



«Законодательство по НДС сформировано. Нужна его точечная настройка»



Заместитель руководителя ФНС России **Дмитрий Станиславович Сатин** курирует Управление налогообложения юридических лиц и отвечает за методологическое обеспечение работы налоговых органов по вопросам исчисления самых значимых для бюджета налогов. Ему, как никому другому, известно обо всех законодательных инициативах, тем более что последние, и это не секрет, зачастую готовятся в ФНС России. Редакция журнала «Налоговая политика и практика» попросила его поделиться новостями в сфере НДС с читателями.

Дмитрий Станиславович, расскажите, пожалуйста, о направлениях совершенствования налогового законодательства по НДС.

Считаю, что в целом законодательство по НДС сформировано. Нужна его точечная настройка, устраняющая сложность в

применении, неопределенность или избыточность отдельных требований законодательства. Таковы в основном поправки в НК РФ, которые сейчас обсуждаются.

Рассматривается ряд предложений, интересных для налогоплательщиков и касающихся введения института налоговых

агентов по НДС, системы tax free, поддержки экспорта и ускоренного порядка возмещения налога.

Чем интересен институт налоговых агентов по НДС?

В настоящее время налоговые органы при камеральных налоговых проверках деклараций с использованием АСК «НДС-2» выявляют разрывы в цепочке «продавец — покупатель». Мы понимаем, что добросовестные налогоплательщики не могут отвечать за исполнение налоговых обязательств контрагентами первого, второго, третьего и последующих звеньев. Однако характерно, что в отдельных отраслях риски, связанные с неуплатой налога, гораздо выше, чем в других.

В странах ЕС, например, при администрировании НДС в отраслях экономики с наибольшим риском мошенничества (переработка отходов, строительство и др.) применяется институт налоговых агентов.

Сейчас прорабатывается вопрос реализации пилотного проекта в узкоспециализированной отрасли — кожевенном производстве. Здесь проблема неуплаты налога в цепочке контрагентов чересчур очевидна. Кожевенные заводы закупают сырые шкуры крупного рогатого скота для дальнейшей переработки и производства из них изделий у сельхозпроизводителей через цепочку многочисленных поставщиков, в которой происходит неуплата НДС. Взаимосвязи контрагентов внутри цепочки способствуют злоупотреблениям.

Цель этого пилотного проекта — апробация нового подхода в налоговом администрировании НДС, с тем чтобы впоследствии его можно было распространить на другие, более значимые (с точки зрения поступлений и формируемого товарооборота) для российской экономики отрасли.

Предложение сводится к следующему. Покупатель (кожевенный завод) приобретает сырье без учета НДС, т. е. платит не 118 руб. (как обычно), а 100 руб. Недобросовестные контрагенты из цепочки уже не смогут украсть налог там, где его нет. Далее завод (а именно он является налоговым агентом по НДС) исчисляет налог (18 руб.) и предъявляет его к вычету, поскольку осуществляет деятельность, облагаемую налогом. При продаже изделий из кожи исчисление и уплату НДС завод осуществляет в обычном порядке. То есть завод

выступает налоговым агентом по НДС только при закупке шкур.

Что получается? Налог изначально не попадает в цепочку контрагентов, и к вычету заявляется тот НДС, который исчислен самим покупателем — налоговым агентом. Поэтому многоступенчатые перепродажи товаров с целью уклонения от уплаты налога становятся бессмысленными.

Надеюсь, что пилотный проект начнется с 2018 года.

Отрадно, что обсуждение параметров пилотного проекта происходит непосредственно с участием основных игроков кожевенной отрасли.

Российские граждане, выезжающие за рубеж и совершающие там покупки, знают о системе tax free. У нас пока такой системы нет, но, похоже, ситуация меняется...

Действительно, наша страна пока не применяет широко используемую во всем мире систему освобождения от НДС продаж для иностранцев, хотя во многих странах система tax free успешно работает и приносит поступления в бюджет.

