

НДС-2019: как подготовиться и что учесть в переходный период

В 2017-2018 годах были приняты важные законы, которые существенно повлияли на плательщиков НДС. Некоторые незначительные изменения уже вступили в силу, но другие, более глобальные, заработают с 1 января 2019 года. Рассмотрим, что изменили эти законы, и как налогоплательщикам подготовиться к новшествам.

Повышение ставки налога

Закон № 303-ФЗ **изменил ставки НДС**. С 1 января 2019 года они будут таковы:

- основная ставка — **20%** (старая ставка — 18%);
- ставка для льготных групп товаров — 10% (без изменений);
- расчетная ставка **20/120** (старая ставка — 18/118) или **16,67%**;
- расчетная ставка для льготных групп товаров — 10/100 или 9,09% (без изменений).



Ставки НДС в 2018 году

Расчетная ставка применяется в таких случаях:

- при уплате НДС с аванса;
- при реализации предприятия как имущественного комплекса;
- при приобретении у иностранных организаций электронных услуг.

Изменение ставки НДС **влияет на уже заключенные договоры**, которые будут действовать в следующем году. Как именно — это зависит от конкретной формулировки в договоре. Обычно указывают *один из пяти вариантов*:

- Стоимость договора XX рублей, включая НДС.
- Стоимость договора XX рублей, включая все принимаемые налоги.
- Стоимость договора XX рублей, включая НДС NN рублей.
- Стоимость договора XX рублей, кроме того НДС по ставке 18%.
- Стоимость договора XX рублей, кроме того НДС по действующей ставке.

Иначе говоря, в договоре чаще всего **фиксируется сумма или ставка налога**, как в пунктах 1-4. И только лишь в пункте 5 ни ставка налога, ни его сумма не зафиксирована.

Последний вариант в данной ситуации является предпочтительным для поставщика, поскольку позволяет ему *не потерять 2% от суммы договора без согласования новых условий и подписания дополнительного соглашения*. Если реализация по этому договору

состоится **в декабре**, то НДС будет рассчитываться по ставке **18%**. Если же сделка пройдет **в январе**, налог будет исчислен по ставке **20%**. В любом случае требование закона будет соблюдено, а поставщик останется при своем.

В чем сложности

Работать с новой ставкой НДС нужно будет сразу же, то есть каких-либо переходных периодов не предусмотрено. Поэтому многим организации и ИП столкнутся с некоторыми трудностями. В частности, они возникнут при таких обстоятельствах:

1. Когда **сложно определить момент операции**, то есть она имеет длящийся характер. Примером может служить выполнение работ по строительству.
2. Когда **операция проводится в нескольких периодах** по одному договору.
3. Когда оказание услуг или поставка товара приходится на один период, а **выставление счета-фактуры — на другой**.

Дабы снять некоторые вопросы, ФНС выпустила *письмо от 23 октября 2018 года № СД-4-3/20667@*, в котором пояснила, какую ставку НДС указывать:

- при возврате в 2019 году товара, который был реализован в 2018;
- при исправлении счета-фактуры по товарам, отгруженным до 1 января;
- при изменении стоимости таких товаров, например, при предоставлении ретроскидки.

Правило такое: **ставка НДС указывается на дату реализации**. То есть если при покупке товара действовала ставка 18%, она и будет указываться при возврате в 2019 году. То же самое справедливо и при исправлении счета-фактуры и изменении стоимости товара после его реализации.

1. Закон № 303-ФЗ от 03.08.2018:

- новая ставка

2. Закон № 302-ФЗ от 03.08.2018:

- проверки и подтверждение налогооблагаемых операций

3. Закон № 335-ФЗ от 27.11.2017:

- услуги через Интернет
- ЕСХН и НДС
- особый порядок уплаты НДС при реализации металлолома

Законы, которые изменили правила по НДС

Кто будет оплачивать 2%

Итак, из 5 приведенных выше вариантов написания положений о цене и НДС в договорах только в одном поставщик защищен от повышения ставки. Формулировка составлена таким образом, что накладывает на покупателя обязанность уплатить НДС по ставке 20% в полном объеме. В остальных приведенных выше примерах сторонам придется обговаривать, **за чей счет будет оплачиваться повышение ставки налога:**

- либо покупатель доплачивает 2% к цене;
 - либо продавец платит эту разницу из собственных средств.
- Хотя НДС по факту удерживается с покупателей, не каждый из них согласится платить на 2% больше. Если покупатель откажется увеличивать цену договора из-за роста ставки НДС в 2019 году, поставщику придется:
- либо отказываться от сделки;
 - либо компенсировать эту разницу из собственных средств.

