

**НДС - 2019:  
НОВОСТИ И СЛОЖНОСТИ**

15 января 2019г.

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

## 1. 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.

## 2. Новое 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.

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 2019 года в составе освобожденных от НДС операций остались только услуги по аэронавигационному обслуживанию полетов воздушных судов. А услуги, оказываемые при международных воздушных перевозках непосредственно в аэропортах РФ, теперь облагаются по ставке 0 % (пп. 2.12 п. 2 ст. 164 НК РФ, Федеральный закон от 25.12.2018 N 493-ФЗ).

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).

К операциям, не подлежащим налогообложению НДС, с 2019 года отнесена реализация услуг по техническому управлению морскими судами и судами смешанного (река - море) плавания, оказываемых иностранным лицам (пп. 35 п.2, ст. 149 НК РФ Федеральный закон от 27.11.2018 N 424-ФЗ). Перечень таких услуг должен быть установлен Правительством Российской Федерации.

А от льготы по НДС в отношении услуг гарантийного ремонта (включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним) с 01.01.2019 можно отказаться: данная льгота перенесена из пункта 2 в пункт 3 статьи 149 НК РФ (Федеральный закон от 27.11.2018 N 424-ФЗ). Если организация отказывается от льготы, она может не вести отдельный учет и принять к вычету налог с запчастей. Для отказа от льготы нужно подать в налоговую инспекцию заявление в свободной форме не позднее 1-го числа квартала, с которого освобождение от НДС не будет применяться. Минимальный срок для отказа – год.

С 01.01.2018г. исключена из перечня операций, освобожденных от НДС, реализация лома и отходов черных и цветных металлов (пп. 25 п. 2 ст. 149 НК РФ). Причем по этим операциям налог должен рассчитывать и уплачивать налоговый агент. А с 2019 года такой же порядок введен при реализации

макулатуры: данная операция с 01.01.2019г. утратила льготу, но налог по ней должен теперь рассчитывать налоговый агент.

### 3. 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 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.

<b>Операция</b>	<b>Момент определения налоговой базы</b>
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).
<b>Дата признания отгрузки</b>	
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.

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).

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 01.01.2019г. НДС начисляется по ставке 18 %. Эта же ставка указывается поставщиком в «отгрузочном» счете-фактуре. Если товары (работы, услуги) отгружены до 01.01.2019г., 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 %. Эта ставка указывается в «отгрузочном» счете-фактуре.

В соответствии со статьей 154 Налогового кодекса при реализации 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. 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:

- заключить дополнительное соглашение о расторжении договора по соглашению сторон с 31.12.2018 и заключить с 01.01.2019 новый договор со ставкой 20;
- 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).

При реализации комиссионером товаров комитента плательщиком НДС выступает комитент. Поэтому 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 г., также 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 (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.

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 или 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).

### **Ставка НДС при поставке товаров госкомпаниям и субъектам естественных монополий**

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.

Поэтому, по мнению Минфина России, по соглашению сторон договора, заключенного в соответствии с Законом N 223-ФЗ, его цена может быть изменена в связи с повышением процентной ставки НДС, в случае если такое изменение не противоречит положениям соответствующего договора и положению о закупке (письмо Минфина России от 28.08.2018 № 24-03-07/61247, Информационное письмо Минфина России от 29.11.2018 N 24-01-07/86352).

### **Отгрузка в 2019 году товаров, 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 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 доплатил 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"									
Адрес		125379, г.Москва, ул. Московская, д.65									
ИНН/КПП продавца		7701123456/770101001									
Покупатель		ООО "Мебельщик"									
Адрес		145236, г. Химки, ул. Планерная, д.1									
ИНН/КПП покупателя		5001123456/500101001									
Валюта: наименование, код		русский рубль, 643									
Идентификатор государственного контракта, договора (соглашения) (при наличии)											
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
<b>Аванс в счет поставки мебельной фурнитуры по договору №25 от 03.10.2018г.</b>	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.

КОРРЕКТИРОВОЧНЫЙ СЧЕТ-ФАКТУРА № 1 от 20.01.2019), ИСПРАВЛЕНИЕ КОРРЕКТИРОВОЧНОГО СЧЕТА-ФАКТУРЫ № _____ от _____ (1а)											
к СЧЕТУ-ФАКТУРЕ (счетам-фактурам) № 115 от 16.11.2018, с учетом исправления № _____ от _____ (1б)											
Продавец		ООО "Фурнитура"									
Адрес		125379, г.Москва, ул. Московская, д.65									
ИНН/КПП продавца		7701123456/770101001									
Покупатель		ООО "Мебельщик"									
Адрес		145236, г. Химки, ул. Планерная, д.1									
ИНН/КПП покупателя		5001123456/500101001									
Валюта: наименование, код		русский рубль, 643									
Идентификатор государственного контракта, договора (соглашения) (при наличии)											
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
<b>Аванс в счет поставки мебельной фурнитуры по договору №25 от 03.10.2018г.</b>	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%.

