

РАСЧЕТ НДС:
ПРОБЛЕМЫ ПЕРЕХОДНОГО ПЕРИОДА И АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

20 ноября 2018г.

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

1. Изменение ставки НДС с 18% на 20%: переходные положения

С 1 января 2019 года ставка НДС увеличена с 18% до 20 % (п. 3 ст. 164 НК РФ, Федеральный закон от 03.08.2018 №303-ФЗ). Эта норма применяется в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (выполненных, оказанных), переданных начиная с 1 января 2019 года (п. 4 ст. 5 Федерального закона от 03.08.2018 №303-ФЗ), независимо от даты и условий заключения договоров на реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Для правильного применения новой ставки НДС важно учитывать, какая дата признается датой отгрузки. При этом изменение налоговой ставки не изменяет порядок и момент определения налоговой базы по НДС. Поэтому необходимо учесть, в какой момент в соответствии со статьей 167 Налогового кодекса формируется налоговая база по НДС в случаях, когда товар не отгружается, или объект обложения НДС формируется в других ситуациях, предусмотренных Налоговым кодексом: в связи с оказанием работ, услуг, реализацией имущественных прав; передачей товаров, работ, услуг для собственных непроизводственных нужд; выполнением строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Операция	Момент определения налоговой базы
Общая норма (п. 1 ст. 167 НК РФ)	Наиболее ранняя из дат: - день отгрузки (передачи) товаров; - день оплаты (частичной оплаты в счет предстоящей поставки товаров, работ, услуг, имущественных прав).
Дата признания отгрузки	
Если товар отгружается или транспортируется	Датой отгрузки товаров признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на имя покупателя или перевозчика для доставки товаров покупателю (письмо Минфина России от 09.11.2011 № 03-07-09/40) Поставщик должен начислить НДС на дату отгрузки, независимо от момента перехода к покупателю права собственности на эти товары, установленного договором (письма Минфина России от 28.08.2017 № 03-07-11/55118, от 08.09.2010 № 03-07-11/379). При поставке товара (оборудования) по частям налоговая база формируется на дату составления документа об отгрузке последней части (письмо Минфина России от 29.10.2018 г. № 03-07-11/77373)
Если товар не отгружается и не транспортируется	Дата передачи права собственности на товар (п. 3 ст. 167 НК РФ)
Реализация недвижимого имущества	День передачи недвижимого имущества покупателю по передаточному акту (п. 16 ст. 167 НК РФ)
Выполнение работ, оказание услуг	Дата подписания акта сдачи-приемки работ заказчиком, даже если подписанный акт поступил к исполнителю в следующем квартале или году (письма Минфина России от 13.10.2016 г. № 03-07-11/59833, от 03.12.2015 г. N 03-03-06/70541). Если заказчик не подписал акт сдачи-приемки работ, а из судебного решения следует, что подрядчик условия договора выполнил, то днем выполнения работ считается дата вступления в силу решения суда (письмо Минфина России от 02.02.2015 N 03-07-10/3962).
Уступка прав новым кредитором, получившим денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров (работ, услуг) (п. 2 ст. 155 НК)	День уступки денежного требования или день прекращения соответствующего обязательства (день исполнения обязательства должником) (п. 8 ст. 167 НК РФ).
Передача имущественных прав (в т.ч. участниками долевого строительства), на жилые дома и помещения, доли в них, гаражи и машино-места (п. 3 ст. 155 НК). Уступка денежного требования, приобретенного у третьих лиц (п.	День уступки (последующей уступки) денежного требования или день прекращения соответствующего обязательства (день исполнения обязательства должником) (п. 8 ст. 167 НК РФ).

4 ст. 155 НК)	
Передача прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав (п. 5 ст. 167 НК РФ)	День передачи имущественных прав (п. 8 ст. 167 НК РФ).
Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления	Последнее число каждого налогового периода (п. 10 ст. 167 НК РФ)
Передача товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд	День передачи товаров, выполнения работ, оказания услуг для собственных нужд (п. 11 ст. 167 НК РФ).

Разъяснения о порядке применения ставки НДС в размере 18% или 20% в отношении отдельных ситуаций приведены в ряде писем Минфина России, а также в письме ФНС России от 23.10.2018 г. N СД-4-3/20667.

Применение ставки НДС по «длящимся» договорам, заключенным до 01.01.2019г.

Ставка НДС в размере 20 % применяется в отношении всех товаров (работ, услуг), отгружаемых (выполняемых, оказываемых), начиная с 1 января 2019 года. При этом исключений по товарам (работам, услугам), имущественным правам, реализуемым по договорам, заключенным до вступления в силу Федерального закона N 303-ФЗ, и имеющим длящийся характер, законодательством не предусмотрено (письма Минфина России от 07.09.2018 № 03-07-11/64178, от 07.09.2018 № 03-07-11/64045, от 10.09.2018 № 03-07-11/64576).

Это касается всех договоров, независимо от вида поставляемого товара, выполняемой работы или оказываемой услуги. В частности, в письме от 10.09.2018 № 03-07-11/64576 Минфин подчеркивает, что в отношении услуг по предоставлению в аренду имущества, оказываемых после 01.01.2019, применяется ставка НДС в размере 20 %. в том числе, на основании договоров, заключенных до указанной даты.

При отгрузке товаров (работ, услуг, имущественных прав) счета-фактуры выставляются поставщиком с указанием ставки НДС, действующей на дату отгрузки (выполнения работ, оказания услуг), независимо от даты поступления по ним оплаты:

- при отгрузке товаров (работ, услуг), имущественных прав до 01.01.2019 НДС начисляется по ставке 18 %. Эта же ставка указывается поставщиком в «отгрузочном» счете-фактуре. Если товары (работы, услуги) отгружены до 01.01.2019, то при поступлении за них в 2019 году оплаты перерасчет налога не производится;
- в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, реализуемых (выполненных, оказанных) начиная с 1 января 2019 года, применяется ставка НДС в размере 20 %, независимо от даты и условий заключения договора. Эта ставка указывается в «отгрузочном» счете-фактуре.

В случаях, когда поставка товара (оборудования) покупателю осуществляется частями, то датой отгрузки должна считаться дата составления первичного учетного документа, оформленного на покупателя (перевозчика) при отгрузке последней части. Следовательно, если последняя часть оборудования отгружается после 1 января 2019 года, то продавцу необходимо начислить НДС по ставке 20%. Письмо Минфина России от 29.10.2018 г. № 03-07-11/77373.

Ставка 20% должна применяться с 2019 года при реализации всех товаров, независимо от даты их приобретения. В том числе, в случае реализации в 2019 году товаров, приобретенных (оприходованных) до 31.12.2018 года (письмо Минфина России от 10.09.2018 г. N 03-07-11/64577, письмо ФНС от 23.10.2018 г. N СД-4-3/20667).

В соответствии со статьей 154 Налогового кодекса при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), налоговая база определяется как их стоимость, исчисленная исходя из установленных цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС. Такой порядок применяется во всех случаях, если иное не установлено отдельными положениями Налогового кодекса. В частности, особый порядок формирования налоговой базы предусмотрен для реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога (п. 3 ст. 154 НК РФ), реализации автомобилей, приобретенных у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками) для перепродажи (п. 5.1 ст. 154 НК РФ) или реализации имущественных прав (статья 155 НК РФ).

Поэтому в общем случае продавец должен предъявить к оплате покупателю сумму НДС по ставке в размере 20 % дополнительно к цене товаров (работ, услуг, имущественных прав), отгружаемых начиная с 01.01.2019.

В случае, если покупатель не погасит дебиторскую задолженность за отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги, переданные имущественные права), возникшую в связи с увеличением ставки НДС, то по истечении срока исковой давности поставщик спишет данную задолженность в бухгалтерском и налоговом учете, как безнадежную.

Если же продавец заплатит 2%-ную разницу в НДС самостоятельно, то он не сможет учесть эту сумму в расходах, поскольку Налоговый кодекс (п. 19 ст. 270 НК РФ) не разрешает списывать в расходы суммы налогов, предъявленных организацией покупателю (письмо Минфина России от 31.10.2018 № 03-07-11/78170).

Законодательство не требует вносить изменения в договор в связи с повышением ставки НДС. Но стороны договора вправе уточнить порядок расчетов и стоимость реализуемых товаров (работ, услуг, имущественных прав) в связи с изменением ставки НДС. Возможные варианты:

- заключить дополнительное соглашение о расторжении договора по соглашению сторон с 31.12.2018 и заключить новый договор со ставкой 20 % с 01.01.2019, то есть разделить договор на две части с различными ставками НДС;
- заключить дополнительное соглашение об уменьшении количества товаров (объема выполняемых работ, срока оказания услуг) при неизменной стоимости договора;
- заключить дополнительное соглашение к договору об увеличении стоимости товаров (работ, услуг) с 01.01.2019 на 2 % и, соответственно, изменить общую цену договора.

Если в договоре сумма НДС не указана, и порядок ее расчета не следует из прочих документов (например, переписки с контрагентом), то считается, что налог включен в цену (п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33, письмо Минфина России от 20.04.2018 № 03-07-08/26658). Поэтому из данной цены поставщик на дату отгрузки выделяет расчетным методом сумму НДС (п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33). В этом случае поставщик должен при отгрузке товаров в 2019 году начислить НДС с общей стоимости по ставке 20/120, уменьшив таким образом цену передаваемого товара (работы, услуги).

Реализация товаров по договору комиссии

В соответствии с пунктом 1 статьи 996 ГК РФ вещи, поступившие к комиссионеру от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью комитента. Следовательно, отгрузка товаров комитентом комиссионеру не является объектом обложения НДС (п. 1 ст. 39 и пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

При передаче в 2018 году товаров комитентом комиссионеру в накладных стоимость товаров указывается со ставкой НДС 18 %, но это не имеет никаких налоговых последствий.

При реализации комиссионером товаров комитента плательщиком НДС выступает комитент.

При отгрузке комиссионером покупателю товаров в 2019 году комиссионер составляет счет-фактуру в адрес покупателя с НДС по ставке 20 %. Копию этого счета-фактуры комиссионер передает комитенту. Комитент обязан исчислить НДС на дату отгрузки товаров комиссионером в адрес покупателя.

Вознаграждение комиссионера, исполнившего поручение в 2019 году, облагается НДС по ставке 20 %.

