



МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ
2021
www.elcode.ru

Тематический семинар-тренинг КонсультантПлюс

НДС. Что изменилось и как с ЭТИМ работать?

Ведут семинар-тренинг: **Рязанцева Вера Владимировна,**
Рассапкина Лариса Юрьевна

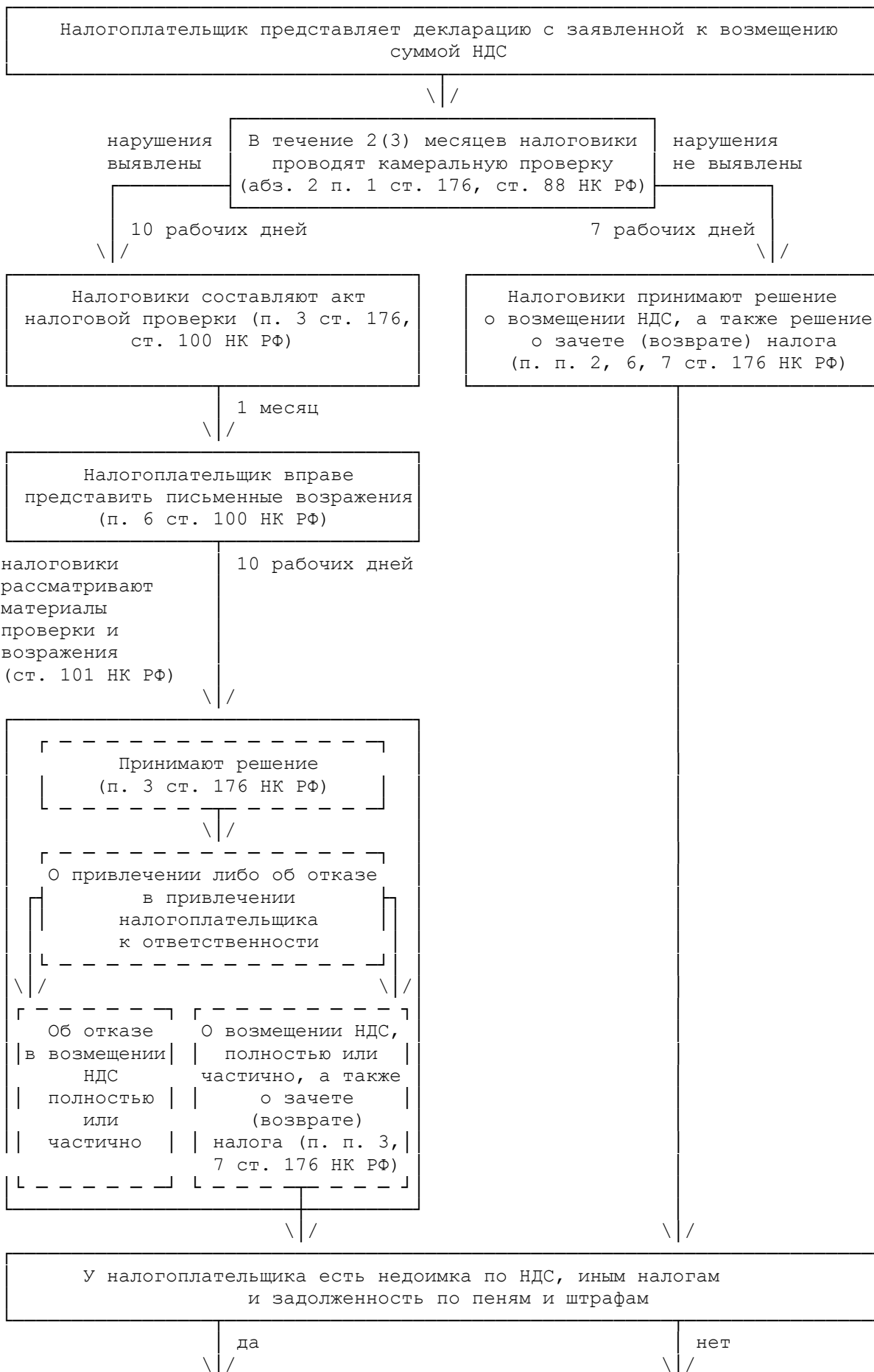
Материалы подготовлены
с использованием системы КонсультантПлюс



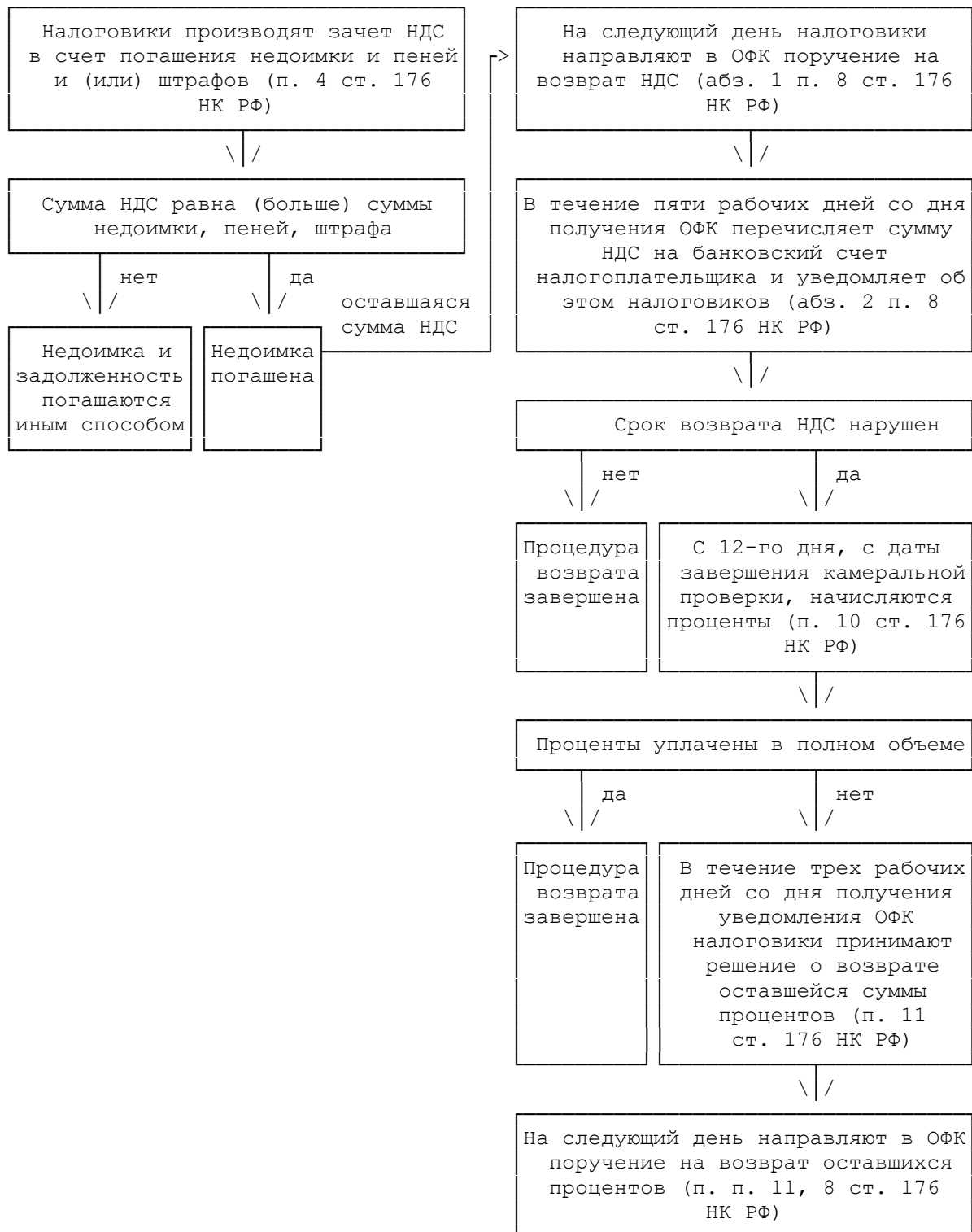
КонсультантПлюс
надежная правовая поддержка

Авторы разработки: Рязанцева В. В., Рассапкина Л. Ю.

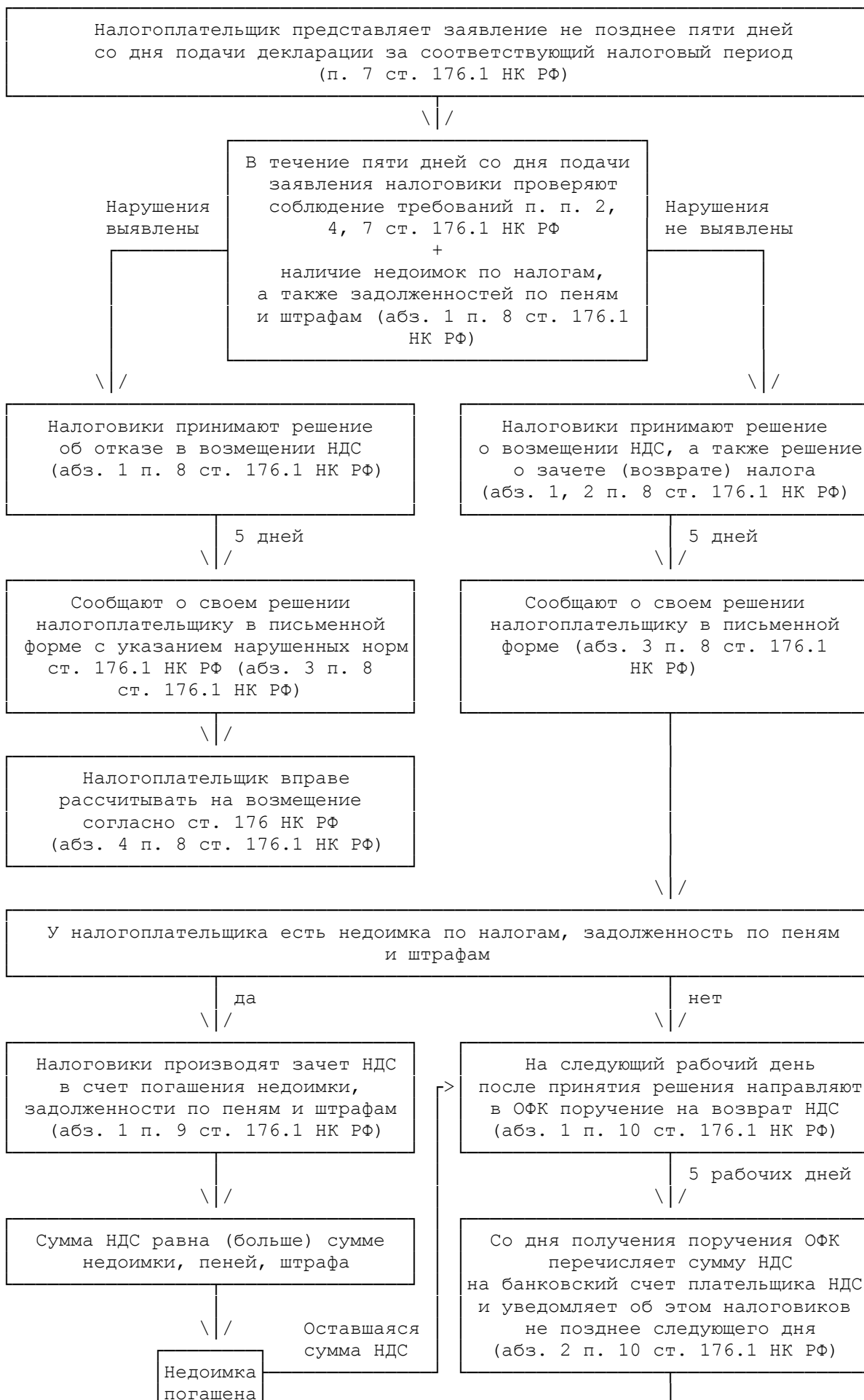
СХЕМА КАМЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ НА ОСНОВЕ НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ ПО НДС



Авторы разработки: Рязанцева В. В., Рассадкина Л. Ю.



ПОРЯДОК УСКОРЕННОГО ВОЗМЕЩЕНИЯ НДС



Авторы разработки: Рязанцева В. В., Рассадкина Л. Ю.

