

**МИНФИН РОССИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ
НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА
(ФНС России)**

ЗАМЕСТИТЕЛЬ РУКОВОДИТЕЛЯ
Неглинная, 23, Москва, 127381
Телефон: (495) 913-00-09; Телефакс: (495) 913-00-05;
www.nalog.ru

Управления ФНС России
по субъектам Российской Федерации

Межрегиональные инспекции
ФНС России

23.10.2018 № СД-4-3/20667@

На № _____

О порядке применения налоговой
ставки по НДС в переходный период

Федеральная налоговая служба в связи с вступлением в силу 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), сообщает следующее.

1. Общий порядок применения с 01.01.2019 налоговой ставки по налогу на добавленную стоимость в размере 20 процентов.

Согласно подпункту «в» пункта 3 статьи 1 Федерального закона № 303-ФЗ с 1 января 2019 года в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, указанных в пункте 3 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс), налоговая ставка по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС) установлена 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, отгруженных (выполненных, оказанных), переданных начиная с 1 января 2019 года.

При этом исключений по товарам (работам, услугам), имущественным правам, реализуемым по договорам, заключенным до вступления в силу Федерального закона № 303-ФЗ, и имеющим длящийся характер с переходом на 2019 и последующие годы, указанным Федеральным законом не предусмотрено.

Следовательно, в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, реализуемых (выполненных, оказанных) начиная с 1 января 2019 года, применяется налоговая ставка по НДС в размере 20 процентов, независимо от даты и условий заключения договоров на реализацию указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав.

При этом на основании пункта 1 статьи 168 Кодекса продавец дополнительно к цене отгружаемых начиная с 01.01.2019 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.

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.

Также необходимо учитывать, что изменение налоговой ставки не изменяет для налогоплательщика порядок и момент определения налоговой базы по НДС.

1.1. Применение налоговой ставки НДС при отгрузке товаров (работ, услуг), имущественных прав 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 (работ, услуг), имущественных прав 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 (работ, услуг), имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты, налогообложение НДС производится по налоговой ставке в размере 20 процентов (пункт 3 статьи 164 Кодекса (в редакции, действующей с 01.01.2019)).

На основании пункта 8 статьи 171 Кодекса суммы налога, исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежат вычетам в порядке, предусмотренном пунктом 6 статьи 172 Кодекса.

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 (работ, услуг), имущественных прав, производятся продавцом с даты отгрузки этих товаров (работ, услуг), имущественных прав в размере налога, ранее исчисленного по налоговой ставке 18/118 процента в порядке, предусмотренном пунктом 6 статьи 172 Кодекса.

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

В случае, если до даты отгрузки товаров (работ, услуг), имущественных прав покупатель дополнительно к оплате, частичной оплате, перечисленной до 01.01.2019, в счет предстоящих поставок с 01.01.2019, доплатит продавцу сумму НДС в размере 2-х процентных пунктов в связи с изменением ставки НДС с 18 до 20 процента, то ФНС России рекомендует руководствоваться следующим:

В случае, если доплата налога в размере 2-х процентных пунктов осуществляется покупателем с 01.01.2019, 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 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 (пример 1).

В случае, если доплата НДС в размере 2-х процентных пунктов осуществляется с 01.01.2019 лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС, и (или) налогоплательщиками, освобожденным 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 о 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 (работ, услуг), имущественных прав с применением налоговой ставки в размере 18/118 процента (пример 2).

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 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 (работ, услуг), имущественных прав в порядке, предусмотренном пунктом 6 статьи 172 Кодекса.

Налогоплательщик вправе также составить единый корректировочный счет-фактуру к двум и более счетам-фактурам, составленным этим налогоплательщиком ранее.

Порядок заполнения показателей корректировочного счета-фактуры приведен в приложении к настоящему письму.

Разница между суммами налога, указанная в корректировочных счетах-фактурах, отражается по строке 070 в графе 5 налоговой декларации по НДС и подлежит учету при расчете общей суммы налога, исчисленной по итогам налогового периода. При этом по строке 070 в графе 3 налоговой декларации по НДС указывается цифра «0» (ноль).

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 (работ, услуг), передачи имущественных прав с указанной даты, то исчисление НДС с оплаты, частичной оплаты на основании пункта 4 статьи 164 Кодекса производится по налоговой ставке в размере 18/118 процента. В этом случае корректировочные счета-фактуры не составляются. При отгрузке указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав начиная с 01.01.2019, исчисление НДС производится по налоговой ставке 20 процентов.

1.2. Применение налоговой ставки НДС при изменении с 01.01.2019 стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, 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.

