**Большой справочник бухгалтера по повышению НДС в 2019 году**

С 1 января 2019 года в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, указанных в пункте 3 статьи 164 НК РФ будет применяться налоговая ставка по НДС в размере 20 процентов.

Минфин России и ФНС России подготовили несколько разъясняющих писем, позволяющих получить ответы на многочисленные вопросы, связанные с переходным периодом.

В статье проанализированы данные письма и даны разъяснения по применению ставки НДС в переходный период.

**1. Длительный договор**

Договор на поставку товаров или выполнение работ заключен до вступления в силу [Федерального закона № 303-ФЗ](https://www.klerk.ru/doc/477378/), то есть до 2019 года, и имеет длительный характер с переходом на 2019 и последующие годы. В связи с этим возникает закономерный вопрос: какую ставку НДС следует применять при длительном договоре?

ФНС России в пункте 1 [письма от 23 октября 2018 г. N СД-4-3/20667@](https://www.klerk.ru/doc/479146/)«О порядке применения налоговой ставки по НДС в переходный период» разъяснила, что каких-либо исключений в этом случае для налогоплательщиков не предусмотрено. Дата и условия заключения договора (2018 год) в этом случае значения не имеют.

На основании пункта 1 статьи 168 НК РФ продавец дополнительно к цене отгружаемых начиная с 1 января 2019 года товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав сумму налога, исчисленную по налоговой ставке в размере 20 процентов.

Вносить изменения в договор не нужно, но по желанию стороны договора вправе уточнить порядок расчетов и стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав в связи с изменением налоговой ставки по НДС.

Аналогичное мнение по данному вопросу высказано и Минфином России в письмах от 7 сентября 2018 г. № 03-07-11/64049, от 7 сентября 2018 г. № 03-07-11/64178, от 10 сентября 2018 г. N 03-07-11/64576.

**2. Аванс получен в 2018 году, отгрузка в 2019 году**

При получении организацией аванса в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), имущественных прав до 1 января 2019 года, поставка по которому будет осуществлена в 2019 году, необходимо исчислить НДС с аванса на основании пункта 4 статьи 164 НК РФ по ставке 18/118 процента.

При отгрузке товаров (работ, услуг), имущественных прав после 1 января 2019 года в счет поступившего ранее аванса, налогообложение НДС будет производиться по налоговой ставке в размере 20 процентов.

После отгрузки товаров (работ, услуг), имущественных прав суммы НДС, которые ранее организация исчислила с аванса, организация вправе принять вычету в порядке, предусмотренном пунктом 6 статьи 172 НК РФ (пункт 8 статьи 171 НК РФ).

Какую ставку применять в данной ситуации?

В этой ситуации следует поступить следующим образом:

* продавец может принять НДС к вычету, ранее исчисленный с аванса по налоговой ставке в размере 18/118 процента, также по налоговой ставке 18/118 процента;
* покупатель должен восстановить в соответствии с подпунктом 3 пункта 3 статьи 170 НК РФ НДС, ранее принятый к вычету, в размере налога, исчисленного исходя из налоговой ставки 18/118 процента.

**3. Покупатель к ранее перечисленному авансу доплатил продавцу НДС в размере 2-х процентных пунктов**

Если покупатель и продавец согласовали доплату НДС в размере 2-х процентных пунктов в связи с изменением ставки НДС с 18 до 20 процента, то в этом случае ФНС России рекомендует поступать следующим образом:

**Доплата НДС осуществляется покупателем до 31.12.2018 г.**

Если покупатель доплачивает НДС в размере 2-х процентных пунктов до 31.12.2018 года 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.

Получив доплату НДС, продавец должен 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 (работ, услуг), имущественных прав с применением налоговой ставки в размере 18/118 процента.

**Доплата НДС осуществляется покупателем после 01.01.2019 г.**

Если покупатель доплатит НДС в размере 2-х процентных пунктов после 1 января 2019 года, то такую доплату не следует рассматривать в качестве дополнительной оплаты стоимости, с которой необходимо исчислять НДС по ставке 20/120, а следует рассматривать в качестве доплаты суммы налога.

В этом случае продавец при получении доплаты налога должен 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.

**Доплата НДС осуществляется покупателем, не является налогоплательщиком НДС**

Если покупатель, доплачивающий НДС в размере 2-х процентных пунктов, не является налогоплательщиком НДС, или является налогоплательщиком, освобожденным от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, которым счета-фактуры не выставляются, то в этом случае продавец отражает в книге продаж сумм доплаты налога осуществляется на основании отдельного корректировочного документа. Этот документ должен содержать суммарные (сводные) данные о всех случаях доплат налога, полученных продавцом от указанных лиц в течение календарного месяца (квартала) независимо от показаний контрольно-кассовой техники.

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 (работ, услуг), имущественных прав начиная с 1 января 2019 года 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 (работ, услуг), имущественных прав в порядке, предусмотренном пунктом 6 статьи 172 НК РФ.

