

**НДС ЗА 3 КВАРТАЛ:  
ИЗМЕНЕНИЯ, РАЗЪЯСНЕНИЯ, ДЕКЛАРАЦИЯ**

15 октября 2019г.

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

## 1. Объекты обложения и налоговая база по НДС

В соответствии с п.1 статьи 146 Налогового кодекса объектами обложения НДС являются:

- реализация товаров (работ, услуг, имущественных прав) на территории Российской Федерации, в том числе их передача на безвозмездной основе;
- передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые нельзя учесть при расчете налога на прибыль;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Наиболее распространенный объект обложения НДС возникает при реализации товаров, работ, услуг или имущественных прав на территории России.

Для целей НДС безвозмездная передача также признается реализацией. В частности, организация, которая обеспечивает своих работников парковочными местами, оказывает им безвозмездную услугу, поэтому должна начислить НДС (письмо Минфина России от 29.06.2016 N 03-07-11/37772). Если спецодежда, приобретенная для сотрудников, ими не возвращается, то происходит передача права собственности, и такую операцию следует рассматривать как реализацию, подлежащую налогообложению НДС (письмо Минфина России от 25.08.2016 N 03-07-11/49604). При этом «входной» НДС принимается к вычету в общем порядке.

Однако в случае передачи организацией товаров или услуг без персонификации получателей (питание для сотрудников по системе "шведский стол", предоставление посетителям организации и сотрудникам в общедоступных помещениях офиса кофе, чая, сахара и прочих соответствующих продуктов, аренда зала для занятий работников физкультурой и т.п.) объекта налогообложения не возникает, т. к. в соответствии с п.1 ст. 39 Кодекса реализацией товаров признается передача права собственности одним лицом для другого лица. При этом суммы НДС, уплаченные при приобретении таких товаров и услуг, к вычету не принимаются (письма Минфина России от 13.05.2019 N 03-07-11/34059, от 08.04.2019 N 03-07-11/24632, от 25.08.2016 N 03-07-11/49599, от 08.02.2016 г. N 03-03-06/1/6140 и др.).

Неоднозначным до настоящего времени является вопрос о необходимости начисления НДС с денежных средств, получаемых от покупателя или арендатора в виде обеспечительного платежа (страхового возвратного депозита). В соответствии со статьей 381.1 Гражданского кодекса обеспечительный платеж является способом, гарантирующим исполнение обязательств при наступлении каких-либо предусмотренных договором обстоятельств, например, в случае повреждения арендованного имущества. Если же такие обстоятельства в установленный срок не возникают, то обеспечительный платеж подлежит возврату, если иное не предусмотрено соглашением сторон. Поэтому Верховный суд в определении от 11.11.2014 №306-КГ14-2064 указал, что если обеспечительный платеж не засчитывается в цену основного договора (купли-продажи, аренды), а подлежит в полном объеме возврату, то он не является задатком или авансом, поэтому не должен включаться в базу по НДС. Если же в последующем данный обеспечительный платеж на основании дополнительного соглашения засчитывается в качестве оплаты, то НДС следует начислить в периоде зачета задатка в счет оплаты.

Однако Минфин России неоднократно подчеркивал необходимость включения в налоговую базу по НДС денежных средств, полученных в качестве обеспечения исполнения обязательств, предусмотренных договором. То есть данные средства приравниваются к полученным авансам или задаткам, без учета того, как согласно договору, должен быть использован обеспечительный платеж, если предусмотренные договором обстоятельства в установленный срок не возникают (письма Минфина России от 16.08.2016 г. № 03-07-11/47861, от 03.11.2015 г. N 03-03-06/2/63360). По мнению Минфина России, такой платеж должен быть учтен в базе по НДС (письмо Минфина России от 28.12.2018 № 03-07-11/95829):

- либо на момент заключения договора аренды (если обеспечительный платеж, внесенный до заключения договора аренды, зачтен в счет обеспечительного платежа по договору аренды);
- либо на момент получения денег (если платеж внесен после заключения договора аренды).

И только в письме от 03.07.2018 N 03-07-11/45889 Минфин делает уточняющую оговорку о том, что на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 167 и абз. 2 п. 1 ст. 154 Кодекса, включаются в налоговую базу по НДС суммы обеспечительного платежа (депозита), подлежащего зачету в счет оплаты оказываемых услуг.

Поэтому для исключения споров о необходимости начисления НДС на сумму обеспечительного платежа, в договоре следует указать, подлежит ли эта сумма зачету в счет оплаты и на какую дату (например, на дату внесения арендной платы за последний месяц). А если обеспечительный платеж засчитывается

в качестве оплаты на основании дополнительного соглашения, то НДС необходимо начислить в периоде зачета задатка в счет оплаты (определение Верховного суда РФ от 11.11.2014 №306-КГ14-2064).

При этом обеспечительный платеж, который получен по предварительному договору до заключения договора аренды в качестве гарантии, что «арендный» договор будет заключен, арендодателю не нужно включать в НДС-базу (письмо Минфина России от 28.12.2018 № 03-07-11/95829). Причем такой обеспечительный платеж не облагается НДС и в случае, если арендодатель оставит его себе в качестве неустойки за нарушение условий предварительного договора (в частности, при отказе потенциального арендатора заключить договор). Это объясняется тем, что в данном случае платеж не связан с оплатой услуг аренды.