Ставка НДС по госконтрактам

Федеральным законом от 03.08.2018 №303-ФЗ не предусмотрено исключений в отношении товаров (работ, услуг), реализуемых в рамках заключенных до 1 января 2019 г. государственных и муниципальных контрактов, а также контрактов, заключенных в соответствии с Федеральным законом от 18.07.2011 №223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» (письма Минфина России от 28.08.2018 № 24-03-07/61247, 07.09.2018 № 03-07-11/64049).

Цена заключенного контракта является твердой и определяется на весь срок его исполнения, что прямо следует из ч. 2 ст. 34 Федерального закона от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд». Изменение условий контракта не допускается, за исключением случаев, предусмотренных названным законом. Повышение ставки НДС не может служить основанием для изменения цены контракта и является риском поставщика, который должен учитывать это при установлении цены. А риски, связанные с исполнением контрактов, в том числе инфляционные, относятся к коммерческим рискам поставщика, которые предусматриваются в цене заявки на участие в закупке. При этом все участники, пожелавшие принять

участие в определении поставщика (подрядчика, исполнителя), заранее осведомлены об условиях исполнения контракта и предупреждены о невозможности изменения цены контракта за исключением случаев, указанных в Законе о контрактной системе.

Вместе с тем в письме от 28.08.2018 № 24-03-07/61247 Минфин России напоминает, что на основании части 9 статьи 95 Закона о контрактной системе в случае если исполнитель (подрядчик, поставщик) оказал услуги (выполнил работу, поставил товар), предусмотренные контрактом, не в полном объеме, заказчик вправе расторгнуть такой контракт в одностороннем или судебном порядке, а также взыскать неустойку за ненадлежащее исполнение обязательств, предусмотренных контрактом, или вправе вернуть внесенное в виде денежных средств обеспечение исполнения контракта, уменьшенное на размер начисленных штрафов, пеней.

При этом статья 95 Закона о контрактной системе допускает, что существенные условия контракта могут быть изменены в установленном порядке в случае, если цена заключенного контракта составляет либо превышает размер цены, определенной Постановлением Правительства РФ от 19.12.2013 № 1186, и исполнение указанного контракта по не зависящим от сторон обстоятельствам без изменения его условий невозможно.

Постановлением Правительства РФ № 1186 определены следующие размеры цены контракта, заключенного на срок не менее трех лет, для обеспечения федеральных нужд, нужд субъекта РФ и на срок не менее одного года для обеспечения муниципальных нужд, при которой или при превышении которой существенные условия контракта могут быть изменены, если выполнение контракта по не зависящим от сторон контракта обстоятельствам без изменения его условий невозможно:

– 10 млрд руб. – для контракта, заключенного для обеспечения федеральных нужд. При этом цена может быть изменена на основании решения Правительства РФ;

– 1 млрд руб. – для контракта, заключенного для обеспечения нужд субъекта РФ. При этом цена может быть изменена на основании решения высшего исполнительного органа государственной власти субъекта РФ;

– 500 млн руб. – для контракта, заключенного для обеспечения муниципальных нужд. При этом цена может быть изменена на основании решения местной администрации.

Таким образом, цена контракта может быть изменена в установленном законодательством о контрактной системе порядке, в том числе, при изменении ставки НДС (письмо Минфина России от 28.08.2018 № 24-03-07/61247).

Федеральный закон от 18.07.2011 N 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» не содержит норм, исключающих или ограничивающих возможность изменения условий заключаемых договоров, в том числе, условия о цене. Вместе с тем такие ограничения могут быть установлены положением о закупке, утвержденным заказчиком (ч. 2 ст. 2 Закона N 223-ФЗ).

К заключенным в ходе закупки договорам применяются общие положения гражданского законодательства (ч. 1 ст. 2 Закона №223-ФЗ), допускающие изменение договора по соглашению сторон, а в предусмотренных законом или договором случаях — и в одностороннем порядке (ст. 450 ГК), если это не противоречит утвержденному заказчиком положению о закупке.

При этом в случае, если при исполнении договора изменяются объем, цена закупаемых товаров, работ, услуг или сроки исполнения договора, по сравнению с указанными в протоколе по результатам закупки, не позднее чем в течение 10 дней со дня внесения изменений в договор в единой информационной системе необходимо разместить информацию об изменении договора с указанием измененных условий (ч. 5 ст. 4 Закона №223-ФЗ). Из этой нормы прямо следует возможность изменения условий договора, заключенного по результатам процедур закупки, в ходе его исполнения, в том числе, условия о цене.

Отгрузка в 2019 году товаров (работ, услуг), в счет которых был получен аванс до 31.12.2018г.

Законодательство не предусматривает исключений в отношении товаров (работ, услуг, имущественных прав), в счет реализации которых поставщик получил до 1 января 2019 года авансовые платежи (письмо Минфина РФ от 06.08.2018 № 03-07-05/55290). Поэтому при отгрузке в 2019 году товаров, частично или полностью оплаченных в 2018 году, поставщик должен начислить НДС по ставке 20%. А налог с полученного в 2018 году аванса, рассчитанный по ставке 18/118, продавец на дату отгрузки вправе принять к вычету (п. 8 ст. 171 НК РФ, п. 6 ст. 172 НК РФ). В случае перечисления покупателем частичного (не 100%) аванса, вычет начисленного с аванса налога производится поставщиком по мере отгрузки отдельных

Расчет НДС: проблемы переходного периода и актуальные вопросы

партий товаров (выполнения этапов работ, услуг), в оплату которых подлежат зачету суммы ранее полученной предоплаты согласно условиям договора (п. 6 ст. 172 НК РФ).

Симметричная ситуация возникает у покупателя: при оприходовании в 2019 году товаров, в счет которых в 2018 году был перечислен поставщику аванс, покупатель на основании «отгрузочного» счета-фактуры поставщика принимает к вычету НДС по ставке 20%. А принятый ранее (в 2018 году) к вычету авансовый НДС, рассчитанный по ставке 18/118, восстанавливает.

Доплата покупателем по соглашению суммы НДС в размере 2%

Если в соответствии с заключенным дополнительным соглашением к договору покупатель доплачивает НДС в размере 2 % до 31.12.2018 включительно, то такую доплату следует рассматривать в качестве дополнительной оплаты, связанной с изменением стоимости товаров (работ, услуг). С полученной доплаты необходимо начислить НДС по ставке 18/118. В этом случае продавец может выставить корректировочный счет-фактуру на разницу между показателями счета-фактуры, составленного ранее при получении аванса, и показателями после изменения стоимости товаров (работ, услуг) с применением ставки в размере 18/118 (письмо ФНС от 23.10.2018 г. N СД-4-3/20667).

Организация вправе составить единый корректировочный счет-фактуру к двум и более счетам-фактурам, составленным ранее в адрес одного покупателя.

Пример 1. Организацией получен 16.11.2018 года аванс в сумме 118 тыс. руб., в том числе НДС 18 тыс. руб. и выставлен счет-фактура на аванс N 115 от 16.11.2018. Отгрузка в счет аванса производится в марте 2019г. 21 декабря 2018 года на основании дополнительного соглашения к договору получена доплата НДС от покупателя в сумме 2 тыс. руб. Продавцом составлен корректировочный счет-фактура N 17 от 21.12.2018 на аванс, полученный в ноябре 2018 года.

КОРРЕКТИРОВОЧНЫЙ СЧЕТ-ФАКТУРА № 17 от 21.12.2018), ИСПРАВЛЕНИЕ КОРРЕКТИРОВОЧНОГО СЧЕТА-ФАКТУРЫ № _____ от _____ (1а)											
к СЧЕТУ-ФАКТУРЕ (счетам-фактурам) № 115 от 16.11.2018 , с учетом исправления № _____ от _____ (1б)											
Продавец ООО "Фурнитура"			(2)								
Адрес 125379, г.Москва, ул. Московская, д.65			(2а)								
ИНН/КПП продавца 7701123456/770101001			(2б)								
Покупатель ООО "Мебельщик"			(3)								
Адрес 145236, г. Химки, ул. Планерная, д.1			(3а)								
ИНН/КПП покупателя 5001123456/500101001			(3б)								
Валюта: наименование, код русский рубль, 643			(4)								
Идентификатор государственного контракта, договора (соглашения) (при наличии) -			(5)								
Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Показатели в связи с изменением стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав	Код вида товара	Единица измерения		Количество (объем)	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав без налога - всего	В том числе сумма акциза	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав с налогом - всего
			код	условное обозначение (национальное)							
1	1а	1б	2	2а	3	4	5	6	7	8	9
Аванс в счет поставки мебельной фурнитуры по договору №25 от 03.10.2018г.	А (до изменения)	-	-	-	-	-	-	-	18/118	18 000,00	118 000,00
	Б (после изменения)	-	-	-	-	-	-	-	18/118	18 305,08	120 000,00
	В (увеличение)		X	X	X	X			X	305,08	2 000,00
	Г (уменьшение)		X	X	X	X			X		
Всего увеличение (сумма строк В)								X	X	305,08	2 000,00
Всего уменьшение (сумма строк Г)								X	X		

Если в соответствии с заключенным дополнительным соглашением к договору покупатель до даты отгрузки товаров (работ, услуг, имущественных прав) дополнительно к авансу, перечисленному в 2018 году, доплатит продавцу сумму НДС в размере 2% в 2019 году, то такое перечисление следует рассматривать именно как доплату суммы налога, а не как дополнительную оплату стоимости, с которой необходимо исчислить НДС по ставке 20/120 (письмо ФНС России от 23.10.2018 г. N СД-4-3/20667). Поэтому продавцу при получении в 2019 году данной доплаты следует выставить корректировочный счет-фактуру на разницу между суммой НДС по счету-фактуре, составленному в 2018 году при получении аванса с применением ставки в размере 18/118, и суммой налога, рассчитанной с учетом доплаты.

Пример 2. Организацией получен 16.11.2018 года аванс в сумме 118 тыс. руб., в том числе НДС - 18 тыс. руб. и выставлен счет-фактура на аванс N 115 от 16.11.2018. Отгрузка в счет аванса производится в марте 2019г. 20 января 2019 года на основании дополнительного соглашения к договору получена доплата НДС от покупателя в сумме 2 тыс. руб. Продавцом составлен корректировочный счет-фактура N 1 от 20.01.2019 на аванс, полученный в ноябре 2018 года.