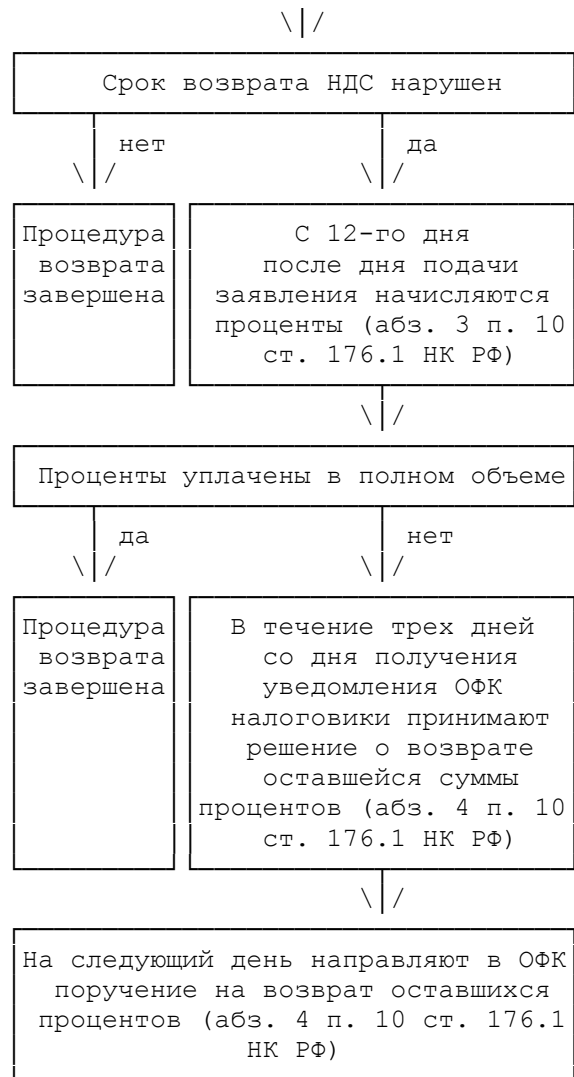
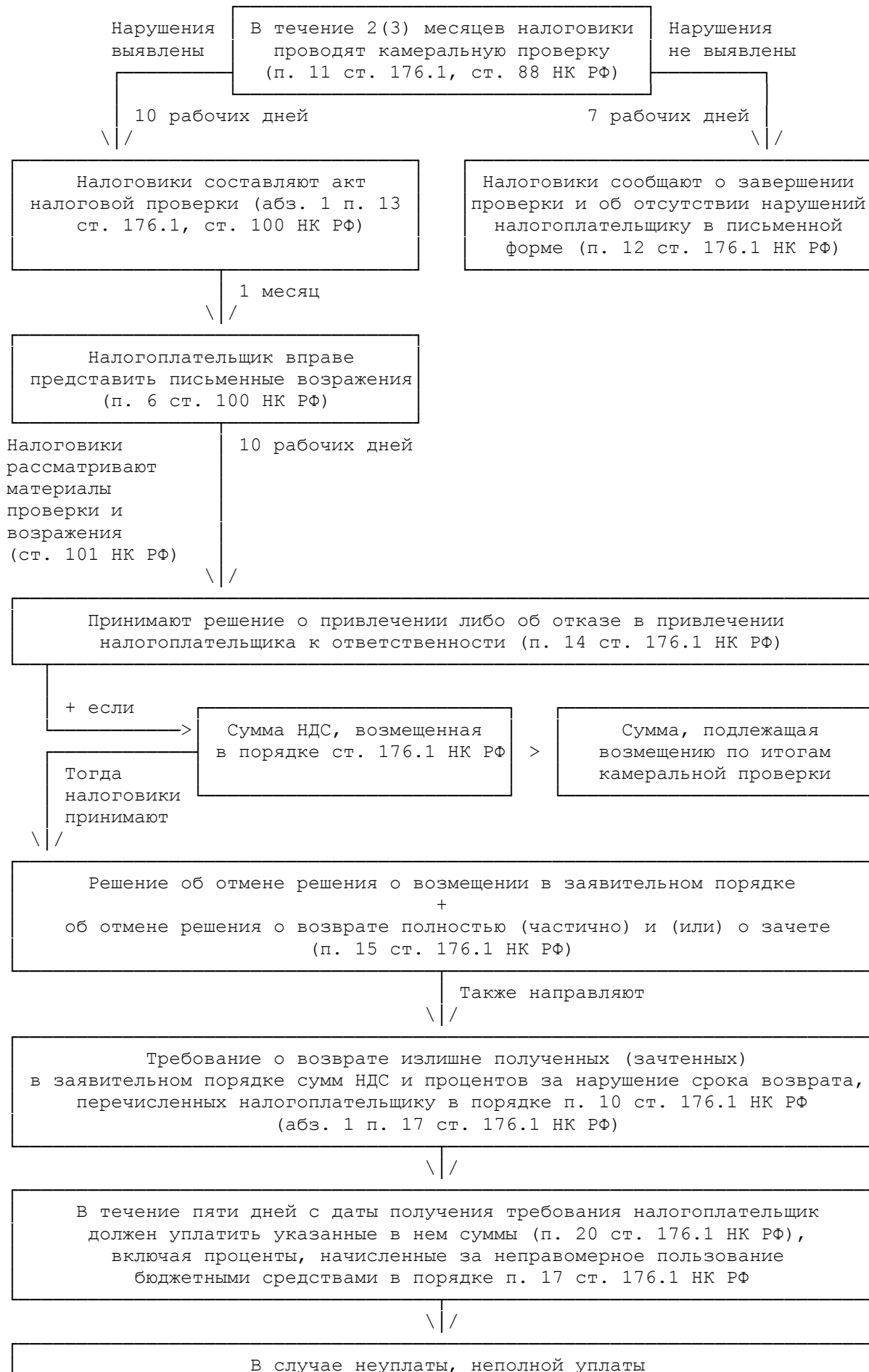
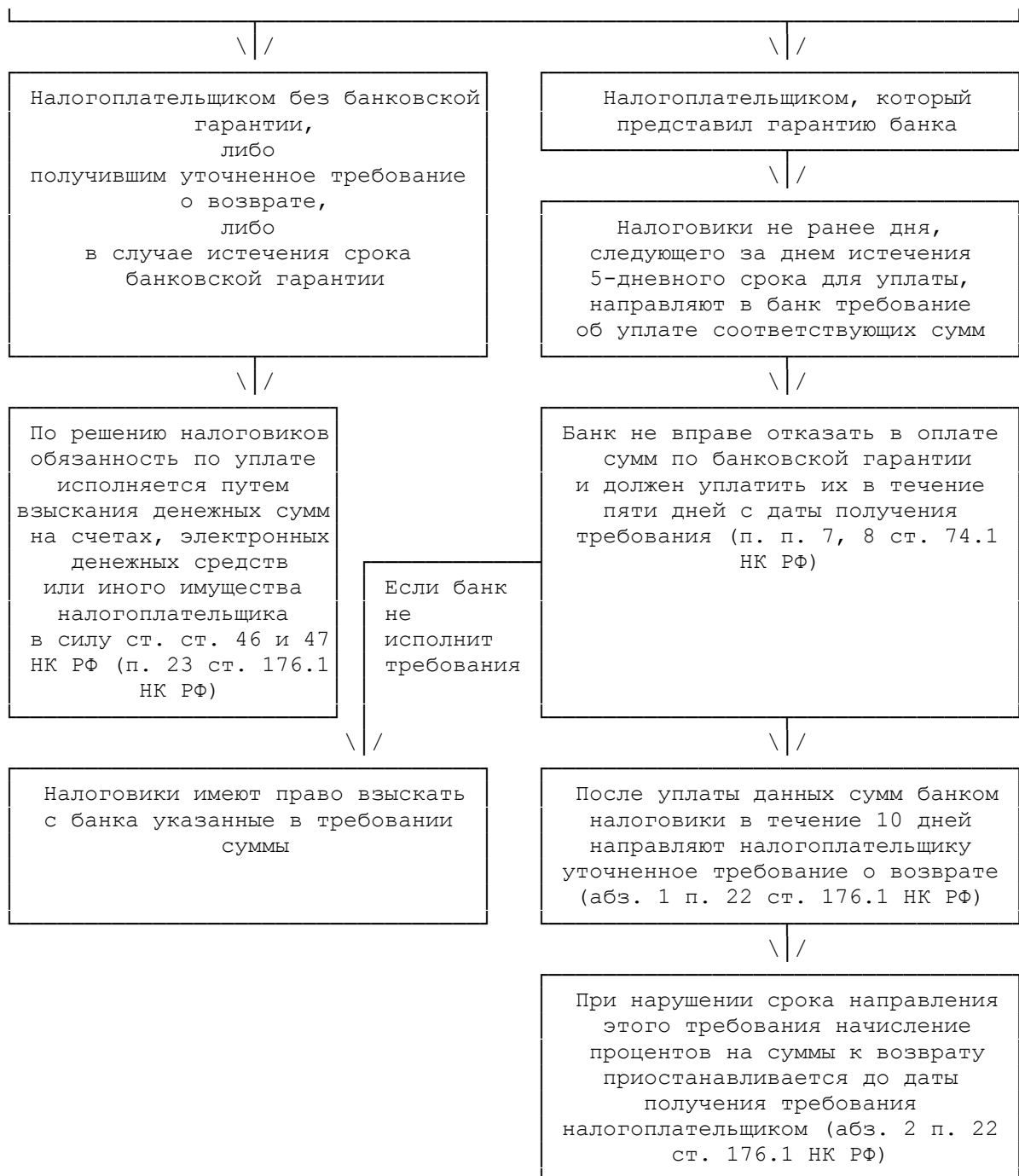


СХЕМА КАМЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ НА ОСНОВЕ НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ ПО НДС В ЗАЯВИТЕЛЬНОМ ПОРЯДКЕ





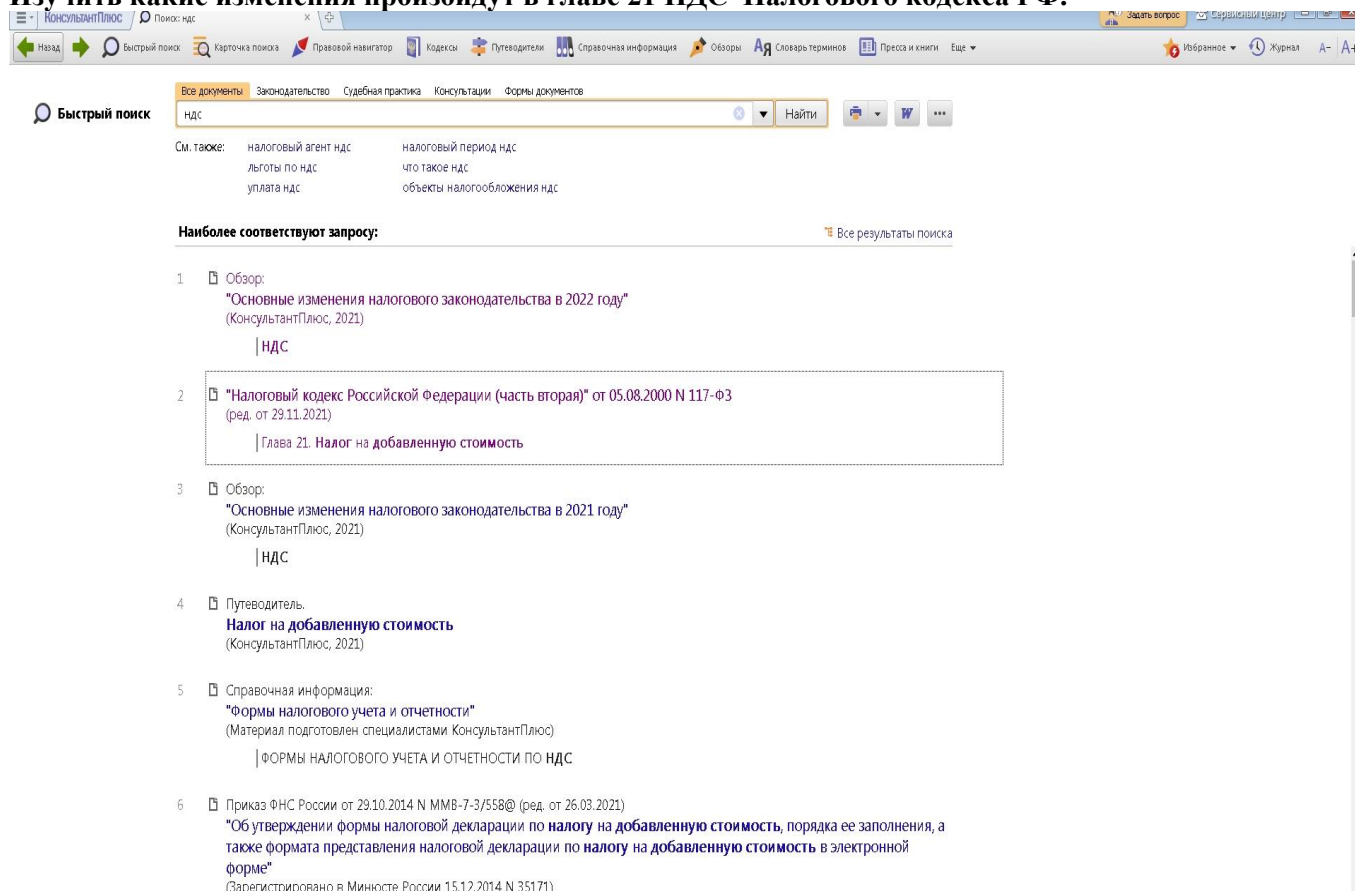
1. Значимые поправки в налоговое законодательство в 2021 году.

2. Тренды налогового администрирования и контроля.
Полномочия налоговых органов.

БЫСТРЫЙ ПОИСК

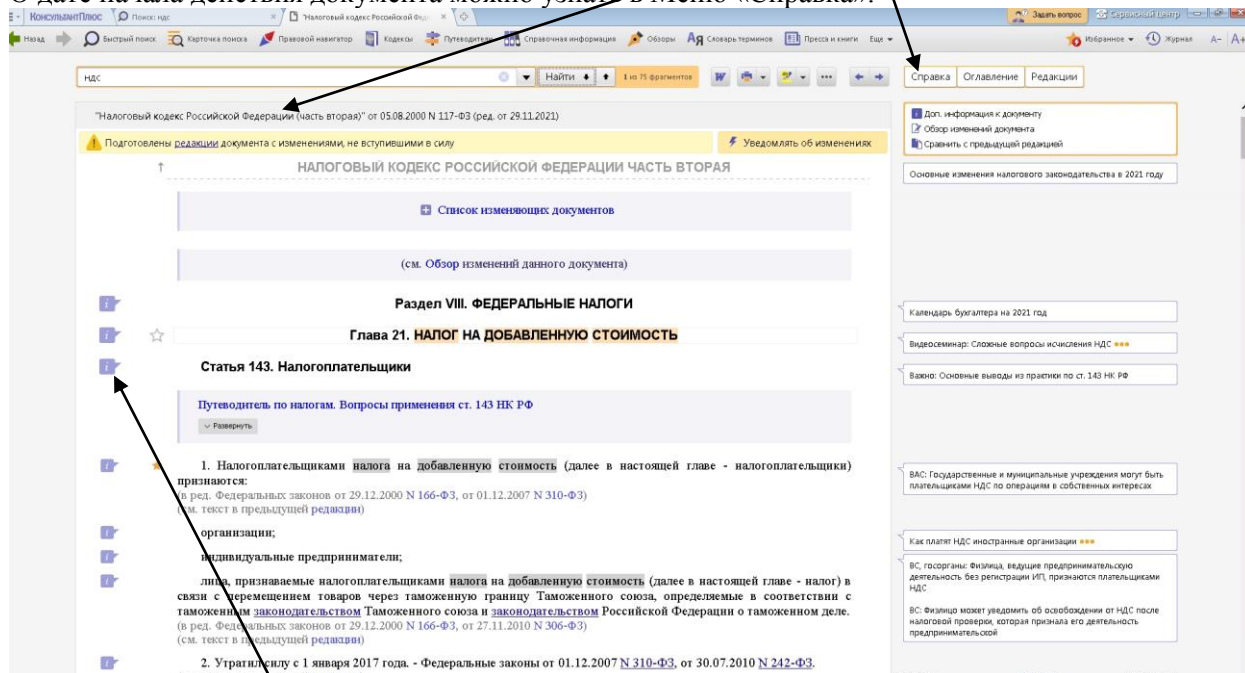
Пример 1.

Изучить какие изменения произойдут в главе 21 НДС Налогового кодекса РФ.



Название документа, в котором вы находитесь, можно увидеть

О дате начала действия документа можно узнать в Меню «Справка».

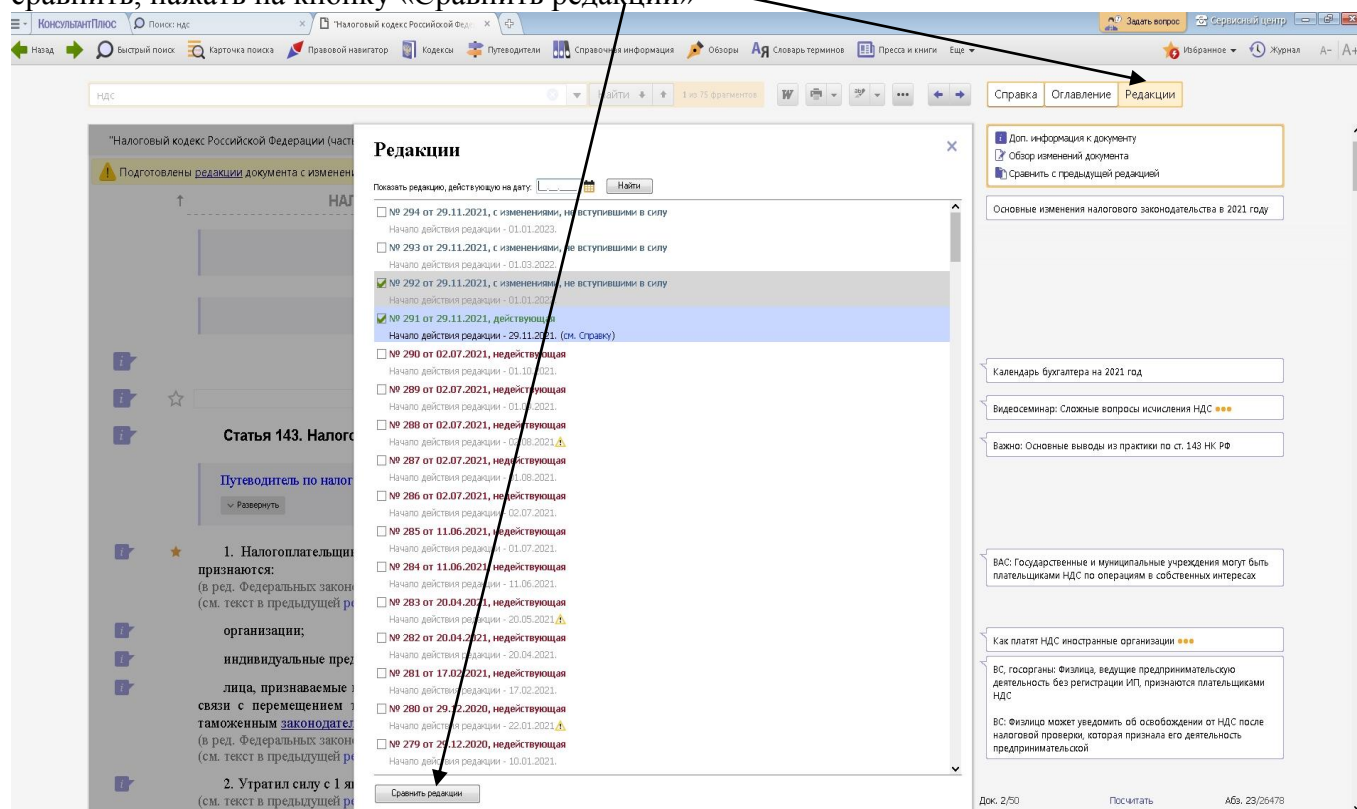


Можно посмотреть дополнительную информацию к данному документу (а можно и к нужной статье) - необходимо нажать на "i".

