

НДС 2019-2020: методология и практика исчисления с учетом последних изменений

Лектор: Чамкина Н.С.

Государственный советник РФ 2
класса

Заслуженный экономист РФ

Новые основания для восстановления НДС

Правопреемник обязан восстановить налог, принятый к вычету реорганизуемой организацией, если:

- он применяет (переходит после реорганизации на) специальный налоговый режим;
- если он использует товары (работы, услуги), ОС, НМА, имущественные права, приобретенные реорганизуемой организацией для операций не подлежащих обложению НДС;
- при принятии к учету товаров, если у реорганизуемой организации был заявлен вычет по авансу;
- при изменении стоимости в сторону уменьшения отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) реорганизуемой организации (п. 3 ст. 170 НК РФ).

Кроме того, на правопреемников распространяются положения ст.171.1 НК РФ о порядке восстановления по объектам недвижимости (судам).

Позиция Минфина, ФНС и судов о восстановлении при реорганизации

Если правопреемник не является плательщиком НДС или использует полученное при реорганизации имущество в не облагаемых НДС операциях, он должен восстановить налог (письма Минфина России от 03.05.2018 № 03-07-11/29894 и ФНС России от 14.03.2012 № ЕД-4-3/4270@, Определение Верховного суда РФ от 09.10.2017 № 305-КГ16-7109).

Восстанавливать НДС должны только те лица, которые ранее приняли этот налог к вычету, а правопреемник к ним не относится (Определение Верховного суда РФ от 17.10.2014 № 307-КГ14-1534)

Основания для восстановления НДС при получении денежных средств из бюджета

При получении денежных средств из бюджета на покрытие расходов по приобретению товаров (работ, услуг) после 01.01.2019, обязанность восстановить налог возникает, если средства получены с НДС.

Восстановление в периоде получения, при этом не важно, когда товары (работы, услуги) приняты к учету (письмо Минфина от 05.02.2018 №03-07-11/6382).

Федеральный закон от **27.11 2018 № 424-ФЗ**.

ВНИМАНИЕ. Полученные из бюджета денежные средства в декларации по НДС не отражаются.

налоговые последствия при получении средств из бюджета

- Ситуация **первая**. В случае получения бюджетных субсидий на финансовое обеспечение предстоящих затрат, связанных с оплатой приобретаемых товаров, работ, услуг, имущественных прав, суммы указанных субсидий в налоговую базу по НДС не включаются. При этом суммы НДС по приобретаемым за счёт указанных субсидий активам вычету не подлежат.
- Ситуация **вторая**. В случае получения субсидий на возмещение ранее понесенных затрат, связанных с оплатой приобретённых товаров, работ, услуг, имущественных прав, суммы НДС, уже принятые к вычету, подлежат восстановлению. Если указанные субсидии направляются налогоплательщиком на возмещение понесённых затрат, связанных с оплатой приобретённых товаров, работ, услуг, не облагаемых НДС, то положения пп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ не применяются.
- Ситуация **третья**. В случае получения субсидий на возмещение недополученных компанией доходов подлежит включению в налоговую базу по НДС на основании п. 1 ст. 162 НК РФ, поскольку она связана с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). Но если такая субсидия выдана в связи с применением компанией государственных регулируемых цен или льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, она в налоговую базу по НДС не включается (п. 2 ст. 154 НК РФ). Входной НДС, оплаченный за счёт такой субсидии, можно принять к вычету.

письмо ФНС России от 03.04.18 № СД-4-3/6286@ (письмо Минфина России от 02.04.18 № 03-07-15/20870)

Определении Верховного суда РФ от 01.08.2019

№ 301-ЭС19-7881 по делу № А29-6014/2018

В случае получения налогоплательщиками субсидий из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на возмещение ранее понесенных затрат, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав), основания для включения таких сумм в налоговую базу отсутствуют, а принятые налогоплательщиками в установленном порядке к вычету суммы налога на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам, имущественным правам), затраты на приобретение которых возмещаются за счет указанных субсидий, подлежат восстановлению на основании подпункта 6 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 27.11.2017 № 335-ФЗ).

О документах, подлежащих регистрации в книге продаж, при восстановлении принятого к вычету НДС

В целях восстановления сумм НДС в порядке, установленном подпунктом 2 пункта 3 статьи 170 Кодекса, в книге продаж регистрируются счета-фактуры, на основании которых суммы НДС приняты к вычету, если в налоговом периоде, в котором товары были переданы или начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления операций, указанных в пункте 2 статьи 170 Кодекса, не истек вышеуказанный срок их хранения. В случае отсутствия данных счетов-фактур в связи с истечением установленного срока их хранения в книге продаж возможно зарегистрировать справку бухгалтера, в которой отражена сумма НДС, подлежащая восстановлению.

**Письмо Минфина России от 25 сентября 2019 г. N
03-07-09/73784**

Изменение порядка принятия к вычету НДС при создании НМА

С 1 января 2020 года при создании НМА вычет можно будет применять по товарам (работам и услугам), приобретенным для создания НМА до даты постановки его на учет (п.6 ст.171 НК РФ).

Федеральный закон РФ от 29.09.2019 № 325-ФЗ

Письмо Минфина России от 19.07.2019 г. N 03-07-11/54587

В отношении НДС, предъявляемого контрагентами, создающими нематериальные активы, особенностей применения налоговых вычетов положениями гл. 21 НК РФ не предусмотрено, а также принимая во внимание позицию ВАС РФ Российской Федерации (Определение ВАС РФ от 11 января 2013 г. N ВАС-17962/12), суммы НДС, предъявленные налогоплательщику контрагентами, создающими нематериальные активы, подлежат вычету после принятия на учет на **счет 04 "Нематериальные активы"** объекта в качестве нематериального актива (при выполнении условий, предусмотренных ст. 171 и 172 НК РФ).

