЕЗУЛЬТАТИВНОСТЬ АУДИТА В АКГ «ПРАВОВЕСТ АУДИТ»

Выявлено в среднем на 1 проверку с 1.01.2023 по 30.06.2024



МЫ НА ВАШЕЙ СТОРОНЕ



Маргарита Дружинина
Упр. партнер АКГ «Правовест Аудит» — 14 и 20 места
РАЕХ, выпускница Бизнес-школы СКОЛКОВО, участник
Бизнес-Клубов «Атланты» и «Клуб Первых»

+7 (495) 134-32-23; + 7 (903) 669-51-90

admin@pravovest-audit.ru

115 093, г. МОСКВА, 1-й Щипковский пер., д. 20

Узнать стоимость
аудита за 1 минуту



<https://clck.ru/3Vqqmw>

700

Аудитов в год
18+ лет опыта
профессионалов



Аудит в
диалоге
и персональная
помощь в моменте



Надёжная компания
13 и 21 места РАЕХ-24
из 100 аудиторских групп
и организаций



Защита и
страховка
для бизнеса
и должностных лиц



Гарантии
конфиденциальности

100% аудиторов
в штате

Яндекс
5.0 ★★★★★

Отзывы
о качестве услуг
Яндекс 5.0



Мы на вашей стороне
Помогаем порядку в учёте,
защищаем от ошибок
и претензий



Комплексный взгляд
Знаем куда смотреть,
как лучше исправить

Какой уровень уверенности **для защиты от рисков** бизнеса и должностных лиц 2024 – 2025 гг. выберите **ВЫ?**

1 УРОВЕНЬ

Членство в закрытом клубе

Место силы: клуб финансовых служб

- ✓ **База знаний** – записи [Круглых столов](#) более 30 тем по налогам и учету
- ✓ **Разборы вопросов** — 1 раз в неделю.
- ✓ **3 формата:**
 - + Анализ новшеств законодательства.
 - + Анонимная подача вопросов.
 - + **Встречи-дискуссии: 1 раз в месяц.**

Цена на 6 месяцев

28 000 ₺ ~~36 000 ₺~~

В подарок при финансовом аудите

1

2 УРОВЕНЬ

Подписка на Telegram-чат

Подписка «В курсе дела»

- ✓ Членство в клубе «Место силы» — все возможности.
- ✓ Участие в онлайн «Круглых столах» вместе с доступом к Базе знаний.
- ✓ **Получение блиц-ответов в чате «В курсе дела» в течение 8 раб. час.**

Цена на 6 месяцев

66 000 ₺ ~~69 400 ₺~~

В подарок при комплексном аудите

2

3 УРОВЕНЬ

Абонемент с пакетом консультаций

Абонемент «Хочу все знать»

- ✓ Членство в клубе «Место силы» — все возможности.
- ✓ Подписка с чатом «В курсе дела» — все возможности.
- ✓ **12 часов индивидуальных консультаций: развернутые ответы, правовые обоснования, гарантии.**

Цена на 6 месяцев

162 000 ₺ ~~170 800 ₺~~

3