Пример 2.

Сравнение редакций

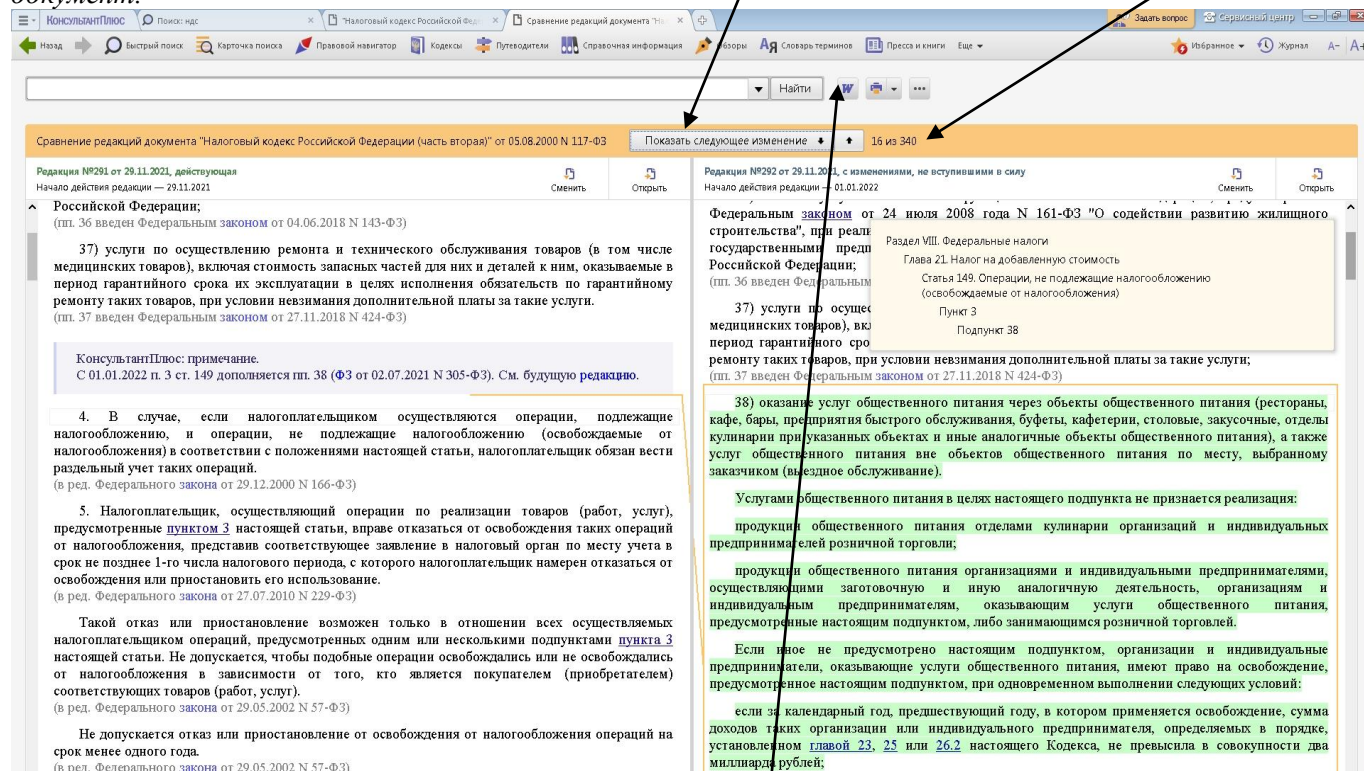
Справа зайти во вкладку "Редакции", отметить галочкой две редакции, которые необходимо сравнить, нажать на кнопку «Сравнить редакции»



Далее

Справа перед кнопкой «Показать следующее изменение» и слева от нее показывается – сколько изменений между этими двумя редакциями.

Чтобы просмотреть их, нужно нажать на кнопку «Показать следующее изменение» и просмотреть документ.



*Сравнение редакций можно экспортировать в Word.

Пример 3. Поставить данный документ/фрагмент на контроль

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Документы на контроле»
- далее нажать «Добавить»
- обратите внимание, что можно поставить на контроль как документ целиком, так и отдельную статью.
- посмотреть наши документы и фрагменты на контроле - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Документы на контроле»

Пример 4. Можно поставить закладку на данный фрагмент

1 вариант

- поставить курсор на нужный нам фрагмент
- появиться очертания звездочки
- нажать на нее
- выйдет диалоговое окно

2 вариант

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Закладки и документы»

Далее

- выбрать папку, куда мы будем сохранять нашу закладку
- далее нажать «Добавить»

Посмотреть нашу закладку мы можем - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»

- далее выбрать «Закладки и документы»
- найти нужную нам.

- 3. Особенности проведения камеральной проверки декларации по НДС, в том числе при заявлении права на возмещение налога из бюджета.**
- 4. Способы защиты налогоплательщика при возникновении споров с проверяющими.**
- 5. Статья 54.1 НК РФ: пределы допустимого (в свете актуальной судебной практики).**

КАРТОЧКА ПОИСКА

Пример 5.

Найти Письмо Минфина России или ФНС России от 2021 года по вопросу практики применения статьи 54.1 Налогового кодекса РФ.

Карточка поиска

Найдено 6 документов

- ☐ Законодательство
 - Российское законодательство (Версия Проф) 2
 - Эксперт-приложение 1
- ☐ Финансовые и кадровые консультации
 - Разъясняющие письма органов власти 3

Область поиска: Законодательство

Текст документа: 54.1 НК

Название документа:

Номер:

Дата: позже 01.01.2021

Принявший орган: Минфин России или ФНС России

Вид документа:

Тематика:

Поиск по статусу:

Когда получен:

Папки документов:

[Показать список документов](#) [Очистить карточку](#)

Пример 6. Можно сохранить данный документ (ы) в папку

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Папки»
- определить папку, куда мы хотим сохранить наш документ/создать новую
- далее нажать «Добавить»
- посмотреть и найти наши папки и сохраненные документы в них - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Папки»

Пример 7. Можно сохранить на компьютер

Находясь в тексте документа на панели под кнопкой  / или правой кнопкой мыши

выбрать 

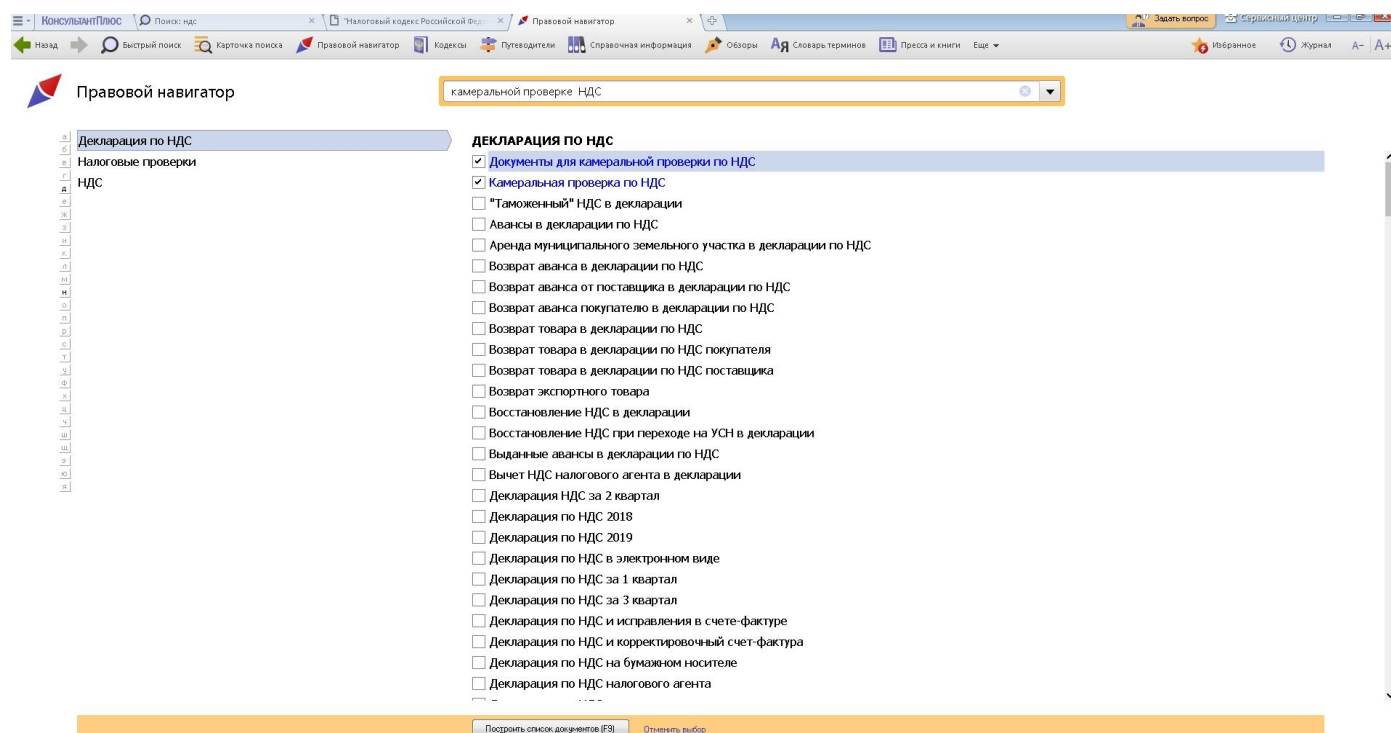
Обратить внимание, что можно сохранить в различных форматах.

Пример 8. Можно отправить по электронной почте

Находясь в тексте документа на панели под кнопкой  / или правой кнопкой мыши

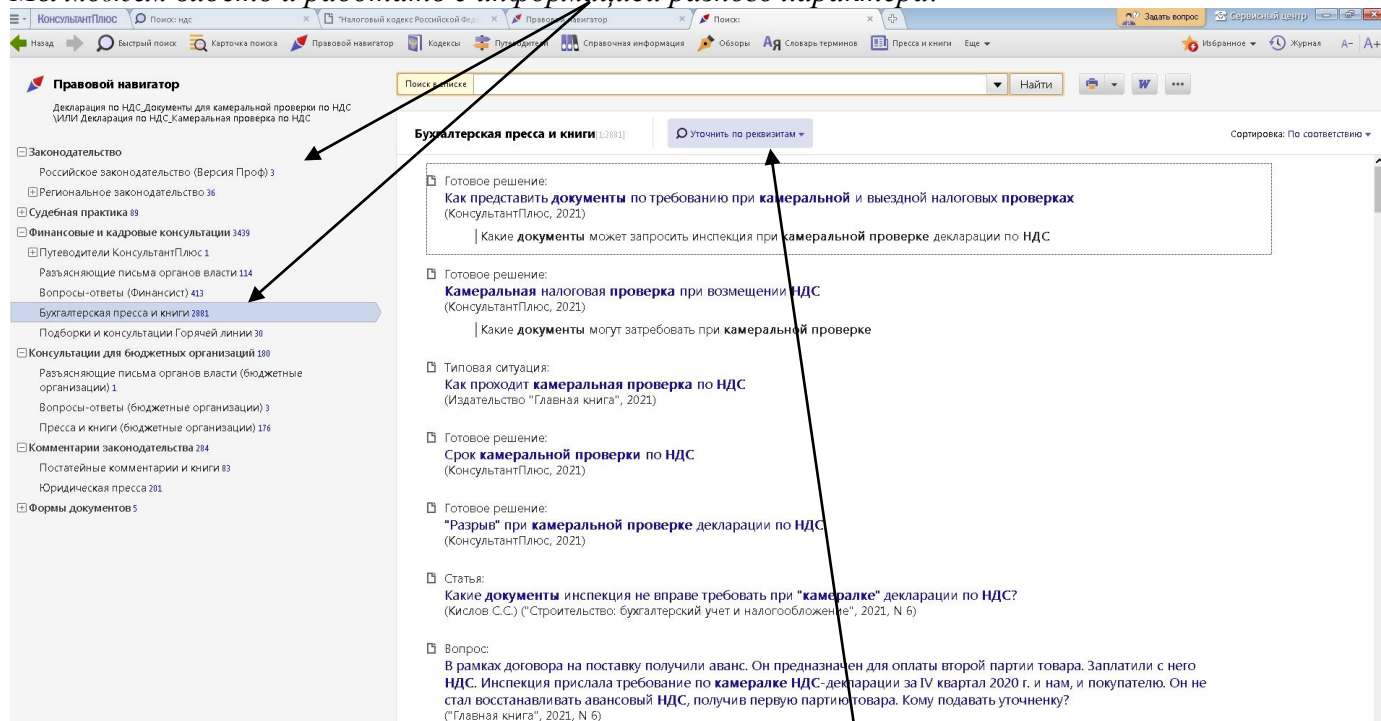
выбрать 

Пример 9. Составить подборку по вопросу камеральной проверки декларации по НДС.



Будет построен структурированный дерево-список.

Мы можем видеть и работать с информацией разного характера:



Можно уточнить список по различным основаниям.

Пример

Поставить данный документ/фрагмент на контроль

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Документы на контроле»
- далее нажать «Добавить»
- обратите внимание, что можно поставить на контроль как документ целиком, так и отдельную статью.
- посмотреть наши документы и фрагменты на контроле - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Документы на контроле»

Пример

Можно поставить закладку на данный фрагмент

1 вариант

- **поставить курсор на нужный нам фрагмент**
- **появиться очертания звездочки**
- **нажать на нее**
- **выйдет диалоговое окно**

2 вариант

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Закладки и документы»
- **Далее**
- выбрать папку, куда мы будем сохранять нашу закладку
- далее нажать «Добавить»
- Посмотреть нашу закладку мы можем - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Закладки и документы»
- найти нужную нам.

Пример

Можно сохранить документы в папку

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Папки»
- определить папку, куда мы хотим сохранить наш документ/создать новую
- далее нажать «Добавить»
- посмотреть и найти наши папки и сохраненные документы в них - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Папки»
- найти нужную нам.

Примечания на правой панели - полезная информация, которые помогут упростить работу с текстом нормативного правового акта и правильно применять документ на практике, не допустив ошибки.

Примечания размещены точно – там, где важно обратить внимание на акценты. Они имеют короткие заголовки–аннотации и постоянно актуализируются с учетом изменений законодательства и судебной практики.

На полях могут быть размещены: ссылки на готовые решения; основные выводы из практики; позиции судов; позиции ведомств; образцы заполнения документов и др.

БЫСТРЫЙ ПОИСК – универсальный инструмент поиска документов в системе; наиболее простой инструмент, чтобы начать поиск информации в системе.

- конкретного документа;
- конкретного фрагмента документа (главу, статью и т.п.);
- документы по интересующему вопросу (ситуации).

КАРТОЧКА ПОИСКА - для поиска документов по реквизитам (в том числе, когда они известны только приблизительно) или, по словам (словосочетаниям) из названия или текста документа.

ПРАВОВОЙ НАВИГАТОР - поиск информации по практическому вопросу с использованием перечня возможных ситуаций. Основан на использовании разработанного специалистами КонсультантПлюс словаря ключевых понятий.