Внимание: Аналогичное мнение высказал Верховный суд РФ в Определении от 19.05.2017 № 305-КГ17-5209

Установили перечень документов, подтверждающих освобождение от НДС, при оказании благотворительной помощи

С 01.10.2019 года, если получателями товаров (работ, услуг), имущественных прав являются организация и (или) индивидуальный предприниматель, документами, подтверждающими право на освобождение от налогообложения в соответствии с настоящим подпунктом, являются:

- договор или контракт о безвозмездной передаче налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, указанных в абзаце первом настоящего подпункта;
- акт приема-передачи товаров (работ, услуг), имущественных прав или иной документ, подтверждающий передачу налогоплательщиком товаров, имущественных прав (выполнение работ, оказание услуг)(п.п. 12 п.3 ст.149 НК РФ).

Федеральный закон от 26.07.2019 № 210-ФЗ

Новые освобождения

С 1 июля 2019 года

Освобождена от обложения НДС передача на безвозмездной основе объектов социально-культурного назначения в казну РФ (республики, края, области, города, любого муниципального образования)(пп.2 п.2 ст.146 НК РФ)

Федеральный закон от **15.04.2019 № 63-ФЗ**

С 1 октября 2019 года

Конкретизированы банковские операции с драгметаллами, освобождаемые от налогообложения (пп.3 п.3 ст.149 НК РФ).

Расширен перечень банковских операций освобожденных от НДС (п.3.2 ст.149 НК РФ).

Федеральный закон от **26.07.2019 № 212-ФЗ**

С 1 января 2020 года

Освобождены от НДС услуги по обращению с ТКО, оказываемые региональными операторами при соблюдении определенных условий (п. п.36 п.2 ст. 149 НК РФ).

ФНС РФ рекомендовала коды операций по новым освобождениям (раздел 7 декларации по НДС)

- 1011450 - подпункт 19 пункта 2 статьи 146 НК РФ (передача недвижимости на безвозмездной основе в государственную казну);
- 1011451 - подпункт 20 пункта 2 статьи 146 НК РФ (безвозмездная передача имущества для научных исследований в Антарктике);
- 1011207 - подпункт 3.2 пункта 3 статьи 149 НК РФ (осуществление некоторых банковских операций);
- 1011208 - подпункт 36 пункта 2 статьи 149 НК РФ (услуги по обращению с твердыми коммунальными отходами, оказываемые региональными операторами).

Письмо ФНС России от 29.10.2019 N

СД-4-3/22175@

Новые освобождения

Расширен перечень кодов медицинских товаров, реализация которых на территории РФ, а также их ввоз в РФ освобождены от НДС.

Перечень установлен постановлением Правительства РФ от **15.08.2019 N 1054**.

Документ вступает в силу с 01.10.2019, но по отдельным позициям применяется с 01.01.2019.

Определение Верховного Суда РФ от 27.11.2017 г. N 307-КГ17-12461 *(п.25 обзора судебной практики ВС РФ №1 2018г., утв. Президиумом ВС РФ 28.03.2018)*

По счетам-фактурам с выделенным НДС правомерно заявить вычет, даже если операция, по которой составили счет-фактуру, перечислена в ст. 149 НК РФ. Ведь контрагент обязан уплатить НДС в бюджет.

Справочно: можно принять к вычету выставленные поставщиками суммы НДС по необлагаемым операциям при условии уплаты налога в бюджет поставщиком (позиция ФНС России от 10.08.2016 №СД-18-7/843@ и 23.09.2016 №СД-4-3/17871@, позиция Минфина России от 21.06.2017 №03-07-15/38864)

Новые освобождения

С 1 января 2020 года

1. Освобождается ввоз на территорию РФ **воздушных судов, авиационных двигателей, запасных частей и комплектующих изделий**, предназначенных для строительства, ремонта и (или) модернизации на территории Российской Федерации гражданских воздушных судов, а также печатных изданий, опытных образцов и (или) их составных частей, необходимых для разработки, создания и (или) испытания гражданских воздушных судов и (или) авиационных двигателей.

Освобождение применяется при определенных условиях

2. Облагается по **ставке 0%** реализация на территории РФ **авиационных двигателей (запчастей и комплектующих), гражданских воздушных судов**, зарегистрированных в российском реестре, реализация услуг по передаче таких судов по договору аренды (лизинга), а также реализация работ (услуг) по строительству гражданских воздушных судов.

Расширение перечня операций, облагаемых по ставке 0%

С **01.10.2019** установлена ставка 0% по услугам в аэропортах по перечню, утверждаемому Правительством РФ. Постановление Правительства РФ от 10.06.2019 №749.

Федеральный закон от **25.12.2018 N 493-ФЗ**

При отражении данной операции в декларации по НДС рекомендован код операции **1011446** (письмо ФНС от **16.09.2019 N СД-4-3/18721@**)

- С **01.07.2019** года установлена ставка НДС 0% по авиаперевозкам на региональных маршрутах. Исключение, когда пункт отправления или назначения находятся в Московском регионе. Исключение: авиаперевозки в Крым, Калининград и Дальневосточный федеральный округ (Федеральный закон от 03.08.2018 № 303-ФЗ).

Федеральный закон от **06.06.2019 № 125-ФЗ**

Изменение ставки НДС

С **01 октября 2019** года установлена ставка НДС в размере 20% на пальмовое масло и 10% на фрукты и ягоды. (Подготовлен проект изменений в постановление Правительства РФ от 31.12.2004 N 908 "Об утверждении перечней кодов видов продовольственных товаров и товаров для детей, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов». Данным проектом предусмотрено распространение действия постановления Правительства РФ на правоотношения, возникшие с 1 октября 2019 года).