Объект обложения НДС возникает также в случае возврата арендатором арендованного объекта с произведенными неотделимыми улучшениями, если арендодатель не компенсирует затраты арендатора. Такая безвозмездная передача неотделимых улучшений по окончании срока действия договора аренды признается для целей НДС реализацией, следовательно, арендатор должен начислить НДС (определение ВС РФ от 15.07.2015 № 306-КГ15-7133, письма Минфина России от 30.08.2017 N 07-01-09/55622, от 27.10.2016 № 03-07-11/62656, от 29.04.2016 N 03-07-11/25386 и др.).

Включение или не включение штрафных санкций в базу для расчета НДС зависит от того, с чем связаны данные санкции. Штрафы не облагаются НДС, если они связаны не с расчетами по оплате реализованной продукции, а являются санкциями за невыполнение условий договора (постановление ВАС РФ от 05.02.08 №11144/07). Так, если субподрядчик компенсирует подрядчику убытки за невыполнение работ в объеме, предусмотренном договором, такие денежные средства НДС не облагаются (письмо Минфина России от 22.02.2018 N 03-07-11/111). Не облагаются НДС и компенсации, выплачиваемые поставщику в случае досрочного расторжения договора, так как они не связаны с расчетами по оплате реализованной продукции (письмо Минфина России от 19.10.2016 г. № 03-07-11/60859).

Однако если полученные продавцами от покупателей суммы по существу не являются неустойкой, обеспечивающей исполнение обязательств по договору, а фактически относятся к элементу ценообразования, то такие суммы увеличивают налоговую базу по НДС (письма Минфина России от 04.03.2013 N 03-07-15/6333, от 05.10.2016 N 03-07-11/57924). Следует отметить, что покупатель, перечисляющий штраф (пени), не имеет права на вычет НДС: условием вычета НДС является приобретение товаров (работ, услуг) для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, и наличие счета-фактуры поставщика (ст. 171 НК РФ). А уплата санкций не может быть отнесена к приобретениям для облагаемых НДС операций. Кроме того, в соответствии с п. 18 Постановления Правительства № 1137 при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (выполнением работ, оказанием услуг), получатели данных средств составляют счет-фактуру только в одном экземпляре.

В соответствии со статьей 146 Налогового кодекса ряд операций по реализации или передаче на территории России товаров, работ, услуг не признаются объектом обложения.

С 01.05.2019 в перечень операций, которые не признаются объектами обложения НДС (пп. 20 п. 2 ст. 146 НК РФ, Федеральный закон от 15.04.2019 N 63-ФЗ), включена передача на безвозмездной основе имущества в собственность Российской Федерации для целей организации и (или) проведения научных исследований в Антарктике. При этом суммы НДС, предъявленные налогоплательщику или уплаченные при ввозе товаров, работ, услуг, предназначенных для выполнения научных исследований в Антарктике, принимаются к вычету (пп. 3 п. 2 ст. 171 НК РФ, Федеральный закон от 15.04.2019 N 63-ФЗ).

С 01.07.2019г. не признается объектом обложения НДС (Федеральный закон от 15.04.2019 N 63-ФЗ):

- передача на безвозмездной основе объектов социально-культурного назначения в казну республики в составе РФ, казну края, области, города федерального значения, автономной области, автономного округа, в муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования (пп. 2 п. 2 ст. 146 НК РФ);

- передача на безвозмездной основе в государственную казну Российской Федерации объектов недвижимого имущества (пп. 19 п. 2 ст. 146 НК РФ).

С 01.10.2019г. не признается объектом обложения НДС (Федеральный закон от 26.07.2019 N 211-ФЗ, пп. 17 п. 2 ст. 146 НК РФ):

- передача на безвозмездной основе в собственность некоммерческой организации, основными уставными целями которой являются популяризация и проведение чемпионата мира FIA "Формула-1", объекта недвижимости для проведения шоссейно-кольцевых автомобильных гонок серии "Формула-1", а также

одновременно с ним нематериальных активов, объектов инфраструктуры и движимого имущества, необходимых для обеспечения функционирования указанного объекта недвижимости;

- безвозмездная передача в государственную или муниципальную собственность объекта недвижимости, предназначенного для проведения спортивных мероприятий по конькобежному спорту, а также одновременно объектов инфраструктуры и движимого имущества, необходимых для обеспечения функционирования указанного объекта недвижимости.

## **2. НДС при приобретении в 2019 году товаров, работ, услуг у иностранных компаний**

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.

### **НДС при приобретении у иностранных компаний услуг в электронной форме**

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».

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). Исключение предусмотрено только для случаев оказания иностранной компанией услуг в электронной форме через иностранных посредников, участвующих в расчетах. В таких ситуациях 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 организации и предприниматели с 2019г. не являются налоговыми агентами при приобретении у иностранных компаний услуг в электронной форме. Причем обязанность налогового агента у покупателей в отношении приобретения услуг в электронной форме не возникает независимо от наличия или отсутствия факта постановки иностранной организации или иностранной компании-посредника на учет в налоговом органе.

Если помимо услуг в электронной форме, иностранная компания, оказывает и иные услуги, местом реализации которых признается РФ, то НДС с таких дополнительных услуг также должен платить заграничный продавец (письмо Минфина России от 28.03.2019 № 03-07-08/21484). Поэтому в таких ситуациях у российских покупателей также не возникает обязанность налогового агента. Но если иностранная организация, осуществляющая иную реализацию, на учете в налоговых органах не состоит, то российские покупатели становятся налоговыми агентами по НДС (п. 1 и 2 статьи 161 НК РФ).