Согласно подпунктам 10 и 11 пункта 5.2 статьи 169 Кодекса в корректировочном счете-фактуре, выставляемом при изменении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав, указываются, в том числе, налоговая ставка и сумма налога, определяемая до и после изменения стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав.

Учитывая изложенное, в том случае, если товары (работы, услуги), имущественные права 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.

1.3. Применение налоговой ставки НДС при исправлении счета-фактуры, в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, 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» (далее - постановление Правительства РФ № 1137), исправления в счета-фактуры 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.

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), имущественных прав.

1.4. Применение налоговой ставки НДС при возврате товаров с 01.01.2019.

Применение НДС продавцом

В соответствии с пунктом 5 статьи 171 Кодекса вычета 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, освобожденным 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

В силу пункта 1 статьи 172 Кодекса 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 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.

2. Особенности применения с 01.01.2019 налоговой ставки по НДС отдельными категориями налогоплательщиков.

2.1. Налоговые агенты, указанные в статье 161 Кодекса.

Согласно положениям пунктов 1 и 2 статьи 161 Кодекса при реализации налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах, товаров (работ, услуг), местом реализации которых признается территория Российской Федерации, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом НДС, который исчисляется и уплачивается в бюджет налоговым агентом, приобретающим данные товары (работы, услуги) у иностранного лица.

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 (работ, услуг), т.е. либо в момент перечисления предварительной оплаты либо в момент оплаты принятых на учет товаров (работ, услуг).

При отгрузке товаров (работ, услуг) 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 (работ, услуг), 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 (работ, услуг) в счет перечисленной ранее оплаты исчисление НДС налоговым агентом не производится.

Если оплата за товары (работы, услуги), 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 (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (выполненных, оказанных), переданных начиная с 1 января 2019 года, исчисление НДС производится налоговым агентом с применением налоговой ставки 18/118 процентов (пункт 4 статьи 164 Кодекса).

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

Одновременно обращаем внимание на то, что налоговые агенты, указанные в пунктах 4, 5, 5.1 и 8 статьи 161 Кодекса, исчисление НДС в переходный период производят в порядке, указанном в пунктах 1, 1.1 - 1.4 настоящего письма.

2.2 Иностранная организация, указанная в статье 174.2 Кодекса.

Согласно пункту 3 статьи 174.2 Кодекса (в редакции Федерального закона от 27.11.2017 № 335-ФЗ) иностранные организации, оказывающие услуги в электронной форме, указанные в пункте 1 данной статьи, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, производят исчисление и уплату налога, если обязанность по уплате налога в отношении операций по реализации указанных услуг не возложена в соответствии с указанной статьей на налогового агента, то есть иностранную организацию-посредника, осуществляющую 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. При этом пункт 9 статьи 174.2 Кодекса утрачивает силу.

Вышеуказанные нормы вступают в силу с 1 января 2019 года.

Таким образом, при оказании начиная с 1 января 2019 года иностранными организациями услуг в электронной форме, указанных в пункте 1 статьи 174.2 Кодекса, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, обязанность по исчислению и уплате НДС в бюджет возлагается на иностранную организацию, независимо от того, кто является покупателем этих услуг, физическое или юридическое лицо.

В соответствии с пунктом 2 статьи 174.2 Кодекса при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме, указанных в пункте 1 настоящей статьи, местом реализации которых признается территория Российской Федерации,

Федерации (за исключением оказания таких услуг через обособленное подразделение иностранной организации, расположенное на территории Российской Федерации), 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 Кодекса).

На основании пункта 5 статьи 174.2 Кодекса (в редакции Федерального закона от 03.08.2018 № 303-ФЗ) сумма налога исчисляется иностранными организациями, подлежащими постановке на учет в налоговых органах в соответствии с пунктом 4.6 статьи 83 Кодекса, и определяется как соответствующая расчетной налоговой ставке в размере 16,67 процента процентная доля налоговой базы.

Учитывая изложенное, в случае, если при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме оплата (частичная оплата) за эти услуги поступила начиная с 01.01.2019, то налогообложение таких услуг производится иностранными организациями с учетом следующих особенностей:

если услуги в электронной форме оказаны до 01.01.2019, то исчисление НДС производится по расчетной налоговой ставке в размере 15,25 процента.

если услуги в электронной форме оказаны начиная с 01.01.2019, 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 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 Кодекса).

Настоящее письмо согласовано с Минфином России.

Доведите настоящее письмо до нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков.

Приложение: на 2 л.

Действительный государственный советник
Российской Федерации 3 класса

Д.С. Сатин