На первый взгляд, выгоды бюджета не так очевидны: ведь при возврате иностранцу налога с покупки в стране пребывания налицо только выпадающие доходы. Однако экономический эффект в целом достигается за счет увеличения туристического потока и товарооборота.

Планируется, что в эксперименте по внедрению системы tax free примут участие такие города, как Москва, Санкт-Петербург и Сочи. Перечень субъектов РФ, скорее всего, будет расширен. Например, в него может войти Владивосток.

Иностранцам государствам, не входящим в ЕАЭС, будет возвращен НДС за товары, приобретенные на территории России. Чек tax free на возврат налога будет выдаваться при покупке товаров на сумму свыше 10 тыс. руб. за 1 день (не обязательно одним чеком). Получить возврат можно при предъявлении паспорта. Предполагается, что вывоз таких товаров за пределы таможенной зоны ЕАЭС будет осуществляться через пункты пропуска на границе, перечень которых отдельно утвердит Правительство РФ.

Кроме того, Правительство РФ должно утвердить критерии по объему выручки и сумме уплаченных за последние несколько лет налогов для

отбора магазинов — участников пилотного проекта, а также определить перечень мест, где должны располагаться такие магазины в указанных городах.

Также предстоит утвердить операторов по возврату НДС.

Сегодня уже многое сделано для поддержки экспорта. В частности, утверждены формы и форматы реестров таможенных деклараций (полных таможенных деклараций), а также транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров, которые применяются экспортерами для упрощения подтверждения нулевой ставки при экспорте. Из ваших слов следует, что такую поддержку планируется продолжить. О каких мерах идет речь?

Сегодня в целях подтверждения права на применение нулевой ставки НДС экспортеру приходится обращаться к таможенникам за отметкой «Товар вывезен», проставляемой уполномоченным должностным лицом пограничного таможенного органа в пункте пропуска, через который товар вывозится за пределы РФ. Отметка ставится на декларации на товары после проверки факта вывоза и представляет собой штамп либо запись с обязательным указанием даты фактического вывоза товаров. Мы планируем от нее отказаться.

Отказ от отметки «Товар вывезен» станет возможным в ближайшем будущем благодаря проводимой интеграции информационных ресурсов ФНС России и ФТС России.

Кроме того, обсуждается возможность представления экспортерами документов для подтверждения нулевой ставки НДС вообще без отметок таможенных органов. Экземпляры документов со штампами таможенных органов есть у перевозчика, экспедитора, лица, предоставляющего вагоны. И хотя у экспортера таких документов на руках нет, это не будет препятствовать реализации права на применение нулевой ставки НДС.

Другие предложения, касающиеся применения нулевой ставки НДС при экспорте товаров и оказании транспортных и экспедиторских услуг в международных перевозках, уже оформлены в

виде законопроекта № 113663-7 (принят Госдумой в 1-м чтении 07.04.2017). Последний предусматривает две новеллы.

Первая новелла состоит в том, чтобы применение нулевой ставки НДС стало не обязанностью, а правом налогоплательщика.

В рамках действующего законодательства применение той или иной налоговой ставки является обязанностью, установленной ст. 164 НК РФ. Налогоплательщик не может по своему усмотрению изменять установленную законодательством ставку налога (постановления Президиума ВАС РФ от 20.06.2006 № 14588/05, 19.06.2006 № 1964/06, 20.12.2005 № 9252/05), что в отдельных случаях (в частности, при перевозке, оказании услуг авиаперевозчика в аэропортах и транспортно-экспедиционных услуг) приводит к спорам о выборе ставки — 0 или 18 %.

Вторая новелла предусматривает возможность применения нулевой ставки НДС при реализации на экспорт товаров с использованием каналов международных почтовых отправлений, требующих прохождения на таможне России, и оформлением таможенной декларации по форме № CN 23.