Расчет НДС: проблемы переходного периода и актуальные вопросы

КОРРЕКТИРОВОЧНЫЙ СЧЕТ-ФАКТУРА № 1 от 20.01.2019), ИСПРАВЛЕНИЕ КОРРЕКТИРОВОЧНОГО СЧЕТА-ФАКТУРЫ № _____ от _____ (1а)	
к СЧЕТУ-ФАКТУРЕ (счета-фактурам) № 115 от 16.11.2018 , с учетом исправления № _____ от _____ (1б)	
Продавец ООО "Фурнитура"	(2)
Адрес 125379, г.Москва, ул. Московская, д.65	(2а)
ИНН/КПП продавца 7701123456/770101001	(2б)
Покупатель ООО "Мебельщик"	(3)
Адрес 145236, г. Химки, ул. Планерная, д.1	(3а)
ИНН/КПП покупателя 5001123456/500101001	(3б)
Валюта: наименование, код русский рубль, 643	(4)
Идентификатор государственного контракта, договора (соглашения) (при наличии) _____	(5)

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Показатели в связи с изменением стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав	Код вида товара	Единица измерения		Количество (объем)	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав без налога - всего	В том числе сумма акциза	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав с налогом - всего
			код	условное обозначение (национальное)							
1	1а	1б	2	2а	3	4	5	6	7	8	9
Аванс в счет поставки мебельной фурнитуры по договору №25 от 03.10.2018г.	А (до изменения)	-	-	-	-	-	-	-	18/118	18 000,00	118 000,00
	Б (после изменения)	-	-	-	-	-	-	-	20/120	20 000,00	120 000,00
	В (увеличение)		X	X	X	X			X	2 000,00	2 000,00
	Г (уменьшение)		X	X	X	X			X		
Всего увеличение (сумма строк В)								X	X	2 000,00	2 000,00
Всего уменьшение (сумма строк Г)								X	X		

Если доплату НДС в размере 2 % производят с 01.01.2019 лица, не являющиеся налогоплательщиками НДС или освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика, которым счета-фактуры не выставляются, то поставщик должен отразить в книге продаж суммы доплаты на основании отдельного корректировочного документа, содержащего суммарные (сводные) данные обо всех случаях доплат налога, полученных от указанных лиц в течение календарного месяца (квартала), независимо от показаний контрольно-кассовой техники.

Дополнительная сумма налога, указанная в корректировочных счетах-фактурах, отражается в графе 5 строки 070 Декларации по НДС и учитывается при расчете общей суммы налога по итогам налогового периода. При этом по строке 070 в графе 3 Декларации указывается цифра "0".

Во всех указанных случаях при отгрузке товаров (работ, услуг, имущественных прав), начиная с 01.01.2019, НДС начисляется по ставке 20 %. А сумма НДС, начисленная на основании корректировочных счетов-фактур, на дату отгрузки принимается к вычету.

В случае, если организацией до 01.01.2019 получена в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) предоплата, рассчитанная с учетом налога по ставке 20 %, то расчет авансового НДС производится по ставке 18/118. В этом случае составляется не корректировочный, а обычный «авансовый» счет-фактура. А при отгрузке товаров (работ, услуг, имущественных прав), начиная с 01.01.2019, исчисление НДС производится по ставке 20%.

Заключение в 2018 году договоров с реализацией в 2019 году

При заключении в 2018 году договоров, реализация которых должна осуществляться с 2019 года, нужно, безусловно, применять к установленной договором цене ставку НДС в размере 20%.

В частности, Минфин отмечает, что указание ставки НДС в размере 20 % в проездных документах (билетах), оформленных в 2018 году, в отношении услуг, оказываемых начиная с 1 января 2019 года, не противоречит действующему законодательству Российской Федерации о налогах и сборах (письмо Минфина России от 18.09.2018 N 03-07-11/66752). Речь идет, например, о питании или постельных принадлежностях в поездах.

Но если на основании договора, реализация которого предусматривается с 2019 года, в 2018 году поступает предварительная оплата, поставщик должен исчислять НДС только по ставке 18 %.

В этом случае продавец в обычном порядке, действующем в 2018 году, выставляет на сумму полученного аванса счет-фактуру со ставкой НДС 18/118, отражает это поступление в книге продаж и включает в Декларацию по НДС за 4 квартал 2018 года. А покупатель вправе заявить вычет по авансовому счету-фактуре. В 2019 году при отгрузке продавец примет к вычету НДС, начисленный с аванса по ставке 18% и начислит налог уже по ставке 20 %.

Пример

Организация заключает договор на оказание услуг в январе 2019 года. Цена услуг по договору 100 тыс. руб., НДС в размере 20% цены – 20 тыс. руб., итого стоимость договора 120 тыс. руб.

В ноябре 2018 года покупатель перечислил 100% аванс. Поставщик начисляет НДС с предоплаты в размере $120\,000 \times 18/118 = 18\,305,08$ руб.

После уплаты налога в распоряжении поставщика останется $120\,000 - 18\,305,08 = 101\,694,92$ руб. от аванса за услугу стоимостью 100 тыс. руб.

В январе поставщик оказывает услугу и начисляет НДС по ставке 20% - 20 тыс. руб., а налог, начисленный в 2018 году с аванса, принимает к вычету.

Покупатель в январе на основании счета-фактуры поставщика принимает к вычету НДС по полученной услуге на сумму 20 тыс. руб. и восстанавливает налог, принятый в 2018 году к вычету с аванса в размере 18 305,08 руб.

Ставка НДС в кассовых чеках

Одним из обязательных реквизитов на кассовом чеке является ставка НДС. Это требование установлено пунктом 1 статьи 4.7 Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» и форматами фискальных документов, утвержденными приказом ФНС России от 21.03.2017 № ММВ-7-20/229.

Для перехода на ставку НДС в размере 20% ФНС подготовлен проект приказа, которым вносятся изменения в форматы фискальных документов, в том числе в реквизиты «сумма НДС чека по ставке 18%» и «сумма НДС чека по расч. ставке 18/118». Государственная регистрация данных изменений запланирована на IV квартал 2018 года, но вступят в силу они только с 1 января 2019 года.

После государственной регистрации Минюстом России и вступления в силу указанного проекта приказа, но не ранее 1 января 2019 года, в кассовом чеке (БСО) и кассовом чеке коррекции (БСО коррекции) ставка НДС должна быть указана в размере 20% или 20/120, а также расчет соответствующей суммы должен быть произведен по ставке НДС 20% или по расчетной ставке 20/120.

Поэтому ФНС в письме от 03.10.2018 № ЕД-4-20/19309 напоминает пользователям о необходимости заблаговременно установить к 1 января 2019 года соответствующие обновления в программном обеспечении своей контрольно-кассовой техники, которые обеспечат формирование фискального документа с действующей ставкой НДС при первом расчете с 1 января 2019 года.

Указывать в чеках новую ставку до 2019 года нельзя. За применение ККТ, не соответствующей требованиям законодательства (в том числе в случае неправильного оформления фискального чека), установлен штраф в размере от 5 до 10 тыс. руб. (ч. 4 ст. 14.5 КоАП РФ).

Ставка НДС при корректировке стоимости товаров, отгруженных до 31.12.2018г.

При изменении по соглашению сторон стоимости отгруженных ранее товаров (выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав), в том числе, в случае уточнения их количества (объема) или изменения цены (тарифа), продавец должен выставить покупателю корректировочный счет-фактуру.

Основанием для составления данного документа является дополнительное соглашение к договору, акт о расхождении при приемке либо иной первичный документ, подтверждающий согласие сторон на изменение количества и/или цены единицы товара (работы, услуги), либо уведомление покупателя об этом изменении, если такой порядок был предусмотрен договором (письмо Минфина от 14.02.2017 № 03-07-09/8251).

Продавец должен выставить покупателю корректировочный счет-фактуру не позднее пяти календарных дней считая со дня подписания соглашения или иного первичного документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости (п. 3 ст. 168 НК РФ).

Согласно подпунктам 10 и 11 пункта 5.2 статьи 169 Налогового кодекса в корректировочном счете-фактуре указывается, в том числе, ставка и сумма НДС, определяемые до и после изменения стоимости отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Если товары (работы, услуги, имущественные права) отгружены до 31.12.2018г. включительно, то при изменении их стоимости применяется ставка, действовавшая на дату отгрузки (письмо ФНС России от 23.10.2018 г. N СД-4-3/20667). Данная ставка указывается в графе 7 корректировочного счета-фактуры. Поэтому в случае оформления сторонами сделки в 2019 году соглашения об изменении количества и/или цены товара (работы, услуги, имущественные права), отгруженных в 2018 году (или более ранних периодах), в графе 7 корректировочного счета-фактуры указывается ставка НДС в размере 18%.

Ставка НДС при исправлении счетов-фактур, составленных до 31.12.2018г.

В соответствии с п. 7 Правил заполнения счетов-фактур (утв. Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137), исправления в счета-фактуры вносятся продавцом путем составления новых экземпляров счетов-фактур. При этом в новом экземпляре счета-фактуры приводятся правильные показатели, в отношении которых в исходном счете-фактуре были допущены ошибки. А прочие показатели исходного счета-фактуры не меняются.

Поэтому в случае внесения исправлений в счет-фактуру, выставленный при отгрузке товаров (работ, услуг, передаче имущественных прав) до 01.01.2019, в графе 7 исправленного счета-фактуры указывается ставка НДС, действовавшая на дату отгрузки данных товаров (работ, услуг, имущественных прав) и отраженная в графе 7 исходного счета-фактуры, выставленного при отгрузке (письмо ФНС России от 23.10.2018 г. N СД-4-3/20667).

При этом для составления исправительного счета-фактуры используется бланк, который действовал при составлении исходного документа (письмо ФНС России от 07.06.2018 № СД-3-3/3806).