По мнению Минфина России (письма от 24.10.2018 г. N 03-07-08/76139, от 07.12.2018 N 03-07-08/88888), поскольку российский покупатель услуг в электронной форме не является налоговым агентом, то в случае добровольной уплаты НДС он не вправе воспользоваться вычетом уплаченных сумм налога – это не предусмотрено положениями главы 21 НК РФ. Однако ФНС России в письме от 24.04.2019 N СД-4-3/7937 высказал иную точку зрения: если при приобретении у иностранной организации услуг в электронной форме или иных услуг, работ и товаров, местом реализации которых признается территория РФ, российский покупатель самостоятельно исчислил, уплатил НДС в бюджет и принял уплаченную сумму налога к вычету (включил в стоимость/в расходы), то по данным операциям у налоговых органов

отсутствуют основания требовать повторной уплаты в бюджет НДС иностранной организацией и отражения ею таких операций в декларации по НДС, а также перерасчета налоговых обязательств у покупателя (исчисленного налога и вычета / суммы налога, включенной в расходы).

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 с 2019 года применяют расчетную ставку (п. 5 ст. 174.2 НК РФ) 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 перечисляется иностранной организации, начиная с 01.01.2019, то:

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

Поскольку иностранные компании, оказывающие услуги в электронной форме, с 2019 года являются российскими налогоплательщиками НДС и должны встать на налоговый учет, они обязаны подать по итогам квартала декларацию по НДС. Если по всем операциям, выполненным иностранным поставщиком услуг, работ или товаров, российский покупатель самостоятельно уплатил НДС в бюджет, иностранная компания, стоящая в России на налоговом учете, должна подать декларацию по НДС с нулевыми значениями.

ФНС России рекомендует иностранным компаниям применять обновленную форму декларации по НДС, утвержденную Приказом ФНС России от 05.03.2019 N ММВ-7-3/118. До момента регистрации данного Приказа в Минюсте России ФНС рекомендует иностранным налогоплательщикам НДС применять обновленную налоговую декларацию с использованием сервиса "НДС-офис интернет-компаний" и личного кабинета иностранной организации-поставщика электронных услуг на официальном сайте ФНС России (письмо ФНС России от 28.03.2019 N СД-4-3/5686).

Иностранные поставщики услуг в электронной форме не выставляют счета-фактуры.

С 2019 г. российские налогоплательщики при приобретении услуг в электронной форме у иностранной организации могут заявить вычет входного НДС при одновременном выполнении условий, предусмотренных пунктом 2.1 статьи 171 НК РФ (письмо Минфина России от 29.03.2019 г. N 03-07-08/21745):

- иностранная организация состоит на учете в российских налоговых органах;
- имеется договор и/или расчетный документ с выделенной суммой налога, указанием ИНН и кода постановки на учет иностранной организации-поставщика услуг;
- имеются документы на перечисление иностранному контрагенту оплаты, включая сумму НДС.

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

Следует обратить внимание на то, что обязанность постановки на российский налоговый учет и самостоятельной уплаты НДС возлагается при оказании услуг в электронной форме только на иностранные организации. У иностранных предпринимателей такой обязанности нет. Поэтому в случае приобретения электронных услуг не у иностранной компании, а у иностранного предпринимателя, который не состоит на налоговом учете в России, российский покупатель становится налоговым агентом по НДС со всеми вытекающими из этого обязанностями (письмо Минфина России от 24.05.2019 N 03-07-08/37670).

### **3. 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.

Так, с 01.01.2019г. исключена из перечня операций, освобожденных от НДС, реализация макулатуры (пп. 25 п. 2 ст. 149 НК РФ). Причем по этим операциям налог должен рассчитывать и уплачивать покупатель, который становится в такой ситуации налоговым агентом. Расчет производится в том же порядке, который был введен с 2018 года в отношении реализации лома и отходов черных и цветных металлов.

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 раздельный 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.

Постановлением Правительства РФ от 15.08.2019 N 1054 расширен перечень кодов медицинских товаров, реализация которых на территории РФ, а также их ввоз в РФ освобождены от НДС. Данным Постановлением урегулированы вопросы льготного налогообложения медицинских товаров в связи с отменой с 01.01.2017 г. Общероссийского классификатора продукции (ОКП) ОК 005-93, на основании которого первоначально был сформирован Перечень льготных медицинских товаров. Постановлением N 1054 с 01.10.2019г. добавлены в состав льготных коды медицинских товаров по ОКПД 2 и ТН ВЭД ЕАЭС, которые соответствуют наименованию товара, указанному в Перечне. При этом в отношении санитарно-гигиенического оборудования, средств перемещения и перевозки, оборудования для кабинетов и палат, для лабораторий и аптек, а также кресел-колясок и тележек для инвалидов его действие распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2019г.

