

LT in Focus

Изменения в порядке исчисления и уплаты НДС: услуги в электронной форме, плательщики ЕСХН, 5%-ный барьер при раздельном учете, ставка 0% по услугам международной перевозки, транспортной экспедиции и реэкспорте товаров и др.

27 ноября 2017 года были опубликованы Федеральные законы от 27 ноября 2017 года № 335-ФЗ и № 350-ФЗ, которыми вносятся изменения в части первую и вторую Налогового кодекса РФ (далее — «НК РФ»), в том числе в порядок исчисления и уплаты НДС в отношении ряда операций.

Часть поправок вступит в силу 1 января 2018 года, отдельные изменения начнут действовать с 1 января 2019 года.

[Изменения в порядке исчисления и уплаты НДС при реализации услуг в электронной форме иностранными организациями](#)

[Плательщики ЕСХН станут плательщиками НДС с 1 января 2019 года](#)

[Изменения в порядке ведения раздельного учета для целей НДС](#)

[Вычет НДС при приобретении товаров \(работ, услуг\), имущественных прав за счет субсидий и бюджетных инвестиций](#)

[Применение НДС в отношении операций по реализации лома и отходов черных и цветных металлов/вторичного алюминия и его сплавов/сырых шкур животных](#)

[Уточнен порядок определения места реализации некоторых услуг](#)

[Применение ставки НДС 0% в отношении товаров, вывезенных в таможенной процедуре реэкспорта](#)

[Возможность отказа от применения ставки НДС 0%](#)

Федеральный закон от 27 ноября 2017 года № 335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»

Изменения в порядке исчисления и уплаты НДС при реализации услуг в электронной форме иностранными организациями

Федеральный закон № 335-ФЗ вносит изменения в порядок исчисления и уплаты НДС при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме, местом реализации которых признается территория РФ, организациям и индивидуальным предпринимателям, состоящим на учете в налоговых органах.

Действующей редакцией ст. 174.2 НК РФ предусмотрено, что организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в российских налоговых органах, приобретающие электронные услуги у иностранных продавцов (в том числе состоящих на учете в качестве налогоплательщиков и уплачивающих НДС в отношении реализации таких услуг физическим лицам), обязаны уплачивать НДС в качестве налоговых агентов за указанных иностранных лиц.

В соответствии с новой редакцией НК РФ обязанность по исчислению и уплате НДС при оказании услуг в электронной форме, местом реализации которых признается территория РФ, организациям и индивидуальным предпринимателям, состоящим на учете в налоговых органах, возлагается на иностранные организации, оказывающие услуги в электронной форме, если обязанность по уплате НДС не возложена на налогового агента.

При этом налоговыми агентами по-прежнему признаются следующие посредники (как в части оказания услуг в электронной форме физическим лицам, так и в части оказания таких услуг организациям и индивидуальным предпринимателям):

- российские организации, индивидуальные предприниматели, обособленные подразделения иностранных организаций, расположенные на территории РФ, состоящие на учете в налоговых органах и осуществляющие предпринимательскую деятельность с участием в расчетах непосредственно с покупателем на основании договоров поручения, комиссии, агентских или иных аналогичных договоров с иностранными организациями, оказывающими услуги в электронной форме;
- иностранные организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность с участием в расчетах непосредственно с покупателями услуг на основании договоров поручения, договоров комиссии, агентских договоров или иных аналогичных договоров с иностранными организациями, оказывающими услуги в электронной форме.

В последнем случае иностранная организация — посредник обязана встать на учет в налоговых органах РФ и уплачивать НДС в отношении оказанных услуг в электронной форме. У иностранной организации, оказывающей такие услуги в электронной форме, не возникает обязанности по постановке на налоговый учет на территории РФ, а также по исчислению и уплате налога в бюджет.