Есть еще одно предложение. Как известно, при отгрузке товаров в страны—члены ЕАЭС стандартный пакет документов включает в себя договор (контракт) на поставку товара; заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов или перечень таких заявлений; транспортные и (или) товаросопроводительные документы, подтверждающие вывоз товаров из РФ. Мы предлагаем транспортные и (или) товаросопроводительные документы исключить из этого пакета в случае, если представляется перечень заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов.

Также идет обсуждение в отношении налогообложения реэкспорта.

Дмитрий Станиславович, поясните, пожалуйста, в чем состоят изменения.

Согласно подп. 2.6 п. 1 ст. 164 НК РФ реализация работ (услуг) по переработке товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории, облагается НДС по нулевой ставке. То есть организация, которая

закупает самостоятельно иностранные комплектующие, изготавливает продукцию и продает ее за рубеж самостоятельно, нулевую ставку НДС применить не может, поскольку речь идет о реэкспорте.

Правовая позиция Президиума ВАС РФ, которая изложена в постановлении от 24.06.2008 по делу № А56-9249/2007, сводится к следующему: таможенные режимы экспорта и реэкспорта обладают самостоятельным экономическим и правовым содержанием, действуют в отношении товаров с различными таможенными характеристиками и имеют разное целевое назначение, что исключает их произвольное применение и взаимозаменяемость, в том числе в целях главы 21 НК РФ. Реализация товаров, вывезенных в таможенном режиме реэкспорта, ст. 164 НК РФ к числу операций, облагаемых НДС по ставке 0 %, не отнесена. Закон содержит правовую определенность в вопросе экономической поддержки налогоплательщика-экспортера, в связи с чем расширительное толкование подп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ невозможно.

Вот и получается, что организации, продающей продукцию после переработки, придется уплатить НДС по ставке 18 %.

Чтобы этого избежать, налогоплательщики придумывали разные схемы. Например, за границей создается техническая компания, которая покупает комплектующие, а затем (после переработки их на таможенной территории РФ) реализует.

Минэкономразвития России с подачи бизнес-сообщества подготовлен законопроект, который устанавливает ставку НДС 0 % при реализации и реэкспорте товаров, произведенных в рамках таможенных процедур переработки на таможенной территории. При этом, конечно, данное предложение требуется оценить с точки зрения как стимулирования экспорта, так и возможных потерь бюджета.

Каким будет механизм применения с 01.07.2017 такого нового основания для возмещения НДС в заявительном порядке, как наличие договора поручительства?

Напомню, что в соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 176.1 НК РФ заявительным порядком возме-

щения НДС могут воспользоваться организации, у которых совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и НДСПИ, уплаченная за 3 календарных года, предшествующих году, в котором подается заявление о применении заявительного порядка возмещения НДС, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через границу РФ и в качестве налогового агента, составляет не менее 7 млрд руб. Эти компании (а их у нас около 100) без проблем возмещают НДС в течение 5 дней.

Если эти условия не выполнены, организация может применить заявительный порядок возмещения НДС только при получении банковской гарантии (п. 2 ст. 176.1 НК РФ). Таких компаний уже на порядок больше.

С 01.07.2017 благодаря Федеральному закону от 30.11.2016 № 401-ФЗ появляется еще одно основание для возмещения НДС в заявительном порядке — наличие договора поручительства, которым предусматривается обязательство поручителя на основании требования налогового органа уплатить в бюджет за налогоплательщика сумму налога, излишне полученную им (зачтенную ему) в результате возмещения налога в заявительном порядке, если решение о возмещении суммы налога, предъявленной к возмещению в заявительном порядке, будет отменено полностью или частично в случаях, предусмотренных ст. 176.1 НК РФ.

При этом поручитель должен отвечать определенным требованиям, в частности, общая сумма налогов, уплаченных им за 3 предыдущих года, должна быть не менее 7 млрд руб. (п. 2 ст. 74 НК РФ).