С 01.10.2019г. от НДС освобождены услуги по обращению с твердыми коммунальными отходами (ТКО), оказываемые региональными операторами (Федеральный закон от 26.07.2019 N 211-ФЗ, пп. 36 п. 2 ст. 149 НК РФ). Льгота применяется к операциям по реализации услуг, в отношении которых уполномоченным органом утвержден предельный единый тариф без учета налога. Освобождение от НДС применяется в течение пяти последовательных календарных лет, начиная с года, в котором введен в действие предельный единый тариф на такие услуги, вне зависимости от последующего установления органом регулирования тарифов предельного единого тарифа на услуги регионального оператора по обращению с ТКО с учетом налога в течение указанного периода.

При этом в перечень освобожденных от НДС коммунальных услуг, предоставляемых управляющими организациями, ТСЖ, ЖСК и иными специализированными потребительскими кооперативами, также добавлены услуги по обращению с твердыми коммунальными отходами, приобретенные у региональных операторов (Федеральный закон от 26.07.2019 N 211-ФЗ, пп. 29 п. 3 ст. 149 НК РФ).

С 01.10.2019г. дополнен перечень банковских операций, освобождаемых от НДС (Федеральный закон от 26.07.2019 N 212-ФЗ, пп.3, пп. 3.2 п. 3 ст. 149 НК РФ):

- привлечение драгоценных металлов физических и юридических лиц во вклады, за исключением монет из драгоценных металлов;
- размещение привлеченных драгоценных металлов от своего имени и за свой счет;
- открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц в драгоценных металлах, за исключением монет из драгоценных металлов;
- осуществление переводов по поручению физических и юридических лиц, в т.ч. банков-корреспондентов, по их банковским счетам в драгоценных металлах
- исполнение банками и банком развития - государственной корпорацией банковских гарантий;
- выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме;
- оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы "клиент-банк", включая предоставление программного обеспечения и обучение обслуживающего указанную систему персонала;
- получение от заемщиков сумм в счет компенсации страховых премий, уплаченных банком по договорам страхования.

Необходимо обратить внимание на то, что освобождение какой-либо операции от НДС может быть использовано только при выполнении всех условий, установленных соответствующим подпунктом статьи 149 Налогового кодекса, в частности:

- соответствие реализуемых товаров (работ, услуг) утвержденным льготным перечням;
- соответствие организационно-правового статуса компании той категории плательщиков НДС, которая названа в статье 149 НК РФ;
- наличие разрешительной документации на осуществление деятельности, подлежащей лицензированию со стороны государства;
- выполнение именно тех хозяйственных операций, которые дают право на применение льготы;
- наличие документов, подтверждающих право на льготу.

В частности, с 01.10.2019г. внесено уточнение в порядок освобождения от НДС безвозмездной передачи товаров (работ, услуг, имущественных прав) в рамках благотворительной деятельности. Если получателями

такой благотворительной передачи являются организация и (или) индивидуальный предприниматель, то для подтверждения права на освобождение от НДС необходимо иметь следующие документы:

- договор или контракт о безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- акт приема-передачи товаров (работ, услуг), имущественных прав или иной документ, подтверждающий передачу.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе требовать у организации или индивидуального предпринимателя представить в течение 5 дней 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 со статьей 149 НК РФ, определяется налоговыми органами с использованием риск-ориентированного подхода. Порядок его применения разъяснен ФНС России в письме от 26.01.2017 N ЕД-4-15/1281. Форма требования о представлении пояснений в отношении не облагаемых НДС операций, отраженных в налоговой декларации, приведена в письме ФНС от 05.06.2017 г. N 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.

#### **4. Новое 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 01.04.2019г. для подтверждения ставки 0% можно представлять в налоговый орган вместо бумажных копий транспортные и перевозочные документы, составленные в электронной форме по утвержденному формату. Формат транспортного и перевозочного документа, подтверждающего вывоз товаров для подтверждения ставки НДС 0% утвержден приказом ФНС России N ММВ-7-15/241 и ФТС России N 778 от 13.05.2019.

Федеральный закон от 29.09.2019 N 325-ФЗ уточнил порядок подтверждения в соответствии со статьей 165 НК РФ ставки НДС 0 % по экспортным операциям при вывозе из Российской Федерации припасов и пересылке товаров в международных почтовых отправлениях.

С 1 июля 2019 года изменился порядок применения НДС в отношении услуг, оказываемых в аэропортах РФ. До этой даты применялась норма пп. 22 п. 2 статьи 149 НК РФ, предусматривающая освобождение от НДС услуг, оказываемых непосредственно в аэропортах РФ и воздушном пространстве РФ. Перечень соответствующих услуг был утвержден Постановлением Правительства РФ от 23.05.2018 N 588:

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

С 01.07.2019 г. вступил в силу пп. 2.12 п. 1 статьи 164 НК РФ, предусматривающий применение ставки 0 % в отношении услуг, оказываемых при международных воздушных перевозках непосредственно в международных аэропортах РФ, по перечню, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 10.06.2019 N 749:

- а) обеспечение взлета, посадки, руления и стоянки воздушных судов;
- б) предоставление аэровокзального комплекса;
- в) обеспечение авиационной (транспортной) безопасности;
- г) наземное обслуживание воздушных судов, пассажиров, экипажей воздушных судов, обработке багажа, грузов и почты;
- д) техническое обслуживание воздушных судов.

Соответствующие услуги должны быть предусмотрены договорами между организациями, оказывающими услуги по обслуживанию (или их агентами), и перевозчиками (или их агентами). 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.