В каких случаях наиболее эффективен Правовой навигатор:

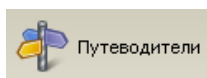
✓ в случае, когда Вы не знаете, как правильно описать свою ситуацию, а можете назвать буквально 1-2 слова.

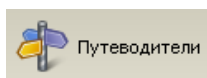
ОБЗОРЫ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА – помогают всегда быть в курсе последних изменений в законодательстве.

- **Новости.** Мониторинг документов - представлены новости для бухгалтера, кадровика, юриста и др., поступившие в систему Консультант Плюс. Рассмотрим «Новые документы для бухгалтера»;
- **Аналитические обзоры правовой информации** - (специалистами К+ проведен анализ произошедших изменений, в связи с изменениями законодательства и написаны комментарии и рекомендации к документам) – изменения в различных отраслях законодательства.

СПРАВОЧНАЯ ИНФОРМАЦИЯ- информация, к которой приходится обращаться постоянно. Содержится в разных документах, поэтому поиск ее в первоисточниках не всегда удобен. Представлена в удобном структурированном виде.

ПУТЕВОДИТЕЛИ КОНСУЛЬТАНТПЛЮС



С помощью кнопки  на Панели быстрого доступа можно перейти к списку всех Путеводителей КонсультантПлюс.

1. **Путеводитель по судебной практике (ГК РФ)** – дает возможность сориентироваться в большом объеме судебных решений по наиболее актуальным и сложным вопросам применения части второй Гражданского кодекса РФ. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".
2. **Путеводитель по корпоративным спорам** – позволяет проанализировать судебную практику применения норм корпоративного права. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".
3. **Путеводитель по договорной работе** – позволяет проанализировать отдельные условия договоров с точки зрения их влияния на исполнение договоров каждой стороной и риски, возникающие у сторон договора. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".
4. **Путеводитель по кадровым вопросам** – содержит практические рекомендации по вопросам трудового законодательства и образцы заполнения форм документов. Является информационным банком в разделе "Финансовые и кадровые консультации".
5. **Путеводитель по налогам** – помогает быстро и эффективно найти ответы на вопросы по основным налогам и взносам или разобраться в спорной ситуации. Является информационным банком в разделе "Финансовые и кадровые консультации".
6. **Путеводитель по сделкам** – содержит подробную информацию о налогообложении и бухгалтерском учете при совершении различных сделок. Является информационным банком в разделе "Финансовые и кадровые консультации".
7. **Путеводитель по бюджетному учету и налогам** - содержит информацию по бюджетному учету и налогообложению бюджетных организаций, по размещению госзаказа. Является информационным банком в разделе "Консультации для бюджетных организаций".
8. **Путеводитель по корпоративным процедурам** – содержит пошаговые рекомендации о порядке проведения корпоративных процедур и подготовки документов для них. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".
9. **Путеводитель по госуслугам для юридических лиц** – содержит пошаговые рекомендации о порядке получения различных лицензий, разрешений и аккредитаций, а также подачи уведомительных документов в госорганы. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".
10. **Путеводитель по трудовым спорам** – содержит аналитическую информацию по спорным вопросам, возникающим в сфере трудовых отношений. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".
11. **Путеводитель по контрактной системе в сфере госзакупок** - содержит информацию и пошаговые инструкции по всем этапам процедуры проведения закупок по правилам нового Федерального закона № 44, действующего с января 2014 г. (образцы документов, практические примеры и другая полезная

информация по вопросам госзакупок). Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".

12. **Путеводитель по спорам в сфере госзаказа** - содержит информацию о подходах госорганов и судов к решению спорных вопросов в сфере госзаказа. По каждому спорному вопросу дается комментарий проблемы и приводятся результаты анализа практики применения - позиции ФАС, Минэкономразвития, арбитражных судов. Документы ФАС и судебные акты представлены в виде компактных аннотаций с обстоятельствами дела и выводами, что позволяет быстро понять суть вопроса. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".

и другие.

1. Значимые поправки в налоговое законодательство в 2021 году.

Национальная система прослеживаемости товаров

С 8 июля 2021 г. начала действовать Национальная система прослеживаемости товаров, введенная для исполнения Соглашения между странами ЕАЭС, которое препятствует использованию схем уклонения от уплаты таможенных и налоговых платежей.

Перечень товаров, подлежащих прослеживаемости, утвержден ***Постановлением Правительства РФ от 01.07.2021 N 1110*** и применяется с **8 июля 2021 г.**

В соответствии с ***пунктом 2 Положения о национальной системе прослеживаемости товаров, Письмами ФНС России от 28.06.2021 N ЕА-4-15/9015@, от 12.05.2021 N ЕА-4-15/6469@*** прослеживаемости подлежат товары, в том числе приобретенные для производственных целей, находящиеся в собственности у участника оборота, если их код по ТН ВЭД ЕАЭС указан в Перечне товаров, подлежащих прослеживаемости.

Согласно ***пунктам 3, 4 Положения о национальной системе прослеживаемости товаров*** прослеживаются импортные товары, которые находятся в обороте на территории РФ. Прослеживаемость продолжается с момента ввоза товара в РФ (или с 8 июля 2021 г. - если товар ввезен ранее) до момента, когда он выбывает из оборота (например, передан в производство или реализован физическому лицу для использования в личных целях).

Продавцы товаров, подлежащих прослеживаемости, - организации и ИП, которые являются плательщиками НДС (не освобождены от обязанностей налогоплательщика), должны выставять счета-фактуры в электронной форме (***пункт 1.1 статьи 169 НК РФ, подпункт "в" пункта 13 Положения о национальной системе прослеживаемости товаров***).

Формат счета-фактуры в электронной форме утвержден ***Приказом ФНС России от 19.12.2018 N ММВ-7-15/820@***. В нем учтены реквизиты прослеживаемости (***Письмо ФНС России от 27.04.2021 N ЕА-4-15/5834@***).

Согласно ***подпункту 1 пункта 3 статьи 169 НК РФ*** выставять счета-фактуры нужно даже в том случае, если покупатель не является плательщиком НДС или освобожден от обязанностей налогоплательщика.

На основании ***пункта 1.1 статьи 169 НК РФ*** необязательно выставять электронные счета-фактуры при реализации товаров, подлежащих прослеживаемости, в следующих случаях:

1. при продаже товаров физическим лицам для личных, семейных и иных нужд, не связанных с предпринимательской деятельностью;
2. при реализации товаров физлицам, уплачивающим налог на профессиональный доход;
3. при экспорте (реэкспорте) товаров с территории РФ;
4. при реализации и перемещении товаров из РФ на территорию другого государства - члена ЕАЭС.

Авторы разработки: Рязанцева В. В., Рассадкина Л. Ю.

Из Письма ФНС России от 19.10.2021 N ЕА-4-15/14817@ следует, что если при реализации прослеживаемого товара счет-фактура ошибочно выставлен на бумаге, хотя нужно было оформить его в электронной форме, это не является основанием для отказа в вычете НДС.

В счете-фактуре, оформленном при совершении операции с прослеживаемыми товарами, помимо общих сведений необходимо указать реквизиты прослеживаемости (**подпункты 16 - 18 пункта 5 статьи 169 НК РФ, Приложение N 1 к Постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137, подпункт "з" пункта 13 Положения о национальной системе прослеживаемости товаров**):

- регистрационный номер партии товара, подлежащего прослеживаемости (**графа 11**);
- единицу измерения товара, которая используется для прослеживаемости (**графы 12, 12а**).

Она определяется по Общероссийскому классификатору единиц измерения;

- количество товара в указанных единицах (**графа 13**).

В соответствии с **пунктом 2.3 статьи 23 НК РФ, пунктом 2, подпунктами "а", "б" пункта 13, пунктом 40 Положения о национальной системе прослеживаемости товаров** для обеспечения прослеживаемости товаров налогоплательщики должны подавать в инспекцию в электронном виде по ТКС, подписав усиленной квалифицированной электронной подписью, следующие документы:

1. уведомления о перемещении товаров, подлежащих прослеживаемости, с территории РФ на территорию другого государства - члена ЕАЭС в течение **5 рабочих дней со дня отгрузки (пункт 23 Положения о прослеживаемости)**;

2. уведомления о ввозе товаров, подлежащих прослеживаемости, с территории другого государства - члена ЕАЭС на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, **не позднее 5 рабочих дней** со дня принятия товаров на учет;

3. отчеты об операциях с товарами, подлежащими прослеживаемости, **не позднее 25-го числа месяца**, следующего за прошедшим кварталом (**пункты 32, 33 Положения о прослеживаемости**);

4. уведомления об имеющихся остатках товаров, подлежащих прослеживаемости, до момента их продажи, так как ФНС России сообщит вам РНПТ только на следующий день (**пункты 28, 29 Положения о прослеживаемости**).

В Письме от 30.09.2021 N ЕА-4-15/13856@ ФНС России обращает внимание на то, что если налогоплательщик не заявляет право на вычет "входного" НДС и не регистрирует счета-фактуры на прослеживаемые товары в книге покупок (не имеет права на такой вычет), то отражать сведения из этих счетов-фактур в отчете ему не нужно.

В Письме Минфина России от 23.08.2021 N 27-01-22/67650 указано, что для целей национальной системы прослеживаемости товаров под переработкой в данном случае понимаются операции, при которых товар становится неотделимой частью готового товара и у него изменяется хотя бы один из первых четырех знаков кода ТН ВЭД ЕАЭС.

На это же указано **в Письме ФНС России от 26.07.2021 N СД-4-15/10448@**: под переработкой в целях прослеживаемости понимается изменение первоначальных характеристик товара. Кроме того, можно руководствоваться Правилами определения страны происхождения товара, утвержденными Соглашением о Правилах определения страны происхождения товаров в Содружестве Независимых Государств. В силу п. 2.4 Правил страна происхождения товара определяется в соответствии с критерием достаточной обработки (переработки) товара. Последний может выражаться выполнением условия - изменение товарной позиции по коду ТН ВЭД ЕАЭС на уровне хотя бы одного из первых четырех знаков, происшедшее в результате обработки (переработки).

В Письме ФНС России от 04.10.2021 N EA-4-15/14005@ разъясняется, что непредставление Отчета и документов, содержащих реквизиты прослеживаемости, не оказывает прямого или косвенного влияния на уплату налогов и сборов налогоплательщиками. Поэтому непредставление Отчета и документов, содержащих реквизиты прослеживаемости, не является налоговым правонарушением. В этой связи нормы, устанавливающие ответственность в соответствии **со статьями 126 и 126.1 НК РФ**, не распространяются на правонарушения в части непредставления Отчета и документов, содержащих реквизиты прослеживаемости. За такое нарушение планируется установить административную ответственность в рамках **КоАП РФ**.

В Письме от 19.10.2021 N EA-4-15/14817@ ФНС России информирует, что в отношении норм, устанавливающих ответственность за нарушение законодательства о национальной системе прослеживаемости, установлен переходный период **не менее года**, необходимый для адаптации программного обеспечения, в рамках которого не устанавливаются нормы, предусматривающие ответственность налогоплательщиков за нарушения положений законодательства о национальной системе прослеживаемости товаров.

Согласно **пункту 3 Письма Минфина России от 11.08.2021 N 27-01-22/64473** нормы, устанавливающие ответственность за нарушения законодательства о национальной системе прослеживаемости, будут распространяться на правоотношения, возникшие с **1 июля 2022 года**.

В соответствии с **пунктом 8.9 статьи 88 НК РФ** при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС, единой упрощённой декларации, декларации по УСН или ЕСХН, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика, если иное не предусмотрено настоящим пунктом, счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к операциям с товарами, подлежащими прослеживаемости, при выявлении несоответствий между сведениями:

- в налоговой декларации и сведениями, содержащимися в отчёте об операциях с товарами, подлежащими прослеживаемости или в документах, содержащих реквизиты прослеживаемости;
- об операциях, которые содержатся в налоговой декларации по НДС и сведениями об указанных операциях, содержащимися в отчёте об операциях с товарами, подлежащими прослеживаемости;
- об операциях, содержащимися в отчёте об операциях с товарами, подлежащими прослеживаемости, и сведениями об указанных операциях, содержащимися в отчёте об операциях с подлежащими прослеживаемости товарами, который представила другая организация.

При этом ИФНС не может истребовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к операциям с товарами, подлежащими прослеживаемости, если такие документы уже были ранее представлены в ИФНС (**абзац 5 пункта 8.9 статьи 88 НК РФ**).

Федеральным законом от 09.11.2020 N 371-ФЗ в пункт 3 статьи 88 НК РФ внесены поправки, которые применяются с **1 июля 2021 года**. Если в ходе камеральной проверки инспекция запросит пояснения, а налогоплательщик подаст их в электронном виде, но не по установленному формату, пояснения не будут считаться представленными. Это грозит штрафом 5 тыс. руб.

Льгота по НДС для организаций и ИП по услугам общепита

С 1 января 2022 года организации и ИП могут применить освобождение от НДС по услугам общепита, если одновременно выполняются следующие условия (**пункт 2 статьи 2 Федерального закона от 02.07.2021 N 305-ФЗ, подпункт 38 пункта 3 статьи 149 НК РФ**):

1. **сумма доходов** за предыдущий календарный год составляет **не более 2 млрд руб.**;
2. **удельный вес доходов** от реализации услуг общепита в общей сумме доходов за прошлый год составляет **70% или более**;
3. **среднемесячный размер выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц**, не ниже размера среднемесячной начисленной заработной платы в каждом

субъекте Российской Федерации по соответствующему виду деятельности, который относится к классу 56 разд. I ОКВЭД 2 (условие будет применяться с 1 января 2024 года).

К вновь созданным организациям и вновь зарегистрированным ИП эти ограничения не применяются.

От налогообложения НДС освобождаются услуги общепита, которые организация или ИП оказывает (**пункт 2 статьи 2 Федерального закона от 02.07.2021 N 305-ФЗ**):

- 1). в ресторане, кафе, баре, буфете, столовой, другом аналогичном объекте общепита;
- 2). в отделе кулинарии при ресторане, кафе, баре, предприятии быстрого обслуживания, буфете, кафетерии, столовой, закусочной. Например, если организация, производящая кулинарные изделия, полуфабрикаты, иную продукцию общепита, реализует их физлицам через собственную кулинарию (**Письмо Минфина России от 30.07.2021 N 03-07-11/61177**);
- 3). вне объекта общепита по месту, которое выбрал заказчик (выездное обслуживание).

Освобождение **не применяется** к следующим операциям (**пункт 2 статьи 2 Федерального закона от 02.07.2021 N 305-ФЗ**):

- продажа продукции общепита в отделе кулинарии организации (ИП), ведущей розничную торговлю;
- реализация такой продукции лицом, ведущим заготовочную, иную аналогичную деятельность, покупателю, который оказывает услуги общепита или ведет розничную торговлю.

Что изменилось в налогообложении IT-отрасли в 2021 году

С 1 января 2021 года на основании **подпункта 26 пункта 2 статьи 149 НК РФ** не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (передача) на территории РФ исключительных прав на программы для ЭВМ или прав на ее использование и базы данных, включенные в единый реестр российских программ для ЭВМ и баз данных.

Применить освобождение можно, если передаваемые права не связаны с интернет-рекламой и торговлей и операция не подпадает под исключение, предусмотренное **абзацем 2 подпункта 26 пункта 2 статьи 149 НК РФ**.

В Письме Минфина России от 03.02.2021 N 03-07-07/6775 разъясняется: если программа (база данных) включена в реестр, освобождение распространяется в том числе на передачу обновлений к ней, предоставление расширения ее функциональных возможностей. В специальный реестр может быть включен как единый программный комплекс, состоящий из совокупности взаимосвязанных модулей (программных блоков), так и его модули, если они могут реализовываться отдельно как самостоятельные программные продукты и при условии их соответствия остальным требованиям включения в реестр.