Восстановление вычетов НДС по товарам (работам, услугам), оприходованным в 2018 году

Перечень случаев, когда требуется восстановить НДС, ранее правомерно принятый к вычету, установлен пунктом 3 статьи 170 НК РФ:

- 1) дальнейшее использование товаров (в том числе основных средств и нематериальных активов), работ, услуг и имущественных прав для осуществления операций, не подлежащих налогообложению, освобожденных от налогообложения. Восстановление НДС производится в том налоговом периоде, в котором данное имущество и имущественные права начинают использоваться для операций, освобожденных от налогообложения;
- 2) переход организации или предпринимателя на специальные налоговые режимы или освобождение от обязанностей плательщика НДС. В этом случае принятые ранее к вычету суммы налога подлежат восстановлению в квартале, предшествующем переходу на указанные режимы;
- 1) передача имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ. В качестве исключения не требуется восстанавливать НДС при передаче имущества или имущественных прав правопреемнику при реорганизации юридических лиц, а также при передаче имущества участнику договора простого товарищества или его правопреемнику в результате выделения доли или раздела имущества;
- 2) получение из бюджета субсидий или инвестиций на возмещение понесенных затрат, если ранее по приобретенным товарам, работам, услугам НДС был принят к вычету (пп.6 п.3 ст.170 НК РФ). Сделать это надо в периоде получения субсидий или бюджетных инвестиций. Причем восстановить НДС нужно независимо от того, были ли включены суммы НДС в такие бюджетные субсидии или инвестиции.

В отличие от начисления НДС, когда требуется составить счет-фактуру, при восстановлении налога, ранее правомерно принятого к вычету, необходимо зарегистрировать в книге продаж счет-фактуру, на основании которого в свое время производился вычет. При этом регистрируется данный документ не на полную указанную в нем сумму, а только на ту часть, которую требуется восстановить по правилам Налогового кодекса:

- по товарно-материальным ценностям, работам, услугам восстановить необходимо полную сумму налога, принятую ранее к вычету, то есть отраженную в периоде вычета в книге покупок;
- по основным средствам и нематериальным активам сумма НДС, подлежащая восстановлению, определяется в размере, пропорциональном остаточной (балансовой) стоимости объекта без учета переоценки. Данную сумму следует рассчитать и зафиксировать в бухгалтерской справке.

Особый порядок расчета суммы НДС, подлежащей восстановлению, установлен в случае получения из бюджета субсидий или инвестиций на возмещение понесенных затрат. Если бюджетные субсидии или инвестиции полностью возмещают затраты организации на приобретение товаров (работ, услуг), то НДС необходимо восстановить в размере, ранее принятом к вычету. Если же бюджетные субсидии или инвестиции возмещают только часть затрат организации на приобретение товаров (работ, услуг), то НДС следует восстановить в доле, соответствующей стоимости (без учета НДС) товаров, работ или услуг, приобретенных за счет субсидий или бюджетных инвестиций, в общей стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) (письмо Минфина России от 26.02.2018 г. N 03-03-06/1/11779).

Но в любом случае полностью или частично восстанавливается налог, рассчитанный на основе исходной суммы вычета. Поэтому при расчете суммы, подлежащей восстановлению, изменение ставки НДС не имеет значения.

НДС при возврате в 2019 году товаров, отгруженных в предшествующие годы

1. Вычет продавцом НДС по возвращенным товарам

В соответствии с пунктом 5 статьи 171 Кодекса суммы НДС, начисленные и уплаченные в бюджет продавцом при реализации товаров, принимаются им к вычету в случае возврата покупателем этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) или отказа от них. Данные вычеты производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров, но не позднее одного года с момента возврата или отказа (п. 4 ст. 172 НК РФ).

Возврат покупателем товаров по сути означает уменьшение количества отгруженных ранее товаров по соглашению сторон. А в случае снижения стоимости отгруженных товаров, в том числе в результате уменьшения их количества, основанием для вычета НДС у продавца является выставленный им корректировочный счет-фактура (п. 13 ст. 171, п. 10 ст. 172 НК РФ).

Поэтому при возврате с 01.01.2019 всей партии (либо части) товаров, как принятых, так и не принятых на учет покупателем, ФНС рекомендует продавцу выставить корректировочный счет-фактуру на стоимость возвращенных товаров. Причем данный порядок следует применять независимо от периода отгрузки товаров - до 31.12.2018г. или с 01.01.2019г. (письмо ФНС от 23.10.2018 г. N СД-4-3/20667).

При этом в графе 7 корректировочного счета-фактуры следует поставить такую же ставку НДС, которая была в данной графе в «отгрузочном» счете-фактуре. То есть в случае возврата покупателем в 2019 году товаров, отгруженных в 2018 году, продавец указывает в корректировочном счете-фактуре ставку НДС в размере 18 % и принимает к вычету сумму налога по возвращенным товарам исходя именно из этой ставки. Если же покупатель возвращает товары, отгруженные с 01.01.2019г., то в корректировочном счете-фактуре, как и в отгрузочном, указывается ставка НДС в размере 20%.

В случае возврата с 01.01.2019 товаров, приобретенных до 31.12.2018г. лицами, которым счета-фактуры не выставляются (не являющимися налогоплательщиками НДС или освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщиков НДС), продавец может составить и зарегистрировать в книге покупок корректировочный документ, содержащий суммарные данные по операциям возврата за календарный месяц или квартал, независимо от показаний контрольно-кассовой техники (письмо ФНС от 23.10.2018 г. N СД-4-3/20667).

2. Восстановление покупателем НДС по возвращенным товарам

В соответствии с подпунктом 4 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса суммы налога, принятые в установленном порядке к вычету по товарам (работам, услугам, имущественным правам), подлежат восстановлению в случае снижения стоимости отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе за счет уменьшения количества (объема) отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Поэтому если покупатель принял к вычету предъявленные ему суммы НДС по принятым на учет товарам, то в случае возврата данных товаров поставщику (всей партии или ее части), покупатель должен на основании корректировочного счета-фактуры, полученного от продавца, восстановить соответствующие суммы НДС (пп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ). Восстановление НДС в данном порядке должно производиться покупателем независимо от периода отгрузки товаров, то есть до 31.12.2018г. или с 01.01.2019г.

Применение ставки НДС налоговыми агентами

Обязанности налогового агента возникают у российских организаций и индивидуальных предпринимателей в следующих случаях (ст. 161 НК РФ):

- 1) реализация на территории России товаров (работ, услуг, имущественных прав), принадлежащих лицу, которое не является налогоплательщиком НДС в соответствии с российским законодательством:
 - реализация на территории Российской Федерации конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда, и бесхозяйных ценностей (п. 4 ст. 161 НК РФ);
 - реализация по поручению иностранного контрагента товаров (работ, услуг, имущественных прав) на территории России (п. 5 ст. 161 НК РФ).

В этих случаях налоговый агент выступает в качестве продавца. Поэтому при реализации в рамках исполнения договора поручения товаров (работ, услуг), принадлежащих собственнику, налоговый агент добавляет к установленной договором цене ставку НДС, действующую на дату отгрузки: 18% - при

отгрузке до 31.12.2018г., 20% - при отгрузке с 01.01.2019г. При этом налоговый агент должен удерживать НДС и перечислить его в бюджет при каждой выплате дохода лицу, с которым заключен договор поручения на реализацию товаров (работ, услуг, имущественных прав).

2) приобретение российской организацией или предпринимателем у лиц, которое не являются налогоплательщиками НДС в соответствии с российским законодательством, товаров (работ, услуг, имущественных прав), местом реализации которых признается территория России:

- аренда государственного имущества непосредственно у органов государственной власти и управления или органов местного самоуправления (п. 3 ст. 161 НК РФ);
- приобретение товаров, работ, услуг, местом реализации которых признается территория России, у иностранных контрагентов, не стоящих в России на налоговом учете (п. 2 ст. 161 НК РФ).

В этих случаях налоговый агент определяет налоговую базу как сумму дохода от реализации, включая НДС (п. 1, 2 ст. 161 НК РФ).

При этом удержание налога производится налоговым агентом одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств иностранному контрагенту (п. 4 ст. 174 НК РФ).

Таким образом, исчисление суммы НДС, подлежащих удержанию, производится налоговым агентом при оплате товаров (работ, услуг), т.е. либо в момент перечисления аванса, либо в момент оплаты принятых на учет товаров (работ, услуг). При отгрузке товаров (работ, услуг) в счет оплаты, ранее перечисленной налоговым агентом, момент определения налоговой базы не возникает.

Поэтому если оплата в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), отгружаемых с 01.01.2019, перечислена иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах, до 01.01.2019, то налоговый агент должен исчислить НДС на дату перечисления оплаты с применением налоговой ставки 18/118. При отгрузке данных товаров (работ, услуг) в счет перечисленной ранее оплаты исчисление НДС налоговым агентом не производится.

Если оплата за товары (работы, услуги), отгруженные до 31.12.2018г., производится налоговым агентом с 01.01.2019, то, учитывая, что ставка НДС в размере 20 % применяется в отношении товаров (работ, услуг), отгруженных начиная с 1 января 2019 года, налоговый агент должен исчислить НДС по ставке 18/118 (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Таким образом, ставка НДС в размере 20/120 применяется налоговым агентом только в том случае, когда он в 2019 году перечисляет иностранному контрагенту доход за товары (работы, услуги), отгруженные начиная с 1 января 2019 года (письмо ФНС России от 23.10.2018 г. N СД-4-3/20667).

Аналогичный порядок исчисления НДС применяется налоговым агентом при аренде государственного имущества непосредственно у органов государственной власти и управления или органов местного самоуправления.

Применение ставки НДС при оказании иностранными организациями российским покупателям услуг в электронной форме

С 2019 года иностранные организации, оказывающие услуги в электронной форме российским покупателям (как организациям, так и физическим лицам), должны самостоятельно производить исчисление и уплату НДС (ст. 174.2 НК РФ, Федеральный закон от 27.11.2017 №335-ФЗ).

Российские организации и предприниматели не должны с 2019г. выполнять обязанности налоговых агентов при приобретении у иностранных поставщиков услуг в электронной форме.

При оказании иностранными организациями услуг в электронной форме налоговая база определяется как стоимость таких услуг с учетом суммы НДС.

Для определения суммы НДС применяется расчетная ставка (п. 5 ст. 174.2 НК РФ):

- до 31.12.2018г. – 15,25%,
- с 01.01.2019г. – 16,67%.

При этом моментом определения налоговой базы является последний день налогового периода, в котором поступила оплата (частичная оплата) за оказание таких услуг (п. 4 ст. 174.2 НК РФ).

Поэтому в случае, если оплата за услуги в электронной форме поступила иностранной организации начиная с 01.01.2019, то:

- если услуги в электронной форме оказаны до 01.01.2019, то НДС исчисляется по расчетной ставке в размере 15,25%.
- если услуги в электронной форме оказаны начиная с 01.01.2019, то исчисление НДС производится по расчетной налоговой ставке в размере 16,67%.