Федеральный закон от **02.08.2019 № 268-ФЗ**

Применение пониженной ставки НДС

Для применения пониженной налоговой ставки достаточно, чтобы реализуемый (ввозимый) товар соответствовал коду, определенному Правительством Российской Федерации со ссылкой хотя бы на один из двух источников — ОКП или ТН ВЭД.

п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от **30.05.2014** N

33.

В тех случаях, когда взимание НДС производится в связи с ввозом товаров на территорию Российской Федерации и администрирование налога осуществляется таможенными органами, налоговая ставка 10 процентов, предусмотренная пунктом 2 статьи 164 Налогового кодекса, по общему правилу, применяется, если ввозимый товар отвечает надлежащему коду ТН ВЭД, а не коду ОКП.

Определение ВС РФ от **14.03.2019** г. N **305-КГ18-19119**

При реализации товаров на территории РФ следует руководствоваться

Возврат товаров

Пункт 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.»

Пункт 4 статьи 172 НК РФ

«Вычеты сумм налога, указанных в пункте 5 статьи 171 НК РФ, производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата или отказа.»

Возврат товаров

Из п.3 Правил ведения книги продаж исключили норму о выставлении счета-фактуры покупателем при возврате товаров.

Постановление Правительства РФ от **19.01.2019 N 15** "О внесении изменений в приложения N 3 и 5 к Постановлению Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. N 1137».

- При возврате товаров поставщику необходимо скорректировать базу, а покупателю вычеты, если он их заявлял
- Во всех случаях возврата поставщиком оформляются корректировочные счета-фактуры на уменьшение стоимости товаров по причине изменения количества отгруженных товаров
- Корректировочный счет-фактура регистрируется продавцом в книге покупок, а у покупателя в книге продаж

Возврат товаров

- Если при отгрузке поставщик имел право не составлять в адрес покупателя счет-фактуру, то в книге покупок регистрируются документы на корректировку
- Если поставщик не составляет в адрес покупателя корректировочный счет-фактуру, то покупатель в книге продаж регистрирует документы на корректировку в периоде получения покупателем первичных документов на изменение в сторону уменьшения стоимости приобретенных товаров
- Если возврат оформлен как обратная реализация (покупатель продает, а продавец покупает свой товар), то покупателем оформляется обычный счет-фактура

Формирование корректировочных счетов-фактур при неоднократном изменении стоимости

- При неоднократном изменении стоимости корректировочный счет-фактура не исправляется, а к нему составляется новый корректировочный счет-фактура.
- При составлении такого счета-фактуры необходимо:
 - в строке 1б указать дату и номер предыдущего корректировочного счета-фактуры;
 - в строку А (до изменения) повторного корректировочного счета-фактуры перенести сведения, отражаемые по строке Б (после изменения) предыдущего корректировочного счета-фактуры).
- Отмечено также, что в случае если в первом корректировочном счете-фактуре стоимость возвращаемых повторно товаров не корректировалась, то в строке 1б повторного корректировочного счета-фактуры возможно указывать номер и дату первичного счета-фактуры.

Письмо Минфина России от 12.07.2019 N

03-07-09/51930

Начисление НДС с задолженности после возврата товаров

- Зависит от договорных отношений между продавцом и покупателем.
- В случае зачета задолженности в счет предварительной оплаты новой поставки следует рассматривать как новый аванс.

Письма Минфина РФ от 27.10.2015 №03-07-11/61556 и от 31.08.2012 №03-07-15/118 (доведено письмом ФНС РФ от 24.09.2012 № ЕД-4-3/15920).

Определение Верховного Суда РФ от 14.03.2019 N 301-КГ18-20421

При расторжении договора продавец может принять НДС к вычету по корректировочному счету-фактуре

1. Налоговики не должны снимать вычеты только по формальным основаниям и для удобства налогового администрирования.

2. От покупателя требуется выставить счет-фактуру при возврате товара лишь для того, чтобы он скорректировал свои обязательства по НДС перед бюджетом, т.е. чтобы он уплатил налог, если принимал его к вычету. По обстоятельствам дела бывший покупатель НДС к вычету не принимал. В такой ситуации ВС РФ посчитал избыточным обязывать налогоплательщика получить счет-фактуру от контрагента для применения вычета.

Возврат импортированных товаров

В случае возврата импортного товара необходимо восстановить налог, если «ввозной» НДС был заявлен к вычету, в периоде возврата (п. п.1 п.2 ст.171 НК РФ, п. 25 прил. № 18 к Договору о ЕАЭС). Отразить в гр.5 строки 80 раздела 3 Декларации.

Операция по возврату некачественного товара иностранному продавцу в страны за пределами ЕАЭС, которые были выпущены в свободное обращение, не облагается НДС, т.к. нет реализации.

В декларации такая операция не отражается.

Возврат импортированных товаров

Если осуществлен возврат товара ненадлежащего качества в страны ЕАЭС

1. В декларации отражать ничего не надо, если товар возвращен в месяце принятия на учет.
2. Если возврат по истечении месяца принятия к учету, то уточненная декларация и уточненное заявление на часть возвращенного товара.

Порядок заполнения уточненного заявления в этом случае таков:

- в таблице уточненного заявления делается запись: "Взамен ранее представленного и зарегистрированного в налоговом органе заявления от _ 20 __ г. N ___" (дата и № указываются из разд. 2 заявления);
 - в таблице разд. 1 заявления отражаются значения показателей без указания информации о частичном возврате;
 - в графе 1 таблицы разд. 1 заявления проставляется порядковый номер товарной позиции, под которым она была отражена в соответствующем заявлении.
3. Если по истечении месяца возвращается вся партия, то заявление не формируется. В налоговый орган направляется информационное сообщение о реквизитах ранее поданного заявления в произвольной форме.
 4. С декларацией представляются документы, подтверждающие возврат.

Возврат экспортированных товаров

Операции по возврату экспортного товара и корректировок экспортной базы в случае изменения количества товара подлежат отражению в декларации в разделе 4 Декларации (строки 060-080) или разделе 6 Декларации (строки 070-100) в периоде возврата.

