

Анализ изменений законодательства, связанных с исчислением и поступлением налога на добавленную стоимость

1. С 1 января 2015 года не признаются объектами налогообложения операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами)¹.

В 324 налоговых декларациях по НДС, представленных 203 налогоплательщиками в УФНС России по г. Москве в 2018 году², сумма операций, не подлежащих налогообложению по данному основанию, составляет 17 817,4 млн. рублей (динамика с 2015 года в соответствии с данными статистической налоговой отчетности по форме № 1-НДС «О структуре начисления налога на добавленную стоимость» (далее – отчет по форме 1-НДС) представлена в таблице 1).

Таблица 1

| Статья, пункт, подпункт Налогового кодекса | Стоимость реализованных (переданных) товаров (работ, услуг), без НДС (млн. рублей) | | | | |
|--|--|--|--|--|--|
| | на 01.01.2016 | на 01.01.2017 | на 01.01.2018 | на 01.11.2018 | |
| | по декларациям за налоговые периоды 4 кв. 2014 -1-3 кв. 2015 | по декларациям за налоговые периоды 4 кв. 2015 -1-3 кв. 2016 | по декларациям за налоговые периоды 4 кв. 2016 -1-3 кв. 2017 | по декларациям за налоговые периоды 4 кв. 2017 -1-3 кв. 2018 | количество деклараций, показатели которых учтены, единиц |
| 146.2.15 | 4 609,7 | 6 429,0 | 11 329,5 | 17 817,4 | 324 |

2. Не признается объектом налогообложения передача в собственность на безвозмездной основе образовательным и научным некоммерческим организациям на осуществление уставной деятельности государственного имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, составляющего государственную казну Российской Федерации, казну республики в составе Российской Федерации, казну края, области, города федерального значения, автономной области, автономного округа, а также муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования³. Действие данного подпункта распространяется на правоотношения, возникшие с 1 декабря 2015 года.

В 2016 году указанная преференция налогоплательщиками, состоящими на налоговом учете в УФНС России по г. Москве, не использовалась, в 2017 году показатель операций, не подлежащих налогообложению по данному основанию «Стоимость реализованных (переданных) товаров (работ, услуг)» составляет 28,0 тыс. рублей, по состоянию на 1 ноября 2018 года – 285,8 млн. рублей (преференция отражена в налоговой декларации по НДС одного налогоплательщика).

3. Статья 145.1. Налогового кодекса «Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика организации, получившей статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов» (в редакции, действовавшей до 1 января 2019 года) дополнена пунктом 2.1⁴, в

¹ Изменения внесены Федеральным законом от 24 ноября 2014 г. № 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (пункт 2 статьи 146 дополнен подпунктом 15).

² Здесь и далее показатели представлены по налогоплательщикам, состоящим на налоговом учете в УФНС России по г. Москве.

³ Изменения внесены Федеральным законом от 29 декабря 2015 г. № 396-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (пункт 2 статьи 146 дополнен подпунктом 9.3).

⁴ Изменения внесены Федеральным законом от 28 декабря 2016 г. № 475-ФЗ «О внесении изменений в статью 105.14 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

соответствии с которым участник проекта – исследовательский корпоративный центр утрачивает право на освобождение в случаях, предусмотренных в указанном пункте. Действие данного пункта вступило в силу с 1 января 2017 года.

4. С 1 января 2017 года не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации услуг, оказываемых в рамках арбитража (третейского разбирательства), администрируемого постоянно действующим арбитражным учреждением в соответствии с Федеральным законом от 29 декабря 2015 года № 382-ФЗ «Об арбитраже (третейском разбирательстве) в Российской Федерации» и Законом Российской Федерации от 7 июля 1993 года N 5338-1 «О международном коммерческом арбитраже», оплата за которые (в том числе в составе арбитражного сбора) осуществляется через некоммерческую организацию, подразделением которой является это постоянно действующее арбитражное учреждение⁵.