Но если на основании договора, реализация которого предусматривается с 2019 года, в 2018 году поступила предварительная оплата, поставщик должен исчислять НДС только по ставке 18 %. 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 заключила в 2018 году договор, по которому услуги будут оказаны в январе 2019 года. Цена услуг по договору - 100 тыс. руб., НДС 20% – 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».

Для перехода на ставку НДС в размере 20% внесены изменения в форматы фискальных документов (приказ ФНС от 22.10.2018 № ММВ-7-20/609 "О внесении изменений в приложение № 2 к приказу Федеральной налоговой службы от 21.03.2017 № ММВ-7-20/229). С 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 расчет соответствующей суммы должен быть произведен по ставке НДС 20% или по расчетной ставке 20/120.

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).

Вместе с тем, учитывая сложности с обновлением программного обеспечения ККТ, налоговая служба в течение 1 квартала 2019г. не будет привлекать к ответственности продавцов в случае оформления ими чека со ставкой НДС 18% при выполнении следующих условий (письмо ФНС от 13.12.2018 № ЕД-4-20/24234).

- формирование налоговой отчетности за 1 квартал с применением правильной налоговой ставки (20%);
- обновление программного обеспечения кассы «в разумные сроки» (в течение I квартала 2019 года).



### **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;
- 3) 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;
- 4) 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.

Но в любом случае полностью или частично восстанавливается налог, рассчитанный на основе исходной суммы вычета. Поэтому при расчете суммы, подлежащей восстановлению, изменение с 2019 года 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 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, продавцу следует 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 нужно 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 НДС, принятые в установленном порядке к вычету по товарам (работам, услугам, имущественным правам), подлежат восстановлению в случае снижения их стоимости, в том числе за счет уменьшения количества (объема) отгрузки.

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). При этом не имеет значения, когда товары были приняты на учет покупателем - до 31.12.2018г. или уже в 2019 году.

### **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 России 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 удержать 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 является налогоплательщиками НДС в соответствии с российским законодательством, товаров (работ, услуг, имущественных прав), местом реализации которых признается территория России:
  - 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);
  - аренда государственного имущества непосредственно у органов государственной власти и управления или органов местного самоуправления (п. 3 ст. 161 НК РФ).

В этих случаях налоговый агент определяет налоговую базу как сумму выплачиваемого продавцу (арендодателю) дохода, 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, налоговый агент должен исчислить сумму НДС, подлежащую удержанию, при оплате товаров (работ, услуг), то есть 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 в 2018 году перечислена иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах, оплата в счет предстоящих в 2019 году поставок товаров (работ, услуг), то налоговый агент должен исчислить НДС на дату перечисления предоплаты с применением ставки 18/118. При отгрузке данных товаров (работ, услуг) в 2019 году исчисление НДС налоговым агентом не производится.

Если оплата за товары (работы, услуги), отгруженные в 2018 году, производится налоговым агентом в 2019 году, то, учитывая, что ставка НДС в размере 20 % применяется только в отношении товаров (работ, услуг), отгруженных начиная с 01.01.2019 г., 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 с 2019г. не являются налоговыми агентами при приобретении у иностранных поставщиков услуг в электронной форме.

Иностранные организации при оказании в 2019 году услуг в электронной форме определяют налоговую базу как стоимость таких услуг с учетом суммы НДС. Для определения суммы НДС они применяют расчетную ставку (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 иностранная организация получила оплату (полную или частичную) за оказание услуг (п. 4 ст. 174.2 НК).

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

- по услугам в электронной форме, оказанным в 2018 году, НДС исчисляется по расчетной ставке 15,25%.
- по услугам в электронной форме, оказанным начиная с 01.01.2019, НДС исчисляется по расчетной ставке 16,67%.

Если же в 2018 году иностранная организация получила предоплату от российской организации в счет оказания ей в 2019 году услуг в электронной форме, то данная российская организация должна исчислить и уплатить в бюджет НДС как налоговый агент (п. 9 ст. 174.2 НК РФ).

#### **4. Изменения в порядке применения и подтверждения ставки 0%**

В последнее время 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 01.01.2019г. облагаются по ставке 0 % услуги, оказываемые при международных воздушных перевозках непосредственно в аэропортах РФ по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации (пп. 2.12 п.1 ст. 164 НК РФ, Федеральный закон от 25.12.2018 N 493-ФЗ). До 31.12.2018г. данные услуги были освобождены от налогообложения. В соответствии с перечнем, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.05.2018 года N 588, к таким услугам относятся:

- обеспечение взлета, посадки и стоянки воздушных судов;
- обеспечение авиационной безопасности;
- обеспечение заправки воздушных судов авиационным топливом;
- хранение авиационного топлива.

Для подтверждения обоснованности применения по таким услугам ставки 0 % и налоговых вычетов в налоговые органы необходимо представить (п. 6.3 ст. 165 НК РФ):

- 1) договор или контракт (их копии) организации с иностранным или российским лицом на оказание услуг при международных воздушных перевозках;
- 2) акт или иные документы (их копии), подтверждающие оказание услуг и содержащие указание на маршрут перевозки с указанием пунктов отправления и назначения.