Если же оплата получена иностранными организациями до 01.01.2019 в счет оказания услуг в электронной форме, начиная с 01.01.2019г., то исчисление НДС иностранными организациями не производится. В этом случае обязанности по исчислению и уплате в бюджет НДС возлагаются на покупателя - организацию (индивидуального предпринимателя), являющуюся налоговым агентом (п. 9 ст. 174.2 НК РФ).

2. Изменения в порядке применения и подтверждения ставки 0%

В 2018 году в Налоговый кодекс внесен ряд изменений, которые расширяют возможности применения ставки 0% и упрощают ее подтверждение.

С 01.01.2018г. до 31.12.2024г. установлена ставка 0% в отношении услуг по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположен на территории Калининградской области или на территории Дальневосточного федерального округа (пп.4.2 п.1 ст. 164 НК РФ, Федеральные законы от 27.11.2017 N 353-ФЗ, от 03.08.2018г. №303-ФЗ).

С 2018г. ставка 0% распространена на реализацию в таможенной процедуре реэкспорта следующих товаров:

- помещенных ранее под процедуру переработки на таможенной территории;
- продуктов переработки, отходов или остатков, полученных в результате переработки товаров, помещенных под процедуру переработки на таможенной территории;
- помещенных ранее под процедуры свободной таможенной зоны, свободного склада;
- продуктов переработки товаров, помещенных ранее под процедуры свободной таможенной зоны, свободного склада.

Для подтверждения ставки 0% в отношении товаров, вывезенных в таможенной процедуре реэкспорта, необходимо представить в налоговый орган следующий пакет документов (пп. 6 п. 1 ст. 165 НК РФ):

- оригинал или копию контракта на поставку товаров за пределы таможенной территории ЕАЭС;
- таможенные декларации (или их копии), свидетельствующие о помещении ранее ввезенных в РФ товаров под таможенные процедуры свободной таможенной зоны, свободного склада или переработки на таможенной территории;
- таможенные декларации (или их копии), свидетельствующие о помещении под таможенную процедуру реэкспорта ввезенных ранее товаров или товаров, которые изготовлены из товаров, помещенных под таможенные процедуры свободной таможенной зоны, свободного склада, или которые являются продуктами переработки, отходами или остатками, полученными в результате переработки товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории;
- копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов.

До внесения изменений в порядок заполнения декларации следует при подтверждении ставки 0% в отношении товаров, вывезенных в режиме реэкспорта, применять коды, приведенные в письме ФНС от 16.01.2018 г. N СД-4-3/532.

Кроме того, с 01.01.2018г. установлен состав документов, которые необходимо представить в налоговый орган для подтверждения ставки 0% по товарам, которые пересылаются в международных почтовых отправлениях (пп. 7 п. 1 ст. 265 НК РФ):

- документы, подтверждающие фактическую оплату реализованных товаров покупателем;
- оригинал (копия) таможенной декларации с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в таможенной процедуре экспорта, и российского таможенного органа места убытия с сопровождающей международные почтовые отправления таможенной декларацией CN 23
- или оригинал (копия) таможенной декларации CN 23 с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в таможенной процедуре экспорта, и российского таможенного органа, расположенного в месте международного почтового обмена.

С 01.10.2018 для товаров, реализованных на экспорт, подтвердить нулевую ставку НДС можно контрактом (или его копией) с российской организацией, в соответствии с которым товар поставляется обособленному подразделению компании, расположенному за пределами ЕАЭС (Федеральный закон от 03.08.2018 №302-ФЗ, пп.1 п.1 ст. 165 НК РФ). Ранее для подтверждения нулевой ставки требовался обязательно контракт с иностранной организацией. Поэтому российские компании были вынуждены специально создавать структуры за рубежом и заключать договоры от их имени.

Если контракт или договор, подтверждающий нулевую ставку НДС, уже был представлен в инспекцию за предыдущие налоговые периоды, то с 01.10.2018 его не требуется представлять повторно. Вместо такого контракта следует направить налоговикам уведомление с указанием реквизитов документа, с которым был представлен контракт или договор, а также указать, в какую именно инспекцию он был направлен (Федеральный закон от 03.08.2018 №302-ФЗ, п.10 ст. 165 НК РФ).

Кроме того, при экспорте в ЕАЭС с 01.10.2018 не требуется представлять в налоговый орган документы, подтверждающие вывоз товаров из России, если перечень заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов представлен в электронной форме. Налоговики сами получают информацию о вывозе у таможенников. Однако транспортные документы могут быть истребованы налоговым органом. В этом случае их необходимо представить в течение 30 дней (Федеральный закон от 03.08.2018 №302-ФЗ, п.1.3, п.20 ст. 165 НК РФ).

А с 01.04.2019г. для подтверждения ставки 0% можно представлять в налоговый орган вместо бумажных копий транспортные и перевозочные документы, составленные в электронной форме по утвержденному формату.

С 01.01.2018г. экспортеры товаров вправе отказаться от нулевой ставки НДС (пп. 7 п. 1 ст. 164 НК РФ), то есть применять обычные для данной группы товаров ставки - 10% или 18% (с 2019г. -20%). Такое же право имеют налогоплательщики при оказании следующих услуг в отношении экспортируемых товаров:

- международная перевозка товаров;
- транспортно-экспедиционные услуги;
- услуги по предоставлению вагонов и контейнеров;
- перевалка и хранение в портах.

Для отказа от нулевой ставки нужно подать в налоговый орган заявление не позднее 1-го числа квартала, с которого организация планирует платить НДС по ставке 10% или 18% (с 2019г. -20%). Отказ возможен не менее чем на год. При этом отказаться от ставки 0% можно только в отношении всех экспортных операций.

Но следует иметь в виду, что право отказа от нулевой ставки не распространяется на экспорт в страны ЕАЭС. Договор о ЕАЭС не предусматривает отказ от нулевой ставки, а нормы международных договоров имеют приоритет перед Налоговым кодексом (п. 1 ст. 7 НК). Применение нулевой ставки при отгрузке в страны ЕАЭС — это обязанность продавца. И применение в этом случае другой ставки — это ошибка (письмо ФНС от 17.07.2015 № СА-4-7/12693, определение Верховного суда от 20.02.2015 № 302-КГ14-8990).

Если организация отказалась от применения нулевой ставки по НДС, то она должна отразить экспортные операции в разделах 9 и 3 Декларации с кодами, приведенными в письме ФНС России от 16.01.2018 № СД-4-3/532:

Содержание операции	Код операции
Экспорт сырьевых товаров по ставке 18%	37
Экспорт несырьевых товаров по ставке 18%	38
Экспорт несырьевых товаров по ставке 10%	39
Реализация работ, услуг, связанных с экспортом товаров, по ставке 18%	40

3. Введение системы tax-free

С 01.01.2018г. в России применяется система "tax free", которая предполагает возврат сумм НДС при вывозе товаров гражданами иностранных государств (не из стран ЕАЭС), приобретенных ими в России в организациях розничной торговли, включенными в утвержденный перечень.

Реализовывать товары по системе "tax free" могут организации розничной торговли, которые соответствуют критериям отбора, определяемым Правительством РФ, включены в перечень таких организаций и осуществляют торговлю в местах, перечень которых утверждает Правительство РФ.

Документ (чек) для компенсации суммы налога оформляется в одном экземпляре при реализации иностранному гражданину в течение одного календарного дня товаров на сумму не менее 10 тыс. руб. с учетом НДС. Компенсация НДС не производится при приобретении гражданами иностранных государств подакцизных товаров.

Граждане иностранных государств вправе обратиться за компенсацией суммы налога в течение одного года со дня приобретения ими товаров и при условии их вывоза за пределы таможенной территории ЕАЭС (не через страны, входящие в ЕАЭС) в течение трех месяцев со дня приобретения.

Сумма НДС, подлежащая возврату, определяется как разница между суммой налога, уплаченной при приобретении товаров, и стоимостью услуги по возврату НДС. В отношении услуг по возврату налога устанавливается ставка НДС 0 %.

Суммы НДС, исчисленные организациями розничной торговли по товарам, реализованным гражданам иностранных государств и вывезенным ими за пределы таможенной территории ЕАЭС, принимаются к вычету. Данные вычеты производятся в пределах одного года с даты компенсации суммы налога гражданину иностранного государства на основании документа (чека) с отметкой таможенного органа РФ, подтверждающей вывоз товаров за пределы таможенной территории ЕАЭС.

Определен порядок обоснования применения нулевой ставки налога организациями, оказывающими услуги по возврату НДС, условия возврата налога, перечень документов, подтверждающих право на возврат налога, а также требования к организации розничной торговли, перечень которых будет устанавливаться уполномоченным органом.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 01.02.2018 № 98 утвержден порядок отражения в книге продаж и книге покупок сведений организациями-участниками системы tax-free, который должен применяться с 01.04.2018г.

Показания контрольных лент ККТ регистрируются организациями розничной торговли в книге продаж без учета сумм, указанных в документах (чеках), оформленных при реализации товаров иностранным гражданам по системе tax-free.

При реализации иностранному покупателю товаров с оформлением документа (чека) для возврата **НДС в книге продаж** отражаются следующие сведения:

- в графе 11 - порядковый номер и дата кассового чека, выданного розничным продавцом при продаже товара покупателю-иностранцу и указанного в документе (чеке) для компенсации НДС;
- в графе 13б - стоимость реализованного товара с учетом НДС, указанная в документе (чеке) для компенсации НДС;
- графы 7, 8, 14, 15, 16 не заполняются;
- в графах 17 и 18 - сумма НДС, рассчитанная организацией розничной торговли по реализованным товарам и указанная в документе (чеке) для компенсации НДС.

В книге покупок чеки tax free регистрируются по мере возникновения права на вычет, то есть при условии, что у организации есть чек tax free с отметкой таможенного органа о вывозе, а компенсация НДС выплачена иностранцу.

Вычет производится в пределах одного года с даты компенсации налога покупателю.