Налоговая база рассчитывается исходя из курса ЦБ на дату отгрузки.

Пример. Вернулся «сырьевой товар» стоимостью 6 тыс. долл. США. Курс ЦБ РФ на дату отгрузки -64 руб. Ранее при подтверждении экспорта был предъявлен к вычету НДС в сумме 35 тыс. руб.

Возврат товара, экспорт которого был подтвержден

Раздел 4. Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена

Показатели	Код строки	Значения показателей																					
1	2	3																					
Код операции	060	<table border="1"><tr><td>1</td><td>0</td><td>1</td><td>0</td><td>4</td><td>4</td><td>7</td></tr></table>	1	0	1	0	4	4	7														
1	0	1	0	4	4	7																	
Налоговая база	070	<table border="1"><tr><td>3</td><td>8</td><td>4</td><td>0</td><td>0</td><td>0</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr></table>	3	8	4	0	0	0															
3	8	4	0	0	0																		
Сумма налога, ранее принятая к вычету и подлежащая восстановлению	080	<table border="1"><tr><td>3</td><td>5</td><td>0</td><td>0</td><td>0</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr></table>	3	5	0	0	0																
3	5	0	0	0																			
		Эта сумма учитывается при заполнении итоговой строки 120 или 130 разд. 4																					

Возврат товара, экспорт по которому не подтвержден

Раздел 6. Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг),
 обоснованность применения налоговой ставки 0% по которым документально не подтверждена

Показатели	Код строки	Значения показателей
1	2	3
Код операции	070	1 0 1 0 4 4 9
Налоговая база	080	3 8 4 0 0 0
Корректировка сумм налога, ранее исчисленных по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2, 3 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации	090	7 6 8 0 0
Сумма налога, ранее принятая к вычету и подлежащая восстановлению	100	3 5 0 0 0
Указываем сумму исчисленного ранее НДС		Вычет восстанавливаем в сумме, относящейся к стоимости возвращенного товара

Расширен перечень операций, облагаемых по ставке 0%

С 1 января 2020 года ставка НДС 0% будет применяться в отношении:

- работ (услуг) по перевозке или транспортировке не только товаров, но и порожнего железнодорожного подвижного состава или контейнеров, перемещаемых через территорию РФ с территории иностранного государства, не являющегося членом ЕАЭС
- работ (услуг), непосредственно связанных с указанной перевозкой или транспортировкой, стоимость которых указана в перевозочных документах.

Федеральный закон РФ от 29.09.2019 № 322-ФЗ

Уточняется порядок подтверждения ставки НДС 0%

Изменения в ст.165 НК РФ вступают в силу с **1 апреля 2020 года**.

1. Уточнен перечень документов, подтверждающих применение ставки 0%:

- при вывозе припасов с территории РФ;
- если товары пересылаются в международных почтовых отправлениях.

2. Установлен порядок подтверждения ставки 0% для экспресс-грузов.

3. Ставка 0% подтверждается только путем представления реестров, содержащих сведения из декларации на товары (таможенных деклараций) при вывозе товаров за пределы РФ при их отправке (вывозе):

- международным почтовым сообщением;
- экспресс-грузом.

3. Расширен перечень сведений, подлежащих отражению в представляемых в электронном виде реестрах документов.

Федеральный закон РФ от **29.09.2019 № 325-ФЗ**

При отгрузке товаров на экспорт с 01.10.2018 сократился перечень документов, представляемых с декларацией

При экспорте товаров за пределы стран ЕАЭС

- Транспортные документы одновременно с декларацией представлять не надо (исключение - вывоз припасов), но налоговые органы вправе их истребовать (пп. 4 и пп.6 п.1 ст.165 НК РФ).
- Копии таможенных деклараций, сведения из которых включены в реестр можно представить без отметок таможи места убытия (п.15 ст.165 НК РФ)

При экспорте товаров в страны ЕАЭС

Транспортные документы не представляются одновременно с декларацией, если представить Перечень заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов в электронной форме (п.1.3 ст.165 НК РФ).

Формирование реестров таможенных деклараций

При подтверждении налоговой ставки 0 процентов по НДС налогоплательщик вправе формировать реестры таможенных деклараций на основании информации из Единой автоматизированной информационной системы таможенных органов (далее - ЕАИС) ФТС России.

Письмо ФНС России от **24.09.2019**

№ЕД-4-15/19339

Электронные сервисы ФНС России

Проверка факта поступления от ФТС России сведений по документам, необходимым для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов НДС (освобождения от уплаты акцизов).

В сети Интернет адрес <https://service.nalog.ru/customchk/>

Для получения информации необходимо заполнить поисковые реквизиты:

- номер таможенной декларации;
- вид таможенной процедуры;
- ИНН лица, ответственного за финансовое урегулирование

Электронные сервисы ФНС России

Проверка наличия заявления о ввозе товаров и уплате налогов

- Сервис позволяет получить информацию о поступлении электронной копии Заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов (далее – Заявление) из налоговых органов страны импортёра (заявителя) в налоговые органы страны-экспортёра Евразийского экономического союза (ЕАЭС). В сети Интернет адрес <http://service.nalog.ru/blr1.do>
- Информация предоставляется как по Заявлениям российских импортёров (их получение налоговыми органами других государств-членов ЕАЭС), так и по Заявлениям импортёров из этих государств, полученных налоговыми органами Российской Федерации.
- Для получения информации необходимо заполнить поисковые реквизиты Заявления:
 - № и дату регистрационного заявления, присвоенного налоговым органом;
 - идентификационный код (номер) импортера;
 - страну продавца.