Отметим, что в соответствии с новой редакцией ст. 174.2 НК РФ не признаются посредниками организации, являющиеся субъектами национальной платежной системы, а также операторы связи, указанные в Федеральном законе от 27 июня 2011 года № 161-ФЗ «О национальной платежной системе», применительно к осуществлению переводов денежных средств за услуги в электронной форме. Субъектами национальной платежной системы являются, в частности, операторы по переводу денежных средств, банковские платежные агенты, платежные агенты, организации федеральной почтовой связи при оказании ими платежных услуг в соответствии с законодательством РФ, операторы платежных систем и операторы услуг платежной инфраструктуры.

Поправки к НК РФ вступят в силу 1 января 2019 года, за исключением положения в отношении непризнания посредниками организаций, являющихся субъектами национальной платежной системы, а также операторами связи, как указано выше; данное положение **вступит в силу 1 января 2018 года**.

Иностранные организации, оказывающие услуги в электронной форме организациям и индивидуальным предпринимателям, состоящим на учете в российских налоговых органах, должны будут подать заявление о постановке на учет в налоговых органах РФ не позднее 15 февраля 2019 года, если данные иностранные организации еще не состоят на учете в налоговых органах.

Если иностранные организации уже состоят на учете в налоговых органах и уплачивают НДС с электронных услуг, оказываемых физическим лицам, то с 1 января 2019 года они также будут обязаны исчислять и уплачивать НДС при реализации электронных услуг организациям и индивидуальным предпринимателям, состоящим на учете в налоговых органах. При этом с учетом правил, которые продолжают действовать в отношении момента определения налоговой базы, мы полагаем, что обязанность по исчислению и уплате НДС возникнет у иностранных продавцов в отношении электронных услуг, которые будут оказаны организациям и индивидуальным предпринимателям после 1 января 2019 года, и полная или частичная оплата по которым будет получена также после 1 января 2019 года.

НДС, предъявленный иностранной организацией,

состоящей на учете в налоговых органах РФ, в отношении приобретенных услуг в электронной форме может быть принят к вычету покупателем при наличии следующих документов:

- договора и/или расчетного документа с выделением суммы налога и указанием ИНН и кода причины постановки иностранной организации на учет;
- документов на перечисление оплаты иностранной организации (включая сумму налога).

При этом Федеральный закон № 335-ФЗ не содержит каких-либо специальных положений или отсылок к иным законодательным и нормативным актам в отношении формы таких расчетных документов и их обязательных реквизитов.

Следует отметить, что правила определения налоговой базы, момента определения налоговой базы и применимой ставки НДС остались без изменений.

Таким образом, при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме, местом реализации которых признается территория РФ, налоговая база будет по-прежнему определяться как стоимость этих услуг с учетом суммы налога, а сумма НДС будет определяться как процентная доля налоговой базы, соответствующей расчетной налоговой ставке 15,25%.

Моментом определения налоговой базы является последний день налогового периода, в котором поступила полная или частичная оплата услуг. Если стоимость услуг выражена в иностранной валюте, то налоговая база рассчитывается в рублях по курсу Центрального банка РФ на последний день налогового периода, в котором поступила полная или частичная оплата услуг.

При этом Федеральный закон № 335-ФЗ не содержит специальных положений о порядке пересчета стоимости услуг, выраженной в иностранной валюте, в рубль для целей применения вычета по НДС покупателем услуг в электронной форме.

Порядок и сроки представления налоговых деклараций для иностранных организаций также остаются прежними: по установленному формату в электронной форме через личный кабинет налогоплательщика, а в период, когда личный кабинет налогоплательщика не может использоваться — по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Следует отметить, что Федеральный закон № 335-ФЗ не проясняет сложившуюся неопределенность в трактовке положений НК РФ относительно порядка уплаты НДС при реализации услуг не в электронной форме иностранными организациями (в том числе оказывающими услуги в электронной форме), состоящими на учете в налоговых органах РФ.