Сумма налога, начисленная к уплате в бюджет в случае отсутствия освобождения от налогообложения⁶, в 2017 году составляет 53,4 млн. рублей, в 2018 году – 68,6 млн. рублей.

5. С 1 января 2018 года вступил в силу Федеральный закон от 30 октября 2017 г. № 305-ФЗ «О внесении изменения в статью 149 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», в соответствии с которым не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации услуг, оказываемых непосредственно в аэропортах Российской Федерации и воздушном пространстве Российской Федерации по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание, по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации⁷.

Утвержденный постановлением Правительства Российской Федерации от 23 мая 2018 г. № 588 перечень услуг является закрытым, включает 6 видов услуг: обеспечение взлета, посадки и стоянки воздушных судов; обеспечение авиационной безопасности; обеспечение заправки воздушных судов авиационным топливом; хранение авиационного топлива; аэронавигационное обслуживание полетов воздушных судов на маршрутах обслуживания воздушного движения; аэронавигационное обслуживание воздушных судов в районе аэродрома (до 1 января 2018 года услуги, оказываемые непосредственно в аэропортах Российской Федерации и воздушном пространстве Российской Федерации по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание, также не подлежали налогообложению, но их номенклатура не определялась).

Сведения о сумме налога, начисленной к уплате в бюджет в случае отсутствия освобождения от налогообложения в соответствии с подпунктом 22 пункта 2 статьи 149

⁵ Изменения внесены Федеральным законом от 28 декабря 2016 г. № 463-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (пункт 2 статьи 149 Налогового кодекса дополнен подпунктом 16.1).

⁶ Данный показатель предусмотрен в статистической налоговой отчетности по форме № 1-НДС.

⁷ Указанный перечень утвержден постановлением Правительства Российской Федерации от 23 мая 2018 г. № 588 «Об утверждении перечня услуг, оказываемых непосредственно в аэропортах Российской Федерации и воздушном пространстве Российской Федерации по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание, реализация которых не подлежит обложению (освобождается от обложения) налогом на добавленную стоимость», а начало действия данного нормативного правового акта – 1 июля 2018 года.

Налогового кодекса, согласно данным отчета по форме №1-НДС представлены в таблице 2.

Таблица 2

| Статья, пункт, подпункт Налогового кодекса | Сумма налога, начисленная к уплате в бюджет в случае отсутствия освобождения от налогообложения (непоступление НДС), млн. рублей | | | |
|--|--|--|--|--|
| | на 01.01.2016 | на 01.01.2017 | на 01.01.2018 | на 01.11.2018 |
| | по декларациям за налоговые периоды 4 кв. 2014 -1-3 кв. 2015 | по декларациям за налоговые периоды 4 кв. 2015 -1-3 кв. 2016 | по декларациям за налоговые периоды 4 кв. 2016 -1-3 кв. 2017 | по декларациям за налоговые периоды 4 кв. 2017 -1-3 кв. 2018 |
| 149.2.22 | 12 286,0 | 13 714,7 | 13 499,6 | 4 528,5* |

*Значительное снижение суммы налога, исчисленной к уплате в бюджет в случае отсутствия освобождения от налогообложения в 2018 году, обусловлено передачей в марте 2018 года на налоговый учет в МРИ ФНС России по КН № 6 одного Федерального государственного унитарного предприятия.

6. С 1 января 2018 года утратил силу подпункт 25 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса, в соответствии с которым до указанной даты не подлежала налогообложению (освобождалась от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации лома и отходов черных и цветных металлов⁸.

Сведения о сумме налога, начисленной к уплате в бюджет в случае отсутствия освобождения от налогообложения, в соответствии с данными отчета УФНС России по г. Москве по форме № 1-НДС в 2017-2018 годах представлены в таблице 3.

