

О порядке применения налоговой ставки по НДС в размере 20 процентов в переходный период

В соответствии с подпунктом «в» пункта 3 статьи 1 Федерального закона от 03.08.2018 № 303-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» (далее — Федеральный закон № 303-ФЗ) в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, указанных в пункте 3 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), с 1 января 2019 года установлена налоговая ставка по налогу на добавленную стоимость (далее — НДС) в размере 20 процентов.

Пунктом 4 статьи 5 Федерального закона от 03.08.2018 № 303-ФЗ предусмотрено, что налоговая ставка по НДС в размере 20 процентов применяется в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав (далее — товаров), отгруженных (выполненных, оказанных), переданных начиная с 1 января 2019 года.

Поскольку исключений по товарам, реализуемым по договорам, заключенным до вступления в силу Федерального закона № 303-ФЗ, и имеющим длящийся характер с переходом на 2019 и последующие годы, указанным Федеральным законом не предусмотрено, то начиная с 1 января 2019 года налоговая ставка по НДС в размере 20 процентов применяется независимо от даты и условий заключения договоров на реализацию указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав.

В этой связи внесение изменений в договор в части изменения размера ставки НДС не требуется. Вместе с тем, стороны договора вправе уточнить порядок расчетов и стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав в связи с изменением налоговой ставки по НДС.

Применение налоговой ставки НДС при отгрузке товаров с 01.01.2019 в счет оплаты, частичной оплаты, полученной до 01.01.2019

При получении до 01.01.2019 оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров с 01.01.2019 исчисление НДС с оплаты, частичной оплаты на основании пункта 4 статьи 164 Кодекса производится по налоговой ставке в размере 18/118 процента.

При отгрузке с 01.01.2019 вышеуказанных товаров в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты налогообложение НДС производится по налоговой ставке в размере 20 процентов.

Учитывая изложенное, вычеты сумм НДС, исчисленных по налоговой ставке в размере 18/118 процента с оплаты, частичной оплаты, полученной до 01.01.2019 в счет предстоящих поставок товаров, производятся продавцом с даты отгрузки этих товаров в размере налога, ранее исчисленного по налоговой ставке 18/118 процента.

При этом суммы налога, принятые к вычету покупателем при перечислении продавцу до 01.01.2019 сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, подлежат восстановлению покупателем в соответствии с подпунктом 3 пункта 3 статьи 170 Кодекса в размере налога, исчисленного исходя из налоговой ставки 18/118 процента.

Если до даты отгрузки товаров покупатель дополнительно к оплате, частичной оплате, перечисленной до 01.01.2019, в счет предстоящих поставок товаров с 01.01.2019, доплатит продавцу сумму НДС в размере 2-х процентных пунктов в связи с изменением ставки НДС с 18 до 20 процентов, то рекомендуется руководствоваться следующим:

- в случае, если доплата налога в размере 2-х процентных пунктов осуществляется покупателем с 01.01.2019, то такая доплата не рассматривается в качестве дополнительной оплаты стоимости, с которой необходимо исчислять НДС по ставке 20/120, а рассматривается в качестве доплаты суммы налога. В этой связи, продавцу при получении доплаты налога следует выставить корректировочный счет-фактуру на разницу между показателем суммы налога по счету-фактуре, составленному ранее с применением налоговой ставки в размере 18/118 процента, и показателем суммы налога, рассчитанной с учетом размера доплаты налога;

- в случае, если доплата НДС в размере 2-х процентных пунктов осуществляется с 01.01.2019 лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС, и (или) налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, которым счета-фактуры не выставляются, то отражение в книге продаж сумм доплаты налога осуществляется на основании отдельного корректировочного документа, содержащего суммарные (сводные) данные обо всех случаях доплат налога, полученных продавцом от указанных лиц в течение календарного месяца (квартала) независимо от показаний контрольно-кассовой техники;

- в случае, если доплата налога в размере 2-х процентных пунктов осуществляется покупателем до 31.12.2018 включительно, то в связи с отсутствием оснований в 2018 году рассматривать указанную доплату в качестве доплаты суммы НДС в размере 2-х процентных пунктов (поскольку действующая ставка НДС в 2018 году — 18%), такую доплату следует рассматривать в качестве дополнительной оплаты стоимости, с которой необходимо исчислять НДС по ставке 18/118. В этой связи, продавцу при получении доплаты налога возможно выставить корректировочный счет-фактуру на разницу между показателями счета-фактуры, составленного при получении оплаты, частичной оплаты с применением ставки в размере 18/118 процента, и показателями после изменения стоимости товаров с применением налоговой ставки в размере 18/118 процента.

Таким образом, в указанных случаях, если продавцом получена доплата НДС в размере 2-х процентных пунктов, и, соответственно, выставлены корректировочные счета-фактуры, то при отгрузке товаров, начиная с 01.01.2019, исчисление НДС производится по налоговой ставке в размере 20 процентов, а сумма НДС, исчисленная на основании вышеуказанных корректировочных счетов-фактур, подлежит вычету с даты отгрузки указанных товаров.

В случае если до 01.01.2019 налогоплательщиком получена оплата, частичная оплата с учетом налога, исчисленного исходя из налоговой ставки 20 процентов, в счет предстоящих поставок товаров с указанной даты, то исчисление НДС с оплаты, частичной оплаты производится по налоговой ставке в размере 18/118 процента. В этом случае корректировочные счета-фактуры не составляются. При отгрузке указанных товаров, начиная с 01.01.2019, исчисление НДС производится по налоговой ставке 20 процентов.

