**4.2.4. МЕСТО ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПОКУПАТЕЛЯ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПЛАТЫ НДС**

С 1 января 2017 г. внесены изменения в пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ. См. пп. "а" п. 1 ст. 2, ст. 4 Федерального закона от 03.07.2016 N 244-ФЗ.



Место реализации ряда работ (услуг) определяется по месту осуществления деятельности покупателя этих работ (услуг) (пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ).

По общему правилу место осуществления деятельности покупателя определяется на основе места его государственной регистрации в качестве организации или предпринимателя.

При отсутствии государственной регистрации место нахождения покупателя определяется на основании (пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ):

- места, указанного в учредительных документах организации;

- места управления организацией;

- места нахождения ее постоянно действующего исполнительного органа;

- места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги) оказаны через это постоянное представительство).

***Обратите внимание!***

*С 1 октября 2014 г. вступили в силу изменения, внесенные Федеральным законом от 21.07.2014 N 238-ФЗ в абз. 2 пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ (пп. "а" п. 1 ст. 1, ч. 1 ст. 3 Закона N 238-ФЗ).*

*Так, местом осуществления деятельности покупателя через филиалы и представительства признается место нахождения постоянного представительства организации (если работы (услуги) приобретены через это постоянное представительство).*

*До 1 октября 2014 г. фактически действовал аналогичный порядок определения места осуществления деятельности покупателя. Следовательно, по нашему мнению, рассматриваемые изменения носят технический характер;*

- места жительства физического лица.

По месту деятельности покупателя определяется место реализации следующих работ (услуг):

а) передача, предоставление патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав (абз. 1, 2, 3 пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ);

б) оказание услуг (выполнение работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации (абз. 1, 2, 4 пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ);

в) оказание консультационных, юридических, бухгалтерских, аудиторских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (абз. 1, 2, 5 пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ, см. также Письмо Минфина России от 08.09.2011 N 03-07-08/276).

К инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги).

Таким образом, место реализации услуг по разработке проектно-сметной документации для строительства объекта недвижимости определяется по месту деятельности покупателя. Однако это справедливо, только если организация, оказывающая такие услуги, не осуществляет строительство указанного объекта (Письмо Минфина России от 19.10.2011 N 03-07-08/292). В отношении строительных работ место реализации определяется по месту нахождения строящегося объекта (пп. 1 п. 1, пп. 1 п. 1.1 ст. 148 НК РФ).

К услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации.

Чтобы определить, относятся услуги к маркетинговым или рекламным, Минфин России рекомендует обращаться к Федеральному закону от 13.03.2006 N 38-ФЗ "О рекламе", а также к Письму ФНС России от 20.02.2006 N ММ-6-03/183@ (Письмо от 03.06.2009 N 03-07-08/118). Кроме того, к рекламным услугам финансовое ведомство, в частности, относит:

- услуги по организации выставок с целью рекламирования продукции (Письма Минфина России от 24.06.2013 N 03-07-08/23692, от 01.02.2012 N 03-07-08/21, от 17.06.2009 N 03-07-08/135);

- услуги по продвижению продукции в розничных сетях (Письмо Минфина России от 29.07.2013 N 03-07-08/30082).

При этом имейте в виду, что правило определения места реализации рекламных услуг (абз. 5 пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ) не применяется в отношении производителя рекламы (Письмо Минфина России от 27.04.2010 N 03-07-08/131);

г) предоставление труда работников (персонала) в случае, если работники работают в месте деятельности покупателя услуг (абз. 1, 2, 6 пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ);

д) сдача в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств (абз. 1, 2, 7 пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ);

е) передача единиц сокращения выбросов (ЕСВ) (прав на ЕСВ), полученных в рамках реализации проектов, направленных на сокращение антропогенных выбросов или на увеличение абсорбции поглотителями парниковых газов согласно ст. 6 Киотского протокола к Рамочной конвенции Организации Объединенных Наций об изменении климата (абз. 1, 2, 11 пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ);

ж) оказание услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, перечисленных выше в п. п. "а" - "е" (абз. 1, 2, 8 пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ).

Таким образом, если покупатель (заказчик) перечисленных выше работ (услуг) находится на территории РФ, то при их реализации необходимо исчислить и предъявить к уплате сумму НДС.

*Например, местом реализации является территория РФ, если иностранная организация:*

*- передает российской организации права на использование результатов интеллектуальной деятельности или предоставляет лицензии на использование товарного знака (дополнительно см. Письмо Минфина России от 20.11.2009 N 03-07-08/238);*

*- оказывает российскому заказчику услуги по разработке проектной документации на объект недвижимости (Письмо Минфина России от 01.03.2012 N 03-07-08/56);*

*- в качестве соисполнителя (субподрядчика) российской организации выполняет опытно-конструкторские работы (Письмо Минфина России от 23.11.2012 N 03-07-08/328).*

При реализации подобных услуг налогоплательщиком является иностранное лицо. И если оно не состоит на учете в налоговых органах РФ, то НДС в бюджет за него должен перечислить российский покупатель (заказчик) как налоговый агент (п. п. 1, 2 ст. 161 НК РФ).

*Примечание*

*Подробнее о том, как налоговый агент исчисляет, удерживает и уплачивает НДС в бюджет, вы можете узнать в гл. 10 "Порядок исчисления и уплаты НДС налоговыми агентами".*

Если покупатель этих работ (услуг) не осуществляет деятельность на территории Российской Федерации, то местом их реализации территория РФ не является (пп. 4 п. 1.1 ст. 148 НК РФ, см. также Письма Минфина России от 26.08.2013 N 03-07-08/34909, от 03.08.2012 N 03-07-08/233, от 24.07.2012 N 03-07-08/213, от 16.04.2012 N 03-07-08/106, от 01.02.2012 N 03-07-08/21, от 14.12.2011 N 03-07-08/350, от 17.10.2011 N 03-07-08/290, от 18.07.2011 N 03-07-08/225, от 17.12.2010 N 03-07-08/367, от 05.10.2010 N 03-07-08/278, от 03.09.2010 N 03-07-08/255, от 03.06.2010 N 03-07-08/165, от 03.02.2010 N 03-07-08/28, УФНС России по г. Москве от 18.10.2010 N 16-15/108863@).

Причем это правило действует и в случаях, если вышеуказанные работы или услуги:

- приобретены иностранным подразделением российской организации, в том числе если оплату производит головная организация (Письма Минфина России 10.10.2012 N 03-07-08/284, от 02.08.2012 N 03-07-08/231, от 27.02.2012 N 03-07-08/46);

- приобретены через посредника - российскую организацию (Письма Минфина России от 16.08.2013 N 03-07-08/33412, от 01.09.2011 N 03-07-08/271).

*Путеводитель по налогам. Практическое пособие по НДС {КонсультантПлюс}*