Таблица 3

| Статья, пункт, подпункт Налогового кодекса | Наименование налогового органа | Сумма налога, начисленная к уплате в бюджет в случае отсутствия освобождения от налогообложения (непоступление НДС), млн. рублей | |
|--|---|--|--|
| | | на 01.01.2018 | на 01.11.2018 |
| | | по декларациям за налоговые периоды 4 кв. 2016 -1-3 кв. 2017 | по декларациям за налоговые периоды 4 кв. 2017 -1-3 кв. 2018 |
| 149.2.25 | Всего по УФНС России по г. Москве, в том числе: | 6 273,8 | 1 618,2 |
| | ИФНС России № 1 по г. Москве | 739,6 | 321,1 |
| | ИФНС России № 7 по г. Москве | 19,5 | -2,3 |

Тем же Федеральным законом от 27 ноября 2017 г. № 335-ФЗ статья 161 Налогового кодекса «Особенности определения налоговой базы налоговыми агентами» дополнена пунктом 8, в соответствии с которым с 1 января 2018 года при реализации на территории Российской Федерации налогоплательщиками (за исключением налогоплательщиков, освобожденных от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога) сырых шкур животных, а также лома и отходов черных и цветных металлов, алюминия вторичного и его сплавов налоговая база определяется исходя из стоимости реализуемых товаров, определяемой в соответствии со статьей 105.3 Налогового кодекса, с учетом налога.

Статья 173 Налогового кодекса дополнена пунктом 4.1, согласно которому сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налоговыми агентами, указанными в пункте 8 статьи 161 Налогового кодекса, определяется по итогам каждого налогового периода как общая сумма налога, исчисляемая в соответствии с пунктом 3.1 статьи 166 Налогового кодекса, в отношении товаров, указанных в пункте 8 статьи 161 Налогового кодекса, увеличенная на суммы налога, восстановленные в соответствии с подпунктами 3 и 4

⁸ Изменения внесены Федеральным законом от 27 ноября 2017 г. № 335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Федеральный закон от 27 ноября 2017 г. № 335-ФЗ).

пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса, и уменьшенная на суммы налоговых вычетов, предусмотренных пунктами 3, 5, 8, 12 и 13 статьи 171 Налогового кодекса в части операций, осуществляемых указанными налоговыми агентами.

В абзац 1 пункта 3 статьи 171 Налогового кодекса внесено дополнение, в соответствии с которым налоговые агенты – покупатели лома имеют право принять исчисленные суммы налога к вычету. При этом требование о том, что товары должны быть приобретены налогоплательщиком для использования их в облагаемых операциях, также относится и к операциям приобретения лома и отходов.

Таким образом, покупатели лома по окончании налогового периода определяют сумму НДС к уплате в бюджет, которая будет уменьшена на вычеты и увеличена на восстановленные суммы НДС по данным операциям.

В результате рядом организаций снижена сумма НДС, исчисленного к уплате в I-III кварталах 2018 года в сопоставлении с аналогичными периодами 2017 года, а 2-мя компаниями заявлен НДС к возмещению (примеры представлены в таблице 4).

Таблица 4
млн. рублей

| Условное наименование налогоплательщика | I квартал 2017 года | II квартал 2017 года | III квартал 2017 года | Сумма НДС, исчисленная в I-III кварталах 2017 года | I квартал 2018 года | II квартал 2018 года | III квартал 2018 года | Сумма НДС, исчисленная в I-III кварталах 2018 года |
|---|---------------------|----------------------|-----------------------|--|--|----------------------|-----------------------|--|
| «Т» | 12,3 | 18,0 | 22,8 | 53,1 | -93,0 | 5,0 | 7,3 | -80,8 |
| «М ₂ » | 2,1 | 2,6 | 3,0 | 7,7 | 31,3 | -46,3 | 56,2 | 41,1 |
| «М ₃ » | 10,3 | 9,9 | 12,2 | 32,4 | 5,1 | 8,6 | 0,5 | 14,2 |
| «П» | 147,4 | 270,2 | 323,3 | 740,9 | Передано на налоговый учет в МО (код налогового органа 5032) | | | |
| Итого: | | | | 834,1 | | | | -25,5 |

7. С 1 октября 2016 года по 1 января 2019 года не подлежала налогообложению (освобождалась от налогообложения) реализация на территории Российской Федерации макулатуры⁹.