Право на вычет при выполнении работ и услуг, местом реализации которых РФ не является

С 1 июля 2019 года:

- Предоставляется право на применение налоговых вычетов по НДС при осуществлении налогоплательщиками вышеуказанных операций (п.2 ст.171 НК РФ).
- Для целей ведения раздельного учета п. 4 ст. 170 НК РФ дополнен абзацем, согласно которому операции по реализации работ (услуг), местом реализации которых в соответствии со статьей 148 НК РФ не признается территория России, относятся к операциям, подлежащим налогообложению (применяется при определении пропорции облагаемых и необлагаемых операций и использования 5% барьера)

ВНИМАНИЕ: Соответствующие изменения не распространяются на операции, предусмотренные статьей 149 НК РФ.

Федеральный закон от **15.04.2019 №63-ФЗ**

Право на вычет при выполнении работ и услуг, местом реализации которых РФ не является

К вычету принимаются суммы налога, предъявленные налогоплательщику после 1 июля 2019 года либо уплаченные после указанной даты при ввозе товаров на территорию РФ.

Письмо Минфина России от 03.09.2019 № 03-07-08/67703

Суммы НДС, уплаченные российским покупателем-налоговым агентом по приобретенным после 1 июля 2019 года у иностранного лица работам (услугам) для осуществления операций по выполнению работ (услуг), местом реализации которых РФ не является, принимаются к вычету.

Письмо Минфина России от 14.11.2019 №03-07-08/88089

Суммы НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным организацией для передачи своему филиалу, зарегистрированному на территории иностранного государства, к вычету не принимаются.

Письмо Минфина России от 05.11.2019 № 03-07-08/84878

Место реализации работ и услуг (ст.148 НК РФ)

Общая норма. Место реализации определяется по месту деятельности (регистрации) лица выполняющего работы, оказывающего услуги.

Специальная норма.

1. По месту нахождения имущества. Перечень услуг и работ закрытый.
2. По месту оказания услуг в сфере культуры, искусства, спорта, образования, туризма и отдыха.
3. По месту деятельности покупателя. Перечень услуг и работ закрытый.
4. Место реализации услуг по перевозке и транспортировке определяется по пунктам отправления и назначения. ТЭУ по месту транспортировки.

Внимание! Место реализации работ и услуг в ЕАЭС определяется в соответствии Порядком взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг (Приложение №18 к Договору о ЕАЭС от 29.05.2014).

Отличия в порядке определения: транспортных и электронных услуг.

Определение места реализации транспортных (экспедиторских) услуг

Если услуги по перевозке и (или) транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и (или) транспортировкой грузов, оказываются российской организацией, пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории РФ, а перевозимые товары не помещены под таможенную процедуру таможенного транзита, либо иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, в случае, если пункты отправления и назначения находятся на территории Российской Федерации местом реализации услуг по перевозке признается территория РФ (п.п.4.1 п.1. ст.148 НК РФ).

Выполнение или организация выполнения услуг, связанных с перевозкой груза, предусматриваются договором транспортной экспедиции (п. 1 ст. 801 ГК РФ)

Местом реализации услуг по перевозке (транспортировке), а также услуг по организации перевозки на основании договора транспортной экспедиции, признают территорию государства – члена ЕАЭС, если услуги оказываются налогоплательщиком этого государства – члена ЕАЭС, если иное не предусмотрено подп. 1–4 п. 29 разд. IV Протокола (подп. 5 п. 29 Протокола Договора о ЕАЭС).

Перевозчик
(экспедитор)
российский
плательщик

Место реализации РФ	Если один из пунктов отправления или назначения находится на территории РФ	Российский перевозчик зарегистрирован (состоит на учете) в РФ
Ставка 0%	Исполнитель (соисполнитель) в рамках международной перевозки , когда один из пунктов отправления или назначения находятся за пределами РФ, по договору транспортной экспедиции	Аналогичные условия
Ставка 0%	ТЭУ оказываются при осуществлении перевозок железнодорожным транспортом от места прибытия товаров на территорию РФ (порт или пограничная станция) до станции назначения товаров, расположенной в РФ	Не применяется
Ставка 20%	Оба пункта транспортировки находятся на территории РФ или ТЭУ оказаны на основании иных договоров	Оба пункта находятся на территории РФ или за пределами РФ
Место реализации не территория РФ (не облагается)	Оба пункта транспортировки находятся за пределами РФ	Не применяется

Изменения при приобретении электронных услуг у иностранных организаций с 01.01.2019

Иностранная организация, оказывающая услуги в электронной форме, указанные в п.1 ст.174.2 НК РФ, как физическим, так и юридическим лицам, подлежит постановке на учет в налоговых органах с целью уплаты налога на добавленную стоимость.

Российская организация или ИП, приобретающие у таких иностранных организаций «электронные услуги», не будут исполнять обязанности налогового агента по НДС (ст.174.2 и ст. 161 НК РФ).

У покупателя есть право на вычет НДС при наличии договора и (или) расчетного документа с выделением суммы НДС, указанием ИНН и кода постановки на учет иностранной организации, а также документов на перечисление оплаты, включая налог (п.2.1 ст.171 НК РФ).

Федеральный закон от **27.11.2017 № 335-ФЗ**

ИЗМЕНЕНИЯ ПРИ ПРИОБРЕТЕНИИ ЭЛЕКТРОННЫХ УСЛУГ У ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ С 01.01.2019

1. Документы с выделенным ИНН, КПП и НДС будут регистрироваться в книге покупок с новым кодом «45» (рекомендован письмом ФНС РФ от 14.05.2019 № СД-4-3/8916@).

2. При расчетах в иностранной валюте налог исчисляется по курсу ЦБ РФ на дату принятия к учету электронных услуг (письмо Минфина РФ от 30.04.2019 №03-07-08/32529).