**Отражение доплаты в налоговой декларации по НДС**

Разницу между суммами НДС, указанную в корректировочных счетах-фактурах, отражают по строке 070 в графе 5 налоговой декларации по НДС и учитывают при расчете общей суммы налога. При этом по строке 070 в графе 3 налоговой декларации по НДС указывается цифра «0» (ноль).

**Покупатель перечислил аванс продавцу НДС исходя из новой ставки**

Если продавец получил аванс от покупателя до 31.12.2018 года с учетом налога, исчисленного исходя из налоговой ставки 20 процентов, то исчисление НДС с аванса на основании пункта 4 статьи 164 НК РФ производится по налоговой ставке в размере 18/118 процента.

Корректировочные счета-фактуры в этом случае выставлять не нужно, доплату отдельно учитывать не нужно.

Обращаем внимание, что поскольку ставка НДС 20 процентов действует с 1 января 2019 года, у продавца нет оснований применять ставку НДС 20/120 в 2018 году, несмотря на то, что аванс поступил в счет поставки, которая будет облагаться НДС по ставке 20 процентов. В 2018 году новую ставку применять нельзя, даже если аванс поступил в счет отгрузки 2019 года. Поэтому нужно начислять НДС как обычно — с учетом той ставки НДС, которая действует на дату операции.

Покупатель в 2018 году вправе принять к вычету НДС с аванса — по счету-фактуре на аванс с НДС по ставке 18/118. В 2019 году на дату отгрузки товаров покупатель должен восстановить вычет НДС с аванса и принять к вычету НДС с отгрузки по ставке 20 процентов. Разъяснения об этом приведены ФНС в [письме от 23.10.2018 г. № СД-4-3/20667@](https://www.klerk.ru/doc/479146/) (пункт 1.1).

**4. Изменение стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных до 2019 года**

Если после отгрузки изменилась цена и (или) количество (объем) отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав, в большую или меньшую сторону, то в соответствии с пунктом 3 статьи 168 НК РФ продавец должен выставить покупателю корректировочный счет-фактуру не позднее пяти календарных дней считая со дня составления документов, указанных в пункте 10 статьи 172 НК РФ.

В корректировочном счете-фактуре, выставляемом при изменении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав, нужно указать налоговую ставку и сумму налога, определяемую до и после изменения стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав. Этот порядок установлен подпунктами 10 и 11 пункта 5.2 статьи 169 НК РФ.

ФНС России в пункте 1.2 [письма от 23 октября 2018 г. N СД-4-3/20667@](https://www.klerk.ru/doc/479146/)разъяснила, что если товары (работы, услуги), имущественные права отгружены (переданы) до 1 января 2019 г., то при изменении их стоимости в сторону увеличения или уменьшения с 1 января 2019 г., применяется налоговая ставка, действовавшая на дату отгрузки (передачи). Поэтому в графе 7 корректировочного счета-фактуры нужно указывать налоговую ставку по НДС, которая была указана в графе 7 счета-фактуры, к которому составлен корректировочный счет-фактура, т.е. 18 процентов.

**5. Ставка НДС при исправлении счета-фактуры, составленного в 2018 году**

Пунктом 7 Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных [постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 г. № 1137](https://www.klerk.ru/doc/439169/) «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» установлен порядок исправлений в счета-фактуры. Исправления вносятся продавцом путем составления новых экземпляров счетов-фактур в соответствии с указанным документом.

В новом экземпляре счета-фактуры не допускается изменение показателей (номера и даты), указанных в строке 1 счета-фактуры, составленного до внесения в него исправлений, и заполняется строка 1а, где указывается порядковый номер исправления и дата исправления.

Поэтому, если исправления вносятся в счет-фактуру, который выставлялся при отгрузке товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав до 1 января 2019 года, 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), имущественных прав.

**6. Ставка НДС при возврате товаров в 2019 году**

**Учет у продавца**

А как правильно посчитать НДС, если покупатель возвращает продавцу всю партию или либо ее часть. Какую в этом случае применить ставку НДС?

В соответствии с пунктом 5 статьи 171 НК РФ 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 НК РФ 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 НК РФ 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.

При возврате после 1 января 2019 г. всей партии (либо части) товаров, как принятых, так и не принятых на учет покупателями, продавцам ФНС России рекомендует выставлять корректировочные счета-фактуры на стоимость товаров, возвращенных покупателем, независимо от периода отгрузки товаров.

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 1 января 2019 г. товаров, покупателями, не являющимися налогоплательщиками НДС, и (или) налогоплательщиками, освобожденным от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, которым счета-фактуры не выставляются, и отгруженных (переданных) указанным лицам до 1 января 2019 г., продавец должен зарегистрировать в книге покупок корректировочный документ. В корректировочном документе должны быть отражены суммарные (сводные) данные по операциям возврата, совершенным в течение календарного месяца (квартала), независимо от показаний контрольно-кассовой техники.