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).

При экспорте (реэкспорте) товаров за пределы таможенной территории ЕАЭС с 1 октября 2018г. копии таможенных деклараций, сведения из которых включены в представленные в электронной форме в налоговый орган реестры, могут представляться в налоговые органы без соответствующих отметок российских таможенных органов места убытия (Федеральный закон от 03.08.2018 №302-ФЗ, п. 15 ст. 165 НК РФ). Но в случае, если таможенный орган не подтвердит экспорт, организации необходимо в течение 15 календарных дней представить необходимые пояснения и любые имеющиеся документы, подтверждающие вывоз товара.

При экспорте на территорию ЕАЭС с 01.10.2018 не требуется представлять в налоговый орган транспортные и иные документы, подтверждающие вывоз товаров из России, если в налоговый орган представлен в электронной форме перечень заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов. Налоговики получают информацию о вывозе у таможенников. Однако транспортные документы могут быть истребованы налоговым органом в рамках камеральной проверки. 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.

## **5. Изменения в перечне видов товаров, облагаемых по ставке 10%**

С 01.01.2019г. применяется уточненный перечень кодов видов продовольственных и детских товаров, облагаемых по ставке 10% при ввозе на территорию России (Постановление Правительства РФ от 06.12.2018 N 1487).

Из перечня продовольственных товаров исключены позиции, касающиеся ввоза племенных животных, птиц и яиц, а также корма для декоративных грызунов и рептилий.

В Перечень кодов видов товаров для детей внесены уточнения, предусматривающие, в частности:

- включение в позиции иных изделий, аналогичных изделиям, поименованным в соответствующей позиции;
- расширение диапазона размеров (если в настоящее время, например, позиция "Одеяла детские" содержит указание на размер: 118 x 118, то в соответствии с новой редакцией предусматривается размер: до 118 x 118 включительно);
- дополнение некоторых позиций (так, например, раздел "Кровати детские:" дополнен позицией "кровать-манеж").

## **6. НДС при получении бюджетных субсидий или инвестиций**

### **Порядок учета НДС при получении бюджетных субсидий или инвестиций в 2018 году**

С 2018 года в Налоговый кодекс введены специальные положения, регламентирующие порядок учета НДС при получении бюджетных субсидий или инвестиций на приобретение товаров (работ, услуг, имущественных прав) (п. 2.1, пп.6 п.3 статьи 170 НК РФ).

Для этих целей необходимо организовать отдельный учет НДС по приобретениям, которые финансируются за счет бюджетных субсидий (инвестиций) или за счет прочих источников.

В случае приобретения товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе, основных средств и нематериальных активов, за счет бюджетных субсидий или инвестиций, суммы НДС, предъявленные поставщиками либо уплаченные при ввозе товаров на территорию России, к вычету не принимаются. Это касается и ситуаций, когда акционерные общества получают бюджетные субсидии и инвестиции в обмен на пакет акций, переданных государству.

Суммы «входящего» НДС по товарам (работам, услугам, имущественным правам), приобретенным за счет бюджетных средств, включаются в расходы при расчете налога на прибыль. При этом должны выполняться одновременно два условия:

- ведение отдельного учета «входящего» НДС по приобретениям за счет различных источников финансирования,
- возможность учесть затраты на товары (работы, услуги, имущественные права), приобретенные за счет бюджетных субсидий или инвестиций, в налоговых расходах (в том числе через амортизацию) в соответствии с нормами 25 главы Налогового кодекса. То есть данные приобретения должны носить производственный характер.

Причем Минфин подчеркивает, что в случае приобретения амортизируемого имущества за счет полученных субсидий суммы НДС, предъявленные поставщиками 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, имущественные права) сначала приобретаются организацией, и только потом она получает субсидии или инвестиции из бюджета на возмещение понесенных затрат, то ранее принятый к вычету НДС следует восстановить (пп. 6 п.3 ст.170 НК РФ). 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. Причем в 2018 году восстановить НДС нужно независимо от того, были ли включены суммы НДС в полученные бюджетные субсидии или инвестиции.

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 бюджетное финансирование возмещает 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).

Налог необходимо восстановить в периоде поступления субсидий или бюджетных инвестиций. Сумма восстановленного НДС включается в расходы, уменьшающие базу по налогу на прибыль (подп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ).

### **Порядок учета НДС при получении бюджетных субсидий или инвестиций в 2019 году**

С 2019 года в порядок учета НДС при получении бюджетных субсидий или инвестиций на приобретение товаров (работ, услуг, имущественных прав) внесен ряд изменений (Федеральный закон от 27.11.2018 N 424-ФЗ, п. 2.1 ст. 170 НК РФ). Новый порядок учета НДС применяется в отношении товаров (работ, услуг, имущественных прав), приобретенных за счет субсидий или бюджетных инвестиций, полученных начиная с 1 января 2019 года (п. 7 ст. 9 Федерального закона от 27.11.2018 N 424-ФЗ). А измененные требования восстановления НДС касаются товаров (работ, услуг, имущественных прав), затраты на приобретение которых возмещаются за счет субсидий (бюджетных инвестиций), полученных начиная с 01.01.2019г. (п. 8 ст. 9 Федерального закона от 27.11.2018 N 424-ФЗ).