В действующем порядке заполнения декларации по НДС нет кода для применения ставки 0% по этой операции. Поэтому ФНС России в письме от 16.09.2019 N СД-4-3/18721 предлагает до внесения изменений в порядок заполнения декларации использовать при международных воздушных перевозках код операции 1011446.

С 01.10.2019г. облагаются НДС по ставке 0 % услуги по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления, назначения, а также все промежуточные пункты маршрута расположены вне территории Москвы и Московской области (Федеральный закон от 06.06.2019 N 123-ФЗ, пп. 4.3 п.1 ст. 164, п.6.4 ст. 165 НК РФ). Для подтверждения обоснованности применения ставки 0 % и вычетов в налоговые органы представляется реестр перевозочных документов, определяющих маршрут перевозки, с указанием номеров перевозочных документов, пунктов отправления, назначения и всех промежуточных пунктов маршрута, даты оказания услуг по перевозке пассажиров и багажа, а также стоимости этих услуг.

## **5. Перечень товаров, облагаемых по ставке 10%**

В соответствии с пунктом 2 статьи 164 НК РФ коды видов продукции, облагаемых по ставке 10%, в соответствии с Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности (ОКПД2), а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Таможенного союза (ТН ВЭД ЕАЭС), определяются Правительством РФ. Перечень кодов видов продовольственных товаров в соответствии с ОКПД2, облагаемых НДС по ставке 10% при реализации, утвержден Постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 г. N 908. В отношении реализации продукции, не включенной в перечень, применяется налоговая ставка 20 %.

Указанные ставки НДС применяются при реализации продукции вне зависимости от направления ее последующей реализации. На основании п. 20 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 применение ставки НДС в размере 10 % в отношении конкретного вида товара не может быть поставлено в зависимость от того, имела ли место реализация этого товара на территории РФ либо товар был ввезен на территорию РФ, поскольку из п. 2 ст. 164 НК РФ не вытекает возможность различного налогообложения операций с одним и тем же товаром в зависимости от приведенного критерия. Поэтому для применения пониженной налоговой ставки достаточно, чтобы реализуемый на территории РФ товар соответствовал коду, определенному Правительством РФ, со ссылкой хотя бы на один из двух источников - ОКПД2 или ТН ВЭД ЕАЭС (письмо Минфина России от 06.05.2019 г. N 03-07-14/32743).

Присвоение продукции кода по ОКПД2 подтверждается имеющейся документацией на эту продукцию, в том числе декларациями (сертификатами) о соответствии, принятыми в соответствии с Федеральным законом от 27 декабря 2002 г. N 184-ФЗ "О техническом регулировании".

С 01.04.2019г. применяется уточненный перечень кодов видов продовольственных и детских товаров, облагаемых по ставке 10% (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:

- в ряд позиций включены «иные аналогичные изделия»;
- расширен диапазон размеров (например, если до 01.04.2019 позиция "Одеяла детские" содержит указание на размер: 118 x 118, то в соответствии с 01.04.2019 предусматривается размер: до 118 x 118 включительно). То есть для того, чтобы воспользоваться ставкой 10%, необходимо, чтобы совпали не только код товара и его название, но и размер (если он указан);
- дополнены некоторые позиции (например, раздел "Кровати детские:" дополнен позицией "кровать-манеж").

Кроме того, Постановлением Правительства РФ от 30.01.2019 N 58 к продукции, облагаемой НДС по ставке 10% при ее реализации, отнесены свежее или охлажденное филе рыбное, а также мясо рыбы прочее (включая фарш).

С 01.10.2019г. НДС на пальмовое масло увеличен с 10% до 20 %. (Федеральный закон от 02.08.2019 N 268-ФЗ, пп.1 п. 2 ст. 164 НК РФ). Одновременно с этим НДС на фрукты и ягоды (включая виноград) снижается с 20% до 10 %.

## **6. Применение ставки НДС 20%**

С 1 января 2019 года ставка НДС увеличена с 18% до 20 % (п. 3 ст. 164 НК РФ). Новая ставка НДС применяется в отношении всех товаров (работ, услуг), отгружаемых (выполняемых, оказываемых), начиная с 1 января 2019 года, независимо от вида поставляемого товара (работы, услуги). 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).

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. Такой порядок применяется во всех случаях, если иное не установлено отдельными положениями Налогового кодекса. Поэтому в общем случае продавец должен предъявить к оплате покупателю сумму НДС по ставке 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.

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).

Цена заключенного госконтракта 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. Однако в связи с повышением ставки НДС Федеральный закон от 27.12.2018 N 502-ФЗ внес изменение в Федеральный закон "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд": Статья 112 Федерального закона №44-ФЗ дополнена частью 54. На основании этих норм, до 1 октября 2019 года допускается по соглашению сторон изменение цены заключенного до 1 января 2019 года контракта в пределах увеличения в соответствии с законодательством РФ ставки НДС в отношении товаров, работ, услуг, приемка которых осуществляется после 1 января 2019

года, если увеличенный размер ставки НДС не предусмотрен условиями контракта. При этом указанное увеличение цены госконтракта может быть осуществлено государственным или муниципальным заказчиком как получателем бюджетных средств в пределах доведенных в соответствии с бюджетным законодательством РФ лимитов бюджетных обязательств на срок исполнения контракта.