Причем **списать эти затраты в расходы не получится** — об этом говорится в письме ФНС от 31 октября 2018 года. Налоговики напоминают, что НДС, являясь косвенным налогом, должен быть полностью предъявлен покупателю.

Что делать поставщику, если покупатель не соглашается производить доплату? Эксперты рекомендуют — нужно произвести отгрузку и указать в документах НДС 20%. В итоге у поставщика образуется **дебиторская задолженность**, которую можно будет списать в установленном порядке. Сделать это можно будет **спустя 3 года** (истечение срок исковой давности) после проведения всех необходимых процедур — инвентаризации, издания локального акта на списание дебиторской задолженности и так далее.

Еще один вариант поставщику не потерять 2% от стоимости — **уменьшить количество поставляемого товара**. В таком случае при реализации составляется счет-фактура, в котором указывается ставка НДС 20%. При этом счет-фактуру на аванс менять не нужно.

Еще одна рекомендация экспертов заключалась в том, чтобы разделить товары на составные части. Смысл в следующем: если не удастся осуществить реализацию до конца года, можно оформить отгрузку **отдельных составных частей продукции**. Например, если это мебель, то сначала отгружается корпуса (это нужно сделать до конца года), затем — фурнитура, крепления и прочие составляющие. При этом будет считаться, что *реализация состоялась в 2018 году*.

Однако против последнего варианта выступило Министерство финансов — в своем письме от 29 октября специалисты ведомства заявили, что в таком случае реализация будет считаться произведенной **на дату отгрузки последней партии составляющих частей товара**.

Как действовать, если покупатель согласился доплатить разницу? Это будет зависеть от того, когда поступит доплата:

1. **Если они придет в 2018 году** за товары, которые будут реализованы в 2019 году (то есть доплачивается аванс), то это расценивается как увеличение стоимости продукции. Соответственно, с поступившей суммы нужно будет начислить НДС по расчетной ставке 18/118.
2. **Если эта сумма поступит в 2019 году**, то она считается уже непосредственно доплатой налога. В таком случае следует оформить корректировочный счет-фактуру.

Что еще изменили законом № 303-ФЗ

- Расширили перечень операций, облагаемых по ставке НДС 0% до 2025 г.
 - авиаперевозки Дальний Восток, Крым, Калининград
- Сделали бессрочный период тарифов страховых взносов на ОПС
 - 22% в рамках предельной величины базы
 - 10% - сверх предельной величины базы
- Продлили действие пониженных тарифов страховых взносов для некоторых плательщиков УСН до 2024 г.
 - благотворительные организации и НКО

Прочие изменения, кроме ставки НДС, внесенные законом 303-ФЗ

Нюансы работы в переходный период

Возврат товара после 1 января

Предположим, поставщик отгрузил покупателю товар в текущем году, но в январе 2019 года покупатель решил часть товар вернуть. Посмотрим, какие последствия это повлечет с точки зрения изменения ставки НДС.

В первую очередь, нужно понимать, что **возврат должен производиться на каком-то основании**. Например, товар не соответствует условиям договора или поставлен с браком. В таком случае это будет расцениваться именно как возврат ранее полученного товара. Если же подобных основания не было, покупатель принял товары и поставил их на учет, и только после этого решил вернуть — это будет считаться *обратной реализацией*.

Итак, если после января 2019 года оформляется **возврат**, то это операция сопровождается составлением:

- корректировочного счета-фактуры, если покупатель — плательщик НДС;
- корректировочного документа, если покупатель не уплачивает НДС, то есть является организацией или ИП на спецрежиме либо физическим лицом.

Корректировочный документ должен отражаться в книге покупок с кодом 16. Допустимо составить *один корректировочный документ на все подобные возвраты*.

Покупатель — плательщик НДС, который возвращает товар, должен будет восстановить налог, если он был принят к вычету.

Агентский НДС

Изменение ставки налога коснется и налоговых агентов. Обязанность **удержать и перечислить НДС за своих контрагентов** у компаний и предпринимателей возникает, в частности, в таких случаях:

- при приобретении товаров, работ или услуг у иностранных контрагентов;
- при аренде или реализации государственного имущества.

Агенты уплачивают НДС непосредственно при перечислении денежных

средств за ТРУ, которые будут получены или уже поступили. **Если это происходит в 2018 году, то НДС уплачивается по старой ставке, если в 2019 — по новой.**

Такой же правило применяется и к полученным авансам, с которых следует уплатить НДС в качестве налогового агента.