Вместе с тем отражение сведений об объеме заявленного налогоплательщиками освобождения реализации макулатуры предусмотрено в отчете ФНС России по форме № 1-НДС начиная с отчета по состоянию на 1 ноября 2017 года¹⁰. Сведения о заявленном освобождении от налогообложения в 2017 и 2018 годах представлены в таблице 5.

Таблица 5

| Наименование налогового органа | на 01.01.2018 г. | | на 01.11.2018 г. | |
|---|--|---|--|---|
| | по декларациям за налоговые периоды 4 кв. 2016 -1-3 кв. 2017 (млн. рублей) | | по декларациям за налоговые периоды 4 кв. 2017 -1-3 кв. 2018 (млн. рублей) | |
| | Стоимость реализованных (переданных) товаров (работ, услуг), без НДС | Сумма налога, начисленная к уплате в бюджет в случае отсутствия освобождения от налогообложения | Стоимость реализованных (переданных) товаров (работ, услуг), без НДС | Сумма налога, начисленная к уплате в бюджет в случае отсутствия освобождения от налогообложения |
| Всего по УФНС России по г. Москве, в том числе: | 9 760,6 | 459,9 | 11 586,8 | 886,9 |
| ИФНС России № 1 | 766,4 | 9,9 | 30,5 | 1,0 |
| ИФНС России № 7 | 385,4 | -52,8 | 124,8 | 8,7 |

По состоянию на 1 ноября 2018 года указанная преференция заявлена в 2 012 налоговых декларациях по НДС 772 налогоплательщиками.

⁹ Изменения внесены Федеральным законом 2 июня 2016 г. № 174-ФЗ «О внесении изменения в статью 149 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Федеральный закон от 2 июня 2016 г. № 174-ФЗ) (пункт 2 статьи 149 Налогового кодекса дополнен подпунктом 31).

В целях Налогового кодекса под макулатурой понимаются бумажные и картонные отходы производства и потребления, отбракованные и вышедшие из употребления бумага, картон, типографские изделия, деловые бумаги, в том числе документы с истекшим сроком хранения.

¹⁰ Изменения в отчет по форме № 1-НДС внесены приказом ФНС России от 20 октября 2017 г. № ММВ-7-1/816@).

Таким образом, сумма налога, начисленная к уплате в бюджет в случае отсутствия освобождения от налогообложения (сумма «выпадающего» налога) в соответствии с отчетом по форме 1-НДС в 2017 году составляет 459,9 млн. рублей, в 2018 году – 886,9 млн. рублей.

8. С 1 января 2017 года не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации операции по выдаче поручительств (гарантий) налогоплательщиком, не являющимся банком¹¹.

В соответствии с данными отчета по форме № 1-НДС сумма налога, начисленная к уплате в бюджет в случае отсутствия освобождения от налогообложения, по данному основанию в целом по Управлению составляет в 2017 году 248,0 млн. рублей (в том числе в ИФНС России № 1 по г. Москве – 10,1 млн. рублей), в 2018 году – 378,2 млн. рублей (в том числе в ИФНС России № 1 по г. Москве – 9,4 млн. рублей). В ИФНС России № 7 по г. Москве указанная преференция не заявлена.

9. С 1 января 2017 года не подлежит налогообложению реализация (передача для собственных нужд) племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей, племенной птицы (племенного яйца); семени (спермы), полученного от племенных быков, племенных свиней, племенных баранов, племенных козлов, племенных жеребцов; эмбрионов, полученных от племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей, по перечню кодов видов продукции в соответствии с Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности, утверждаемому Правительством Российской Федерации¹².

В 2017 года указанная преференция заявлена в 15 налоговых декларациях по НДС (8 налогоплательщиков), сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет в случае отсутствия освобождения от налогообложения, составляет 202,4 млн. рублей, в 2018 году – в 22 налоговых декларациях по НДС (9 налогоплательщиков), сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет в случае отсутствия освобождения от налогообложения, – 170,7 млн. рублей.