В Письмах ФНС России от 09.04.2021 N СД-19-3/174@, Приложении к Письму ФНС России от 18.12.2020 N СД-4-3/20902@ сообщается, что если программное обеспечение, разработанное третьими лицами, является составной частью программного обеспечения, в целом включенного в реестр российских программ, то при передаче прав на указанное составное программное обеспечение применяется освобождение по НДС. Если лицензия на программу для ЭВМ стороннего разработчика (правообладателя) передается отдельно, то для применения освобождения по НДС программное обеспечение такого разработчика (правообладателя) должно состоять в реестре российских программ.

Программа, включенная в реестр, может входить в программно-аппаратный комплекс, когда софт заливается в "железо". Освобождение от НДС можно применить и к ней, если по условиям договора программа приобретается отдельно от "железа" (**Приложение к Письму ФНС России от 18.12.2020 N СД-4-3/20902@**).

Освобождение применяется независимо от вида договора, оформляющего передачу прав (*Письмо Минфина России от 12.02.2021 N 03-07-08/9626*).

В Приложении к Письму Минфина России от 18.12.2020 N 03-07-07/111669 указано, что освобождением от НДС можно воспользоваться и в том случае, когда права переданы по сублицензионному договору. Препятствий для освобождения от НДС не будет и в случае, если вы передадите права на российскую программу, включенную в реестр, посредством удаленного доступа через Интернет без установки (скачивания) ее экземпляра.

Согласно *Письму Минфина России от 20.11.2020 N 03-07- 08/101332* исключений по услугам по передаче прав на использование программного обеспечения, реализуемым по договорам, заключенным до вступления в силу **Федерального закона от 31.07.2020 N 265-ФЗ**, и имеющим длящийся характер с переходом на 2021 и последующие годы, указанным **Федеральным законом** не предусмотрено. Следовательно, в отношении услуг по передаче прав на использование программ для ЭВМ, оказанных начиная с **1 января 2021 года**, применяется налоговая ставка по налогу на добавленную стоимость в размере 20 процентов, независимо от даты и условий заключения договоров на оказание указанных услуг.

НДС при банкротстве

С **1 января 2021 года** в соответствии с **подпунктом 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ** (в редакции **Федерального закона от 15.10.2020 N 320-ФЗ**) не признаются объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость операции по реализации товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами), в том числе товаров (работ, услуг), изготовленных и (или) приобретенных (выполненных, оказанных) в процессе осуществления хозяйственной деятельности после признания должников в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами).

С **1 января 2021 года** к "безобъектным" операциям причислена вся реализация (как по торгам в составе конкурсной массы, так и не подлежащая продаже на торгах) продукции организации-банкрота. Следовательно, счета-фактуры по таким операциям (будь то товары, работы или услуги) не выставляются и заявить вычет по ним покупатель не вправе.

В Письмах от 17.03.2021 N 03-07-11/18708 и от 23.04.2021 N 03-07-11/31160 Минфин России подчеркнул: с 1 января 2021 года работы (услуги), выполненные (оказанные) в процессе хозяйственной деятельности должниками, признанными в соответствии с законодательством РФ несостоятельными (банкротами), объектом обложения НДС не являются.

Согласно *Письму Минфина России от 26.04.2021 N 03-07-11/31584* положения **подпункта 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ** применяются в случае вступления в законную силу решения арбитражного суда о признании должника банкротом.

На основании **подпункта 4 пункта 2 статьи 170 НК РФ** суммы НДС по товарам (работам, услугам), приобретаемым организацией-банкротом для выполнения работ (оказания услуг) в процессе осуществления хозяйственной деятельности, к вычету не принимаются, а учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг).

Как указал **Минфин России в Письмах от 09.04.2021 N 03-07-11/26558, от 16.03.2021 N 03-07-11/18337** в соответствии с **подпунктом 2 пункта 3 статьи 170 НК РФ** по реализованным товарам и имущественным правам необходимо восстановить НДС в том квартале, в котором была реализация. А по товарам (работам, услугам, имущественным правам), которые используются для

производства и продажи товаров в процессе хозяйственной деятельности после признания должника банкротом, - в квартале, когда они начинают использоваться для их производства и продажи.

Согласно *подпункту 2 пункта 3 статьи 170 НК РФ* НДС по товарам (работам, услугам, имущественным правам) восстанавливается в полной сумме, которая ранее была принята к вычету (по основным средствам и НМА - пропорционально остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки).

В соответствии с *подпунктом 2 пункта 3 статьи 170, подпункта 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ* восстановленный НДС учитывается в прочих расходах по налогу на прибыль. В стоимость товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, НМА, имущественных прав, он не включается.

В Письмах ФНС России от 17.06.2021 N СД-4-3/8474@, Минфина России от 16.03.2021 N 03-07-11/18337 разъясняется, что если у банкрота есть недвижимость, которую он не реализовал, а использует в хозяйственной деятельности после признания его банкротом, ранее принятый к вычету НДС по таким объектам нужно восстановить в порядке, предусмотренном *статьей 171.1 НК РФ*.

В отношении применения вычетов сумм НДС, исчисленных в бюджет при получении предоплаты на основании ранее заключенных договоров и не завершенных по состоянию на 1 января 2021 года, *Минфин России в Письме от 09.04.2021 N 03-07-11/26558* рекомендует руководствоваться следующим:

- если в договор будут внесены изменения о том, что стоимость работ (услуг) уменьшается на сумму НДС, то налог, исчисленный и уплаченный при получении оплаты (частичной оплаты) и возвращенный покупателю работ (услуг), можно принять к вычету;
- если стоимость работ (услуг) не меняется, но согласно изменениям в договоре стоимость работ (услуг) без учета НДС равна ранее установленной стоимости с учетом налога, НДС к вычету принять нельзя;
- если в договор изменения не внесены и работы (услуги) выполняются (оказываются) с учетом налога на добавленную стоимость, то сумма налога подлежит перечислению в бюджет в порядке, предусмотренном *пунктом 5 статьи 173 НК РФ*.

Уточнены обязанности налогового агента по НДС

Федеральным законом от 02.07.2021 N 305-ФЗ в пункт 1 статьи 161 НК РФ внесены изменения, уточняющие случаи определения налоговой базы по НДС налоговыми агентами при реализации им товаров (работ, услуг) иностранными лицами.

С 1 октября 2021 года при приобретении товаров (работ, услуг) у иностранных лиц, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, обязанность налогового агента по исчислению НДС возникает, если иностранное лицо:

- не состоит на учете в налоговых органах;
- состоит на учете в налоговых органах только в связи с нахождением на территории РФ недвижимого имущества, транспортных средств либо в связи с открытием счета в банке;
- состоит на учете в налоговых органах по месту нахождения обособленных подразделений на территории РФ, но реализует товары (работы, услуги) не через них, а самостоятельно.

До 1 октября 2021 года обязанность налогового агента по уплате НДС при покупках у иностранного лица возникала, если последнее не состояло на учете в налоговых органах. Если же иностранное лицо состояло на учете **по любому основанию**, то самостоятельно уплачивало НДС

в отношении реализуемых им на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг). Данная позиция закреплена в *Определении Конституционного Суда РФ от 24.11.2016 N 2518-О*.

В *Определении Верховного Суда РФ от 19.04.2016 N 305-КГ16-2688 по делу N А40-198775/14* указано, что *статьей 11 НК РФ* дано понятие иностранных юридических лиц, которыми признаются иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации. Таким образом, если иностранная организация состоит на учете в налоговом органе Российской Федерации, в том числе в связи с открытием счета в российском банке, то обязанность по уплате налога на добавленную стоимость в отношении реализуемых этой организацией товаров (работ, услуг), местом реализации которых признается территория Российской Федерации, должна исполняться самой иностранной организацией.

В *Письмах Минфина России от 15.06.2021 N 03-07-13/1/46826, от 11.06.2021 N 03-07-08/46286, от 27.01.2021 N 03-03-06/1/4843, от 20.04.2020 N 03-07-08/31638* также разъяснялось, что в случае, когда иностранная организация состоит на учете в российском налоговом органе (например, в связи с наличием представительства, по месту нахождения недвижимости, в связи с открытием счета в российском банке), она самостоятельно исчисляет и уплачивает НДС в отношении реализуемых на территории РФ услуг.

2. Тренды налогового администрирования и контроля: **Полномочия налоговых органов.**

С 1 июля 2021 года вносятся изменения в *статью 88 НК РФ* на основании *пункта 20 статьи 1 Федерального закона от 23.11.2020 N 374-ФЗ*:

а) *пункт 6* дополнен абзацем следующего содержания:

"Налогоплательщик вправе в качестве пояснения представить в электронной форме реестр подтверждающих документов. Форма и порядок заполнения указанного реестра, а также формат и порядок представления такого реестра в электронной форме утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.";

б) *пункт 9.1* изложен в следующей редакции:

"9.1. В случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация (расчет) в порядке, *предусмотренном статьей 81 настоящего Кодекса*, камеральная налоговая проверка ранее поданной налоговой декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета).

Камеральная налоговая проверка на основе налоговой декларации (расчета), по которой налоговым органом в соответствии с *пунктом 4.2 статьи 80 настоящего Кодекса* налогоплательщику направлено уведомление о признании налоговой декларации (расчета) непредставленной, прекращается в день направления указанного уведомления.

Если указанная в *абзаце втором настоящего пункта* налоговая декларация (расчет) была уточненной, то по ранее представленной в налоговый орган налогоплательщиком налоговой декларации (расчету) камеральная налоговая проверка возобновляется. В этом случае в срок проведения камеральной налоговой проверки по ранее представленной налоговой декларации (расчету) не включается срок камеральной налоговой проверки, прекращенной в соответствии с *абзацем вторым настоящего пункта*.

Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее представленной налоговой декларации (расчета). При этом документы (сведения), полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной

налоговой проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика."

Письмо ФНС России от 17.07.2013 N AC-4-2/12837 (с изменениями от 15.01.2019) «О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками» регламентирует процедуру проведения территориальными налоговыми органами мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками.

В соответствии с **Приказом ФНС России от 10.02.2017 N ММВ-7-15/176@** введено в промышленную эксплуатацию программное обеспечение, реализующее автоматизацию перекрестных проверок по функциям камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур, в составе компонентов АИС "Налог-3". Указанное ПО получило наименование АСК НДС-2.

При возмещении НДС инспекция проводит углубленную камеральную проверку. То есть кроме автоматизированной сверки Контрольных соотношений и проверки по СУР АСК НДС-2 проверяющие могут провести иные контрольные мероприятия. Например:

1. потребовать у налогоплательщика, заявившего возмещение НДС, документы;
2. затребовать у контрагентов информацию и документы о деятельности проверяемого налогоплательщика в рамках встречной проверки (**пункт 1 статьи 93.1 НК РФ**);
3. осмотреть в присутствии понятых территорию, помещения, документы и предметы (**пункт 2 статьи 91, пункты 1, 3 статьи 92 НК РФ**);
4. потребовать от налогоплательщика представить пояснения или внести исправления в отчетность, если есть ошибки в декларации, противоречия в документах либо данные декларации (документов) расходятся с данными, которые есть у проверяющих (**пункт 3 статьи 88 НК РФ**).

Пунктом 3 статьи 88 НК РФ, пунктами 2.2, 2.5 Определения Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 N 267-О установлено, что при обнаружении обстоятельств (признаков), указывающих на возможное нарушение налогоплательщиком налогового законодательства, а именно:

- ошибок в проверяемой отчетности;
 - противоречий между сведениями, которые содержатся в представленных документах;
 - несоответствий сведений, представленных налогоплательщиком, данным, которые есть у налоговиков,
- налоговый орган должен сообщить о них налогоплательщику и потребовать у него пояснений или внесения исправлений по выявленным ошибкам, противоречиям и несоответствиям.

В **Письме Минфина России от 15.01.2020 N 03-02-08/1322** отмечено, что согласно правовой позиции **Конституционного Суда Российской Федерации**, выраженной в **Определении от 12.07.2006 N 267-О**, по смыслу положений **статьи 88 НК РФ** (в редакции до вступления в силу **Федерального закона от 27.07.2006 N 137-ФЗ**) налоговый орган **обязан информировать** налогоплательщика об обнаруженных ошибках при заполнении документов и налоговых правонарушениях и требовать от него соответствующих объяснений.

При камеральной проверке декларации по НДС ИФНС вправе потребовать от вас представить пояснения только в следующих ситуациях.

Ситуация	Что вправе потребовать ИФНС
1. В декларации обнаружены ошибки	Пояснения или исправленную (уточненную) декларацию (п. 3 ст. 88 НК РФ)
2. Выявлено, что сведения, содержащиеся в декларации, противоречат сведениям из представленных вами	

документов	
3. Выявлено, что сведения, содержащиеся в декларации, не соответствуют сведениям из документов, имеющихся в ИФНС	
4. Представлена уточненная декларация, в которой сумма налога к уплате меньше, чем в ранее представленной декларации за тот же период	Пояснения, обосновывающие уменьшение суммы налога (<i>п. 3 ст. 88 НК РФ</i>)
5. В декларации заявлены налоговые льготы	Пояснения об операциях (имуществе), по которым применены налоговые льготы, и документы, подтверждающие ваше право на эти льготы (<i>п. 6 ст. 88 НК РФ</i>). Например, документы, подтверждающие реализацию услуг, освобожденных от НДС по <i>пп. 2 п. 2, пп. 29, 30 п. 3 ст. 149 НК РФ</i> (<i>Письма ФНС от 22.12.2016 N ЕД-4-15/24737, от 27.11.2014 N ЕД-4-15/24607</i>)
6. В декларации по НДС содержатся сведения об операциях, которые: - или противоречат другим сведениям из этой же декларации; - или не соответствуют сведениям об этих же операциях, содержащимся в декларации по НДС, представленной другим лицом, либо в журнале учета счетов-фактур, представленном лицом, которое обязано подавать в ИФНС такой журнал	Пояснения и любые документы (в т.ч. счета-фактуры и первичные документы), относящиеся к операциям, в сведениях о которых выявлены противоречия или несоответствия (<i>Письма ФНС от 06.11.2015 N ЕД-4-15/19395, от 16.09.2015 N СД-4-15/16337</i>)

Пунктом 1 статьи 129.1 НК РФ предусмотрена ответственность за непредставление пояснений в электронном виде на требование ИФНС при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость.

В Письме от 23.03.2018 N 03-02-07/1/18400 Минфин России разъясняет, что направленность и смысл процедуры истребования пояснений состоят в том, что она является одним из предусмотренных Налоговым кодексом РФ механизмов урегулирования потенциально возникающего или могущего возникнуть налогового спора, поводом для которого, в частности, является обнаружение налоговым органом при проведении камеральной налоговой проверки различного рода ошибок, противоречий и несоответствий.

Согласно **Письмам ФНС России от 21.02.2018 N СА-4-9/3514@, от 20.08.2018 N АС-4-15/1607** направление в адрес налогоплательщика требования о представлении пояснений по выявленным ошибкам в налоговой декларации, по противоречиям между сведениями, содержащимися в представленных налогоплательщиком документах, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, **до составления акта налоговой проверки**, не свидетельствует об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога.

В случае представления налогоплательщиком **уточненной налоговой декларации** после направления в его адрес указанного требования о представлении пояснений, при условии, что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени (**пункт 4 статьи 81 НК РФ**), указанный **налогоплательщик не привлекается к ответственности** за соответствующее правонарушение.

В соответствии с **пунктом 7 статьи 88 НК РФ** при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и

Авторы разработки: Рязанцева В. В., Рассадкина Л. Ю.

документы, если иное не предусмотрено данной статьей или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией не предусмотрено **Налоговым кодексом РФ**.

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 08.04.2008 N 15333/07 указал, что налоговый орган вправе требовать только те документы, которые непосредственно относятся к предмету проверки.