Уже подготовлены предложения по изменению НК РФ, определяющие порядок применения п. 2 ст. 176.1 НК РФ.

Предложения достаточно просты. Все взаимодействие предусматривается только в электронной форме. Договор поручительства представляется в налоговый орган возмещателем вместе с заявлением о применении заявительного порядка возмещения налога. Налоговый орган подписывает договор и направляет его поручителю, который также его подписывает. Договор вступает в силу с момента его подписа-

ния налоговым органом. Налоговый орган уведомляет налогоплательщика о наличии договора поручительства, после чего последний может подавать декларацию по НДС к возмещению и в течение 5 дней получить возврат налога.

Пока же следует руководствоваться временным порядком, который в ближайшее время будет доведен до налоговых органов и налогоплательщиков вместе с рекомендуемой формой договора поручительства.

У налогоплательщиков было много претензий по поводу количества документов, истребуемых налоговыми органами в рамках камеральной налоговой проверки заявленных льгот по НДС. Будет ли что-то меняться?

Ситуация уже изменилась. В целях повышения эффективности администрирования НДС и сокращения количества истребуемых у налогоплательщиков документов ФНС России разработаны и доведены до территориальных налоговых органов рекомендации по проведению с применением риск-ориентированного подхода камеральных налоговых проверок налоговых деклараций по НДС, в которых отражены операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии с пунктами 2 и 3 ст. 149 НК РФ и подпадающие под понятие «налоговая льгота» с учетом п. 1 ст. 56 НК РФ и позиции Пленума ВАС РФ, изложенной в п. 14 постановления от 30.05.2014 № 33.

Согласно п. 6 ст. 88 НК РФ у проверяемого налогоплательщика запрашиваются пояснения об операциях (по каждому коду операций), по которым применены налоговые льготы. Налогоплательщик вправе представить пояснения в виде реестра подтверждающих документов, а также перечень и формы типовых договоров, применяемых им при осуществлении операций по соответствующим кодам. Рекомендуемая форма реестра разработана ФНС России.

Хочу акцентировать внимание на том, что налоговый орган не может требовать представления информации в виде реестра. Это исключительно право налогоплательщика, которое несет определенные бонусы в виде сокращения количества истребуемых документов.

Опираясь на информацию, содержащуюся в представленном налогоплательщиком реестре, налоговый орган в порядке ст. 93 НК РФ истребует документы.

Объем подлежащих истребованию документов определяется для каждого кода операции в соответствии с алгоритмом, разработанным ФНС России. При этом не менее 50 % от общего объема документов (но не более 500), подлежащих истребованию, должны подтверждать наиболее крупные суммы операций, по которым применены налоговые льготы. Меньше всего документов (5 %) запрашивается, если предыдущими проверками по этим операциям не выявлено нарушений (из этого правила есть исключения), больше всего (40 %) — если последней проверкой были выявлены нарушения или по данному коду операции льготы применяются организацией впервые.

Таким образом, суть риск-ориентированного подхода состоит в том, что количество истребуемых документов определяется в зависимости от наличия нарушений по конкретной льготе, категории риска, к которой относится налогоплательщик, и от его готовности предоставить информацию по льготлируемым операциям в виде реестра документов. Тогда количество истребуемых налоговым органом документов может сокращаться в разы вплоть до нуля, а периодичность их предоставления увеличиваться, например до одного раза в год, учитывая, что налоговый период по НДС — квартал. Это значит, что добросовестным налогоплательщикам стало проще подтверждать свое право на применение льгот по НДС.

Такой порядок взаимоотношений между налоговым органом и налогоплательщиком при контроле льгот по НДС работает с отчетности за I квартал 2017 года.

Применение риск-ориентированного подхода при контроле льгот по НДС действительно позволяет сократить количество истребуемых документов и повысить эффективность администрирования.

Спасибо за содержательный разговор! 

Беседовали Е.В. Орлова, Н.И. Попова