10. В проверяемом периоде внесен ряд изменений и дополнений в статью 164 Налогового кодекса «Налоговые ставки», в том числе Федеральным законом от 6 апреля 2015 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о приостановлении действия абзаца третьего подпункта 7 пункта 2 статьи 149 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части услуг по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении», в соответствии с которыми:

¹¹ Изменения внесены Федеральным законом 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (пункт 3 статьи 149 Налогового кодекса дополнен подпунктом 15.3).

¹² Изменения внесены Федеральным законом от 23 июня 2016 г. № 187-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Федеральный закон от 23 июня 2016 г. № 187-ФЗ) (пункт 3 статьи 149 Налогового кодекса дополнен подпунктом 35 (в редакции Федерального закона от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ). Положения настоящего подпункта применяются при наличии у налогоплательщика племенного свидетельства, выданного в соответствии с Федеральным законом от 3 августа 1995 года № 123-ФЗ «О племенном животноводстве». Положения подпункта 35 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса с 1 января 2021 года признаются утратившими силу.

с 7 апреля 2015 года по налоговой ставке 0 процентов производится налогообложение услуг по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении (пункт 1 статьи 164 Налогового кодекса дополнен подпунктом 9.2). Изменения коснулись только одной компании, состоящей на налоговом учете в инспекции УФНС России по г. Москве, сумма заявленного возмещения НДС в 2015 году составила 3 054,6 млн рублей, в том числе по заявительному порядку – 2 131,0 млн рублей. В 2016 году организация воспользовалась возмещением в заявительном порядке по декларации за IV квартал 2015 года на сумму 1 533 млн. рублей;

с 1 июля 2015 года налогообложение производится по налоговой ставке 10 % при реализации услуг по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа (пункт 2 статьи 164 Налогового кодекса дополнен подпунктом 6 (до 1 июля 2015 года – по ставке 18 %). Выпадающие доходы по НДС от 20 налогоплательщиков, состоящих на налоговом учете в налоговых органах г. Москвы, от введения данной нормы в 2015 году составляют 711,4 млн рублей, в 2016 году – 1 284,7 млн. рублей.

11. С 1 января 2017 года по налоговой ставке 0 процентов производится налогообложение при реализации услуг по перевозке пассажиров и багажа железнодорожным транспортом общего пользования в дальнем сообщении (за исключением услуг, указанных в подпункте 4 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса)¹³.

В 2017 и 2018 годах указанной преференцией воспользовались 3 организации. Сумма НДС, исчисленная налогоплательщиками к возмещению в 2017 году (за I-III кварталы 2017 года), составляет 443,6 млн. рублей, в 2018 году (за IV квартал 2017 года, I-III кварталы 2018 года) – 564,9 млн. рублей.

12. С 1 июля 2017 года вступили в силу изменения, внесенные Федеральным законом от 7 марта 2017 г. № 25-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (абзац 3 подпункта 4 пункта 2 статьи 164 изложен в новой редакции), в соответствии с которым по налоговой ставке 10 % производится налогообложение медицинских изделий, за исключением медицинских изделий, операции по реализации которых освобождаются от налогообложения в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса¹⁴.

В связи с исключением нескольких позиций из Перечня медицинских товаров в 2017 году отмечен рост поступлений в бюджет НДС от 2-х компаний, состоящих на налоговом учете в ИФНС России № 1 по г. Москве, в общей сумме со 149 млн. рублей в 2016 году до 185 млн. рублей – в 2017 году.

¹³ Изменения внесены Федеральным законом 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ (пункт 1 статьи 164 Налогового кодекса дополнен подпунктом 9.3).

¹⁴ Положения данного абзаца применяются при представлении в налоговый орган регистрационного удостоверения медицинского изделия, выданного в соответствии с правом Евразийского экономического союза, или до 31 декабря 2021 года регистрационного удостоверения на медицинское изделие (регистрационного удостоверения на изделие медицинского назначения (медицинскую технику), выданного в соответствии с законодательством Российской Федерации (до 1 июля 2017 года – изделий медицинского назначения).