При регистрации в книге покупок вычета НДС, возвращенного иностранному покупателю (п. 11 ст. 172), отражается следующим сведения:

- в графе 3 «Номер и дата счета-фактуры продавца» - номер и дата составления документа (чека tax free) для компенсации НДС;
- в графе 7 «Номер и дата документа, подтверждающего уплату налога» - порядковый номер и дата кассового чека, выданного при продаже товара покупателю-иностранцу и указанного в документе (чеке) для компенсации НДС. Если кассовых чеков несколько, то сведения о них нужно внести через точку с запятой;
- в графе 13 «Регистрационный номер таможенной декларации» - сведения об отметке таможенного органа, подтверждающей вывоз товаров иностранным гражданином за пределы ЕАЭС (эти сведения также указаны в чеке для компенсации налога);
- в графе 15 - стоимость реализованного товара с учетом НДС, указанная в документе (чеке tax free) для компенсации НДС;
- в графе 16 - сумма НДС, указанная в чеке tax free по товарам, фактический вывоз которых подтвердил таможенный орган.

Если необходимо внести исправления в книгу продаж или книгу покупок, то следует оформить дополнительный лист, который заполняется аналогичным образом.

Для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 % и налоговых вычетов в налоговый орган представляется в электронной форме реестр документов (чеков) для компенсации суммы налога. До утверждения в установленном порядке рекомендовано применять форму и формат реестра, которые были

доведены письмом ФНС России от 30.08.2018 N ЕД-4-15/16779 (письмо ФНС России от 12.10.2018 N ЕД-4-15/20020).

До внесения изменений в форму налоговой декларации операции по реализации услуг по компенсации НДС гражданам иностранных государств (письмо ФНС от 09.01.2018 № СД-4-3/10) следует отразить:

- в разделах 4, 5 и 6 декларации под кодом 1011431;
- в разделе 3 «Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям, облагаемым по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2-4 статьи 164 НК РФ» операции по реализации товаров и налоговые вычеты отражаются организациями розничной торговли по строке 010 или 020 и строке 120 раздела 3 соответственно.

4. НДС при приобретении товаров, работ, услуг у иностранных компаний, не стоящих в России на налоговом учете

При приобретении товаров, работ или услуг у иностранных компаний, не стоящих в России на налоговом учете, российская организация или предприниматель должны проверить, не является ли данная операция объектом обложения НДС, исходя из места реализации. Место реализации услуг определяется по правилам статьи 148 Налогового кодекса. В частности, если российский налогоплательщик приобретает у иностранной компании консультационные, юридические, рекламные, маркетинговые, бухгалтерские, аудиторские услуги, а также любые услуги в электронной форме, то местом реализации таких услуг признается Россия. Следовательно, покупатель должен выполнять обязанности налогового агента: исчислить, удержать НДС при каждой выплате дохода и перечислить его в бюджет.

К услугам в электронной форме относятся услуги, которые исполнитель оказывает через информационно-телекоммуникационную сеть автоматизировано с использованием информационных технологий (ст. 174.2). Вместе с тем не относится к услугам в электронной форме реализация товаров (работ, услуг), если при заказе через сеть «Интернет» их поставка осуществляется в «материальном виде»; реализация или передача прав на использование программ для ЭВМ (включая компьютерные игры) и баз данных на материальных носителях; оказание консультационных услуг по электронной почте; оказание услуг по предоставлению доступа к сети «Интернет».

Вместе с тем не относится к услугам в электронной форме реализация товаров (работ, услуг), если при заказе через сеть «Интернет» их поставка осуществляется в «материальном виде»; реализация или передача прав на использование программ для ЭВМ (включая компьютерные игры) и баз данных на материальных носителях; оказание консультационных услуг по электронной почте; оказание услуг по предоставлению доступа к сети «Интернет».

С 01.01.2019 все иностранные компании, оказывающие услуги в электронной форме, местом реализации которых признается территория РФ, должны будут самостоятельно производить исчисление и уплату НДС (ст. 174.2 НК РФ). Исключение будет предусмотрено только для случаев оказания иностранной компанией услуг в электронной форме через иностранных посредников, участвующих в расчетах. В таких ситуациях НДС обязанность по исчислению, удержанию и уплате НДС возлагается на посредника, осуществляющего деятельность непосредственно с российскими покупателями на основании договоров поручения, комиссии, агентских или иных аналогичных договоров с иностранными организациями, оказывающими такие услуги. При участии в расчетах нескольких посредников налоговым агентом признается иностранный посредник, реализующий услуги непосредственно покупателю услуг, независимо от наличия у него договора с организацией, оказывающей услуги.

Российские налогоплательщики с 2019 г. при приобретении услуг в электронной форме у иностранной организации смогут заявлять вычет входного НДС не на основании счетов-фактур (поскольку иностранные компании не будут их выставлять), а на основании:

- договора и/или расчетного документа с выделенной суммой НДС. В этих документах должны быть указаны ИНН и КПП иностранной организации;
- документов об оплате иностранной компании приобретенных электронных услуг (включая сумму НДС).

Сведения об иностранных организациях, признаваемых российскими налогоплательщиками, будут размещаться на сайте ФНС.

5. Расчет НДС при передаче имущественных прав

С 01.10.2018г. устранен спорный вопрос об уплате НДС с предоплаты в счет передачи имущественных прав, например, на жилые дома, гаражи и машино-места (п. 1 ст. 154 НК РФ, п. 6 ст. 172 НК РФ, Федеральный закон от 03.08.2018 №302-ФЗ).

По мнению Минфина России, при получении предоплаты в счет передачи имущественных прав, НДС нужно исчислить по расчетной ставке с полной суммы полученного аванса. Но вычет НДС, начисленного с такого аванса, при передаче имущественных прав не предусмотрен, следовательно, такой налог можно только вернуть или зачесть.

С 01.10.2018г. при получении предоплаты в счет передачи имущественных прав необходимо начислить НДС по расчетной ставке с разницы между суммой полученного аванса и суммой расходов на приобретение уступаемых прав. Сумму расходов следует определять пропорционально доле предоплаты

А при передаче имущественных прав НДС, уплаченный с предоплаты, можно принять к вычету.

6. Изменения в льготах по НДС

Статьей 149 НК РФ установлен перечень операций, при выполнении которых не требуется начислять НДС. Состав этих операций регулярно уточняется и обновляется.

Так, с 01.10.2017г. освобождены от НДС операции по передаче медицинских изделий по договорам финансовой аренды (лизинга) с правом последующего выкупа (пп. 33 п. 2 ст. 149 НК РФ, Федеральный закон от 18.07.2017 N 161-ФЗ). Условием освобождения является представление в налоговый орган регистрационного удостоверения медицинского изделия, выданного в соответствии с правом Евразийского экономического союза, или до 31.12.2021 г. регистрационного удостоверения на медицинское изделие, выданного в соответствии с законодательством Российской Федерации.

С 01.10.2018 освобождено от НДС оказание услуг по выполнению функций агента Российской Федерации, предусмотренных Федеральным законом от 24.06.2008 года N 161-ФЗ "О содействии развитию жилищного строительства", при реализации, сдаче в аренду государственного имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, составляющего государственную казну Российской Федерации (пп.36 п. 3 ст. 149 НК РФ, Федеральный закон от 04.06.2018 N 143-ФЗ).

В соответствии с пп. 22 п. 2 статьи 149 НК РФ не облагаются НДС услуги, оказываемые непосредственно в аэропортах РФ и воздушном пространстве РФ по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание. Перечень таких услуг установлен Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.05.2018 года N 588. Так, освобождаются от НДС услуги по:

- обеспечению взлета, посадки и стоянки воздушных судов;
- обеспечению авиационной безопасности;
- обеспечению заправки воздушных судов авиационным топливом;
- хранению авиационного топлива;
- аэронавигационному обслуживанию полетов воздушных судов на маршрутах обслуживания воздушного движения;
- аэронавигационному обслуживанию воздушных судов в районе аэродрома

С 01.10.2019 освобождены от НДС регулярные перевозки пассажиров и багажа автомобильным транспортом и городским наземным электрическим транспортом по регулируемым тарифам на основании государственного или муниципального контракта (Федеральный закон от 30.10.2018 N 392-ФЗ, пп. 7.1 п.2 статьи 149 НК РФ).

Из перечня операций, освобожденных от НДС, с 01.01.2018г. исключена реализация лома и отходов черных и цветных металлов (пп. 25 п. 2 ст. 149 НК РФ).

7. Распределение НДС между облагаемыми и освобожденными от налога операциями

В соответствии с пунктом 4 статьи 170 Налогового кодекса при использовании приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) для выполнения операций, облагаемых НДС, суммы «входящего» налога принимаются к вычету, а для операций, освобожденных от НДС, – включаются в стоимость приобретенных ценностей (работ, услуг). Раздельный учет в таких ситуациях – обязательное условие Налогового кодекса: при его отсутствии сумму предъявленного поставщиками НДС нельзя ни принять к вычету, ни отнести на расходы для налога на прибыль. А в случае частичного использования приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) для операций, облагаемых НДС, а частично –

для освобожденных от налогообложения, размер вычета НДС следует определить исходя из доли стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав), операции по реализации которых подлежат налогообложению, в общей стоимости отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав) за квартал.

При заполнении книги покупок в графе 16 «Сумма НДС по счету-фактуре, разница суммы НДС по корректировочному счету-фактуре, принимаемая к вычету» нужно указать сумму НДС, принимаемую к вычету, с учетом распределения налога между облагаемыми и освобожденными от НДС операциями.

С 2018 года отдельный учет НДС обязателен, даже если соблюдается правило пяти процентов. Если доля расходов на приобретение, производство и реализацию товаров, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 % совокупных расходов, то налогоплательщик вправе принять к вычету «входящий» НДС по общецелевым приобретениям. Но налог, предъявленный поставщиками по операциям, не облагаемым НДС (освобожденным от налогообложения), с 2018 года вычету не подлежит, а включается в стоимость приобретенных товаров, работ, услуг (п. 4 ст. 170 НК РФ, Федеральный закон от 27.11.2017 №335-ФЗ). Данные изменения, внесенные в Налоговый кодекс, закрепляют высказанную ранее позицию Минфина России и Верховного суда о том, что правило пяти процентов не применяется в тех случаях, когда товар (работа, услуга) используется только в не облагаемых НДС операциях (Определение ВС РФ от 12.10.2016 № 305-КГ16-9537, № А40-65178/2015, письма Минфина России от 02.10.2017 N 03-07-11/63926, от 05.10.2017 N 03-07-11/65098).