1. Порядок учета НДС, если субсидированием предусмотрено финансирование затрат без включения в них сумм налога

С 2019 года отдельный учет не требуется и вычеты НДС применяют в полной сумме, если документами о предоставлении субсидий или бюджетных инвестиций предусмотрено финансирование затрат на оплату приобретаемых товаров (работ, услуг, имущественных прав), без включения в состав таких затрат сумм НДС, предъявленных поставщиками или уплаченных при ввозе товаров на территорию России.

До 31.12.2018г. при финансировании каких-либо закупок за счет бюджетных субсидий (или инвестиций) НДС не принимался к вычету, независимо от того, предусмотрено ли документами о предоставлении субсидий возмещение налога, предъявленного поставщиками товаров (работ, услуг, имущественных прав) или уплаченного при ввозе товаров на территорию России.

В случае, когда субсидирование предоставляется на возмещение приобретенных ранее товаров (работ, услуг, имущественных прав), то не требуется восстанавливать НДС, если документами о предоставлении субсидий (или бюджетных инвестиций) предусмотрено возмещение затрат без включения в их сумму налога, предъявленного поставщиками или уплаченного при ввозе товаров на территорию России. До 31.12.2018г. при получении субсидий или бюджетных инвестиций на возмещение приобретенных ранее товаров НДС полагалось восстанавливать, независимо от факта включения суммы НДС в предоставленный объем бюджетного финансирования.

2. НДС при полном субсидировании приобретения товаров (работ, услуг, имущественных прав).

В случае приобретения товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, нематериальных активов, имущественных прав полностью за счет субсидий (или бюджетных инвестиций), суммы налога, предъявленные налогоплательщику и (или) фактически уплаченные им при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, вычету не подлежат.

Если субсидии предоставляются на уплату НДС при ввозе товаров на территорию РФ, то уплаченная за счет бюджетных средств сумма налога вычету не подлежит. Она учитывается одновременно в составе прочих расходов в соответствии со статьей 264 НК РФ.

В случае, когда конкретный перечень товаров (работ, услуг, имущественных прав), на приобретение которых предоставляются субсидии (бюджетные инвестиции), не определен, необходимо вести отдельный учет затрат, осуществляемых за счет субсидирования и за счет других источников.

Данные положения применяются также при проведении капитального строительства и (или) приобретении недвижимого имущества за счет субсидий и (или) бюджетных инвестиций, с последующим увеличением уставного фонда государственных (муниципальных) унитарных предприятий или возникновением права государственной (муниципальной) собственности на эквивалентную часть в уставном (складочном) капитале юридических лиц.

3. Порядок вычета НДС при частичном субсидировании приобретения товаров (работ, услуг, имущественных прав).

При приобретении товаров (работ, услуг, имущественных прав) за счет бюджетных субсидий или инвестиций, НДС не принимается к вычету в доле, которая определяется как отношение суммы израсходованных на эти цели субсидий (или бюджетных инвестиций) к общей стоимости данных товаров (работ, услуг, имущественных прав) с учетом сумм НДС, предъявленных поставщиком или фактически уплаченных при ввозе товаров на территорию Российской Федерации.

4. Порядок восстановления НДС при субсидировании (в том числе частичном) приобретения товаров (работ, услуг, имущественных прав).

В случае получения субсидий (или бюджетных инвестиций) на возмещение ранее понесенных затрат на приобретение товаров (работ, услуг, имущественных прав) или на возмещение затрат по уплате НДС при ввозе товаров на территорию РФ, НДС подлежит восстановлению в размере, ранее принятом к вычету.

Если субсидии получены на возмещение затрат по уплате сумм НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, восстановлению подлежит сумма налога, ранее принятая к вычету, в размере полученной субсидии.

В случае получения субсидий на возмещение приобретенных ранее товаров (работ, услуг, имущественных прав), НДС, принятый к вычету, подлежит восстановлению. При этом сумма налога, подлежащего восстановлению, определяется исходя из соотношения размера субсидий (или бюджетных инвестиций), израсходованных на приобретение товаров (работ, услуг, имущественных прав), и общей стоимости данных товаров (работ, услуг, имущественных прав) с учетом сумм НДС, предъявленных поставщиками или фактически уплаченных при ввозе этих товаров на территорию Российской Федерации.

Если при предоставлении субсидий или бюджетных инвестиций не определены конкретные товары (работы, услуги, имущественные права), затраты на приобретение которых подлежат возмещению, восстановлению подлежит часть налога, принятая к вычету в течение календарного года, предшествовавшего году получения субсидий (или бюджетных инвестиций). Доля НДС, подлежащая восстановлению, определяется исходя из соотношения объема полученного субсидирования и общей величины совокупных расходов (с учетом НДС) на приобретение, производство и реализацию товаров (работ, услуг, имущественных прав), осуществленных в течение календарного года, предшествовавшего году получения субсидий (бюджетных инвестиций).