**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.

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** 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 № <b>1</b> от <b>20.01.2019</b> ), ИСПРАВЛЕНИЕ КОРРЕКТИРОВОЧНОГО СЧЕТА-ФАКТУРЫ № _____ от _____ (1а)											
к СЧЕТУ-ФАКТУРЕ (счета-фактурам) № <b>115</b> от <b>16.11.2018</b> , 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 опруженных 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".

В любом случае 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.

### ***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).

## **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).

С 01.07.2019г. принимается к вычету сумма НДС, предъявленная поставщиками или уплаченная при ввозе товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по реализации работ (услуг), местом реализации которых не признается территория РФ (Федеральный закон от 15.04.2019 N 63-ФЗ, пп.2, 2.1 п. 2 ст. 170, пп. 3 п. 2 ст. 171 НК РФ). С 01.07.2019г. «входящий» НДС подлежит включению в стоимость только в случае, когда приобретенные в РФ или ввезенные в товары (работы, услуги) предназначены для выполнения работ (услуг), местом реализации которых не признается территория РФ и которые при этом освобождены от обложения НДС по статье 149 НК РФ.

Если же приобретенные (ввезенные) товары (работы, услуги) предназначены для выполнения операций по реализации товаров, местом реализации которых не признается территория РФ, то «входящий» налог, как и прежде, подлежит включению в стоимость приобретений.

– 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.).

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.

– ввоз товаров на территорию РФ. Для вычета НДС при ввозе товаров импортеру необходимо документально подтвердить факт ввоза товаров и уплаты сумм НДС таможенному органу либо 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). 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.

– 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.

Вычет авансового НДС покупатель может заявить только в том квартале, когда им получен счет-фактура поставщика на эту предоплату. Если покупатель перечислил аванс в одном квартале, а счет-фактуру получил от продавца в следующем квартале, то вычет можно применить только в том квартале, в котором получен счет-фактуру. Заявлять вычет в периоде получения счета-фактуры надо даже в том случае, когда продавец выставил документ в предыдущем налоговом периоде, а документ поступил не позднее 25 числа месяца, следующего за окончанием квартала. В данном случае норма, установленная п. 1.1. ст. 172 НК РФ, не применяется - она касается только вычетов НДС по оприходованным товарам, работам, услугам (письмо Минфина России от 16.04.2019 N 03-07-09/27004).

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). Кроме того, покупатель должен восстановить вычет НДС при списании дебиторской задолженности в связи с неисполнением поставщиком обязательства по договору (письмо Минфина России от 17.08.2015 N 03-07-11/473470).

– 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).

– возврат покупателем приобретенных товаров. продавец вправе принять к вычету сумму НДС, начисленную ранее при отгрузке этих товаров.

В соответствии с п. 5 ст. 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).

С 01.01.2019г. при возврате товаров (всей партии либо части), как принятых, так и не принятых покупателем на учет, продавцу следует выставить корректировочный счет-фактуру на стоимость возвращенных товаров. Причем данный порядок применяется теперь независимо от того, какие товары возвращает покупатель – некачественные или надлежащего качества (письмо Минфина России от 04.02.2019 г. N 03-07-11/6171), а также 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).

Вместе с тем в 2019 году при возврате покупателем некачественных (бракованных) товаров может по-прежнему применяться «обратный выкуп» этих товаров продавцом. И в этом случае основанием для вычета продавцом ранее начисленной суммы НДС является счет-фактура, выставленный покупателем в адрес продавца (письмо ФНС от 29.05.2019 г. N СД-4-3/10321).

Однако если возвращены товары с истекшим сроком годности, продавец должен утилизировать их, то есть данные товары не будут в дальнейшем использоваться для операций, подлежащих налогообложению. Поэтому, по мнению Минфина России (письмо Минфина России от 09.07.2018 № 03-03-06/1/47374), в такой ситуации продавец не вправе принять к вычету соответствующую сумму НДС.

## **8. 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 пп. 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.

Возврат поставщику товаров, импортированных из стран ЕАЭС.

В торговых отношениях государств – членов ЕАЭС расчет НДС производится в соответствии с Договором о ЕАЭС и Протоколом о порядке взимания косвенных налогов. Согласно пункту 23 раздела III Протокола, при возврате импортированных товаров по причине ненадлежащего качества или комплектации по истечении месяца, в котором товары приняты на учет, суммы НДС, ранее уплаченные при импорте этих товаров и принятые к вычету, подлежат восстановлению в том налоговом периоде, в котором произведен возврат.

При частичном возврате импортированных товаров восстановлению подлежит уплаченный при импорте и принятый к вычету НДС в части возвращаемых товаров. При этом необходимо представить в ИФНС уточненную (дополнительную) налоговую декларацию и документы (их копии), указанные в пункте 23 Протокола, а также уточненное (взамен ранее представленного) заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов без отражения сведений о частично возвращенных товарах (письмо Минфина России от 14.06.2019 г. N 03-07-08/43429).

## **9. Распределение НДС при наличии операций, освобожденных от налогообложения**

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.

До 30.06.2019г. при приобретении или ввозе в Россию товаров (работ, услуг) для выполнения операций, местом реализации которых не признается территория РФ, сумма «входящего» налога к вычету не принималась, а включалась в стоимость приобретений (относилась на расходы).