В статье 88 Налогового кодекса РФ указаны конкретные случаи, когда инспекция вправе истребовать в рамках камеральной проверки определенные документы (сведения). Рассмотрим некоторые из них.

Основания для истребования документов (сведений)	Истребуемые документы (сведения)	Комментарий
1. У налогоплательщика есть операции (имущество), по которым он применил налоговую льготу (<i>п. 6 ст. 88 НК РФ</i>)	Документы, которые подтверждают право на заявленную в декларации (расчете) льготу (<i>п. 6 ст. 88 НК РФ</i>). Если заявлена льгота по НДС, вместо самих документов вы можете подать в электронном виде реестр документов, подтверждающих обоснованность применения налоговых льгот в разрезе кодов операций (<i>Письмо ФНС России от 12.11.2020 N ЕА-4-15/18589</i>)	Понятие налоговых льгот определено в <i>п. 1 ст. 56 НК РФ</i>. Эта норма должна приниматься во внимание инспекцией при истребовании документов по данному основанию. Льготы в зависимости от вида налога (федеральный, региональный или местный) устанавливаются Налоговым кодексом РФ, а также законами субъектов РФ о налогах или нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя о налогах) (<i>п. 3 ст. 56 НК РФ</i>). В соответствующих актах для каждой льготы могут быть предусмотрены свои основания применения и (или) подтверждающие документы
2. Налогоплательщик подает декларацию по НДС с суммой налога к возмещению	Документы, которые подтверждают правомерность вычетов налогоплательщика по <i>ст. 172 НК РФ (абз. 2 п. 8 ст. 88 НК РФ)</i>	Подчеркнем, что инспекция вправе истребовать у вас указанные документы, только если в декларации вы заявили НДС к возмещению (<i>п. 8 ст. 88, п. 1 ст. 176 НК РФ, Письмо Минфина России от 27.12.2007 N 03-02-07/2-209</i>). Аналогичный вывод можно сделать из анализа <i>п. 25 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57</i>
3. Налогоплательщик представил уточненную декларацию (расчет), в которой сумма налога к уплате меньше либо сумма убытка больше, чем в ранее представленной отчетности за тот же период. При этом "уточненка" подана спустя два года со дня, установленного для подачи первичной отчетности за соответствующий отчетный (налоговый) период	Документы, перечисленные в <i>п. 8.3 ст. 88 НК РФ</i>, а именно: - первичные и иные документы, подтверждающие изменение сведений в соответствующих показателях отчетности; - аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные	-

	показатели до и после их изменения	
4. Сведения об операциях, отраженные в представленной налогоплательщиком декларации по НДС, противоречат друг другу или не соответствуют данным о тех же операциях, которые содержатся (<i>п. 8.1 ст. 88 НК РФ</i>): - в декларации по НДС, представленной другим налогоплательщиком, иным лицом, обязанным подать декларацию по НДС в соответствии с <i>гл. 21 НК РФ</i>; - в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, представленном в налоговый орган лицом, для которого в <i>гл. 21 НК РФ</i> предусмотрена такая обязанность	Счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к указанным операциям (<i>п. 8.1 ст. 88 НК РФ</i>). К иным документам можно отнести, например, книгу продаж, книгу покупок, журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур. На возможность истребования их копий в рассматриваемом случае указывается в <i>Письме ФНС России от 10.08.2015 N СД-4-15/13914@</i>	Запросить документы по данному основанию налоговый орган вправе при условии, что такие противоречия (несоответствия) свидетельствуют о занижении суммы НДС к уплате или о завышении суммы НДС к возмещению (<i>п. 8.1 ст. 88 НК РФ</i>)
5. В декларации по НДС содержатся сведения о вычетах налога, возвращенного в рамках системы tax-free, которые не соответствуют сведениям, имеющимся в ИФНС	Документы, подтверждающие правомерность применения указанных налоговых вычетов (<i>п. 8.7 ст. 88 НК РФ</i>)	-
6. Сведения об операциях, содержащихся в декларации по НДС (единой, УСН или в общем случае ЕСХН), не соответствуют данным отчета об операциях с товарами, подлежащими прослеживаемости, и (или) документам, содержащим реквизиты прослеживаемости, которые представил налогоплательщик (другой налогоплательщик). Выявлены несоответствия между сведениями указанного отчета налогоплательщика и отчета, поданного другим налогоплательщиком	Счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к операциям с товарами, подлежащими прослеживаемости (<i>п. 8.9 ст. 88 НК РФ</i>)	Налоговый орган не вправе истребовать документы, если они уже поданы (<i>п. 8.9 ст. 88 НК РФ</i>)

В Постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.01.2021 N Ф07-15509/2020 по делу N А56-38742/2020 суд указал, что **статья 54.1 НК РФ** устанавливает пределы осуществления налогоплательщиком прав по исчислению налоговой базы и суммы налога. Ее положения не регулируют порядок проведения камеральных налоговых проверок и, соответственно, не могут трактоваться как устраняющие ограничения, установленные **пунктом 7 статьи 88 НК РФ**, а равно как расширяющие допустимый объем истребуемых документов, установленный **пунктом 8 статьи 88 НК РФ**. При проведении камеральной налоговой проверки

налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, не указанные **пунктом 8 статьи 88 НК РФ**.

В Письме ФНС России от 13.09.2012 N АС-4-2/15309@ (пункт 4), Постановлении Верховного Суда РФ от 09.07.2014 N 46-АД14-15 разъясняется, что при проведении камеральной проверки налоговые органы **не вправе** истребовать у налогоплательщика отчеты или аналитические справки (обобщения), не являющиеся первичными бухгалтерскими документами.

В Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 29.12.2014 N Ф04-11895/2014 по делу N А27-1435/2014 разъяснено, что оборотно-сальдовые ведомости являются синтетическими регистрами бухгалтерского учета, их составление в обязательном порядке не предусмотрено нормами законодательства о налогах и сборах, в связи с чем неисполнение требования о представлении оборотно-сальдовых ведомостей, относящихся к регистрам бухгалтерского учета, а не к категории документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, не влечет ответственность **по статье 126 НК РФ**.

В Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.07.2018 N Ф04-3054/2018 по делу N А67-6742/2017 отмечено, что истребование оборотно-сальдовых ведомостей, относящихся к регистрам бухгалтерского учета, а не к категории документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, является незаконным. Поскольку оборотно-сальдовые ведомости не являются обязательными для целей налогообложения, привлечение к ответственности за их непредставление необоснованно.

Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 24.07.2019 по делу N А60-53363/2018: компания пыталась признать незаконным штраф за непредставление оборотно-сальдовых ведомостей и анализа по всем счетам. Однако суд поддержал налоговиков: налогоплательщик не сообщал ни о том, что у него нет запрошенных документов, ни о том, что он объективно не может их представить. Кроме того, перечень документов, которые инспекция вправе истребовать для проверки вычетов НДС, не является закрытым.

На основании **пункта 1 статьи 93.1 НК РФ** в ходе камеральной проверки допускается истребование документов и сведений о деятельности налогоплательщика у его контрагентов или иных лиц.

В Письме от 27.06.2017 N ЕД-4-2/12216@ ФНС России сообщает о необходимости при решении вопроса об истребовании документов (информации) вне рамок проведения налоговых проверок исходить из принципов целесообразности, разумности и обоснованности. Не допускать произвольного истребования документов (информации) вне рамок проведения налоговых проверок, не обусловленных целями и задачами проводимого налоговыми органами налогового контроля.

Письмо Минфина России от 15.12.2016 N 03-02-07/1/75250 «Об истребовании налоговым органом документов (информации) у участников сделок» разъясняет, что Налоговый кодекс РФ **не предусматривает ограничений по истребованию** налоговыми органами указанных **документов (информации) у участников сделки** либо у иных лиц **в зависимости от наличия у таких лиц статуса налогоплательщика** или контрагента.

Пунктом 5 статьи 93.1 НК РФ установлен срок представления документов и информации по конкретной сделке и срок сообщения о том, что лицо, получившее требование, не располагает истребуемыми документами (информацией) - **десять рабочих дней**.

Пунктом 2 статьи 86 НК РФ предусмотрена обязанность банков предоставлять в течение **трех рабочих дней** с даты получения из налоговой инспекции запроса о наличии счетов

налогоплательщика, его вкладов (депозитов) в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, вкладах (депозитах), выписки по операциям на его счетах, по вкладам (депозитам).

Согласно положениям **пункта 1 статьи 90 НК РФ**, а также разъяснениям **ФНС России в Письме от 13.09.2012 N AC-4-2/15309@** в ходе камеральной проверки налоговый орган может проводить допросы свидетелей, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

Письмом от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ ФНС России направлены в налоговые инспекции для применения при проведении налоговых проверок **Методические рекомендации ФНС РФ и Следственного комитета РФ**, целью которых является повышение эффективности работы налоговых органов по выявлению и доказыванию случаев именно умышленного уклонения от уплаты налогов. В Рекомендациях приведены **Перечни вопросов**, подлежащих выяснению у работников, руководителя организации при проведении допросов. Показания физического лица относятся к прямым доказательствам умысла на совершение правонарушения, за которое в отношении физического лица (руководителя, бухгалтера, иного должностного лица) может быть возбуждено уголовное дело.

В соответствии с **пунктом 6 статьи 90 Налогового кодекса РФ** при проведении допроса свидетеля копия протокола после его составления должна быть вручена свидетелю лично под расписку. В случае отказа свидетеля от получения копии протокола этот факт отражается в протоколе.

По смыслу положений **пункта 1 статьи 95 НК РФ** эксперт может быть привлечен для участия в любых действиях по осуществлению налогового контроля. При этом камеральная проверка является одной из форм такого налогового контроля (**пункт 1 статьи 82, подпункт 1 пункта 1 статьи 87 НК РФ**). Исходя из этого, можно сделать вывод, что назначение экспертизы в рамках камеральной проверки правомерно. Аналогичного мнения придерживается **ФНС России в Письме от 29.12.2012 N AC-4-2/22690 (пункт 5)**.

В ходе камеральной проверки на основе декларации по НДС в случаях, предусмотренных **пунктами 8 и 8.1 статьи 88 НК РФ**, на основании **пункта 1 статьи 92 НК РФ** в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, налоговый орган вправе производить осмотр территорий и помещений.

Также отметим, что зачастую на практике налоговые органы проводят осмотр для того, чтобы определить, соответствуют ли данные учета и отчетности налогоплательщика фактическим данным. Если у проверяющих есть предположения о подобном несоответствии, то велика вероятность, что такой осмотр (когда он допустим в силу **пунктов 1, 2 статьи 92 НК РФ**) будет ими произведен. К примеру, они наверняка сочтут необходимым проведение данного мероприятия, если располагают информацией о том, что налогоплательщик не отразил выручку от реализации произведенной продукции (работ, услуг) в учете и в отчетности или отразил ее в заниженном размере. Аналогичный вывод можно сделать **из пункта 6.5 Письма ФНС России от 17.07.2013 N AC-4-2/12837**, в котором налоговая служба указала своим территориальным органам случаи, когда производство осмотра является обязательным.

Согласно правовой позиции **Верховного Суда Российской Федерации**, выраженной им в **Решении от 10.06.2019 N АКПИ19-296**, осмотр налоговыми органами территорий и помещений контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц - участников сделки, когда такие помещения и территории не используются проверяемым налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли) и не связаны с содержанием объектов налогообложения проверяемого налогоплательщика, разъяснения ФНС России по указанному вопросу (**Письмо от 16.10.2015 N СД-4-3/18072**) устанавливают не предусмотренные **Кодексом** полномочия в

отношении контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц - участников сделки, они фактически через правоприменительную деятельность налоговых органов оказывают общерегулирующее воздействие на налоговые правоотношения, которые выходят за рамки адекватного истолкования (интерпретации) **пункта 1 статьи 92 НК РФ** во взаимосвязи с его **статьями 31 и 82** и влекут изменение правового регулирования.

В Письме Минфина России от 06.12.2019 N 03-02-07/1/95045 приведена позиция **Верховного Суда РФ**, изложенная в **Решении от 10.06.2019 N АКПИ19-296**, из которой следует, что осмотр помещений (территорий) контрагента проверяемого налогоплательщика неправомерен, если они не используются налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли) и не связаны с содержанием объектов налогообложения.

Согласно **пункту 5 статьи 92 НК РФ** результаты осмотра оформляются протоколом, форма которого приведена в **Приложении N 16 к Приказу ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@**.

В соответствии со **статьей 99 НК РФ** протокол должен быть составлен на русском языке и в нем должны быть указаны:

1. его наименование;
2. место и дата составления протокола;
3. время начала и окончания осмотра;
4. должность и Ф.И.О. того, кто составил протокол;
5. Ф.И.О. каждого лица, которое участвует в осмотре (в том числе понятых и специалистов). Дополнительно могут быть указаны их адрес, гражданство, владеют ли они русским языком;
6. сведения об осматриваемых помещениях (территориях, документах и предметах) и последовательность проведения осмотра;
7. подробное описание результатов осмотра;
8. все замечания, которые в ходе осмотра делали участники. Если замечания оформлялись дополнением к протоколу, то в нем должна быть отметка о приобщении;
9. информация о приобщении к протоколу фотографических снимков и негативов, видеозаписей и других материалов, которые получены в ходе осмотра (если они есть);
10. подписи всех лиц, которые участвовали в осмотре.

3. Особенности проведения камеральной проверки декларации по НДС, в том числе при заявлении права на возмещение налога из бюджета.

Пунктом 1 статьи 88 НК РФ предусмотрено проведение камеральной проверки по месту нахождения налогового органа, в который подана декларация по налогу на добавленную стоимость, в том числе с суммой налога, заявленной к возмещению из бюджета.

Пунктом 2 статьи 88 НК РФ предусмотрено проведение камеральной налоговой проверки в течение **трех месяцев** со дня, следующего за днем представления декларации. Приостановить срок проверки нельзя - такой возможности Налоговый кодекс РФ не предусматривает. В отношении деклараций по НДС срок камеральной налоговой проверки составляет **два месяца** со дня подачи декларации.

Абзацем 5 пункта 2 статьи 88 НК РФ предусмотрено, в случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость 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 **до трех месяцев** со дня представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость.

В Письме от 02.10.2018 N 03-02-07/1/70615 Минфин России разъясняет, что обязанность налогового органа уведомлять налогоплательщика о продлении срока проведения камеральной налоговой проверки по НДС до трех месяцев *статьей 88 НК РФ* не предусмотрена.

Письмом ФНС России от 07.11.2018 N ЕД-4-15/21688@ до территориальных налоговых органов доведена форма решения о продлении срока проведения камеральной налоговой проверки, которая предусматривает ее вручение проверяемому налогоплательщику.

В пунктах 1, 6 Письма ФНС России от 06.10.2020 N ЕД-20-15/129, Информации ФНС разъясняется, что в отношении налоговых деклараций по НДС, в которых заявлен налог к возмещению, представленных **после 1 октября 2020 года** за налоговые периоды начиная с III квартала 2020 года, камеральная проверка может быть завершена по истечении **одного месяца** с окончания установленного срока их представления (для уточненных деклараций, поданных позднее этого срока, - одного месяца с даты их представления).

Сокращение срока возможно при соответствии налогоплательщика ряду условий. Не позднее **10 календарных дней** со дня представления налоговой декларации по НДС осуществляется оценка на соответствие следующим условиям:

- не представлено заявление о применении заявительного порядка возмещения НДС;
- налогоплательщик относится к низкому, среднему либо неопределенному (для ИП) уровню риска (его определяют по данным автоматизированной системы налоговиков);
- налогоплательщик заявлял возмещение НДС в предыдущем периоде, и ему возместили более 70% от заявленной суммы;
- более 80% вычетов в поданной декларации приходится на контрагентов низкого, среднего либо неопределенного (для ИП) уровней риска, и не менее 50% вычетов приходится на контрагентов из декларации за предыдущий налоговый период;
- налогоплательщик заплатил за три года до налогового периода, за который подал декларацию, налогов больше, чем заявил к возмещению в такой декларации.