В целом новый порядок уплаты НДС иностранными организациями в отношении электронных услуг, оказанных организациям и индивидуальным предпринимателям (B2B-транзакции), по аналогии с уплатой НДС при оказании электронных услуг физическим лицам (B2C-транзакции) противоречит рекомендациям ОЭСР (по B2B-транзакциям ОЭСР рекомендует применять механизм уплаты НДС налоговым агентом). В то же время мы полагаем, что таким образом законодатель пытается решить вопрос администрирования уплаты НДС большим количеством субъектов малого бизнеса и индивидуальных предпринимателей, приобретающих услуги в электронной форме у иностранных лиц, которые в большинстве случаев являются крупными корпорациями и которые, скорее всего, будут строго соблюдать свои обязанности по постановке на налоговый учет и уплате НДС.

Плательщики ЕСХН станут плательщиками НДС с 1 января 2019 года

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных производителей (единый сельскохозяйственный налог, далее — «ЕСХН»), в общем случае будут являться плательщиками НДС с 1 января 2019 года.

В то же время такие организации и индивидуальные предприниматели будут иметь право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС в следующих случаях:

- когда указанные лица переходят на уплату ЕСХН и реализуют право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС в одном и том же календарном году; или
- если за предшествующий налоговый период по ЕСХН сумма дохода, полученного от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ЕСХН, без учета НДС не превышает в совокупности: 100 млн руб. за 2018 год, 90 млн руб. за 2019 год, 80 млн руб. за 2020 год, 70 млн рублей за 2021 год и 60 млн рублей за 2022 и последующие годы.

Федеральный закон № 335-ФЗ устанавливает обязанность плательщиков ЕСХН, использующих право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС, предоставлять соответствующее письменное уведомление в налоговый орган по месту учета.

Таким образом, с 1 января 2019 года организации и индивидуальные предприниматели, применяющие ЕСХН и не использующие право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС, будут предъявлять НДС покупателям при реализации товаров (работ, услуг).

Мы полагаем, что, внося указанные изменения, законодатель решает существующую проблему в сельскохозяйственной отрасли, связанную с тем, что при приобретении покупателями — плательщиками НДС товаров (работ, услуг) у продавцов, применяющих ЕСХН, они не могут предъявить НДС к вычету, т. е. суммы налога, включенные такими продавцами в цену товаров (работ, услуг), увеличивают затраты на их покупку для покупателей.

Изменения в порядке ведения раздельного учета для целей НДС

Федеральный закон № 335-ФЗ вносит изменения в порядок ведения раздельного учета для целей НДС: «правило 5%» будет действовать только в отношении косвенных расходов. НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретаемым только для целей осуществления операций, не облагаемых НДС, к вычету не принимается, а учитывается в стоимости товаров, работ, услуг, имущественных прав.

Данные поправки ухудшают текущую ситуацию для налогоплательщиков, вынуждая их вести раздельный учет сумм входного НДС вне зависимости от объема не облагаемых НДС операций.

Данные изменения фактически закрепляют выводы

судов, поддержанные Определением Верховного Суда РФ от 12 октября 2016 года № 305-КГ16-9537 по делу № А40-65178/2015 (АО «РЖДстрой» против Межрегиональной инспекции ФНС по крупнейшим налогоплательщикам № 6), в соответствии с которыми «правило 5%» не распространяется на вычет НДС по товарам (работам, услугам, имущественным правам), используемым исключительно в облагаемой НДС деятельности, а применяются только к налоговым вычетам по товарам (работам, услугам, имущественным правам), которые одновременно используются при осуществлении как облагаемых НДС, так и не облагаемых НДС операций (т.е. к косвенным расходам).

Изменения вступят в силу 1 января 2018 года.

Вычет НДС при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав за счет субсидий и бюджетных инвестиций

Уточняются положения о порядке учета входного НДС при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав за счет средств, полученных из бюджета.

В соответствии с новой редакцией ст. 170 НК РФ в случае приобретения товаров (работ, услуг), имущественных прав за счет субсидий и/или бюджетных инвестиций, полученных из бюджетов бюджетной системы РФ, суммы НДС, предъявленные налогоплательщику либо фактически уплаченные им при ввозе товаров в РФ, вычету не подлежат.

Данные суммы налога включаются в расходы при исчислении налога на прибыль при условии, что расходы на приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываются в расходах при исчислении налога на прибыль и при условии ведения раздельного учета.

