

РАЗЪЯСНЕНИЯ ФНС О ПЕРЕХОДЕ НА 20%-НЫЙ НДС

(Комментарий к [Письму](#) ФНС от 23.10.2018
N СД-4-3/20667@ (далее - Письмо ФНС))

С 2019 г. общая ставка НДС повысится с 18% до 20%. Мы уже разбирали, как это скажется на налоговых обязательствах в рамках операций, переходящих с 2018 на 2019 г. Однако налоговая служба предложила вариант действий, который позволит применять старую ставку НДС при возврате товара в 2019 г., а также при оплате в ряде случаев налоговыми агентами в 2019 г. определенных услуг, оказанных в 2018 г. и ранее. Причем эта позиция согласована с Минфином.

Общие положения переходного периода

В законодательстве нет никаких переходных положений в связи с повышением основной ставки НДС с 18% до 20%. По товарам, работам, услугам, имущественным правам, реализуемым начиная с 01.01.2019, должна применяться ставка по НДС 20%. Причем независимо от даты заключения и условий договоров на реализацию таких товаров. В связи с этим ФНС разъясняет, что <1>:

- изменение ставки не влияет на порядок и момент определения налоговой базы по НДС;

- продавец дополнительно к цене товаров, отгружаемых начиная с 01.01.2019, обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров сумму НДС, исчисленную по ставке 20% <2>. Причем для этого не требуется вносить изменения в договор в части увеличения ставки НДС;

- стороны договора могут уточнить порядок расчетов и стоимость реализуемых товаров в связи с изменением ставки по НДС. Мы уже рассказывали, как это сделать во избежание споров с контрагентом (см. ГК, 2018, N 19, с. 10).

Внимание! Если цена договора не будет пересмотрена и продавец заплатит 2%-ю разницу самостоятельно, учесть эту сумму в "прибыльных" расходах не получится <3>.

<1> Письмо ФНС (п. 1).

<2> п. 1 ст. 168 НК РФ.

<3> [Письмо](#) Минфина от 31.10.2018 N 03-07-11/78170.

Отгрузка товаров в счет аванса, полученного до 01.01.2019

При получении до 01.01.2019 авансов за товар, который будет отгружен в 2019 г., НДС с аванса надо исчислять по ставке 18/118 (даже если стороны закрепили в договоре, что товар облагается по ставке НДС 20%). При отгрузке товаров в 2019 г. должна применяться ставка 20% <4>. ФНС подтвердила, что в такой ситуации при отгрузке <5>:

- продавец может заявить вычет авансового НДС в размере налога, ранее исчисленного по ставке 18/118 <6>;

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Показатели в связи с изменением стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав	...	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
1	1а		5	6	7	8	9
Поставка мебели...	А (до изменения)		0,00	Без акциза	18/118	1 800,00	11 800,00
	Б (после изменения)		0,00	Без акциза	18/118 <1>	1 830,51	12 000,00
	В (увеличение)		0,00	-	X	30,51	200,00
	Г (уменьшение)		-	-	X	-	-
Всего увеличение (сумма строк В)			0,00	X	X	30,51 <2>	200,00
Всего уменьшение (сумма строк Г)				X	X		

Комментарий

<1> НДС с полученной в 2018 г. доплаты аванса надо считать по ставке 18/118.

<2> Разница в сумме НДС отражается в составе показателя по графе 5 [строки 070 раздела 3](#) НДС-декларации за IV квартал 2018 г.

После отгрузки товара в 2019 г. продавец сможет принять к вычету НДС в сумме 30,51 руб. по такому КСФ <8>, а также в сумме 1800 руб. по первоначальному авансовому счету-фактуре N 400.

Ситуация 2. Доплата авансом 2% происходит 01.01.2019 и позже. Такую доплату, сделанную уже после повышения ставки НДС, ФНС рекомендует

рассматривать как непосредственную доплату НДС (а не стоимости товара).

Проиллюстрируем это на примере:

- 5 ноября 2018 г. покупатель перечислил за обувь (цена без НДС - 10 000 руб.) аванс в сумме 11 800 руб. Продавец выставил авансовый счет-фактуру N 358;

- 20 января 2019 г. покупатель перечислил доплату в сумме 200 руб. в связи с повышением ставки НДС. Продавец выставил корректировочный счет-фактуру N 1 (сам товар будет поставлен позже).

КОРРЕКТИРОВОЧНЫЙ СЧЕТ-ФАКТУРА N 1 от 20.01.2019 (1), ИСПРАВЛЕНИЕ

КОРРЕКТИРОВОЧНОГО СЧЕТА-ФАКТУРЫ N 358 от 05.11.2018 (1а)

к СЧЕТУ-ФАКТУРЕ (счетам-фактурам) N --- от ---, с учетом исправления N --- от --- (1б)

...