С 01.07.2019г. «входящий» НДС подлежит включению в стоимость только в случае, когда приобретенные в России или ввезенные в товары (работы, услуги) не только предназначены для выполнения работ (услуг), местом реализации которых не признается территория РФ, но и освобождены при этом от обложения НДС по статье 149 НК РФ. В остальных ситуациях сумма НДС, предъявленная поставщиками или уплаченная при ввозе товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, с 01.07.2019г. принимается к вычету (Федеральный закон от 15.04.2019 N 63-ФЗ, пп.2, 2.1 п. 2 ст. 170, пп. 3 п. 2 ст. 171 НК РФ).

Если же приобретенные (ввезенные) товары (работы, услуги) будут использоваться для операций по реализации товаров, местом осуществления которых не признается территория РФ, то «входящий» налог, как и прежде, подлежит включению в стоимость приобретений.

С 01.07.2019г. при расчете пропорции облагаемых и не облагаемых НДС операций для вычета "входящего" налога, к операциям, подлежащим налогообложению, относится, в том числе, реализация работ (услуг), местом реализации которых в соответствии со статьей 148 Кодекса не признается территория РФ (за исключением операций, освобожденных от налогообложения по статье 149 НК РФ) (Федеральный закон от 15.04.2019 N 63-ФЗ, пп.2, 2.1 п. 2, п. 4 ст. 170 НК РФ). Поэтому работы и услуги, местом реализации которых Россия не признается, нужно учитывать при расчете пропорции в составе не облагаемых операций, только если данные операции освобождены от НДС по статье 149 НК РФ.

## **10. НДС при получении в 2019 году бюджетных субсидий или инвестиций**

При получении бюджетных субсидий или инвестиций на приобретение товаров (работ, услуг, имущественных прав) необходимо организовать отдельный учет НДС по приобретениям, которые финансируются за счет бюджетных средств или за счет прочих источников (п. 2.1, пп.6 п.3 ст. 170 НК РФ).

В случае приобретения товаров (работ, услуг, имущественных прав) 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 состав прочих расходов 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.

Если организация сначала приобретает товары (работы, услуги, имущественные права), и только потом 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 налог 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 необходимо восстановить в периоде поступления субсидий или бюджетных инвестиций. Сумма восстановленного налога включается в расходы по налогу на прибыль (подп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ).

С 2019 года порядок учета НДС при получении бюджетных субсидий или инвестиций на приобретение товаров (работ, услуг, имущественных прав) различается в зависимости от (п. 2.1 ст. 170 НК РФ):

- объема бюджетного финансирования приобретений (в полном или частичном размере; с компенсацией НДС или без такой компенсации),

- периода получения субсидий (до приобретения товаров, работ, услуг или после их приобретения),
- наличия или отсутствия отдельного учета затрат, финансирование которых осуществлялось за счет предоставленных субсидий (бюджетных инвестиций) и прочих источников

Данный 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 новые 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.

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.

Для подтверждения включения (или невключения) сумм НДС в состав затрат на оплату приобретаемых организацией товаров (работ, услуг), финансируемых за счет субсидий, могут использоваться договоры (соглашения) о предоставлении субсидий, а также нормативные правовые акты, муниципальные правовые акты, регулирующие их предоставление и содержащие соответствующую информацию (письмо Минфина России от 07.03.2019 N 03-07-11/14901).

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.

## 11. Изменения в НДС-документах

С 02.02.2019 применяются новые электронные форматы счета-фактуры и универсального передаточного документа об отгрузке товаров (работ, услуг), включающего в себя счет-фактуру (Приказ ФНС от 19.12.2018 № ММВ-7-15/820). При этом предусмотрен переходный период (с 02.02.2019 по 31.12.2019), в течение которого налогоплательщики вправе создавать электронные счета-фактуры и УПД с применением как нового формата, так и старого, утвержденного приказом ФНС от 24.03.2016 № ММВ-7-15/155@.

В новом формате добавлены

- строка 8 «Идентификатор государственного контракта»
- графа 1а «Код вида товара».

Если УПД нужен одновременно как счет-фактура и «первичка» на отгрузку (накладная, акт сдачи-приемки), в поле «статус» следует указать значение «1». Если УПД используется только как передаточный документ, нужно указать статус «2».

С 19.07.2019г. изменены редакции отдельных таблиц в форматах электронных документов, оформляющих приемку-передачу товаров, работ, услуг (накладные, акты приемки-передачи) и счетов-фактур (УПД, УКД) (Приказ ФНС России от 08.04.2019 N ММВ-7-15/176 "О внесении изменений в приложения к приказам ФНС от 30.11.2015 N ММВ-7-10/551@, от 30.11.2015 N ММВ-7-10/552@ от 24.03.2016 N ММВ-7-15/155@, от 13.04.2016 N ММВ-7-15/189).

В связи с повышением ставки НДС с 2019 года внесены изменения в форму книги продаж и дополнительный лист к ней (Постановление Правительства РФ от 19.01.2019 № 15, приложения N 3 и 5, утв. Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 г. N 1137).

В бланк книги продаж, а также в дополнительный лист книги продаж добавлены графы 14а и 17а, предназначенные для отражения стоимости продаж, облагаемой НДС по ставке 20%, и сумм налога, исчисленных по ставке 20%. При этом графы для указания НДС по ставке 18% сохранены.

В правилах ведения данных документов уточняется размер налоговой ставки НДС.