Кроме того, предусматривается обязанность налогоплательщиков по восстановлению сумм НДС, ранее принятых к вычету не только при получении субсидий, но также и бюджетных инвестиций.

Текущая редакция ст. 170 НК РФ предусматривает обязанность по восстановлению сумм НДС в случае получения субсидий на возмещение затрат (включая налог), связанных с оплатой товаров (работ, услуг) с учетом налога. В соответствии с изменениями обязанность по восстановлению НДС возникает независимо от факта включения суммы налога в субсидии и бюджетные инвестиции на возмещение затрат.

Кроме того, в новой редакции уточняется, что возмещение затрат может быть связано в том числе с оплатой основных средств, нематериальных активов и имущественных прав.

Также установлен порядок восстановления НДС при частичном возмещении затрат: в этом случае восстановлению подлежит сумма налога, принятая к вычету в соответствующей доле, которая рассчитывается согласно порядку, установленному Федеральным законом № 335-ФЗ.

Изменения вступят в силу 1 января 2018 года.

Применение НДС в отношении операций по реализации лома и отходов черных и цветных металлов/вторичного алюминия и его сплавов/сырых шкур животных

Федеральный закон № 335-ФЗ исключает операций по реализации лома и отходов черных и цветных металлов из списка операций, не подлежащих обложению НДС, и перекладывает обязанность по уплате НДС в отношении реализации данной группы товаров на налогового агента — покупателя товаров (за исключением их реализации налогоплательщиками-продавцами, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщиков, и лицами, не

являющимися налогоплательщиками).

Такой же порядок уплаты НДС (т.е. налоговым агентом) будет применяться при реализации на территории РФ сырых шкур животных, вторичного алюминия и его сплавов.

Изменения вступят в силу 1 января 2018 года.

Уточнен порядок определения места реализации некоторых услуг

В соответствии с текущей редакцией НК РФ территория РФ признается местом реализации услуг по сдаче в аренду движимого имущества (за исключением наземных автотранспортных средств) в случае, если покупатель услуг осуществляет деятельность на территории РФ.

Федеральный закон № 335-ФЗ вносит изменения в ст. 148 НК РФ, дополняя вышеуказанную норму исключением в отношении услуг по сдаче в аренду авиационных двигателей и прочего авиационно-технического имущества в случае, если в соответствии с законодательством иностранного государства местом реализации таких услуг признается территория этого государства.

Данные изменения, в частности, снимают с российских арендаторов вышеупомянутого имущества обязанность по исчислению и уплате НДС с сумм арендных платежей в качестве налоговых агентов. При этом

новая норма не содержит уточнения в отношении ситуации, когда в законодательстве иностранного государства отсутствует понятие места реализации услуг, в частности, вследствие того, что НДС в данном государстве не введен.

Кроме того, ст. 148 НК РФ дополняется положением, в соответствии с которым местом реализации услуг по транспортировке трубопроводным транспортом природного газа территория РФ признается также в случаях, предусмотренных международными договорами РФ.

При этом Федеральным законом № 335-ФЗ вводится ставка НДС 0% в отношении услуг по транспортировке природного газа трубопроводным транспортом в случаях, предусмотренных международными договорами РФ.

Изменения вступят в силу 1 января 2018 года.

Федеральный закон от 27 ноября 2017 года № 350-ФЗ

«О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»

Применение ставки НДС 0% в отношении товаров, вывезенных в таможенной процедуре реэкспорта

Изменения, внесенные Федеральным законом № 350-ФЗ, позволят налогоплательщикам, осуществляющим вывоз товаров в таможенной процедуре реэкспорта, при реализации таких товаров применять ставку НДС 0%.

Напомним, что текущая редакция ст. 164 НК РФ не предусматривает возможности применения ставки НДС 0% в том случае, если товары вывозятся в таможенной процедуре реэкспорта.

Рассматриваемые изменения позволят решить данную проблему, в частности, для налогоплательщиков,

реализующих на экспорт готовую продукцию, произведенную из сырья, ввезенного в режиме переработки на таможенной территории.