Применение налоговой ставки НДС при изменении с 01.01.2019 стоимости товаров, отгруженных до 01.01.2019

В соответствии с пунктом 3 статьи 168 Кодекса при изменении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав, в том числе в случае изменения цены (тарифа) и (или) уточнения количества (объема) отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав, продавец выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру не позднее пяти календарных дней считая со дня составления документов, указанных в пункте 10 статьи 172 Кодекса.

Учитывая изложенное, в том случае, если товары отгружены (переданы) до 01.01.2019, то при изменении их стоимости в сторону увеличения или уменьшения с 01.01.2019, применяется налоговая ставка, действовавшая на дату отгрузки (передачи), в связи с чем

в графе 7 корректировочного счета-фактуры указывается та налоговая ставка по НДС, которая была указана в графе 7 счета-фактуры, к которому составлен корректировочный счет-фактура.

Применение налоговой ставки НДС при исправлении счета-фактуры, в отношении товаров, отгруженных до 01.01.2019

Согласно пункту 7 Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость», исправления в счета-фактуры вносятся продавцом путем составления новых экземпляров счетов-фактур в соответствии с указанным документом.

В связи с этим 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 налоговая ставка, действовавшая на дату отгрузки указанных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав и отраженная в графе 7 счета-фактуры, выставленного при отгрузке этих товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав.

Применение налоговой ставки НДС при возврате товаров с 01.01.2019

Применение НДС продавцом

В соответствии с пунктом 5 статьи 171 Кодекса вычетам подлежат суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них.

Согласно пункту 4 статьи 172 Кодекса вычеты указанных сумм налога 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.

На основании положений пункта 13 статьи 171 и пункта 10 статьи 172 Кодекса при изменении стоимости отгруженных товаров в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения количества отгруженных товаров, основанием для принятия к вычету НДС у продавца является выставленный продавцом корректировочный счет-фактура.

В связи с изложенным, при возврате с 01.01.2019 всей партии (либо части) товаров, как принятых, так и не принятых на учет покупателями рекомендуется продавцу выставлять корректировочные счета-фактуры на стоимость товаров, возвращенных покупателем, независимо от периода отгрузки товаров, то есть до 01.01.2019 или с указанной даты.

При этом, если в графе 7 счета-фактуры, к которому составлен корректировочный счет-фактура, указана налоговая ставка 18 процентов, то в графе 7 корректировочного счета-фактуры также указывается налоговая ставка 18 процентов.

При возврате с 01.01.2019 товаров, оплаченных лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС, и (или) налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, которым счета-фактуры не выставляются, и отгруженных (переданных) указанным лицам до 01.01.2019, в книге покупок регистрируется корректировочный документ, содержащий суммарные (сводные) данные по операциям возврата, совершенным в течение календарного месяца (квартала) независимо от показаний контрольно-кассовой техники.

Применение НДС покупателем

Согласно подпункту 4 пункта 3 статьи 170



Кодекса суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам в порядке, предусмотренном главой 21 Кодекса, подлежат восстановлению налогоплательщиком в случае изменения стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения цены (тарифа) и (или) уменьшения количества (объема) отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав.

Учитывая изложенное, в случае, если покупатель принял к вычету предъявленные ему суммы налога по принятым им на учет товарам, то восстановление сумм НДС согласно подпункту 4 пункта 3 статьи 170 Кодекса производится покупателем на основании корректировочного счета-фактуры, полученного от продавца, независимо от периода отгрузки товаров, то есть до 01.01.2019 или с указанной даты.

Особенности применения с 01.01.2019 налоговой ставки по НДС налоговыми агентами, указанными в статье 161 Кодекса

В соответствии с абзацем вторым пункта 4 статьи 174 Кодекса в случаях реализации работ (услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками — иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, уплата налога производится налоговыми агентами одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким налогоплательщикам.

Таким образом, исчисление суммы налога налоговым агентом, указанным в пункте 2 статьи 161 Кодекса, производится при оплате товаров, т.е. либо в момент перечисления предварительной оплаты либо в момент оплаты принятых на учет товаров.

При отгрузке товаров в счет оплаты, ранее перечисленной налоговым агентом, указанным в пункте 2 статьи 161 Кодекса, момент определения налоговой базы у такого налогового агента не возникает.

Учитывая изложенное, если оплата в счет предстоящих поставок товаров, отгружаемых с 01.01.2019, перечислена иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах, до 01.01.2019, то исчисление НДС налоговым агентом производится на дату перечисления указанной оплаты с применением налоговой ставки 18/118 процента. При отгрузке указанных товаров в счет перечисленной ранее оплаты исчисление НДС налоговым агентом не производится.

Если оплата за товары, отгруженные до 01.01.2019, производится налоговым агентом с 01.01.2019, то учитывая, что налоговая ставка по НДС в размере 20 процентов применяется в отношении товаров, отгруженных с 1 января 2019 года, исчисление НДС производится налоговым агентом с применением налоговой ставки 18/118 процента.

Аналогичный порядок исчисления НДС производится налоговым агентом, указанным в пункте 3 статьи 161 Кодекса.

Вышеуказанный порядок исчисления НДС в переходный период согласуется с письмом ФНС России от 23.10.2018 № СД-4-3/20667@.

МАРИНА ТОМАЕВА,
НАЧАЛЬНИК ОТДЕЛА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
ДОХОДОВ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ УФНС РОССИИ
ПО ХАБАРОВСКОМУ КРАЮ