Информация о постановке на учет в РФ иностранных компаний

Сведения об иностранных организациях, состоящих на учете в соответствии с пунктом 4.6 статьи 83 Кодекса (наименование, идентификационный номер налогоплательщика, код причины постановки на учет и дата постановки на учет в налоговых органах), размещаются на официальном сайте ФНС России, в информационно-телекоммуникационной сети Интернет в электронном сервисе "**НДС-офис интернет-компании**" по адресу:

<https://lkioereg.nalog.ru/ru/registry>.

Изменения при приобретении электронных услуг у иностранных организаций с 01.01.2019

Покупатель не несет ответственности, если иностранная организация при оказании услуг, местом реализации которых является территория РФ и поименованных в ст.174.2 НК РФ,:

- не заплатила налог;
- не встала на учет в РФ после 01.01.2019

Порядок исчисления налога при оказании электронных услуг не изменился если:

- услуги приобретаются у индивидуального предпринимателя. Российский покупатель – налоговый агент;
- услуги реализуются через посредника. Посредник исполняет обязанность налогового агента.

Приобретении агентом услуг в электронной форме в интересах принципала у иностранного юрлица, которое встало на учет в налоговом органе РФ

В соответствии с пунктом 3.2 статьи 169 Кодекса иностранные организации, подлежащие постановке на учет в соответствии с пунктом 4.6 статьи 83 Кодекса, счета-фактуры не составляют, книги покупок, книги продаж, журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур в части оказания услуг, указанных в пункте 1 статьи 174.2 Кодекса, не ведут.

Вычеты сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных иностранной организацией, производятся налогоплательщиком-покупателем, в том числе приобретающим электронные услуги на основании агентского договора, при наличии документов, предусмотренных пунктом 2.1 статьи 171 Кодекса.

При этом в графе 3 книги покупок указываются номер и дата договора или расчетного документа (счета на оплату услуг, акта об оказании услуг или иного документа со стороны иностранной организации), в которых указаны ИНН и КПП иностранной организации, а также сумма НДС; а в графе 7 - номер и дата документа, свидетельствующего о перечислении оплаты агентом (посредником) в адрес иностранной организации, а также номер и дата документа, свидетельствующего о возмещении расходов принципалом агенту (посреднику).

Письмо ФНС России от 31 октября 2019 г. N СД-4-3/22373@

Исполнение обязанности налогового агента при приобретении у иностранной компании услуг

Вопрос уплаты НДС иностранной организацией или налоговым агентом при оказании иностранной организацией работ и услуг, местом реализации которых является РФ, зависит от постановки иностранного лица на учет в РФ.

Определение Конституционного Суда РФ от 24.11.2016 №2518-О и определение Верховного Суда РФ от 19.04.2016 №305-КГ16-2688

Письмо ФНС России от 24.04.2019 № СД-4-3/7937@

Если покупатель при оказании иностранной организацией услуг в электронной форме самостоятельно исчислил, уплатил в бюджет и принял уплаченную сумму НДС к вычету (включил в стоимость (в расходы)), то по указанным операциям у налоговых органов отсутствуют основания требовать:

- повторной уплаты налога у иностранной организации и отражению ею таких операций в налоговой декларации;
- перерасчета налоговых обязательств у покупателя.

Внимание: При этом не имеет значения стоит иностранная организация на учете в РФ или нет.

Новые коды ошибок

С 25 января 2019 года налоговики направляют требования представить пояснения к декларации по НДС по обновленному формату, в которых появятся новые коды ошибок:

- код "5" - в декларации нет даты счета-фактуры или указана дата после отчетного периода;
- код "6" - в разд. 8 декларации или приложении к нему заявлен вычет за пределами трех лет;
- код "7" - в разд. 8 декларации или приложении к нему заявлен вычет по счету-фактуре, который был составлен до даты госрегистрации;
- код "8" - неверный код вида операции;
- код "9" - ошибка при аннулировании записей в разд. 9 декларации или приложении к нему.

Письмо ФНС России от 03.12.2018 N ЕД-4-15/23367@

Основные ошибки, выявленные по итогам сдачи деклараций 2019 года

- Неправильное указание КВО при уменьшении стоимости, при авансовых расчетах, в отношении одновременно собственных операций и посреднических
- Нарушение контрольных соотношений. В составе требований:
 - 25,3% - КС 1.26 (сравнение р.2 и р.9, 9.1 по КВО 06, 41,42, 43);
 - 21.2% - КС 1.27 (сравнение р.3 и р.9, 9.1);
 - 17.7% - КС 1.28 (сравнение р.3 и р.8, 8.1).
- Неправильное указание реквизитов (их отсутствие) в журналах посредников (ошибки в разделах 10 и 11)
- Нарушение правил указания реквизитов продавца/покупателя при отражении корректировочных счетов-фактур в книгах продаж и покупок
- Нарушение правил регистрации счетов-фактур в книге продаж (книге покупок) покупателями-налоговыми агентами при приобретении металлолома (макулатуры) с кодами «41-44»
- При получении товаров (работ, услуг) не восстановлен авансовый НДС, принятый ранее к вычету

Пример **ОАО «Ромашка»** реализует товары в адрес ООО и выставляет счет-фактуру № 365 от 23.07.2016 г. на общую сумму **600 000,00** рублей, в т.ч. НДС – **100 000,00** рублей, из них ОАО принадлежит товаров на сумму **240 000,00** руб, в т.ч. НДС – **40 000,00** руб, а комитенту **ООО «Ирис»** на сумму **360 000,00** руб, в т.ч. НДС – **60 000,00** руб, которые ОАО «Ромашка» реализует по договору комиссии, заключенному с ООО «Ирис».