На сумму НДС, уплаченную налоговым агентом, ему предоставляется налоговый вычет.

Госконтракты

Отдельно упомянем о государственных контрактах, которые заключены по закону 44-ФЗ. Дело в том, что стоимость таких соглашений остается неизменной на протяжении всего периода их исполнения. Поэтому, вероятнее всего, *разницу в ставке НДС поставщикам придется компенсировать за счет собственных средств.*

Новые задачи для бухгалтеров

Изменение ставки повлечет необходимость решения новых учетных задач. Экономическим субъектам придется:

1. **Ввести в свой учетные системы новую ставку НДС.** Большинство использует специальные бухгалтерские программы — их нужно не забыть обновить до конца года, чтобы с 1 января ставка изменилась на 20%.
2. **Обеспечить учет выручки с разными ставкам НДС.** Это также, скорее всего, потребует внесения изменений в бухгалтерские программы.
3. **Провести инвентаризацию полученных авансов,** поставка по которым будет осуществляться уже в 2019 году. Следует определиться, как именно будет учитываться изменение ставки НДС (доплата покупателем, корректировка и так далее). Кроме этого, нужно продумать, как будет осуществляться контроль правильности проведения и оформления операций по разным ставкам:
 - какие будут применяться контрольные соотношения;
 - как будет осуществляться отдельный учет.

Это в большей степени актуально **на период I квартала 2019 года,** поскольку преимущественно именно в эти 3 месяца и будет возникать большинство вопросов, связанных с изменением ставки НДС.

Можно ли сэкономить?

В связи с повышением ставки актуальным становится вопрос экономии. Тем более многие поставщики оказываются в ситуации, когда теряют 2% по уже заключенным договорам. Эксперты советуют следующее:

1. **Обеспечить отдельный учет.** В итоге будет видно, какие договоры требуют корректировки. Возможно, удастся договориться с покупателями об изменении стоимости или уменьшить объема поставки.
2. **Структурировать свой бизнес.** Вероятно, какие-то направления деятельности стоит выделить в отдельное юридическое лицо, которое применяет налоговый спецрежим. Это позволит не уплачивать НДС. Но здесь есть подводный камень: нужно серьезно продумать **деловую цель**, иначе налоговый орган может заподозрить дробление бизнеса. То есть у разных юридических лиц или структурных подразделений должна быть своя реальная деятельность, а не просто формальный документооборот.

3. **Применять льготы всегда, когда это возможно.** Есть список товаров, которые облагаются НДС по льготной ставке. Есть возможность применять освобождение от уплаты НДС по статье 145 НК РФ. Есть деятельность, облагаемая НДС по нулевой ставке.
4. **Вовремя возвращать НДС из бюджета.** По общему правилу налог может быть принят к вычету в течение 3 лет. С лета 2018 года этот срок действует и в части возврата переплаты НДС из бюджета. По прошествии 3 лет право на возврат переплаченных сумм теряется. Поэтому нужно периодически проверять счет 19, чтобы своевременно ставить к вычету или возвращать скопившийся налог.

Прочие законодательные изменения по НДС

Сокращение срока камеральной проверки

Теперь камеральная проверка деклараций по НДС длится **2 месяца**, а не 3, как было раньше. Налоговая служба давно говорила о том, что добросовестные налогоплательщики проверяются гораздо быстрее трехмесячного срока. Речь о тех, кто отнесен системой АСК НДС в группы с минимальным и низким риском налоговых нарушений. Теперь это нашло отражение в Налоговом кодексе в виде официального сокращения срока проверки.

Если есть основания, срок может быть **увеличен до 3 месяцев**.

Проверку могут продлить, например, если выявились разрывы цепочки НДС, если не будет соответствия между сведениями из счетов-фактур покупателя и продавца и при прочих нарушениях.

Чтобы продлить срок камеральной проверки, нужно **решение руководителя ИФНС**.

Подтверждение ставки 0%

Отдельные операции облагаются НДС по ставке 0%. Преимущественно это *экспортные сделки*. Приняты изменения, упрощающие порядок подтверждения льготной ставки. Они затрагивают:

1. **Представление подтверждающих документов.** Раньше контракт представлялся каждый раз при подтверждении ставки, теперь при дящихся операциях повторно подавать его не нужно. Но необходимо направить в ИФНС уведомление с реквизитами представленного раньше контракта.
2. **Представление транспортных документов.** По умолчанию теперь подавать их не нужно, однако налоговый орган может их запросить. То есть иметь такие документы по-прежнему необходимо.
3. **Предоставление таможенных деклараций.** Раньше подавались декларации с отметкой таможни выбытия. Сейчас правила такие:
 - если декларирование осуществляется **в электронном виде**, можно подать декларации без отметок (распечатать электронную декларацию);
 - если декларации представляются **на бумаге**, то отметки из таможни места выбытия должны присутствовать (письмо ФНС от 31 июля 2018 года № СД-4 -3/14795@).Изменение порядка связано с тем, что органы ФТС и ФНС взаимодействуют между собой, поэтому декларации передаются из таможни в налоговую без участия налогоплательщика.