5. Порядок восстановления НДС при отсутствии отдельного учета затрат, финансирование которых осуществлялось за счет предоставленных субсидий (бюджетных инвестиций) и прочих источников.

В случае отсутствия у налогоплательщика отдельного учета затрат, финансирование которых осуществлялось за счет предоставленных субсидий (бюджетных инвестиций) и прочих источников, принятый ранее к вычету НДС подлежит восстановлению.

НДС подлежит восстановлению за налоговые периоды, начиная с того, в котором получены субсидии или бюджетные инвестиции. Налог необходимо восстановить в последнем квартале календарного года в доле, которая определяется как отношение объема бюджетного субсидирования за данный год к общей величине совокупных расходов (с учетом НДС) на приобретение, производство и реализацию товаров (работ, услуг, имущественных прав), осуществленных в течение налоговых периодов, начиная с момента получения субсидий (бюджетных инвестиций). При этом положительная разница между суммой полученных субсидий (или бюджетных инвестиций) и суммой расходов при расчете доли в текущем календарном году не учитывается, а прибавляется к сумме субсидий (бюджетных инвестиций) для целей расчета доли в следующем календарном году.

## **7. Условия для вычетов НДС**

Налогоплательщик имеет право уменьшить сумму НДС, начисленную по облагаемым операциям, на вычеты, установленные Налоговым кодексом.

Вычеты НДС применяются при соблюдении ряда обязательных условий:

- цель приобретения: товары (работы, услуги, имущественные права) приобретены или ввезены на территорию России для перепродажи или для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения и не освобожденных от НДС (п.2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ).

В случае, когда приобретенные товары не предназначены для использования в операциях, облагаемых НДС, оснований для вычета «входящего» налога нет. В частности, по мнению Минфина России, это касается возврата покупателем продавцу товаров с истекшим сроком годности. Поскольку продавец должен утилизировать эти товары, они не будут использоваться для операций, подлежащих налогообложению. Следовательно, продавец не вправе принять к вычету сумму НДС, указанную покупателем в «возвратном» счете-фактуре (письмо Минфина России от 09.07.2018 № 03-03-06/1/47374);

- документальное подтверждение предъявленного поставщиком НДС: суммы НДС предъявлены налогоплательщику поставщиком по счету-фактуре и выделены отдельной строкой во всех расчетных и первичных учетных документах. Для подтверждения вычетов НДС по командировочным и представительским расходам достаточно бланка строгой отчетности с выделенной суммой налога.

Минфин неоднократно подчеркивал, что наличие счета-фактуры установленной формы является обязательным условием для вычета НДС во всех случаях, кроме командировочных и представительских расходов. Так, невозможен вычет НДС без счета-фактуры на основании акта приема-передачи, даже если данный документ содержит все обязательные реквизиты счета-фактуры (письмо Минфина России от 30.03.2018 N 03-07-11/20234). Нельзя принять к вычету суммы НДС по товарам, приобретенным за наличный расчет в розничной торговле, без счетов-фактур, на основании только кассовых чеков, даже если такой чек частично содержит реквизиты счета-фактуры (письма Минфина России от 02.07.2018 № 03-07-14/45605, от 12.01.2018 N 03-07-09/634, от 24.01.2017 № 03-07-11/3094, от 25.08.2017 № 03-07-14/54643 и др.). Невозможен вычет сумм НДС, уплаченных при приобретении почтовых услуг, на основании кассовых чеков без счетов-фактур (письмо Минфина России от 03.09.2018 г. N 03-07-11/62786).

Причем если НДС в чеке выделен, то включить его в расходы для налога на прибыль также нельзя. Это объясняется тем, что перечень случаев, когда предъявленный поставщиком налог полагается включить в затраты, установлен пунктом 2 статьи 170 Налогового кодекса. И отсутствие у налогоплательщика счетов-фактур, подтверждающих право на применение вычета по НДС, указанным перечнем не предусмотрено;

- оприходование товаров, работ, услуг (п. 1 ст. 172 НК РФ).

Налоговый кодекс не устанавливает момент оприходования товара, поэтому для определения возможности вычета НДС следует руководствоваться нормами Гражданского кодекса и правилами бухгалтерского учета.

При приобретении основных средств предъявленные поставщиком суммы НДС можно принять к вычету после принятия имущества на учет на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», если после монтажа данное основное средство будет использоваться в облагаемой НДС деятельности (письма Минфина России от 20.11.2015 г. N 03-07-РЗ/67429, от 04.07.2016 г. N 03-07-11/38824).

При оприходовании товаров вычеты НДС производятся на основании счетов-фактур, полученных от продавца товаров, после принятия этих товаров на учет, независимо от факта их оплаты. Поэтому не имеет значения, перечислена вся стоимость товара непосредственно продавцу, или продавцу и частично третьему лицу (письмо Минфина России от 20.09.2018 №03-07-14/67466).

- перечисление поставщику аванса в соответствии с условиями договора (п. 1 ст. 172 НК РФ).