Федеральным законом № 350-ФЗ также устанавливается перечень документов, подтверждающих обоснованность применения ставки НДС 0% при реализации на экспорт товаров, пересылаемых в международных почтовых отправлениях.

Изменения вступят в силу 1 января 2018 года.

Возможность отказа от применения ставки НДС 0%

Федеральный закон № 350-ФЗ предусматривает возможность добровольного отказа от применения ставки НДС 0% (и обязанность в этой связи по применению ставок в размере 10% или 18%) в отношении следующих операций:

- реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта;
- оказании услуг, связанных с перевозкой таких товаров, предусмотренных пп. 2.1–2.5, 2.7 и 2.8 п. 1 ст. 164 НК РФ, в частности, услуг по международной перевозке товаров, включая транспортно-экспедиционные услуги.

Отказ от применения ставки НДС 0% возможен при представлении налогоплательщиком заявления в

налоговый орган по месту учета, а также при одновременном соблюдении следующих условий:

- заявление должно быть представлено в налоговый орган не позднее первого числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен не применять ставку НДС 0%;
- приостановление применения ставки НДС 0% возможно только в отношении всех операций, указанных выше (то есть в отношении реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также в отношении оказания услуг, связанных с перевозкой таких товаров, предусмотренных пп. 2.1–2.5, 2.7 и 2.8 п. 1 ст. 164 НК РФ);

- не допускается применение разных ставок НДС в случае реализации соответствующих товаров/работ/услуг нескольким покупателям (приобретателям);
- приостановление применения ставки НДС 0% осуществляется на срок не менее 12 месяцев.

Возможность добровольного отказа от применения ставки НДС 0% позволяет решить, в частности, спорные вопросы о правомерности вычета НДС, предъявленного покупателю по ставке 18%, при приобретении им транспортно-экспедиционных услуг

при организации международных перевозок и услуг по международной перевозке товаров. В то же время для некоторых экспедиторов и перевозчиков такой отказ может быть невыгоден, так как ставку НДС 18% необходимо будет применять ко всем услугам, указанным выше, которые будут оказаны всем покупателям (в том числе иностранным, которые не смогут предъявить российский НДС к вычету). Кроме того, отказ от применения нулевой ставки по перечисленным услугам возможен только в отношении экспортируемых, но не импортируемых товаров.

Изменения вступят в силу 1 января 2018 года.

Мы надеемся, что вы найдете информацию, представленную в данном выпуске интересной и полезной. Наши специалисты готовы ответить на любые ваши вопросы, имеющие отношение к теме данного выпуска.

С уважением,

партнеры компании «Делойт» в СНГ

Контакты

Группа косвенного налогообложения и таможенного регулирования



Олег Березин
Партнер
oberezin@deloitte.ru



Андрей Силантьев
Партнер
asilantiev@deloitte.ru



Тамара Архангельская
Директор
tarkhangel'skaya@deloitte.ru



Светлана Романова
Менеджер
sromanova@deloitte.ru

Приложение TaxSmart



deloitte.ru

О «Делойте»

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, включая их аффилированные лица, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее — ДТТЛ). Каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. ДТТЛ (также именуемая «международная сеть «Делойт»») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Подробная информация о юридической структуре ДТТЛ и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте www.deloitte.com/about.

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, консалтинга, финансового консультирования, управления рисками, налогообложения и иные услуги государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» — международная сеть компаний, в число клиентов которой входят около четырехсот из пятисот крупнейших компаний мира по версии журнала Fortune. «Делойт» имеет многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира и использует свои обширные отраслевые знания и опыт оказания высококачественных услуг для решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Более 244 тысяч специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения результатов, которыми мы можем гордиться. Для получения более подробной информации заходите на нашу страницу в [Facebook](#), [LinkedIn](#) или [Twitter](#).

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица (далее — «сеть «Делойт»») не представляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Прежде чем принять какое-либо решение или предпринять какие-либо действия, которые могут отразиться на вашем финансовом положении или состоянии дел, проконсультируйтесь с квалифицированным специалистом. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.