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Показатели в связи с изменением стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав	...	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
1	1а		5	6	7	8	9
Поставка обуви...	А (до изменения)		0,00	Без акциза	18/118	1 800,00	11 800,00
	Б (после изменения)		0,00	Без акциза	20/120 <1>	2 000,00	12 000,00

	В (увеличение)		0,00	-	X	200,00	200,00
	Г (уменьшение)		-	-	X	-	-
Всего увеличение (сумма строк В)			0,00	X	X	200,00 <2>	200,00
Всего уменьшение (сумма строк Г)				X	X		

Комментарий

<1> НДС с аванса в 2019 г. надо считать уже по ставке 20/120.

<2> Разница в сумме НДС отражается в составе показателя по графе 5 [строки 070 раздела 3](#) НДС-декларации за I квартал 2019 г. При этом в графе 3 [строки 070 этого раздела](#) указывается "0".

После отгрузки товара в 2019 г. продавец сможет принять к вычету НДС в сумме 200 руб. по такому КСФ <9>, а также в сумме 1800 руб. по счету-фактуре N 358.

<8> [п. 6 ст. 172 НК РФ](#).

<9> [п. 6 ст. 172 НК РФ](#).

Изменение стоимости товаров, отгруженных в 2018 г. и ранее

ФНС подтвердила, что если товары отгружены до 01.01.2019, то при изменении в 2019 г. их стоимости (как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения) надо применять ставку НДС, действовавшую на дату отгрузки. В связи с этим в [графе 7](#) КСФ надо указывать старую ставку НДС, которая была указана в [графе 7](#) отгрузочного счета-фактуры <10>.

Также и при внесении исправлений в счет-фактуру, выставленный по отгрузкам 2018 г., надо указывать прежнюю ставку НДС <11>.

<10> Письмо ФНС ([п. 1.2](#)).

<11> Письмо ФНС ([п. 1.3](#)).

Возврат товаров в 2019 г.

При возврате начиная с 01.01.2019 всей партии (либо части) товаров, как принятых, так и не принятых на учет покупателями, ФНС рекомендует продавцу выставить КСФ на стоимость товаров, возвращенных покупателем <12>. Причем независимо от периода отгрузки товаров, то есть была такая отгрузка до 31.12.2018 включительно либо начиная с 01.01.2019.

Это интересное и довольно революционное разъяснение, поскольку оно позволяет оформлять возврат даже качественных товаров, принятых к учету, не в качестве обратной реализации (как разъяснял Минфин <13>), а как аннулирование ранее совершенной сделки.

Несомненный плюс такого подхода в том, что покупателю - плательщику НДС, возвращающему продавцу в 2019 г. качественный товар, приобретенный в 2018 г., не придется доплачивать бюджету 2% из собственных средств, если продавец не согласится выкупить обратно свой товар по цене, пересчитанной из-за увеличения ставки НДС. Покупатель просто вернет товар по той же цене, по которой его приобрел. Эту сумму восстановленного НДС по ставке 18% он и отразит в своей НДС-декларации. А продавец сможет заявить вычет НДС на основании КСФ, который он выставит с указанием отрицательной суммы НДС.

Так ли это на самом деле, мы решили уточнить у специалиста налоговой службы.

Выставление счетов-фактур при возврате товаров в 2019 г.

Думинская Ольга Сергеевна, советник государственной гражданской службы РФ 2 класса

- **Пункт 1.4** массового Письма ФНС, посвященного порядку применения налоговой ставки по НДС в переходный период, распространяется на все случаи возврата товаров независимо от того, принят на учет товар или нет, возвращается вся партия или только ее часть, является покупатель плательщиком НДС или нет [<12>](#). Во всех этих случаях продавец должен будет выставить покупателю корректировочный счет-фактуру, если покупателю был выставлен счет-фактура при отгрузке.

Такой порядок будет работать начиная с 01.01.2019. Соответствующие изменения также будут внесены в [Постановление](#) Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137.

Как видим, с 2019 г. нас ждут положительные изменения в порядке оформления НДС при возврате качественных товаров.

[<12>](#) Письмо ФНС (п. 1.4).

[<13>](#) [Письмо](#) Минфина от 21.05.2018 N 03-07-09/34040.

Исчисление НДС налоговыми агентами

Группа налоговых агентов N 1. Часть налоговых агентов применяет новую ставку НДС в переходный период так же, как и налогоплательщики [<14>](#). К таким налоговым агентам относятся:

- организации (ИП), покупающие металлолом и сырые шкуры животных у НДС-плательщиков [<15>](#);

- организации (ИП), участвующие в расчетах на основе договора поручения, комиссии или агентского договора, при реализации в России товаров иностранными лицами, не стоящими на налоговом учете в РФ [<16>](#);

- российские перевозчики на железнодорожном транспорте, которые с 1 октября 2018 г. оказывают услуги по предоставлению подвижных составов и контейнеров по договору поручения, комиссии или агентскому договору [<17>](#);

- организации (ИП), реализующие конфискованное имущество, бесхозяйные ценности и прочее имущество, упомянутое в [п. 4 ст. 161](#) НК РФ.