Покупатель вправе принять к вычету НДС на основании договора, предусматривающего перечисление аванса, и документов, подтверждающих внесение предоплаты (п. 9 ст.172 НК). В случае отсутствия какого-либо из этих документов оснований для вычета НДС, предъявленного продавцом в отношении предварительной оплаты, у покупателя нет.

Покупатель вправе принять к вычету НДС и в том случае, когда предоплату за будущую поставку продавцу перечислил не он сам, а третье лицо (письмо Минфина от 04.09.2018 № 03-07-11/62917). Для того, чтобы подтвердить правомерность вычета НДС в такой ситуации покупателю необходимо иметь, помимо вышеуказанных документов, подтверждение фактического перечисления денег третьим лицом в счет взаимных расчетов.

Если договор расторгается до поставки товаров, то суммы налога, принятые к вычету покупателем по предварительной оплате, следует восстановить (письмо Минфина России от 22.02.2017 г. N 03-07-11/10152).

- отгрузка товаров (выполнение работ, оказание услуг), в счет которых ранее был получен от покупателя аванс и начислен НДС.

Налоговый кодекс не содержит каких-либо оговорок, касающихся максимального срока, который может пройти с даты получения предоплаты до момента отгрузки. Поэтому даже если предоплаченные отгрузка



(выполнение работ, оказание услуг) произошло по истечении трех лет с даты получения аванса за них, поставщик вправе принять к вычету НДС, начисленный с аванса (письмо Минфина России от 07.05.2018 г. N 03-07-11/30585).

В случае расторжения договора и зачета суммы предварительной оплаты в счет поставки товаров по новому договору, НДС, исчисленный и уплаченный продавцом с предварительной оплаты, принимается к вычету при фактической отгрузке товаров по новому договору (письма Минфина России от 18.07.2016 N 03-07-11/41972, от 01.04.2014 N 03-07-РЗ/14444).

- при ввозе товаров на территорию РФ для вычета НДС необходимо документальное подтверждение ввоза товаров и уплаты сумм НДС таможенному органу или перечисление налога в российский бюджет при ввозе товаров с территории стран ЕАЭС.

Документом, подтверждающим ввоз товаров, является таможенная декларация. Поэтому отсутствие у российских налогоплательщиков оригиналов транспортных документов, подтверждающих перемещение указанных товаров через границу Российской Федерации, в том числе оригиналов международной транспортной накладной (CMR), не может являться основанием для отказа в вычете соответствующих сумм налога (письмо Минфина России от 24.10.2017 № 03-07-08/69626).

НДС по товарам (за исключением сырьевых), работам и услугам, приобретенным для экспортных операций, принимается к вычету в общеустановленном порядке, то есть в момент их принятия к учету при условии оприходования данных товаров (работ, услуг) не ранее 1 июля 2016 года (ст. 2 Федерального закона от 30.05.2016 г. №150-ФЗ). При этом в налоговом периоде, на который приходится момент определения налоговой базы по экспортируемым несырьевым товарам, принятые к вычету суммы НДС восстановлению не подлежат (письмо Минфина России от 12.12.2016 г. N 03-07-08/73930).

По сырьевым товарам (минеральные продукты, продукция химической промышленности и связанных с ней других отраслей промышленности, древесина и изделия из нее, древесный уголь, жемчуг, драгоценные и полудрагоценные камни, драгоценные металлы, недрагоценные металлы и изделия из них), приобретенным для экспортных операций, заявить вычет можно только на момент подтверждения нулевой ставки (ст. 165, п. 3 172 НК). Коды видов сырьевых товаров, в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза утверждены Постановлением Правительства РФ от 18.04.2018 N 466.

### **Вычет НДС по расходам на командировки**

По расходам на командировки НДС можно принять к вычету без счета-фактуры, на основании бланка строгой отчетности, подтверждающего расходы на проезд или проживание в командировке, с выделенной отдельной строкой суммой налога (п. 18 Правил ведения книги покупок, утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137). В частности, при приобретении электронных авиабилетов документальным подтверждением вычета НДС является распечатанная на бумажном носителе маршрут/квитанция электронного пассажирского билета с выделенной отдельной строкой суммой НДС. А в случае приобретения электронных железнодорожных билетов к вычету принимается сумма налога, выделенная отдельной строкой в контрольном купоне электронного билета, составленного автоматизированной системой управления пассажирскими перевозками на железнодорожном транспорте и распечатанного на бумажном носителе (письмо Минфина от 07.09.2018 г. N 03-07-11/63996). При отсутствии бланка строгой отчетности с выделенной отдельной строкой суммой НДС вычеты возможны только при наличии счета-фактуры.

В отношении НДС по сервисным услугам, предусмотренным при проезде в вагоне повышенной комфортности, следует учитывать пункта 7 статьи 171 НК РФ, согласно которому подлежат вычету суммы НДС по расходам на командировки, принимаемым при расчете налога на прибыль. Но расходы на питание сотрудников нельзя учесть при расчете налога на прибыль. Поэтому, по мнению Минфина России (письма от 16.06.2017 № 03-03-РЗ/37488, от 12.05.2017 N 03-03-06/1/28725, от 06.10.2016 N 03-07-11/58108, от 10.06.2016 N 03-03-06/1/34149), если стоимость дополнительных сборов и услуг сформирована с учетом предоставляемого питания, то сумма НДС, предъявленная в отношении таких сборов и сервисных услуг, вычету не подлежит.