С 1 января 2017 года из Перечня медицинских товаров, реализация которых на территории Российской Федерации и ввоз которых на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, не подлежат обложению (освобождаются от обложения) налогом на добавленную стоимость, утвержденном постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2015 г. № 1042 (далее – Перечень медицинских товаров), в целях реализации положений, предусмотренных подпунктом 1 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса, исключено несколько позиций (постановление Правительства Российской Федерации от 31 декабря 2016 г. № 1581). В связи с чем, с 1 января 2017 года реализация (передача) на территории Российской Федерации и ввоз на территорию Российской Федерации медицинских товаров, исключенных из указанного Перечня, облагается НДС в общеустановленном порядке.

13. Федеральным законом от 3 июля 2016 г. № 244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» глава 21 Налогового кодекса дополнена статьей 174.2 «Особенности исчисления и уплаты налога при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме», в соответствии с которой в целях главы 21 Налогового кодекса оказанием услуг в электронной форме признается оказание услуг через информационно-телекоммуникационную сеть, в том числе через информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет» (далее – сеть «Интернет»), автоматизировано с использованием информационных технологий¹⁵. Указанные изменения вступили в силу с 1 января 2017 года.

До 1 января 2019 года исчисление и уплата НДС российскими организациями и индивидуальными предпринимателями, приобретающими у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах, услуги в электронной форме, производятся в качестве налоговых агентов в порядке, предусмотренном пунктами 1 и 2 статьи 161 Налогового кодекса¹⁶.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет российскими организациями, за 2017 год составляет 329,5 млн. рублей, за I-III кварталы 2018 года – 224,3 млн. рублей.

14. Федеральным законом от 28 июня 2013 г. № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям» внесен ряд изменений и дополнений в Налоговый кодекс, вступивших в силу с 1 января 2015 года, которые в дальнейшем изменили подход Федеральной налоговой службы к проведению контрольных мероприятий в отношении представленных налоговых деклараций по НДС (акцент смещен к выявлению потенциальных «выгодоприобретателей» посредством использования Системы управления рисками АСК НДС-2), а именно:

налогоплательщики (в том числе являющиеся налоговыми агентами), а также лица, указанные в пункте 5 статьи 173 Налогового кодекса, обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено главой 21 Налогового кодекса¹⁷;

¹⁵ К таким услугам относятся: предоставление прав на использование программ для электронных вычислительных машин (включая компьютерные игры), баз данных через сеть «Интернет»; оказание рекламных услуг в сети «Интернет»; оказание услуг по размещению предложений о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав в сети «Интернет»; оказание через сеть «Интернет» услуг по предоставлению технических, организационных, информационных и иных возможностей, осуществляемых с использованием информационных технологий и систем, для установления контактов и заключения сделок между продавцами и покупателями и другие, перечисленные в статье 174.2 Налогового кодекса.

¹⁶ С 1 января 2019 года при оказании иностранной организацией услуг в электронной форме, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, обязанность по исчислению и уплате НДС в бюджет возлагается на иностранную организацию независимо от того, кто является покупателем услуг – физическое лицо или организация (индивидуальный предприниматель). В связи с этим иностранная организация, оказывающая с 1 января 2019 года услуги в электронной форме, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, подлежит постановке на учет в налоговом органе в целях исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость.

В случае если иностранная организация не встала на учет в налоговом органе, ответственность за неуплату НДС несет иностранная организация.

¹⁷ Срок представления налоговых деклараций изменен с 20 на 25-е число месяца, следующего за истекшим налоговым периодом Федеральным законом от 29 ноября 2014 г. № 382-ФЗ.

статья 174 Налогового кодекса дополнена пунктами 5.1 и 5.2, в соответствии с которыми:

в налоговую декларацию подлежат включению сведения, указанные в книге покупок и книге продаж налогоплательщика (состав сведений, указанных в книге покупок и книге продаж, в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, в выставленных счетах-фактурах, включаемых в налоговую декларацию, определяется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов).