Отражение записи по счету-фактуре в книге продаж продавца-посредника ОАО «Ромашка»

N п/п	Код видов операции	Номер и дата счета-фактуры продавца	Номер и дата исправления счета-фактуры продавца	Номер и дата корректировочного счета-фактуры продавца	Номер и дата исправления корректировочного счета-фактуры продавца	Наименование покупателя	ИНН/КПП покупателя	Сведения о посреднике (комиссионере, агенте)		Номер и дата документа, подтверждающего оплату	Наименование и код валюты	Стоимость продаж по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре (включая НДС) в валюте счета-фактуры		Стоимость продаж, облагаемых налогом, по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре (без НДС) в рублях и копейках, по ставке			Сумма НДС по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре в рублях и копейках, по ставке		Стоимость продаж, освобождаемых от налога, по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре в рублях и копейках	
								наименование посредника	ИНН/КПП посредника			в валюте счета-фактуры	в рублях и копейках	20 процентов	10 процентов	0 процентов	20 процентов	10 процентов		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13а	13б	14	15	16	17	18	19	
01	15	365 от 23.07.2019	-	-	-	ООО «Альс траме рия»	7706* ***** /77** ***** *						600 000,00	200 000,00				40 000,00		
													Всего	200 000,00			40 000,00			

Отражение записи по счету-фактуре в журналах посредника ОАО «Ромашка»

Часть 1. Выставленные счета-фактуры

N п/п	Дата выставления	Код видов операции	Номер и дата счета-фактуры	Номер и дата исправления счета-фактуры	Номер и дата корректировочного счета-фактуры	Номер и дата исправления корректировочного счета-фактуры	Наименование покупателя	ИНН/ КПП покупателя	Сведения о посреднической деятельности, указываемые комиссионером (агентом), застройщиком или техническим заказчиком			Наименование и код валюты	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав по счету-фактуре - всего	В том числе сумма НДС по счету-фактуре	Разница стоимости с учетом НДС по корректировочному счету-фактуре		Разница НДС по корректировочному счету-фактуре	
									наименование продавца (из графы 8 части 2)	ИНН/КПП продавца (из графы 9 части 2)	номер и дата счета-фактуры, полученного от продавца (из графы 4 части 2)				уменьшение	увеличение	уменьшение	увеличение
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
1		15	365 от 23.07.2019				ООО «Альстримерия»	7706***** */77***** ***	ООО «Ирис»	50***** /50***** *	1112 от 23.07.2019		360 000,00	60 000,00				

Часть 2. Полученные счета-фактуры

N п/п	Дата получения	Код видов операции	Номер и дата счета-фактуры	Номер и дата исправления счета-фактуры	Номер и дата корректировочного счета-фактуры	Номер и дата исправления корректировочного счета-фактуры	Наименование продавца	ИНН/ КПП продавца	Сведения о посреднической деятельности, указываемые комиссионером (агентом)			Наименование и код валюты	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав по счету-фактуре - всего	В том числе сумма НДС по счету-фактуре	Разница стоимости с учетом НДС по корректировочному счету-фактуре		Разница НДС по корректировочному счету-фактуре	
									наименование субкомиссионера (субагента)	ИНН/КПП субкомиссионера (субагента)	код видов сделки				уменьшение	увеличение	уменьшение	увеличение
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
1		15	1112 от 23.07.2019				ООО «Ирис»	50***** ***/50* *****			2		360 000,00	60 000,00				

Отражение записи по счету-фактуре в книге продаж продавца-комитента ООО «Ирис»

N п/д	Код видов операции	Номер и дата счета-фактуры продавца	Номер и дата исправления счета-фактуры продавца	Номер и дата корректировочного счета-фактуры продавца	Номер и дата исправления корректировочного счета-фактуры продавца	Наименование покупателя	ИНН/КПП покупателя	Сведения о посреднике (комиссионере, агенте)		Номер и дата документа, подтверждающего оплату	Наименование и код валюты	Стоимость продаж по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре (включая НДС) в валюте счета-фактуры		Стоимость продаж, облагаемых налогом, по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре (без НДС) в рублях и копейках, по ставке			Сумма НДС по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре в рублях и копейках, по ставке		Стоимость продаж, освобождаемых от налога, по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре в рублях и копейках
								наименование посредника	ИНН/ КПП посредника			в валюте счета-фактуры	в рублях и копейках	18 процентов	10 процентов	0 процентов	18 процентов	10 процентов	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13а	13б	14	15	16	17	18	19
01	01	1112 от 23.07.2019	-	-	-	ООО «Альстрамерия»	7706** ****/7 7***** ***	ОАО «Ромашка»	5522** ***/55 220100 1				360 000,00	300 000,00			60 000,00		
Всего													300 000,00			60 000,00			

Нюансы формирования декларации при реализации металлолома, макулатуры и сырых шкур

Продавец (плательщик НДС) операции по реализации таких товаров в **разделе 3** декларации не отражает. Информация о выставленных счетах-фактурах по такой реализации отражается только в **разделе 9** с отдельными кодами «33» (авансовый счет-фактур) и «34» (счет-фактура на отгрузку).

Нюансы формирования декларации при реализации металлолома, макулатуры и сырых шкур

Покупатели-налоговые агенты

Плательщики НДС:

- Раздел 2 декларации не заполняют.
- Начисления и вычеты отражают в соответствующих строках раздела 3 декларации, а также в разделах 8 и 9 вместе со своими операциями.
- Общая сумма к уплате отражается в разделе 1 по строке 040.

НЕ плательщики НДС:

- Раздел 2 формируют в целом по всем поставщикам.
- В разделе 9 отражаются записи по счетам-фактурам (авансовым и отгрузочным). При применении вычета по авансу при отгрузке в разделе 9 декларации показатели указываются с отрицательным значением

Уточненная декларация по НДС не представляется

- при выявлении ошибки, приводящей к занижению суммы налога, представить уточненную налоговую декларацию с корректными сведениями;
- если ошибка в декларации не повлияла на сумму НДС, представить пояснения с указанием корректных данных;
- если после проверки декларации ошибки не выявлены, об этом необходимо уведомить налоговый орган путем представления пояснений.