По истечении **одного месяца** со дня представления налоговой декларации налогоплательщика, соответствующие вышеуказанным условиям, оцениваются на одновременное соответствие следующим условиям:

- в декларации нет ошибок и противоречий. Сведения в ней согласуются с информацией налоговиков;
- нет расхождений по операциям между декларацией налогоплательщика и декларацией контрагента или эти расхождения не говорят о том, что налог занизили или возмещение завысили;
- нет признаков нарушений налогового законодательства, которые показывали бы, что возмещение завысили или занизили налог к уплате.

Если после вынесения решения о возмещении НДС будут выявлены занижение налога (налоговой базы) в результате искажения информации, наличие неучтенных объектов налогообложения и другие нарушения налогового законодательства, инспекция должна рассмотреть вопрос о включении налогоплательщика в план проведения выездных проверок в соответствии с положениями *Рекомендаций ФНС России по планированию и подготовке выездных налоговых проверок от 12.02.2018 N ЕД-5-2/307дсп@*.

В соответствии с *абзацем 2 пункта 1, пунктом 2 статьи 176 НК РФ* если в ходе проверки налоговый орган не выявит нарушений, он обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм НДС. Однако если проверяющие обнаружат нарушения налогового законодательства, то по итогам камеральной проверки составляется акт. Затем инспекция выносит решение по результатам проверки в порядке, установленном *статьями 100, 101 НК РФ*, и одновременно решение о возмещении НДС (полностью или частично) либо об отказе в возмещении (полностью или частично) согласно *пункту 3 статьи 176 НК РФ*.

Акт налоговой проверки составляется в течение **10 рабочих дней** после окончания проверки (**пункт 6 статьи 6.1, пункт 5 статьи 88, пункт 1 статьи 100 НК РФ**). Акт должен быть вручен в течение **пяти рабочих дней** с даты его составления (**подпункт 1 пункта 3, пункт 5 статьи 100 НК РФ**).

В Письме ФНС России от 08.12.2017 N ЕД-4-15/24930@ сообщается, что вручение акта камеральной налоговой проверки позже срока, установленного **пунктом 5 статьи 100 НК РФ**, не признается существенным нарушением условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки.

Пунктом 3 статьи 100 НК РФ, Приказом ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@ (Приложения N N 27, 28) определены требования к содержанию акта налоговой проверки.

На основании **пункта 6 статьи 100 НК РФ** в случае несогласия с выводами и предложениями проверяющих, изложенными в акте проверки, проверяемое лицо в течение **месяца** со дня его получения вправе подать в инспекцию письменные возражения и подтверждающие документы.

Налогоплательщики, не согласные с актом налоговой проверки, могут воспользоваться специальным бланком. Его подготовила ФНС России. Хотя налоговое законодательство не требует подавать возражения по определенной форме, удобнее воспользоваться бланком, предложенным ФНС России, чем разрабатывать свой (бланк размещён на сайте <https://www.nalog.ru>. **Информация ФНС России "Подача возражений на акты налоговых проверок"**).

Пунктом 6 статьи 101 НК РФ предусмотрено право руководителя налогового органа **за пределами трехмесячного срока** назначить в процессе рассмотрения материалов проверки дополнительные мероприятия налогового контроля, которые должны быть проведены в срок **не более месяца**, конкретный срок (дата окончания этих мероприятий) должен быть указан в решении об их проведении.

Минфин России в Письме от 21.11.2018 N 03-02-07/1/83852 отмечает, что Налоговым кодексом Российской Федерации не предусмотрено увеличение указанных сроков, а также повторное проведение дополнительных мероприятий налогового контроля за пределами таких сроков.

Письмом ФНС России от 10.01.2019 N ЕД-4-2/55 "О соблюдении процессуальных сроков, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации" руководителям (исполняющим обязанности руководителей) территориальных налоговых органов поручается усилить контроль **за соблюдением процессуальных сроков**, установленных Кодексом, в том числе в режиме текущего мониторинга средствами автоматизированной информационной системы налоговых органов. Затягивание, а в некоторых случаях нарушение процессуальных сроков приводит к неэффективному использованию ресурсов налоговых органов, **длительности проводимых налоговых проверок**, увеличению количества обращений (жалоб), поступающих в налоговые органы, несет репутационные риски Федеральной налоговой службы и ее территориальных органов.

В соответствии с **пунктом 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57** из взаимосвязанного толкования положений **статей 88, 89, 93, 93.1 (пункты 1 и 1.1) и статьи 101 НК РФ** следует, что истребование у налогоплательщика, его контрагентов или иных лиц (в том числе государственных органов) документов, касающихся деятельности налогоплательщика, допускается лишь в период проведения в отношении этого налогоплательщика налоговой проверки либо дополнительных мероприятий налогового контроля.

В Письме Минфина России от 15.07.2016 N 03-02-07/1/41426 сообщается, что *Налоговым кодексом РФ* не предусмотрено ограничение количества дополнительных мероприятий налогового контроля (истребование документов в соответствии *со статьями 93 и 93.1 НК РФ*, допрос свидетеля, проведение экспертизы) в течение срока, установленного для проведения указанных мероприятий (одного месяца).

В Письме Минфина России от 26.05.2017 N 03-02-08/32453 сообщается о последствиях использования при рассмотрении материалов налоговой проверки доказательств, истребованных после истечения срока на проведение дополнительных мероприятий налогового контроля. Не допускается использование доказательств, полученных с нарушением *Налогового кодекса РФ*.

В соответствии с *пунктом 6.1 статьи 101 НК РФ* по итогам допмероприятий налогового контроля инспекция **в течение пятнадцати дней** со дня окончания таких мероприятий обязана оформить дополнение к акту налоговой проверки и вручить его налогоплательщику в течение **пяти рабочих дней** со дня, когда оно оформлено, вместе с материалами, полученными при допмероприятиях.

Пунктом 6.2 статьи 101 НК РФ установлен срок подачи возражений на дополнение к акту налоговой проверки - **15 рабочих дней** с момента его получения.

По результатам рассмотрения акта проверки, возражений и других материалов проверки руководитель инспекции (его заместитель) выносит решение о привлечении к ответственности или об отказе в привлечении к ответственности (*пункт 1 статьи 101 НК РФ*).

На основании *пункта 6 статьи 6.1, пункта 1 статьи 101 НК РФ* решение по результатам проверки должно быть принято **в течение 10 рабочих дней** со дня истечения срока на подачу возражений по акту. Этот срок может быть продлен, но не более чем на **один месяц**.

Принятое решение должны вручить **в течение пяти рабочих дней** после его вынесения (*пункт 6 статьи 6.1, пункт 9 статьи 101 НК РФ*).

Из Письма Минфина России от 12.09.2016 N 03-02-08/53322 "О сроке принятия решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки" следует, что максимальный срок для принятия решения, указанного в *пункте 7 статьи 101 НК РФ*, складывается из суммы следующих сроков: **10 рабочих дней, одного месяца**, на который может быть продлен **десятидневный срок** для рассмотрения материалов налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля и принятия по итогам их рассмотрения соответствующего решения, и **одного месяца** (двух месяцев при проверке консолидированной группы налогоплательщиков) проведения дополнительных мероприятий налогового контроля.

Налогоплательщик вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов проверки, о времени и месте которого его должны известить (*пункт 2 статьи 101 НК РФ*).

Согласно *Письмам Минфина России от 14.01.2019 N 03-02-08/628 и ФНС России от 10.01.2019 N ЕД-4-2/55* необходимость ознакомления лица, в отношении которого проведена налоговая проверка, с материалами, полученными после окончания проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, **не влечет за собой продления срока вынесения** налоговым органом **решения** по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, предусмотренного *абзацем вторым пункта 1 статьи 101 НК РФ*. Однако пропуск срока принятия налоговым органом решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки не влечет признания его недействительным.

Из Письма Минфина России от 15.07.2010 N 03-02-07/1-331 следует, что налоговый орган не вправе выносить решение в последний день срока, предусмотренного для представления возражений.

В соответствии с **пунктом 3 статьи 176 НК РФ** в отношении суммы НДС, заявленной к возмещению, одновременно с решением по результатам камеральной проверки может быть принято одно из следующих решений:

- 1) решение об отказе в возмещении полностью суммы НДС, если ИФНС полностью отказывает в возмещении налога;
- 2) решение о возмещении полностью суммы НДС, если инспекция полностью возмещает налог;
- 3) если налоговый орган отказывает частично, то выносятся два решения:
 - о возмещении частично суммы налога (возмещение правомерно заявленной суммы налога),
 - об отказе в возмещении частично (запрещается возврат той части НДС, которая заявлена неправомерно).

Порядок возмещения налога, в том числе заявительный

Возмещение налога на добавленную стоимость проводится налоговым органом в порядке и сроки, установленные **статьей 176 Налогового кодекса Российской Федерации**.

В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 20.03.2012 N 13678/11, от 12.04.2011 N 14883/10 указано: когда у инспекции есть возражения против возмещения только части заявленной налогоплательщиком суммы налога, тогда в этом случае **в течение семи рабочих дней** после окончания проверки налоговый орган должен принять решение о возмещении той части налога, в отношении которой нарушений не выявлено (**пункт 2 статьи 176 НК РФ**). В отношении оставшейся части налога инспекция по правилам **пункта 3 статьи 176 Налогового кодекса РФ** составит акт и вынесет соответствующие решения.

Пунктами 1, 8 статьи 176.1 НК РФ предусмотрена возможность вынесения решения о возмещении НДС до завершения камеральной проверки, если применен **заявительный порядок** возмещения налога.

В соответствии с **пунктом 2 статьи 176.1 НК РФ** воспользоваться правом на возмещение налога на добавленную стоимость в заявительном порядке могут:

1. все налогоплательщики, если они предоставили банковскую гарантию или поручительство российской организации;
2. организации, которые за три предыдущих года уплатили налоги на сумму **не менее 2 млрд руб.**;
3. резиденты территорий опережающего социально-экономического развития и свободного порта Владивосток, которые предоставили поручительство управляющей компании;
4. налогоплательщики, в отношении которых на дату представления декларации с НДС к возмещению проводился налоговый мониторинг;
5. налогоплательщики-организации, производящие вакцины для профилактики коронавируса и указанные в регистрационном удостоверении такой вакцины. Заявительный порядок возмещения НДС для них действует за налоговые периоды с **1 января 2021 года по 31 декабря 2023 года** включительно.

Письма Минфина России от 14.02.2017 N 03-07-11/8240, ФНС России от 10.01.2017 N СД-4-3/70@ разъясняют, что обычные организации могут возместить НДС до окончания камеральной налоговой проверки, если представят в ИФНС банковскую гарантию либо договор поручительства третьего лица, соответствующим требованиям **статьи 74 и пункту 2.1 статьи 176.1 НК РФ**.

В Письме ФНС России от 28.04.2020 N ЕА-4-15/7166@ отмечено, что для целей возмещения НДС не принимаются банковские гарантии в формате PDF, заверенные усиленной квалифицированной электронной подписью лица, уполномоченного банком.

Исходя из пунктов 3, 4.1, 5 статьи 74.1, пункта 4 статьи 176.1 Налогового кодекса РФ банковская гарантия для заявительного порядка возмещения НДС должна отвечать следующим требованиям:

- 1) банковская гарантия должна быть выдана Внешэкономбанком или банком, который включен в перечень Минфина России. Этот перечень размещен на официальном сайте Минфина России;
- 2) в гарантии должно быть указано, что инспекция применит меры по взысканию с банка сумм, обеспеченных этой гарантией, по правилам **статей 46 и 47 НК РФ**, если он не уплатит их по требованию инспекции;
- 3) банковская гарантия должна быть безотзывной и непередаваемой;
- 4) в банковской гарантии не должно содержаться указаний для инспекции о представлении банку документов, которые не предусмотрены **Налоговым кодексом РФ**;
- 5) срок действия гарантии - **не менее 10 месяцев** со дня подачи декларации с НДС к возмещению. Этот срок исчисляется с первого рабочего дня, следующего за днем подачи декларации (**Письма Минфина России от 25.02.2020 N 03-07-11/13336, ФНС России от 24.08.2021 N ЕА-4-15/11894@**);
- 6) сумма, на которую выдана гарантия, должна полностью покрывать сумму НДС, которая заявлена к возмещению в заявительном порядке.

В Письме Минфина России от 26.09.2012 N 03-07-15/127 (направлено для использования в работе **Письмом ФНС России от 17.10.2012 N ЕД-4-3/17586**) разъясняется, что применить заявительный порядок возможно и к части заявленного к возмещению НДС. Поэтому банковскую гарантию можно представить лишь на эту сумму. Это следует из **подпункта 2 пункта 2 статьи 176.1 НК РФ**.

На основании **подпункта 5 пункта 2 статьи 176.1 НК РФ** для того, чтобы возместить НДС в заявительном порядке по поручительству, нужно представить в инспекцию договор поручительства и заявление о применении заявительного порядка. Срок представления документов - **не позднее пяти рабочих дней** со дня подачи декларации с НДС к возмещению (**пункт 6 статьи 6.1, пункты 6.1, 7 статьи 176.1 НК РФ**).

Поручитель по договору должен отвечать следующим требованиям (**пункт 2.1 статьи 176.1 НК РФ**):

- являться российской организацией;
- уплатить налогов **не менее 2 млрд руб. за три года**, предшествующие году подачи заявления о заключении договора поручительства. В эту сумму включаются НДС, акцизы, налог на прибыль и НДС (кроме налогов, которые уплачены при импорте (экспорте) товаров и в качестве налогового агента);
- не находиться в процессе реорганизации, ликвидации или банкротства;
- не иметь задолженности по налогам, сборам, страховым взносам, пеням и штрафам;
- сумма всех обязательств поручителя по действующим договорам поручительства не должна превышать **50 процентов** стоимости его чистых активов.

Согласно **пункту 4.1 статьи 176.1 Налогового кодекса РФ** договор поручительства должен отвечать следующим требованиям:

- 1) срок его действия - **не менее 10 месяцев** со дня подачи декларации с НДС к возмещению и **не более года** со дня его заключения;
- 2) сумма, которая указана в договоре, должна полностью покрывать сумму НДС, которую вы хотите возместить в заявительном порядке.

На основании **пункта 2 статьи 74 НК РФ** форма договора поручительства должна быть утверждена приказом ФНС России. До этого момента можно использовать форму договора, которую рекомендовала налоговая служба (**Письмо ФНС России от 30.06.2017 N СД-4-3/12690**).

Подпунктом 1 пункта 2 статьи 176.1 НК РФ установлено, что без обеспечений (при отсутствии банковской гарантии и договора поручения) возместить НДС в заявительном порядке может организация, которая одновременно отвечает двум требованиям:

- 1) существует на дату подачи декларации **не менее трех лет**;
 - 2) за три предшествующих календарных года уплатила налогов на сумму **не менее 2 млрд руб.**
- При расчете этой суммы учитываются НДС и акцизы (кроме уплаченных при ввозе и в качестве налогового агента), а также налог на прибыль и НДСПИ.

На основании **пункта 7 статьи 176.1 НК РФ, Информации ФНС России, Письма ФНС России от 24.08.2021 N СД-4-23/11925@** возместить налог только по заявлению могут налогоплательщики, в отношении которых на дату представления декларации с НДС к возмещению проводился налоговый мониторинг. В этом случае заявление нужно направить в электронном виде в формате XML **не позднее двух месяцев** со дня подачи декларации.

Пунктом 7 статьи 176 НК РФ установлено, что одновременно с решением о возмещении (полном или частичном) сумм налога инспекция принимает решение о зачете или возврате налога.

Пунктом 6 статьи 176 НК РФ определено, что решение о зачете (возврате) возмещаемых сумм в счет предстоящих платежей по НДС и иным федеральным налогам принимается на основании заявления налогоплательщика.