Данные из таможенной декларации или ее копии, переданной в налоговый орган, сравниваются с информацией из ФТС. Если выявляются какие-то расхождения, то **нулевая ставка не подтверждается**.

Упрощение заявительного порядка

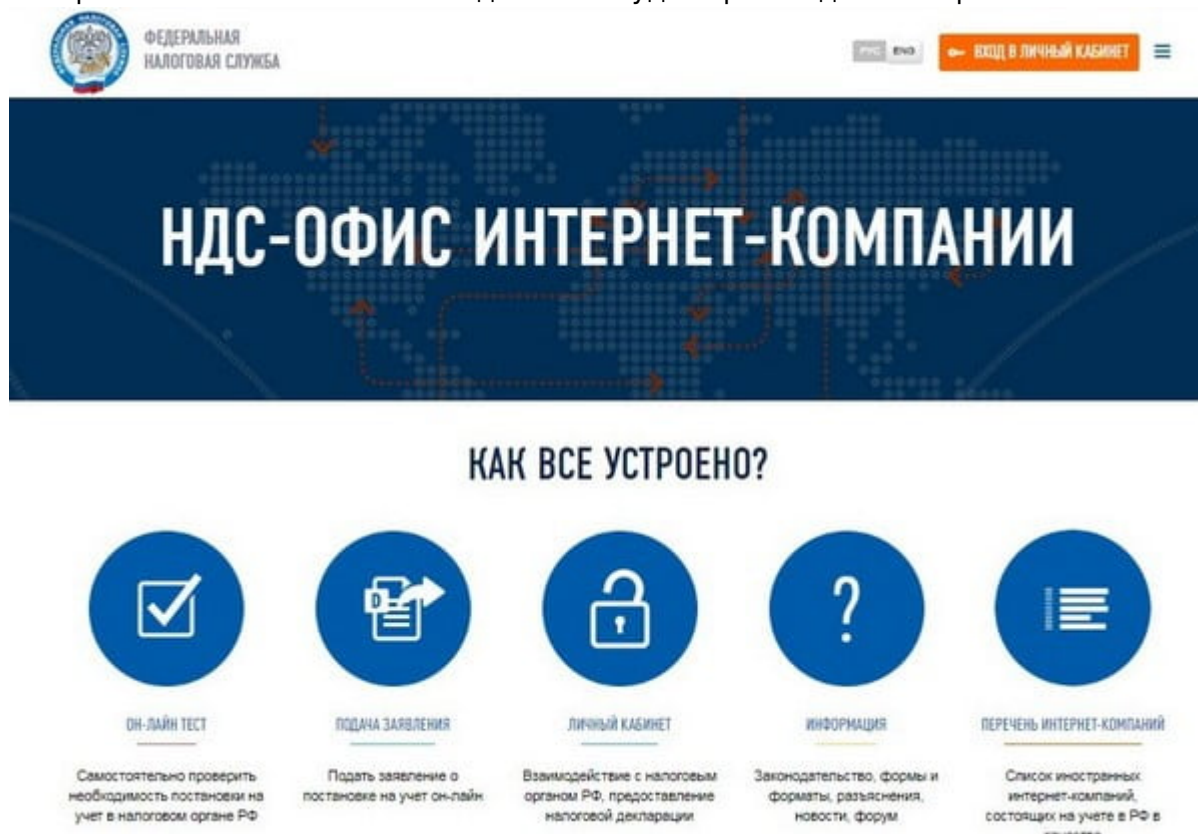
Как известно, при определенных условиях налогоплательщики могут возмещать НДС в заявительном порядке, то есть до окончания проверки. В этой части также произошли изменения:

1. Раньше преференция распространялась на налогоплательщиков, которые за предыдущие 3 года уплатили в бюджет **не менее 7 млрд рублей** налогов. Теперь эта сумма снижена **до 2 млрд рублей**.
2. Аналогичные изменения произошли и для поручителей.