## **8. Восстановление НДС**

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.

Суммы НДС, которые ранее были правомерно приняты к вычету по приобретенным основным средствам, подлежат восстановлению, если в нескольких налоговых периодах они используются для операций, не облагаемых этим налогом. Даже если в будущем основные средства опять будут использованы в облагаемых НДС операциях (письмо Минфина России от 29.10.2018 г. № 03-07-11/77559).

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.

В отличие от начисления НДС, когда требуется составить счет-фактуру, при восстановлении НДС 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. Однако если на момент восстановления НДС срок хранения этих счетов-фактур истек, и в распоряжении компании данных документов уже нет, в книге продаж можно зарегистрировать бухгалтерскую справку, в которой отражена сумма НДС, подлежащая восстановлению (письма Минфина России от 06.09.2018 г. N 03-07-09/63731, от 02.08.2011 N 03-07-11/208, от 20.05.2008 N 03-07-09/10).

Сумма восстановленного НДС учитывается при налогообложении прибыли в составе прочих расходов.

- 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.

- 3) 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.

При передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный капитал передающая сторона должна указать восстановленную сумму НДС в передаточных документах. А получающая сторона может принять эту сумму налога к вычету.

Восстановление НДС производится в том периоде, в котором имущество, нематериальные активы или имущественные права передаются в качестве вклада в уставный капитал (паевой фонд).

Сумма НДС, восстановленного при передаче имущества в уставный капитал, относится в бухгалтерском учете на расчеты с получателем данного вклада, а для налогообложения прибыли не учитывается.

Минфин считает, что восстановить суммы НДС, ранее принятые к вычету, необходимо не только в случаях, прямо предусмотренных Налоговым кодексом, но и при любых ситуациях неполного использования для производственных нужд товарно-материальных ценностей, по которым в свое время НДС был принят к вычету. Например, при списании недоамортизированных основных средств, морально устаревших товаров или материалов, использованных для производства бракованной продукции. Эта позиция обосновывается тем, что принимать налог к вычету можно только по материалам или товарам, используемым в операциях, облагаемых НДС (п. 2 ст. 171 НК РФ), а при списании объект обложения отсутствует (письма Минфина России от 14.04.2016 г. N 03-07-11/21297, от 21.01.2016 N 03-03-06/1/1997, от 19.03.2015 № 03-07-11/15015). Однако многочисленные судебные решения утверждают, что восстанавливать НДС нужно только в случаях, названных в пункте 3 статьи 170 НК РФ (п.10 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014г. №33, Решение ВАС РФ от 23.10.2006 № 10652/06, определение ВАС РФ от 15.03.2011 № ВАС-2416/11, постановление ФАС Московского округа от 15.07.2014 № Ф05-7043/2014).

С учетом сложившейся судебной практики налоговые органы согласны с тем, что не подлежат восстановлению суммы НДС, ранее правомерно принятые к вычету, если приобретенные основные средства списываются до окончания срока амортизации в связи с физическим и моральным износом, или материальные ценности выбывают по другим объективными причинами, например, по причине хищения или аварии (постановление ВАС от 30.05.2014 № 33, письмо Минфина России от 23.07.2018 № 03-03-

07/51352, письма ФНС России от 16.04.2018 N СД-4-3/7167, от 21.05.2015 г. № ГД-4-3/8627, от 17.06.2015 №ГД-4-3/10451). Выбытие имущества по причине, не связанной с реализацией, не относится к операциям, учитываемым при формировании НДС-базы. Поэтому восстанавливать НДС не нужно при условии, что у организации есть документы, подтверждающие факт и обстоятельства выбытия имущества. Например, при стихийном бедствии - справка территориального органа МЧС, при хищении - объяснения материально-ответственных лиц о причинах выявленных недостатков и справка ОВД о том, что предварительное следствие по уголовному делу приостановлено в связи с не установлением виновного лица, либо постановление следователя о прекращении уголовного дела или об отказе в возбуждении уголовного дела (Постановление ФАС МО от 08.10.2012 N А40-15384/12-99-73; Решение ВАС от 27.11.2013 N ВАС-13048/13). В противном случае выбытие имущества признается реализацией (безвозмездной передачей), и со стоимости пропавших товаров необходимо начислить НДС.

По объектам недвижимости статьей 171.1 установлен особый порядок восстановления НДС. Если у организации или предпринимателя есть объекты недвижимости, введенные в эксплуатацию после 2006 года, то при подготовке отчетности за 4 квартал необходимо проверить, не требуется ли восстановить часть налога, принятого к вычету при приобретении или строительстве объекта. Если объект недвижимости использовался в течение прошедшего года для операций, не признаваемых объектами налогообложения или освобожденных от налогообложения, то необходимо частично восстановить сумму НДС, принятую к вычету при его приобретении или строительстве. При этом восстановление не производится, если основное средство полностью амортизировано или с момента его ввода в эксплуатацию прошло не менее 15 лет.