Пункт 9 статьи 176 НК РФ обязывает налоговые органы уведомить налогоплательщика о принятом решении **в течение пяти рабочих дней** со дня его принятия.

По правилам **пункта 10 статьи 176 НК РФ (Постановления Президиума ВАС РФ от 20.03.2012 N 13678/11, от 12.04.2011 N 14883/10, ФАС Московского округа от 18.06.2013 N А40-121231/12-140-751)** при несвоевременном возврате сумм налога начиная с 12-го рабочего дня после завершения камеральной налоговой проверки на невозвращенную сумму начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Банка России.

В Письме от 29.10.2014 N 03-02-08/54846 Минфин России разъясняет порядок расчета процентов при несвоевременном возврате ИФНС сумм налога на добавленную стоимость на расчетный счет налогоплательщика. При расчете суммы процентов должны приниматься во внимание следующие правила: при определении периода просрочки - фактическое количество календарных дней просрочки с учетом дня фактического возврата налога (поступления денежных средств в банк), при определении ставки процентов - ставка рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшая в дни нарушения срока возмещения, деленная на количество дней в соответствующем году (**365 или 366 дней**).

Абзацем 3 пункта 14 статьи 78, пунктом 11.1 статьи 176 НК РФ предусмотрено, если на момент вынесения решения о возмещении соответствующего заявления у инспекции не будет, возврат (зачет) НДС будет производиться в порядке и сроки, предусмотренные **статьей 78 НК РФ**. При этом положения **пунктов 7 - 11 статьи 176 НК РФ** не применяются.

Письмо Минфина России от 27.06.2016 N 03-07-08/37247 сообщает о мерах налоговой ответственности, если по результатам камеральной проверки НДС, возмещенный в заявительном порядке, подлежит возврату: если размер переплаты меньше суммы заниженного налога, налогоплательщик освобождается от ответственности в соответствующей части.

Пунктом 6 статьи 6.1, пунктами 7, 17, 20 статьи 176.1 НК РФ установлено, если ИФНС признает возмещение НДС необоснованным, то придется вернуть излишне возмещенную сумму налога с начисленными на нее процентами по двукратной ставке рефинансирования (ключевой ставке) Банка России. Сделать это нужно в **течение 5 рабочих дней** с момента получения требования инспекции.

Помимо этого, вам придется уплатить и штраф **по статье 122 НК РФ (Письмо ФНС России от 29.06.2017 N СА-4-7/12540@)**. Если по результатам проверки нарушений выявлено не будет, то инспекция должна письменно об этом сообщить налогоплательщику в **течение семи рабочих дней** после окончания проверки (**пункт 6 статьи 6.1, пункт 12 статьи 176.1 НК РФ**).

4. Способы защиты налогоплательщика при возникновении споров с проверяющими.

Когда программа СУР АСК НДС-2 при проверке не находит сведения об операции у одного из контрагентов, то возникает тип расхождения "Разрыв". То есть у одной из сторон сделки в декларации по НДС эта операция отражена, а у другой нет. Это может означать, что занижен НДС к уплате. Например, вы как покупатель заявили в декларации вычет по приобретенным товарам, а у вашего поставщика в декларации за этот же квартал нет начисления НДС по этой продаже или он вообще не подал декларацию.

На основании **пункта 3 статьи 88 НК РФ, Письма ФНС России от 03.12.2018 N ЕД-4-15/23367@** если программа обнаружит такое расхождение, вам придет требование представить пояснения или внести изменения с кодом ошибки "1".

Если инспекция при проверке декларации по НДС нашла в ней "Разрыв" и потребовала представить уточненную декларацию, то нужно следовать такому алгоритму:

1) Необходимо направить в инспекцию квитанцию о приеме требования. Сделать это нужно в течение шести рабочих дней после его отправки по ТКС. Иначе могут приостановить операции по счетам (**пункт 5.1 статьи 23, подпункт 2 пункта 3 статьи 76 НК РФ, пункт 16 Приложения к Приказу ФНС России от 16.07.2020 N ЕД-7-2/448@**).

2) Нужно проверить, правильно ли вы указали в декларации реквизиты счета-фактуры по операции, по которой произошел "Разрыв". К такому расхождению могут привести ошибки при переносе данных из строк 1, 1а, 2, 2а, 2б, 6, 6а и 6б счета-фактуры. В этом случае СУР АСК НДС-2 просто не сможет сопоставить ваши данные и сведения контрагента.

Если вы обнаружили такую ошибку и других несоответствий нет, то вы можете подать пояснения (так как ошибка не привела к неуплате НДС) или сдать уточненную декларацию. ФНС рекомендует в таком случае сделать и то, и **другое (пункт 1 статьи 81 НК РФ, Письмо ФНС России от 03.12.2018 N ЕД-4-15/23367@)**.

Если есть другие ошибки, которые привели к занижению налога, нужно подать уточненную декларацию (**пункт 1 статьи 81 НК РФ, Письмо ФНС России от 03.12.2018 N ЕД-4-15/23367@**).

3) нужно проверить, в том ли периоде вы отразили операцию. Например, вычет НДС с уплаченного аванса можно заявить только в одном квартале, перенести на более поздний нельзя (**Письмо Минфина России от 09.04.2015 N 03-07-11/20290**).

Если вы обнаружили, что отразили операцию не в том квартале, подайте уточненную декларацию.

4) Обратитесь к поставщику, если вы правильно отразили вычет в отчетности по спорной операции.

Подайте пояснения в инспекцию о том, что заполнили декларацию верно, если вы уверены в своем поставщике и он вам ответил, что:

1. отразил счет-фактуру в предыдущем периоде (в периоде начисления). Например, если вы заявили вычет не в периоде, когда приобрели товары, а позже;

2. ошибочно не отразил счет-фактуру (отразил с ошибками) в своей декларации по НДС и сдает уточненную декларацию (подаст пояснения в свою инспекцию);

3. счет-фактура оформлен правильно и отражен в его декларации по НДС.

К пояснениям вы можете приложить копию ответа вашего поставщика.

Если же вы не уверены в добросовестности контрагента или он не ответил на ваш запрос, то вы можете:

- подать пояснения, что в декларации все верно. Но при этом вам нужно быть готовым к тому, что придется отстаивать свое право на вычет. Проверяющие могут истребовать документы по операции, провести иные мероприятия налогового контроля и решить, что вычет неправомерен;
- сдать уточненную декларацию без вычета по спорному счету-фактуре и доплатить налог, если не готовы спорить с инспекцией.

Письмом ФНС России от 28.06.2021 N ЕА-4-15/9014@ рекомендовано организациям и ИП с целью ограничить круг лиц, которые могут подать декларацию по НДС за налогоплательщика, направить в налоговую инспекцию уведомление с отметкой "1" о запрете в приеме налоговых деклараций по НДС от уполномоченных лиц. Чтобы отменить запрет, также следует подать уведомление, только поставить другой код: "2" вместо "1". Вероятно, это поможет снизить риск мошенничества и возникновения споров о представлении отчетности.

В Постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 13.07.2021 N Ф07-5554/2021 была рассмотрена ситуация, когда неустановленное лицо по ложной доверенности представило в инспекцию уточненные декларации по НДС с нулевыми показателями. После обнаружения факта подачи неуполномоченным лицом "нулевых" деклараций налогоплательщик обратился в инспекцию с заявлением аннулировать и признать не поданными "нулевые" декларации. Однако инспекция отказалась это сделать.

Арбитры отклонили довод чиновников, что действующее законодательство и используемое программное обеспечение не позволяют признать декларации неподанными. В итоге суд признал действия фискалов, отказавшихся аннулировать данные "нулевки", незаконными.

В Постановлении Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.09.2021 N 11АП-12488/2021 по делу N А55-18466/2020 при рассмотрении аналогичной ситуации суд сделал вывод, что инспекция не вправе аннулировать декларации по заявлению налогоплательщика. Однако тот может подать новые уточненные декларации.

5. Статья 54.1 НК РФ: пределы допустимого (в свете актуальной судебной практики).

В соответствии с **пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ** уменьшение налоговой базы (налога) недопустимо, если оно произошло в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни и об объектах налогообложения.

Согласно **пункту 2 статьи 54.1 НК РФ** уменьшать налоговую базу (налог) по сделке возможно, только если одновременно:

- уменьшение налога (зачет, возврат) не является основной целью сделки;
- обязательство по сделке (операции) исполнено контрагентом по договору или лицом, которому оно передано в силу закона или договора (к примеру, субподрядчику).

Пункт 3 статьи 54.1 НК РФ предусматривает несколько критериев, которые самостоятельно не могут служить основанием для предъявления налоговых претензий:

- подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом;
- нарушение контрагентом налогового законодательства;

- наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций).

В Письме ФНС России от 05.10.2017 N СА-4-7/20116 определено, что установление факта нарушения налогоплательщиком хотя бы одного из условий, предусмотренных **пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ**, является отдельным обстоятельством, при наличии которого налоговый орган отказывает налогоплательщику в учёте расходов и вычетов по НДС.

В Письме от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ "О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации" ФНС России установила критерии, по которым налоговые органы станут оценивать деятельность и сделки плательщиков:

- реальность операции;
- исполнение обязательства надлежащим лицом;
- действительный экономический смысл операции;
- наличие деловой цели.

Из пункта 31 Обзора судебной практики Верховного суда Российской Федерации N 1 (2017), утвержденного Президиумом Верховного суда Российской Федерации 16.02.2017, следует, что факт неисполнения поставщиком обязанности по уплате налогов сам по себе не может являться основанием для возложения негативных последствий на налогоплательщика, проявившего должную осмотрительность при выборе контрагента, при условии реального исполнения заключенной сделки.

В Определении Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 14.05.2020 N 307-ЭС19-27597 по делу N А42-7695/2017 указано, что бремя доказывания проявления (непроявления) должной осмотрительности распределено между налоговым органом и налогоплательщиком.

Если налоговый орган установит, что **экономический источник вычета** (возмещения) НДС **не создан**, а **поставщик** (исполнитель) в период взаимодействия с налогоплательщиком-покупателем **не имел экономических ресурсов** (материальных, финансовых, трудовых и т.п.), необходимых для исполнения заключенного с покупателем договора, в связи с чем сделка в действительности исполнена иными лицами, которым обязательство по ее исполнению поставщик не мог передать в силу своей номинальности, данные обстоятельства могут указывать на то, что налогоплательщик не проявил должной осмотрительности при выборе контрагента, пока иное не будет доказано налогоплательщиком.

Напротив, **вступление в отношения с хозяйствующим субъектом, обладающим экономическими ресурсами, достаточными для исполнения сделки, самостоятельно** либо с привлечением третьих лиц, представление таким субъектом бухгалтерской и налоговой отчетности, отражающей наличие указанных ресурсов, дает разумно действующему налогоплательщику-покупателю основания ожидать, что сделка этим контрагентом будет исполнена надлежащим образом, а налоги при ее совершении уплачены в бюджет. В подобной ситуации предполагается, что выбор контрагента отвечал условиям делового оборота, пока иное не будет доказано налоговым органом.

По мнению **Верховного Суда РФ**, лишение права на вычет НДС налогоплательщика-покупателя, который не преследовал цель уклонения от налогообложения в результате согласованных с иными лицами действий, а при отсутствии такой цели - не знал и не должен был знать о допущенных этими лицами нарушениях, действуя в рамках поведения, ожидаемого от разумного участника хозяйственного оборота, по существу означало бы применение меры имущественной ответственности за неуплату налогов, допущенную иными лицами, в том числе при искажении ими фактов своей хозяйственной деятельности, к налогоплательщику-покупателю, не имевшему возможности предотвратить эти нарушения и (или) избежать наступления их последствий.

Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 12.09.2019 № Ф04-4270/2019 по делу № А03-11544/2018: проанализировав финансово-хозяйственную деятельность Общества с целью установления его роли в осуществлении строительства магазина, суды согласились с доводами налогового органа, что в данном случае имеют место хозяйственные операции (по выдаче займа), не обусловленные деловыми (экономическими) целями; условие о реальности затрат налогоплательщика на строительство объекта недвижимости не соблюдено; фактически источником финансирования строительства объекта недвижимости являлись денежные средства, предоставленные учредителем - юридическим лицом, применяющим упрощенную систему налогообложения и не имеющим право на возмещение НДС из бюджета.

В Определении Верховного Суда РФ от 25.01.2021 N 309-ЭС20-17277 и п. 3 Приложения к Письму ФНС России от 06.04.2021 N БВ-4-7/4549@ приведен подход об отказе в предоставлении вычета НДС при доказанности того, что действия налогоплательщика направлены на получение экономического эффекта за счет непосредственного участия в уклонении от уплаты налога совместно с лицами, не осуществлявшими реальной экономической деятельности.

Суд признал правомерным решение налогового органа в части доначисления НДС по эпизодам взаимоотношений налогоплательщика с двумя организациями и исходил из того, что хозяйственные операции в части средств, впоследствии перечисленных "техническим" компаниям, подконтрольным обществу, направлены на искусственное увеличение стоимости приобретаемых товаров (работ) и получение необоснованной налоговой выгоды за счет неправомерного вычета (возмещения) НДС в отсутствие экономического источника.

В Постановлении Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 14.07.2021 N Ф02-2217/2021 было установлено, что при рассмотрении материалов проверки налогоплательщиком дополнительно был представлен счет-фактура от продавца ООО ПСК «Лига-С». Однако сумма НДС по указанному счету-фактуре не принята налоговым органом в качестве суммы, уменьшающей общую сумму налога, поскольку ООО ПСК «Лига-С» по данным автоматизированной системы АСК НДС-2 выручку по данному счету-фактуре в книге продаж не отражало, налоговую декларацию с учетом этого счета-фактуры не представляло, следовательно, источник для предоставления налогового вычета по НДС не сформирован.

При этом обстоятельства того, что счет-фактура от продавца ООО ПСК «Лига-С» отсутствует в книге продаж ООО ПСК «Лига-С», установлены налоговым органом на основании информации, полученной из автоматизированной системы АСК НДС-2. Фактически проверка обоснованности и документального подтверждения наличия отношений между Обществом и ООО ПСК «Лига-С» по спорному счету-фактуре налоговым органом не проводилась. Вместе с тем, в книге продаж ООО ПСК «Лига-С» отражены иные операции со спорным контрагентом, реальность которых не оспорена.

Таким образом, налоговым органом не представлены доказательства, достоверно свидетельствующие о том, что поставка товара по вышеуказанному счету-фактуре не состоялась, состав правонарушения, предусмотренного **пунктом 1 статьи 122 НК РФ**, налоговым органом не доказан.

Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 18.02.2021 № Ф06-69420/2020 по делу N А12-46172/2019: предприниматель, совмещающий ЕНВД и ОСН, в 1-м квартале 2017 года приобрел легковой автомобиль, который сразу же начал использоваться в обоих видах деятельности, а также для личных поездок. Раздельный учет ИП в периоде приобретения ИП не вел, выручку от облагаемой НДС деятельности не получал. "Входной" НДС по этой машине предприниматель заявил к вычету только в 3-м квартале 2018 года, когда прекратил деятельность, облагаемую в рамках ЕНВД, а также использование машины в личных целях. В связи с этим поставил к вычету всю сумму налога, уплаченного при покупке автомобиля. Именно это и вызвало претензии со стороны ИФНС, которые были поддержаны судом.

Предоставленное **пунктом 1.1 статьи 172 НК РФ** право на перенос вычета НДС на последующие периоды (в пределах трех лет) не означает, что таким образом можно зависить

сумму вычета. В частности, если имущество приобретено в квартале, когда плательщик осуществлял как облагаемые, так и освобождаемые операции, то нельзя переносить весь предъявленный НДС на период, когда будут совершаться только облагаемые операции. В этой ситуации перенести можно только часть НДС, приходящегося на облагаемые операции.