Письмо ФНС РФ от 06.11.2015

№ЕД-4-15/19395@

Примеры ошибок, при которых подавать уточненную декларацию не обязательно

- некорректное отражение данных из счетов — фактур (номер, дата, сумма);
- неправильное указание ИНН и КПП контрагента;
- некорректное применение кода вида операции (КВО);
- при частичном принятии суммы НДС к вычету налогоплательщиками или восстановлении налога неверно указывается стоимость покупки;
- отражение в книге покупок одного счета-фактуры несколькими записями, в то время как у контрагента в книге продаж счет-фактура отражен одной записью;
- ошибки в счете фактуре:
 - неверно указаны адреса продавца и покупателя;
 - отсутствует или неверно указан регистрационный номер таможенной декларации;
 - дата счета-фактуры с нарушением 5 дневного срока выставления с даты отгрузки (получения предоплаты)

Новые форматы электронных счетов-фактур и УПД.

ФНС обновила форматы счетов-фактур и УПД еще со 2 февраля 2019 года. Однако до 2020 года можно пользоваться и прошлыми версиями. С 1 января 2020 года действуют лишь новые форматы (приказ ФНС от 19.12.2018 № ММВ-7-15/820@). Прежний приказ ФНС от 24.03.2016 № ММВ-7-15/155@ утратит силу с этого момента.

Примеры ошибок, когда необходимо подать уточненную декларацию

- «задвоение» вычетов по счетам-фактурам;
- неправильно применена ставка НДС;
- неправомерное заявление вычетов НДС за пределами трехлетнего срока;
- при получении товаров (работ, услуг) не восстановлен авансовый НДС, принятый ранее к вычету;
- заявлены вычеты входного НДС по товарам, работам или услугам, приобретенным для операций, не признаваемых объектами налогообложения;
- в налоговую базу не включены суммы полученного аванса, связанные с облагаемыми НДС операциями;
- в базу по НДС не включена стоимость безвозмездно переданного имущества, средств, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги).

Определение Конституционного суда РФ от 08.11.2018 N 2796-О

Восстановить НДС с аванса покупателю нужно в периоде отгрузки, а не тогда, когда собраны документы на вычет.

Нет оснований для восстановления НДС с авансов у покупателя в других периодах, кроме периода отгрузки товаров у продавца. Налогоплательщик должен сам планировать свою деятельность и выстраивать отношения с контрагентами таким образом, чтобы документы получать вовремя.

Письмо Минфина России от 30 августа 2019 г. N 03-07-08/66754

Денежные средства, выплачиваемые российскому налогоплательщику, выполняющему работы по плановому техническому обслуживанию поездов на территории Российской Федерации, в размере таможенной пошлины по ввозимым материалам и запасным частям, используемым при выполнении указанных работ, включаются у российского налогоплательщика в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость.

Письмо Минфина России от 5 апреля

2019 г.

№ 03-07-11/23881

Денежные средства, выплачиваемые заказчиком подрядчику сверх цены, установленной договором подряда, при выполнении подрядчиком строительно-монтажных работ надлежащего качества в установленный договором подряда срок, связаны с оплатой строительно-монтажных работ, реализованных подрядчиком заказчику. В связи с этим указанные денежные средства подлежат включению подрядчиком в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость. При этом счет-фактура составляется подрядчиком в одном экземпляре и заказчику не выставляется.

Основание: ст.162 НК РФ и п. 18 Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утв. постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 г. № 1137

Внедрение системы «прослеживаемости» импортных товаров (изменение в НК РФ)

Срок внедрения системы перенесен на 1 июля 2020 года

- Не все товары подлежат контролю, перечень утв. Правительством РФ
- Все плательщики участвуют в системе, в т.ч. применяющие «спецрежимы».
- Изменения в счет-фактуру, книги продаж и покупок, декларацию по НДС (дополнительные реквизиты) и установление отчета о прослеживаемых товарах для плательщиков на «спецрежимах»
- Обязательный ЭДО (счета-фактуры, УПД)
- Раздельный учет прослеживаемых товаров
- Уведомление о прекращении и возобновлении «прослеживаемости» товаров
- Порядок вывоза товаров в ЕАЭС
- Установление обязанности плательщиков, операторов ЭДО и ФНС и мер

Коды «прослеживаемых» импортных товаров (проект)

27.51.12 Холодильники и морозильники бытовые

28.25.13 Оборудование холодильное и морозильное и тепловые насосы, кроме бытового оборудования

28.22.15 Автопогрузчики с вилочным захватом, прочие погрузчики; тягачи, используемые на платформах железнодорожных станций

28.92.21 Бульдозеры и бульдозеры с поворотным отвалом

28.92.22 Грейдеры и планировщики самоходные

28.92.24 Машины трамбовочные и дорожные катки самоходные

28.92.25 Погрузчики фронтальные одноковшовые самоходные

28.92.26 и 28.92.27 Экскаваторы и одноковшовые погрузчики

27.51.13 Машины стиральные бытовые и машины для сушки одежды

28.94.22 Машины стиральные для прачечных; машины для сухой чистки; сушильные машины с загрузкой более 10 кг

27.51.13 Машины стиральные бытовые и машины для сушки одежды

28.94.21 Оборудование для промывки, чистки, отжима, глажения, прессования, крашения, наматывания и аналогичных способов обработки текстильной пряжи и текстильных изделий; оборудование для обработки фетра

26.20.17 и 26.40.34 Мониторы и проекторы

26.40.20 Приемники телевизионные, совмещенные или не совмещенные с широкоэмитательными радиоприемниками или аппаратурой для записи или воспроизведения звука или изображения

30.92.40 Коляски детские

31.01.11 Мебель металлическая для офисов и 31.09.11 Мебель металлическая, не включенная в другие группировки

26.11.30 Схемы интегральные электронные

СПАСИБО ЗА ВНИМАНИЕ !