Восстановление НДС по объектам недвижимости производится в течение 10 лет с момента начала его амортизации. Максимальная сумма НДС, подлежащая восстановлению по итогам года, определяется как одна десятая суммы, принятой ранее к вычету. При этом восстановление производится по итогам года в доле, определяемой исходя из соотношения за год стоимости отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав), не облагаемых НДС, в общей стоимости отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав). Расчет суммы НДС, подлежащей восстановлению по объекту недвижимости, производится в 4 квартале каждого календарного года из десяти лет, в течение которых может возникнуть такая необходимость.

Сумму НДС, подлежащую восстановлению по каждому из объектов недвижимости, следует привести в приложении 1 к разделу 3 Декларации за 4 квартал.

Восстановленная сумма налога по объекту недвижимости учитывается при налогообложении прибыли в составе прочих расходов.

## 9. Новое для налоговых агентов

С 2019 года российские организации и предприниматели не выполняют 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, с 01.01.2019 должны самостоятельно производить исчисление и уплату НДС (Федеральный закон от 27.11.2017 №335-ФЗ, ст. 174.2 НК РФ). Исключение 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 могут заявить 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.

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.

С 01.01.2019г. налоговыми агентами признаются также организации и предприниматели, приобретающие у плательщиков НДС макулатуру (Федеральный закон от 27.11.2018 N 424-ФЗ, п. 8 ст. 161 НК РФ). Макулатурой признаются бумажные и картонные отходы производства и потребления, отбракованные и вышедшие из употребления бумага, картон, типографские изделия, деловые бумаги, в том числе документы с истекшим сроком хранения.

Продавцы металлолома, сырых шкур животных, а с 2019 года и продавцы макулатуры должны начислять НДС при реализации соответствующих товаров только в случае их отпуска физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями.

При реализации указанных товаров, а также при получении предоплаты в счет их предстоящих поставок 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, сырых шкур, а с 2019 года и макулатуры 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 приобретенных товаров, в отношении которых он выступает в качестве налогового агента (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, сырых шкур (а с 2019 г. – и макулатуры) 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. Камеральная проверка декларации по НДС**

Все налогоплательщики должны не позднее 25-го числа января представить в налоговый орган в электронной форме декларацию по НДС за 4 квартал 2018 года.

Срок камеральной проверки деклараций по НДС в настоящее время 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. Форма решения о продлении срока проведения камеральной налоговой проверки по НДС приведена в письме ФНС России от 07.11.2018 N ЕД-4-15/21688.

В случае, если налоговики обнаруживают в декларации по НДС противоречия или несоответствия между какими-либо операциями, они направляют организации требование о представлении пояснений с закодированным перечнем ошибок. С учетом изменений, внесенных в данный перечень, в требовании о

представлении пояснений к Декларации могут быть указаны следующие коды ошибок (Письмо ФНС России от 03.12.2018 N ЕД-4-15/23367):

- 1 - запись об операции отсутствует в декларации контрагента, либо контрагент не представил декларацию по НДС за аналогичный отчетный период, либо контрагент представил декларацию с нулевыми показателями, либо допущенные ошибки не позволяют идентифицировать запись о счет-фактуре;
- 2 - не соответствуют данные об операции между разделом 8 (прил. 1 к разделу 8) и разделом 9 (прил. 1 к разд. 9) декларации налогоплательщика (например, при принятии к вычету суммы НДС по ранее исчисленным авансовым счетам-фактурам);
- 3 - не соответствуют данные об операции между разделом 10 "Сведения из журнала учета выставленных счетов-фактур" и разделом 11 "Сведения из журнала учета полученных счетов-фактур" (например, отражение посреднических операций);
- 4 - возможно допущена ошибка в какой-либо графе (номер графы с возможно допущенной ошибкой приводится в скобках);
- 5 - в разделах 8 -12 декларации не указана дата счета-фактуры или внесен счет-фактура с датой, не входящей в отчетный квартал;
- 6 – в разделе 8 "Сведения из книги покупок" (прил. 1 к разделу 8) заявлен вычет за пределами трех лет;
- 7 - в разделе 8 "Сведения из книги покупок" (прил. 1 к разделу 8) заявлен вычет по счету-фактуре, который контрагент составил до даты госрегистрации;
- 8 - в разделах 8 -12 декларации некорректно указан код вида операции, предусмотренный приказом ФНС России от 14.03.2016 N ММВ-7-3/136;
- 9 – в разделе 9 "Сведения из книги продаж" (приложении 1 к разделу 9) ошибка при аннулировании записи о счетах-фактурах: сумма НДС, указанная с отрицательным значением, превышает сумму НДС, указанную в записи по счету-фактуре, подлежащей аннулированию, либо отсутствует запись по счету-фактуре, подлежащая аннулированию.

## 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.