лица, не являющиеся налогоплательщиками, налогоплательщики, освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, не признаваемые налоговыми агентами, в случае выставления и (или) получения ими счетов-фактур при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии, агентских договоров, предусматривающих реализацию и (или) приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени комиссионера (агента), или на основе договоров транспортной экспедиции, а также при выполнении функций застройщика обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующий журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур в отношении указанной деятельности в электронной форме в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

15. С 1 октября 2018 года вступили в силу ряд изменений, внесенных Федеральным законом от 3 августа 2018 г. № 302-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

Статья 88 Налогового кодекса дополнена абзацами, в соответствии с которыми камеральная налоговая проверка на основе налоговой декларации по НДС, документов, представленных в налоговый орган, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющих у налогового органа, проводится в течение 2-х месяцев со дня представления такой налоговой декларации (в течение шести месяцев со дня представления иностранной организацией, состоящей на учете в налоговом органе в соответствии с пунктом 4.6 статьи 83 Налогового кодекса, налоговой декларации по НДС)¹⁸.

В статью 165 Налогового кодекса внесены изменения в части уточнения состава документов, предоставляемых в налоговые органы для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов (или особенностей налогообложения), а также налоговых вычетов в отношении операций по реализации сырьевых товаров¹⁹.

¹⁸ В случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС налоговым органом установлены признаки, указывающие на возможное нарушение законодательства о налогах и сборах, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять решение о продлении срока проведения камеральной налоговой проверки. Срок камеральной налоговой проверки может быть продлен до трех месяцев со дня представления налоговой декларации по НДС (за исключением камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС, представленной иностранной организацией).

¹⁹ Статья 165 Налогового кодекса дополнена пунктом 1.2, в соответствии с которым при обнаружении несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, имеющимся у налогового органа, либо при отсутствии у налогового органа сведений, получаемых в соответствии с пунктом 17 статьи 165, налоговый орган вправе истребовать копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров. При этом налогоплательщик представляет любой из перечисленных документов в течение 30 календарных дней с даты получения соответствующего требования налогового органа с учетом ряда особенностей, изложенных в пункте 1.2 статьи 165 Налогового кодекса.

Статья 165 Налогового кодекса дополнена пунктом 1.3, в соответствии с которым при реализации товаров, предусмотренных подпунктом 1.1 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов, а также налоговых вычетов в отношении операций по реализации сырьевых товаров, указанных в абзаце третьем пункта 10 статьи 165 Налогового кодекса, в налоговые органы представляются документы, предусмотренные Договором о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года.

16. В Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» (далее – Федеральный закон от 22 мая 2013 г. № 54-ФЗ) в рассматриваемом периоде внесен ряд изменений и дополнений, в части требований к фискальному накопителю, порядка регистрации, перерегистрации и снятия с регистрационного учета контрольно-кассовой техники (далее – ККТ), разрешения на обработку фискальных данных, порядка применения ККТ, и другие²⁰.

17. Федеральным законом от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Федеральный закон от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ²¹), вступившим в силу с 19 августа 2017 года глава 8 части 1 Налогового кодекса дополнена статьей 54.1. «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» в соответствии с которой:

1. Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

2. При отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 54.1 Налогового кодекса, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй Налогового кодекса при соблюдении одновременно следующих условий:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

3. В целях пунктов 1 и 2 статьи 54.1 Налогового кодекса подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для

²⁰ Изменения внесены Федеральным законом от 3 июля 2016 г. № 290-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и отдельные законодательные акты Российской Федерации». 2. Федеральным законом от 3 июля 2018 г. № 192-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» внесены изменения в порядок применения контрольно-кассовой техники, порядок включения в реестр контрольно-кассовой техники модели контрольно-кассовой техники, имеющей новый номер версии модели контрольно-кассовой техники и другие изменения.

²¹ В соответствии с паспортом проекта федерального закона № 529775-6 текст законопроекта в различных редакциях вносился на рассмотрение в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации (далее – Государственная Дума) неоднократно в течение 3-х лет. Кроме того, текст законопроекта, который в последствии был принят Государственной Думой в окончательной редакции, был внесен на рассмотрение Государственной Думы только ко второму чтению.

признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

4. Положения, предусмотренные статьей 54.1 Налогового кодекса, также применяются в отношении сборов и страховых взносов и распространяются на плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов.

Статья 82 Налогового кодекса дополнена пунктом 5, в соответствии с которым доказывание обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 54.1 Налогового кодекса, и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных пунктом 2 статьи 54.1 Налогового кодекса, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разделами V, V.1, V.2 Налогового кодекса.

В связи с внесением в часть I Налогового кодекса статьи 54.1 Налогового кодекса ФНС России в адрес подведомственных налоговых органов, включая Управление ФНС России по г. Москве направлены ряд писем, разъясняющих порядок применения названной статьи Налогового кодекса.

1. Письмом ФНС России от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@ сообщено, что налоговым органам при доказывании фактов неисполнения (неполного исполнения) обязанности по уплате налогов или необоснованного получения права на их возмещение (возврат, зачет) необходимо обеспечить получение доказательств, свидетельствующих об умышленном участии проверяемого налогоплательщика, обеспеченном в том числе действиями его должностных лиц и участников (учредителей), в целенаправленном создании условий, направленных исключительно на получение налоговой выгоды.

При этом при доказанности умышленности действий налогоплательщика, направленных на неуплату налога, налоговые обязательства, возникшие в результате таких действий, корректируются в полном объеме.

ФНС России обращено внимание, что положения пункта 2 статьи 54.1 Налогового кодекса не предусматривают для налогоплательщиков негативных последствий за неправомерные действия контрагентов второго, третьего и последующих звеньев.

Таким образом, налоговые претензии возможны только при доказывании налоговым органом факта нереальности исполнения сделки (операции) контрагентом налогоплательщика и несоблюдении налогоплательщиком установленных пунктом 2 статьи 54.1 Налогового кодекса условий.

2. ФНС России письмом от 5 октября 2017 г. № СА-4-7/20116 поручено не допускать случаев ссылок представителей налоговых органов на положения статьи 54.1 Налогового кодекса в ходе судебных разбирательств, а также при подготовке процессуальных документов, при оспаривании решений налоговых органов по результатам камеральных и выездных налоговых проверок, начатых до вступления в силу Федерального закона от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ.

В случаях, когда в ходе судебного разбирательства налогоплательщики самостоятельно приводят ссылки на положения статьи 54.1 Налогового кодекса, налоговым органом необходимо доводить до суда (устно и письменно) позицию, в соответствии с которой положения статьи 54.1 Налогового кодекса не применимы при рассмотрении результатов налоговых проверок, проведение которых начато до вступления в силу Федерального закона от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ.

3. ФНС России в целях формирования единообразного подхода к сбору доказательственной базы в отношении фактов нарушения налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов и налоговыми агентами пределов осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов письмом от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ направлены рекомендации по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса (далее – Рекомендации).

Согласно Рекомендациям налоговым органам следует учитывать, что статья 54.1 Налогового кодекса не содержит положений о расширении полномочий налоговых органов по сбору доказательственной базы, в связи с чем, при применении положений указанной статьи действуют применяемые налоговыми органами законодательно предусмотренные процедуры по сбору, фиксированию и оценке доказательств.

В Рекомендациях ФНС России обращено внимание, что понятия, отраженные в Постановлении Пленума ВАС от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» и развитые в сложившейся судебной практике, сформированной до вступления в силу Федерального закона от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ, не используются в рамках проведения камеральных налоговых проверок налоговых деклараций (расчетов) налогоплательщиков, представленных в налоговые органы после вступления в силу указанного закона, а также в рамках проведения выездных налоговых проверок и проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены после дня вступления в силу указанного закона.

Налоговый орган не должен ставить перед собой задачу формально охватить полный перечень имеющихся механизмов для сбора информации, а должен четко понимать целесообразность проведения каждого мероприятия налогового контроля.