**Учет у покупателя**

А как в таком случае отразить возврат покупателю?

В силу пункта 1 статьи 172 НК РФ вычеты сумм НДС, предъявленные продавцом покупателю при приобретении им товаров, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при отгрузке указанных товаров, после принятия этих товаров на учет и при наличии соответствующих первичных документов.

Согласно подпункту 4 пункта 3 статьи 170 НК РФ 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 НК РФ, 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.

Поэтому, если покупатель принял к вычету предъявленные ему суммы налога по принятым им на учет товарам, то он должен восстановить суммы НДС согласно подпункту 4 пункта 3 статьи 170 НК РФ на основании корректировочного счета-фактуры, полученного от продавца, независимо от периода отгрузки товаров, то есть до 1 января 2019 г. или с указанной даты.

**7. Ставка НДС при реализации по государственным контрактам**

ФНС России в письме от 10 сентября 2018 г. N СД-4-3/17537 разъяснила, что исключений по товарам (работам, услугам), имущественным правам, реализуемым по договорам (государственным контрактам), заключенным до принятия Федерального закона № 303-ФЗ и переходящим на 2019 год, не предусмотрено.

Следовательно, при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных с 1 января 2019 года, применяется ставка НДС в размере 20 процентов.

Что касается порядка предъявления НДС заказчику в рамках государственного контракта в связи с изменением ставки НДС с 18 до 20 процентов, то за разъяснениями по этому вопросу следует обратиться в Минфин России.

**8. Ставка НДС при оказании услуги в электронной форме иностранными компаниями**

С 1 января 2019 года обязанность по исчислению НДС возлагается на иностранную организацию, оказывающую электронные услуги, независимо от того, кто является покупателем — физическое лицо, индивидуальный предприниматель или юридическое лицо. Такие поправки в НК РФ внесены Федеральным законом от 27.11.2017 г. N 335-ФЗ.

Согласно новой редакции пункта 3 статьи 274.2 НК РФ иностранные организации, оказывающие услуги в электронной форме, указанные в пункте 1 статьи 274.2 НК РФ, местом реализации которых признается территория РФ, производят исчисление и уплату налога, если обязанность по уплате налога в отношении операций по реализации указанных услуг не возложена в соответствии с настоящей статьей на налогового агента.

При оказании иностранными организациями услуг в электронной форме, указанных в пункте 1 статьи 274.2 НК РФ, местом реализации которых признается территория РФ, иностранные организации-посредники, осуществляющие предпринимательскую деятельность с участием в расчетах непосредственно с покупателями услуг на основании договоров поручения, договоров комиссии, агентских договоров или иных аналогичных договоров с иностранными организациями, оказывающими такие услуги, признаются налоговыми агентами.

В случае оказания таких услуг с участием в расчетах нескольких организаций-посредников налоговым агентом признается иностранная организация-посредник, осуществляющая предпринимательскую деятельность с участием в расчетах непосредственно с покупателями услуг независимо от наличия у нее договора с иностранной организацией, оказывающей услуги. Налоговый агент обязан исчислить и уплатить соответствующую сумму налога.

Налоговая база определяется как стоимость услуг с учетом суммы налога, исчисленная исходя из фактических цен их реализации. При этом моментом определения налоговой базы является последний день налогового периода, в котором поступила оплата (частичная оплата) таких услуг (пункт 4 статьи 174.2 НК РФ).

На основании пункта 5 статьи 174.2 НК РФ (в редакции Федерального закона от 03.08.2018 г. № 303-ФЗ) сумма налога исчисляется и определяется как соответствующая расчетной налоговой ставке в размере 16,67 процента процентная доля налоговой базы.

ФНС России в [письме от 23 октября 2018 г. N СД-4-3/20667@](https://www.klerk.ru/doc/479146/) «О порядке применения налоговой ставки по НДС в переходный период» (пункт 2.2) разъяснила, что если оплата (частичная оплата) за эти услуги поступила, начиная с 01.01.2019 г., то налогообложение таких услуг производится иностранными организациями с учетом следующих особенностей:

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

В случае, если оплата (частичная оплата) получена иностранными организациями до 01.01.2019 г. в счет оказания услуг в электронной форме начиная с указанной даты, исчисление НДС иностранными организациями не производится. В этом случае обязанности по исчислению и уплате в бюджет НДС возлагаются на покупателя — организацию (индивидуального предпринимателя), являющуюся налоговым агентом (пункт 9 статьи 174.2 НК РФ).

[**Елена Орлова**](https://www.klerk.ru/authors/6123/), налоговый консультант [АКГ «ДЕЛОВОЙ ПРОФИЛЬ»](http://www.delprof.ru/)

[Источник:](https://www.klerk.ru/sources/352) «[Клерк](https://www.klerk.ru/about/klerk/)».