Из правил ведения книги продаж исключена норма, согласно которой регистрации в книге продаж подлежат документы, выставленные при возврате принятых на учет товаров: с 2019 года при возврате товаров продавец должен составить корректировочный счет-фактуру, на основании которого продавец принимает к вычету начисленный ранее НДС, относящийся к возвращенным товарам, а покупатель восстанавливает эту сумму.

Вместе с тем в 2019 году при возврате покупателем некачественных (бракованных) товаров может по-прежнему применяться «обратный выкуп» этих товаров продавцом. И в этом случае основанием для вычета продавцом ранее начисленной суммы НДС является счет-фактура, выставленный покупателем в адрес продавца (письмо ФНС от 29.05.2019 г. N СД-4-3/10321).

## 12. Декларация по НДС

Все налогоплательщики должны не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, представить в налоговый орган в электронной форме декларацию по НДС.

При подготовке отчетности за 3 квартал 2019 года применяется форма Декларации по НДС в редакции приказа ФНС России от 28.12.2018 N СА-7-3/853.

В случае выявления противоречий между сведениями, содержащимися в декларациях участников сделки, налоговый орган направляет им в электронной форме требование представить пояснения с закодированным перечнем ошибок. 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.

Налогоплательщики, обязанные представлять декларацию по НДС в электронной форме, при проведении камеральной налоговой проверки должны представлять пояснения в электронной форме (п. 3 статьи 88 НК РФ). При представлении пояснений на бумажном носителе такие пояснения не считаются представленными. 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). При этом представление пояснений в электронном виде в форме простого письма, а не по формату, установленному Приказом ФНС России от 16.12.2016 № ММВ-7-15/682, не является

нарушением, за которое применяется штраф в соответствии с пунктом 3 статьи 88 Кодекса (решение ФНС от 13.09.2017 № СА-4-9/18214).

Налоговики рекомендуют направлять пояснения в формате, утвержденном приказом ФНС от 16.12.2016 № ММВ-7-15/682@. Это позволит поменять сведения в отчетности, если не требуется сдавать уточненку. Ошибки в стоимостных показателях необходимо исправлять путем подачи уточненной декларации (п. 1 ст. 81 НК). Отправлять одновременно «уточненку» и формализованный ответ не надо.

В связи с внесением изменений в декларацию по НДС с 25 апреля 2019 года обновлены формы требований о представлении пояснений при выявлении расхождений или ошибок в декларации по НДС:

- № 2.3 "Раздел 9 "Сведения из книги продаж" налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в котором выявлены ошибки или несоответствия";

- № 2.4 "Приложение 1 к разделу 9 "Сведения из дополнительных листов книги продаж" налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в котором выявлены ошибки или несоответствия".

Новые формы соответствуют книге продаж и декларации по НДС, в них есть столбцы для суммовых значений по ставке 20 % и ссылки на соответствующие строки декларации.

Плановый срок камеральной проверки деклараций по НДС составляет 2 месяца. 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 3 месяца (п. 2 ст. 88 НК РФ).

В Налоговом кодексе не указано, что считается признаком налоговых нарушений. Как правило, возможные причины продления срока камеральной проверки:

- расхождения по контрольным соотношениям (письмо ФНС от 23.03.2015 №ГД-4-3/4550), которые выявлены проверочной программой;
- организация не ответила на требование о представлении пояснений;
- организация пропустила срок для ответа на требование о представлении пояснений;
- представленные организацией пояснения не удовлетворили налоговиков;
- по вычетам НДС, заявленным организацией, обнаружены «сложные разрывы» (т.е. не соответствия во втором- третьем звене поставщиков);
- есть иные очевидные признаки нарушений, в частности, НДС не перечислен в бюджет.

По мнению Минфина (письмо от 02.10.2018 г. № 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.

### **Порядок исправление ошибок в декларации**

Если поставщик обнаружил после сдачи декларации ошибочно составленный счет-фактуру, его показатели необходимо записать в дополнительном листе книги продаж (п.11 разд.2 приложения 5 к постановлению Правительства РФ от 26.12.11 №1137), на его основе заполнить приложение 1 к разделу 9 декларации по НДС с признаком актуальности «0» и подать уточненную декларацию. При этом раздел 9 уточненной декларации можно заполнить двумя возможными способами (письмо ФНС от 21.03.2016 г. № СД-4-3/4581):

- 1) по строке 001 раздела 9 уточненной декларации указать признак актуальности «1», а остальные строки не заполнять;
- 2) или по строке 001 раздела 9 указать признак «0» и перенести в этот раздел сведения из раздела 9 первичной декларации.

Если покупатель обнаружил после сдачи декларации ошибочный вычет, то данный счет-фактуру нужно зарегистрировать в дополнительном листе книги покупок и подать уточненную декларацию. Сведения из дополнительного листа книги покупок приводятся в уточненной декларации в приложении 1 к разделу 8 с признаком актуальности «0». При этом раздел 8 уточненной декларации можно заполнить двумя возможными способами (письмо ФНС от 21.03.2016 г. № СД-4-3/4581):

- 1) по строке 001 раздела 8 уточненной декларации указать признак актуальности «1», а остальные строки не заполнять;
- 2) или по строке 001 раздела 8 указать признак «0» и перенести в этот раздел сведения из раздела 8 первичной декларации.

### *НДС за 3 квартал*

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 декабря 2016 г. № 09АП-59133/2016).