Услуги иностранных интернет-компаний

До конца 2018 года российские компании и предприниматели должны уплачивать НДС за своих иностранных контрагентов, у которых они приобретают интернет-услуги. Это, например, хостинг, консалтинг и прочие подобные услуги, которые осуществляются непосредственно через интернет. Продажа товаров онлайн сюда не относится.

Так вот, **с начала 2019 года иностранные организации будут уплачивать российский НДС самостоятельно**. Для этого они будут использовать электронный сервис «НДС-офис интернет-компаний». Все взаимодействие будет производиться через личный кабинет.



НДС-офис интернет-компаний

Особенности налогообложения для иностранных интернет-компаний таковы:

1. Они будут уплачивать НДС по расчетной ставке 16,67% (20/120).
2. Они освобождаются от обязанности выставять счета-фактуры, вести книги покупок и продаж, журнал выставленных и полученных счетов-фактур.

Чтобы российскому контрагенту таких компаний получить **вычет НДС**, понадобится:

1. Договор с иностранной компанией на приобретение услуг, в котором выделена сумма налога, указан ИНН и КПП продавца.
2. Документ об оплате стоимости услуг, включая НДС.

Вычет можно будет получить только в том случае, если иностранная компания

зарегистрировалась в качестве плательщика российского НДС в Налоговой службе.

Эти сведения можно будет посмотреть на сайте ФНС. Если компания не имеет такой регистрации, то вычет не дадут. Соответственно, перед заключением договоров с иностранными контрагентами на приобретение IT-услуг стоит обговорить этот момент.

Плательщики ЕСХН будут уплачивать НДС

Законом № 335-ФЗ с 1 января 2019 года для плательщиков ЕСХН вводится обязанность уплачивать НДС. Это даст возможность множеству компаний, которые работают с сельхозпроизводителями (например, переработчикам сельхозпродукции) получать выгоду за счет НДС-вычетов.

ЕСХН применяется теми субъектами, чья деятельность преимущественно связана с сельским хозяйством, то есть они получают от нее **более 70% выручки**.

Нюансы в связи с уплатой НДС на ЕСХН таковы:

1. При переходе с ОСНО восстанавливать ранее принятый к вычету НДС не нужно.
2. Входящий НДС по объектам строительства принять к вычету не получится, но его можно будет учесть в стоимости товаров, отнесенных к затратам (в деятельности, облагаемой НДС). Здесь подразумевается следующее. Субъект на ЕСХН вкладывается в строительство основных средств и собирает счета-фактуры, которые ему выставляли подрядчики. Став в 2019 году плательщиком НДС, принять входящий налог к вычету он не сможет, но зато он сможет списать его на стоимость товаров.
3. Есть особые условия освобождения от уплаты НДС по статье 145 НК РФ. Освобождение дается на год, и в течение этого года отказаться от него нельзя. Отменяется оно только при превышении приведенных ниже лимитов. Применять эту преференцию смогут те плательщики ЕСХН, у которых **сумма дохода без учета НДС за предшествующий налоговый период** не превысила:
 - 100 млн за 2018 год;
 - 90 млн за 2019 год;
 - 80 млн за 2020 год;
 - 70 млн за 2021 год;
 - 60 млн за 2022 и последующие годы.

Выводы

Итак, плательщиков НДС ждут серьезные изменения. В первую очередь, это рост ставки, в связи с чем необходимо:

1. **Провести инвентаризацию договоров** и выявить те, которые требуют корректировки. По возможности заключить с покупателями дополнительные соглашения о доплате.
2. **Проанализировать сделки**, которые будут заключаться до конца 2018 года и в течение первых нескольких месяцев 2019 года. По сделкам, которые будут разнесены по разным годам, продумать порядок действий.
3. **При возможности поменять очередность поставок** таким образом, чтобы не возникало разброса операции на разные периоды. Возможно, акты приемки по некоторым сделкам удастся подписать уже в декабре — тогда НДС будет уплачиваться по ставке 18%.
4. **Внести изменения в учетные системы, а также перепрошить кассовую технику**. С 1 января и ККТ, и программы учета должны отражать новые ставки НДС.
5. **Не забыть о внесении корректировок в первичные документы** в связи с изменением ставки НДС перед составлением отчетности за первый квартал 2019 года.

Кроме того, у каждого субъекта бизнеса могут быть дополнительные задачи с учетом специфики деятельности. Это относится, в частности, к плательщикам ЕСХН, к тем, кто

реализует товары на экспорт, приобретает услуги иностранных интернет-компаний или применяет упрощенный порядок возмещения НДС.