Группа налоговых агентов N 2. Они считают "переходный" НДС в особом порядке. В группу N 2 входят:

- организации и ИП, приобретающие у иностранного продавца, не состоящего на учете в российских налоговых органах, товары, работы или услуги, местом реализации которых признается Россия [<18>](#);

- арендаторы и покупатели государственного, муниципального имущества или имущества субъектов РФ, указанные в [п. 3 ст. 161](#) НК РФ.

Налоговые агенты из группы N 2 определяют базу по НДС на наиболее раннюю из дат:

- или на дату оплаты отгруженных товаров, оказанных работ, выполненных услуг;

- или на дату перечисления аванса.

Справка

Когда покупатели не являются плательщиками НДС либо освобождены от обязанностей плательщиков по [ст. 145 НК РФ](#), продавец не обязан выставлять им ни счета-фактуры, ни КСФ. Если такие покупатели доплачивают авансом 2% стоимости товара, то продавец отражает в [книге продаж](#) суммы доплаты НДС на основании отдельного корректировочного документа. В нем должны быть собраны суммарные (сводные) данные обо всех случаях получения от этих покупателей в течение месяца (квартала) сумм в виде доплаченных двух процентных пунктов [<19>](#). В случае когда такие покупатели возвращают в 2019 г. товар, полученный до 31.12.2018 включительно, продавец в [книге покупок](#) регистрирует корректировочный документ с суммарными (сводными) данными по возвратам за месяц (квартал) [<20>](#).

ФНС подтвердила, что в случае, когда аванс был уплачен до 31.12.2018 включительно, а товары отгружены (работы выполнены, услуги оказаны) уже в 2019 г., НДС на дату уплаты аванса надо было исчислить по ставке 18/118. В дальнейшем НДС не пересчитывается [<21>](#).

В обратной ситуации, когда товары отгружены (работы выполнены, услуги оказаны) в 2018 г. или ранее, а оплачены в 2019 г., налоговая служба также разрешает использовать ставку 18/118 [<21>](#). Причем несмотря на то, что дата определения налоговой базы приходится на 2019 г. Объясняет ФНС это тем, что ставка 20% по правилам, установленным [Законом](#) N 303-ФЗ, применяется в отношении товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые отгружены (выполнены, оказаны, переданы) начиная с 01.01.2019 [<22>](#).

Такое разъяснение ФНС, несомненно, выгодно для налоговых агентов. Ведь вполне вероятно, что иначе им пришлось бы платить 2% НДС фактически за счет собственных средств.

<14> Письмо ФНС ([п. 2.1](#)).

<15> [п. 8 ст. 161 НК РФ](#).

<16> [п. 5 ст. 161 НК РФ](#).

<17> [п. 5.1 ст. 161 НК РФ](#).

<18> [подп. 4 п. 1 ст. 148](#), [пп. 1, 2 ст. 161 НК РФ](#).

<19> Письмо ФНС ([п. 1.1](#)).

<20> Письмо ФНС ([п. 1.4](#)).

<21> Письмо ФНС ([п. 2.1](#)).

<22> [п. 3 ст. 164 НК РФ](#) (ред., действ. с 01.01.2019); [п. 4 ст. 5 Закона](#) от 03.08.2018 N 303-ФЗ.

"Налог на Google" в переходный период

Иностранные организации, оказывающие в России организациям и ИП услуги в электронной форме, указанные в [п. 1 ст. 174.2 НК РФ](#) (предоставление прав на использование программ и баз данных, оказание рекламных услуг через Интернет, предоставление доменных имен, оказание услуг хостинга и прочее), с 2019 г. должны будут сами исчислять и уплачивать НДС в бюджет [<23>](#). ФНС разъяснила, что [<24>](#):

- если оплата за электронные услуги получена в 2019 г., то иностранная организация должна

исчислить НДС с применением расчетной ставки:

15,25% - когда услуги оказаны до 31.12.2018 включительно;

16,67% - когда услуги оказаны начиная с 01.01.2019;

- если иностранная организация получила в 2018 г. или ранее аванс в счет услуг, которые будут оказаны в 2019 г., исчислять НДС она не должна. Ведь на дату перечисления аванса покупатель (организация или ИП) должен был исчислить НДС как налоговый агент <25>.

* * *

Как видим, для некоторых случаев фактически продлено действие старой ставки в 2019 г. Выгодны для налогоплательщиков и новые правила исчисления НДС при возврате товаров.

Отметим еще раз, что рассмотренное [Письмо](#) ФНС согласовала с Минфином. И им должны руководствоваться налоговые органы. Так что налогоплательщики могут ориентироваться на озвученные в [Письме](#) позиции как на вполне безопасные.

<23> [п. 3 ст. 174.2 НК РФ](#) (ред., действ. с 01.01.2019).

<24> [Письмо ФНС \(п. 2.2\)](#).

<25> [п. 9 ст. 174.2 НК РФ](#).

Л.А. Елина
Ведущий эксперт

Подписано в печать

09.11.2018