Если налогоплательщик, реализующий товары (работы, услуги), как подлежащие обложению НДС, так и освобожденные от налогообложения, производит в полном объеме вычеты «входящего» налога по товарам (работам, услугам), приобретенным для всех операций, а затем по товарам (работам, услугам), использованным в операциях, освобожденных от налогообложения, восстанавливает сумму НДС, то он не соблюдает обязанность по ведению отдельного учета. Поэтому на основании абз. 6 п. 4 статьи 170 НК сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) вычету не подлежит и в расходы при исчислении налога на прибыль не включается (письмо Минфина России от 05.04.2018 N 03-07-14/22135).

В случае изменения стоимости отгруженных ранее товаров (выполненных работ, оказанных услуг) при определении пропорции для распределения входящего налога следует учесть изменение стоимости за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки товаров, выполнения работ или оказания услуг (письмо Минфина России от 09.07.2018 г. N 03-07-11/47590).

Налогоплательщик должен организовать отдельный учет НДС во всех случаях, когда осуществляются одновременно как облагаемые, так и не облагаемые налогом (освобожденные от налогообложения) операции по любым основаниям, предусмотренным главой 21 Налогового кодекса (Постановление Президиума ВАС РФ от 05.07.2011 N 1407/11, Определение КС РФ от 04.06.2013 N 966-О). Поэтому в рамках отдельного учета в составе операций, облагаемых НДС, следует отразить, в том числе, выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления, передачу товаров для собственных производственных нужд, а также доход от передачи ценных бумаг в качестве вклада в уставный капитал (письма Минфина России от 26.02.2016 г. N 03-07-11/10717, от 09.06.2018 г. N 03-07-11/40141, от 10.09.2018 N 03-07-11/64580, от 06.09.2018 N 03-07-11/63806).

Вместе с тем не учитываются при расчете пропорции суммы штрафов, неустоек и комиссий за нарушение условий договора, предъявляемых заемщикам и иным контрагентам по хозяйственным договорам, а также суммы денежных средств, получаемых от иностранных компаний в рамках распределения доходов, поскольку в данных ситуациях не возникает объект обложения НДС (письмо Минфина России от 09.06.2018 г. N 03-07-11/40141, от 10.09.2018 N 03-07-11/64580, от 06.09.2018 N 03-07-11/63806).

А в составе не облагаемых необходимо учесть исключенные из налогообложения операции по всем основаниям, предусмотренным главой 21 Налогового кодекса, в том числе (письма Минфина России от 19.07.2017 г. N 03-07-08/45800, от 26.02.2016 г. N 03-07-11/10717, от 04.04.2016 № 03-07-11/18785 от 24.04.2015 N 03-07-11/23524):

- не признаваемые объектом обложения НДС в соответствии с пунктом 2 статьи 146 Налогового кодекса,
- операции, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации на основании статей 147 и 148 Налогового Кодекса,
- поименованные в статье 149 Налогового кодекса.

Исходя из этого, в составе освобожденных от НДС операций следует отразить, в том числе, проценты по предоставленному денежному займу, поскольку для расчета НДС предоставление займа признается

услугой, а проценты - ее оплатой (письмо Минфина от 02.04.2009 № 03-05-04-02/23, Определение ВС РФ от 29.06.2015 N 308-КГ15-6478).

Необходимо включить в состав необлагаемых НДС операций и стоимость рекламных буклетов и каталогов с описанием продуктов компании: данные материалы не имеют собственной потребительской стоимости и не признаются товарами, поэтому их передача потенциальным клиентам не облагается НДС (письма Минфина России от 19.12.2014 №03-03-06/1/65952, от 23.12.2015 N 03-07-11/75489).

НДС по общехозяйственным приобретениям можно не распределять, а полностью принимать к вычету, если в течение налогового периода доля расходов на приобретение, производство и/или реализацию товаров (работ, услуг, имущественных прав), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% совокупных расходов. При определении совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг, имущественных прав), операции по реализации которых не подлежат налогообложению НДС, учитываются, в том числе расходы, относящиеся к операциям, не признаваемым объектом обложения этим налогом (письмо Минфина России от 04.04.2016 № 03-07-11/18785).

Для проверки 5% критерия необходимо суммировать все расходы по обычным видам деятельности в соответствии с ПБУ 10/99 (письмо Минфина от 01.04.2009 № 03-07-07/26), в том числе, общехозяйственные (письмо Минфина России от 19.09.2008 № 03-07-15/139). Поэтому для использования 5% критерия следует предусмотреть в рабочем плане счетов отдельный учет расходов по операциям, облагаемым НДС и освобожденным от налогообложения. Кроме того, нужно установить порядок распределения между облагаемыми и освобожденными от НДС операциями расходов, учтенных на счетах, не относящихся к конкретному виду деятельности: счета 23, 25, 26, 29, а также 91.2 в части, связанной с реализацией товарно-материальных ценностей или ценных бумаг.

Вместе с тем существует особый порядок вычета НДС при приобретении объектов недвижимости. Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении по договору купли-продажи недвижимого имущества, принимаются к вычету в полном объеме вне зависимости от того, что данное имущество предназначено для использования одновременно в операциях, облагаемых НДС, освобождаемых от налогообложения на основании статьи 149 Кодекса, и в деятельности, облагаемой ЕНВД. После ввода таких объектов недвижимости в эксплуатацию суммы налога, принятые к вычету, подлежат восстановлению и уплате в бюджет в течение 10 лет в порядке, предусмотренном пунктами 4 и 5 статьи 171.1 Кодекса (письмо Минфина России от 01.12.2016 г. № 03-07-11/71110).

8. Учет НДС при получении бюджетных субсидий или инвестиций

С 2018 года при получении бюджетных субсидий или бюджетных инвестиций необходимо организовать отдельный учет НДС (п. 2.1 статьи 170 НК РФ).

При приобретении товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе, основных средств и нематериальных активов, за счет бюджетных субсидий или инвестиций, суммы налога, предъявленные поставщиками либо уплаченные при ввозе товаров на территорию России, к вычету не принимаются. Если акционерные общества получают бюджетные субсидии и инвестиции в обмен на пакет акций, переданных государству, то они также не вправе принять к вычету входной НДС, предъявленный продавцами товаров (работ, услуг), оплаченных за счет бюджетных средств.

Суммы «входящего» НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным за счет бюджетных инвестиций и субсидий, включаются в расходы при расчете налога на прибыль при выполнении двух условий:

- ведение отдельного учета по НДС,
- возможность учесть затраты на приобретение данных товаров (работ, услуг) в налоговых расходах (в том числе через амортизацию) в соответствии с нормами 25 главы Налогового кодекса.

Причем Минфин подчеркивает, что в случае приобретения амортизируемого имущества за счет полученных субсидий суммы НДС, предъявленные или уплаченные организацией при ввозе товаров на территорию России, не формируют первоначальную стоимость объекта, а включаются в состав прочих расходов (письмо Минфина России от 18.06.2018 N 03-03-06/1/41335).

При отсутствии отдельного учета суммы «входящего» налога по товарам (работам, услугам), приобретенным за счет бюджетных субсидий или инвестиций, не могут быть учтены в составе расходов при расчете налога на прибыль.

Если товары (работы, услуги) сначала приобретаются организацией, и только потом она получает субсидии или инвестиции из бюджета на возмещение понесенных затрат, то ранее принятый к вычету НДС

необходимо восстановить (пп.6 п.3 ст.170 НК РФ). Сделать это надо в периоде получения субсидий или бюджетных инвестиций. Причем восстановить НДС нужно независимо от того, были ли включены суммы НДС в такие бюджетные субсидии или инвестиции.

С 01.01.2018г. восстанавливать НДС нужно, в том числе, при проведении капитального строительства или приобретении недвижимого имущества за счет бюджетных инвестиций с последующим увеличением уставного фонда предприятий или возникновением права государственной (муниципальной) собственности на эквивалентную часть в уставном капитале юридических лиц. НДС нужно восстановить в периоде поступления субсидии или бюджетных инвестиций и включить в расходы, уменьшающие базу по прибыли (подп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Если бюджетные субсидии или инвестиции полностью возмещают затраты организации на приобретение товаров (работ, услуг), то НДС необходимо восстановить в размере, ранее принятом к вычету. Если же бюджетные субсидии или инвестиции возмещают только часть затрат организации на приобретение товаров (работ, услуг), то НДС следует восстановить в доле, соответствующей стоимости (без учета НДС) товаров, работ или услуг, приобретенных за счет субсидий или бюджетных инвестиций, в общей стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) (письмо Минфина России от 26.02.2018 г. N 03-03-06/1/11779).

9. Новые категории налоговых агентов

Обязанности налогового агента возникают у российских организаций и индивидуальных предпринимателей в следующих случаях (ст. 161 НК РФ):

1) в отношениях с органами государственной власти:

- при аренде государственного имущества непосредственно у органов государственной власти и управления или органов местного самоуправления (п. 3 ст. 161 НК РФ).

Следует подчеркнуть, что обязанности налогового агента по НДС возникают у арендатора госимущества лишь в случае, когда арендуемое имущество принадлежит госучреждению-арендодателю на праве собственности. Если же казенное учреждение сдает в аренду государственное или муниципальное имущество, которое закреплено за ним на праве оперативного управления, уплачивать агентский НДС арендатору не нужно, поскольку согласно подпункту 4.1 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса операции по оказанию услуг казенными учреждениями не признаются объектом налогообложения НДС (Определения Верховного Суда Российской Федерации от 15.11.2017 г. N 309-КГ17-16472, от 27.09.2017 г. N 301-КГ17-13104, от 26.03.2015 г. N 310-КГ15-1150, письмо ФНС России от 14.12.2017 № СД-4-3/25449);

- при приобретении на территории Российской Федерации государственного имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, составляющего государственную казну (п. 3 ст. 161 НК РФ);
- при реализации на территории Российской Федерации конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда, и бесхозных ценностей (п. 4 ст. 161 НК РФ);

2) в отношениях с иностранными контрагентами:

- при приобретении на территории РФ работ, услуг (в том числе в электронной форме) у иностранных контрагентов (п. 2 ст. 161 НК РФ). С 2019 года российские организации и предприниматели не будут выполнять обязанности налоговых агентов при приобретении у иностранных поставщиков услуг в электронной форме: все иностранные организации, оказывающие услуги в электронной форме, местом реализации которых признается территория РФ, должны будут самостоятельно производить исчисление и уплату НДС (Федеральный закон от 27.11.2017 №335-ФЗ);
- при реализации по поручению иностранного контрагента товаров (работ, услуг, имущественных прав) на территории России (п. 5 ст. 161 НК РФ).

Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать из выплачиваемых доходов и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога. При этом обязанности налогового агента возникают у организаций или предпринимателей, даже если они не являются налогоплательщиками НДС, например, применяют спецрежим.

С 01.01.2018г. налоговыми агентами являются организации и предприниматели, приобретающие у плательщиков НДС лом и отходы черных и цветных металлов, алюминий вторичный и его сплавы, а также сырые шкуры животных (п. 8 ст. 161 НК РФ). Реализация лома и отходов черных и цветных металлов (пп. 25 п. 2 ст. 149 НК РФ) с 01.01.2018г. исключена из перечня операций, освобожденных от НДС.

Продавцы теперь должны начислять НДС при реализации лома и отходов черных и цветных металлов, алюминия вторичного и его сплавов, а также сырых шкур животных только в случае их отпуска физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями.

При реализации металлолома и сырых шкур животных, а также при получении предоплаты в счет предстоящих поставок таких товаров счет-фактуру должен составить продавец. Но табличная часть документа заполняется им в сокращенном виде, до графы 5 включительно. Продавец указывает в счете-фактуре стоимость реализованных товаров без НДС, но сам налог не рассчитывает и стоимость товаров вместе с налогом в счете-фактуре не указывает. При этом продавец должен сделать в счете-фактуре надпись или поставить штамп «НДС исчисляется налоговым агентом» (п. 5 ст. 168 НК РФ). Надпись может стоять в любом месте счета-фактуры: в графе 8, в дополнительной строке под табличной частью, в верхнем углу.

При получении от продавца такого счета-фактуры покупатель (даже если он применяет специальный режим либо освобожден от исполнения обязанностей плательщика НДС по ст. 145 НК РФ) должен исчислить сумму НДС. Налоговая база при реализации металлолома и сырых шкур определяется исходя из их стоимости в соответствии со статьей 105.3 Налогового кодекса с учетом налога. Поэтому при заполнении книги продаж покупатель, как налоговый агент, должен отразить в графе 13б сумму из графы 5 счета-фактуры продавца, увеличенную на 18%. Сумма НДС рассчитывается покупателем по ставке 18/118 и приводится в графе 17 книги продаж. Покупатель оплачивает товар продавцу за вычетом налога.

Покупатель, являющийся плательщиком НДС, вправе принять к вычету сумму исчисленного и перечисленного в бюджет налога с приобретенного металлолома или сырых шкур (п. 1 ст. 169 НК РФ). Поэтому покупатель регистрирует счет-фактуру дважды: в книге продаж как налоговый агент и в книге покупок, как покупатель.

Продавцы, освобожденные от исполнения обязанностей плательщиков НДС, и лица, не являющиеся налогоплательщиками НДС (например, применяющие УСН), при реализации металлолома и сырых шкур должны проставить в договоре и первичном учетном документе отметку «Без налога (НДС)». Такая отметка освобождает покупателя от обязанностей по исчислению и уплате налога. Если продавец проставил в договоре и первичном учетном документе отметку «Без налога (НДС)» неправомерно, обязанность по исчислению и уплате налога возлагается на такого продавца.

10. Декларация по НДС и камеральная проверка

Все налогоплательщики должны не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, представить в налоговый орган в электронной форме декларацию по НДС. Кроме того, электронная декларация обязательна для неплательщиков НДС (спецрежимников или освобожденных от обязанностей плательщиков НДС по ст. 145 НК) в случае выставления ими счетов-фактур с выделенной суммой налога.

Срок камеральной проверки деклараций по НДС, поданных после 03.09.2018г., сокращен с трех до двух месяцев. Но если в ходе проверки налоговики выявят признаки, свидетельствующие о возможных нарушениях, срок «камералки» может быть продлен еще на месяц, т.е. в общей сложности может составлять три месяца (Федеральный закон от 03.08.2018 №302-ФЗ, п. 2 ст. 88 НК РФ). При этом, по мнению Минфина (письмо Минфина России от 02.10.2018 г. N 03-02-07/1/70615), статья 88 Налогового кодекса не предусматривает обязанность налогового органа уведомлять налогоплательщика о продлении срока проведения камеральной налоговой проверки. Однако ФНС планирует уведомлять налогоплательщиков о продлении срока камеральной проверки НДС и разрабатывает для этого специальную новую форму.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика представить в течение 5 дней необходимые пояснения об операциях (имуществе), по которым применены налоговые льготы, или истребовать документы, подтверждающие право на такие льготы. При этом документы, оформленные на бумаге, можно представлять в инспекцию через интернет в виде сканов, заверенных электронной подписью (п. 2 ст. 93 НК).

Объем запрашиваемых документов в рамках камеральной проверки деклараций по НДС, в которых отражены операции, не подлежащие налогообложению в соответствии с п. 2 и п. 3 ст. 149 НК РФ, будет определяться налоговыми органами с использованием риск-ориентированного подхода. Порядок его применения разъяснен ФНС России в письме от 26.01.2017 N ЕД-4-15/1281. По каждому коду льготной операции налоговый орган запросит у проверяемого лица пояснения. Форма требования о представлении

пояснений в отношении не облагаемых НДС операций, отраженных в налоговой декларации, приведена в письме ФНС от 05.06.2017 г. № ЕД-4-15/10574.

Налогоплательщик вправе представить пояснения в виде реестра подтверждающих документов (форма реестра приведена в Приложении 1 к указанному письму), а также перечень и формы типовых договоров, применяемых при осуществлении операций по соответствующим кодам. При направлении требований о представлении документов налоговые органы будут учитывать следующие факторы:

- 1) уровень налогового риска (высокий, средний и низкий), присвоенного системой управления рисками АСК «НДС-2» (СУР);
- 2) результат предыдущих камеральных НДС-проверок по вопросу правомерности применения налоговых льгот.

Так, при среднем уровне риска в случаях, когда ранее у этого налогоплательщика по данному коду льготы были выявлены нарушения или такая льгота применяется впервые, запрашивается 40% документов. А при низком уровне риска по операциям, по которым предыдущие три-четыре проверки не выявили нарушения, запрашивается до 5% документов. При этом не менее 50% от объема документов, подлежащих истребованию (но не более 500 штук), должны подтверждать наиболее крупные суммы операций, по которым применены налоговые льготы.

Организация или предприниматель не обязаны заполнять реестр, который предлагают налоговики. Но безопаснее так поступить. Если реестр документов не представлен или представлен не по форме, а подтверждающие документы нельзя идентифицировать с применяемыми льготами, то налоговые органы будут истребовать все документы без применения риск-ориентированного подхода.

В случае выявления противоречий между сведениями, содержащимися в декларациях участников сделки, налоговый орган направляет им в электронной форме требование представить пояснения. Налогоплательщики, обязанные представлять декларацию по НДС в электронной форме, при проведении камеральной налоговой проверки должны представлять пояснения в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота по формату, утвержденному приказом ФНС от 16.12.2016г. №ММВ-7-15/682. За не представление пояснений (в т.ч. в случае их представления на бумажном носителе) применяется штраф по статье 129.1 НК РФ: 5 тыс. руб. за первое и 20 тыс. руб. за повторное нарушение (п. 1 ст. 129.1 НК РФ).

Если в исходной декларации сумма НДС к уплате в бюджет была занижена, перед представлением уточненной декларации необходимо доплатить налог и пени. В противном случае помимо недоимки и пени, налоговый орган выставит еще и штраф в размере 20% от заниженной суммы налога (ст. 122 НК РФ). Кроме того, избежать штрафа можно, если на день представления уточненной декларации у организации имеется переплата по НДС в размере, превышающем сумму налога к доплате и пеней (письмо Минфина России от 23.05.2017 г. № 03-02-07/1/31591). При этом переплата зачитывается последовательно в счет причитающегося налога за каждый налоговый период (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 20.12.2016 г. № 09АП-59133/2016).

11. Заявительный порядок возмещения НДС

В соответствии со статьей 176.1 Налогового кодекса организации в ряде случаев имеют право возместить НДС в заявительном порядке, то есть до проведения камеральной проверки декларации.

Начиная с декларации за IV квартал 2018 года, право на возмещение НДС в заявительном порядке получают компании, у которых совокупная сумма налогов, уплаченных за три предшествующих календарных года, составляет 2 млрд.руб. (было – не менее 7 млрд руб.) (Федеральный закон от 03.08.2018 №302-ФЗ).

Кроме того, заявительным порядком возмещения НДС можно воспользоваться при наличии банковской гарантии, срок действия которой на момент подачи декларации с суммой налога к возмещению составляет не менее 10 месяцев (пп. 2 п. 2 ст. 176.1 НК РФ).

Для возмещения НДС в заявительном порядке в налоговый орган можно представить вместо банковской гарантии поручительство третьего лица (пп. 5 п. 2 ст. 176.1 НК РФ). При этом сумма, указанная в договоре поручительства, должна быть не менее суммы НДС, заявляемой к возмещению. А срок действия договора поручительства должен истекать не ранее чем через 10 месяцев со дня подачи налоговой декларации, в которой заявлена сумма налога к возмещению, и должен быть не более одного года со дня заключения договора поручительства (п. 4.1. ст. 176.1 НК РФ).

Поручитель должен соответствовать следующим требованиям (п. 2.1 ст. 176 НК РФ):

- 1) поручитель должен быть российской организацией;
- 2) совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная поручителем в течение 3 лет, предшествующих году, в котором представлено заявление о заключении договора поручительства, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через границу РФ и в качестве налогового агента, составляет не менее 2 млрд.руб. (до 01.10.2018г. – 7 млрд.руб.);
- 3) сумма обязательств поручителя по действующим договорам поручительства (включая договор поручительства в отношении данного налогоплательщика) на дату представления заявления о заключении договора поручительства, не превышает 50% стоимости чистых активов поручителя по состоянию на 31 декабря предшествующего календарного года (до 01.10.2018г. -20%);
- 4) поручитель на дату представления заявления о заключении договора поручительства, не находится в процессе реорганизации или ликвидации;
- 5) в отношении поручителя на дату представления заявления о заключении договора поручительства не возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве);
- 6) поручитель на дату представления заявления о заключении договора поручительства не имеет задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов.