



Изменения в законодательстве по НДС в 2018—2019 годах



На вопросы налогоплательщиков ответила советник отдела налога на добавленную стоимость Управления налогообложения юридических лиц ФНС России **Ольга Сергеевна Думинская**.

Ольга Сергеевна, в начале мая 2018 г. вступили в силу обновленные форматы журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж и дополнительных листов к ним. Однако технической реализации обновленных форматов до сих пор нет. Как быть?

Действительно, приказом ФНС России от 06.04.2018 № ММВ-7-6/196@ (вступил в силу 08.05.2018) введены обновленные форматы журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее — журнал учета), книги покупок и книги продаж. Это связано с изменениями в порядке заполнения (ведения) указанных документов, внесенными постанов-

лением Правительства РФ от 19.08.2017 № 981 в постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (далее — постановление № 1137).

В настоящее время АО «ГНИВЦ» дорабатывает необходимое программное обеспечение, которое будет использоваться налоговыми органами и налогоплательщиками.

Налогоплательщикам предстоит обновить свои учетные программы, с помощью которых они создают указанные документы. Разработчики программного обеспечения должны поддерживать об-

новленные форматы журнала учета, книг покупок и книг продаж, дополнительных листов к ним с выходом очередных версий.

ФНС России при осуществлении операций по реализации металлолома рекомендовала применять в журнале учета два новых кода видов операций — 33 и 34. В приложении к письму ФНС России от 16.01.2018 № СД-4-3/480@ приведен образец заполнения журнала учета с такими кодами, но изменения в xsd-схему журнала учета до сих пор не внесены. Когда это планируется сделать?

В настоящее время действует формат налоговой декларации по НДС, утвержденный приказом ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@ (в редакции приказа от 20.12.2016 № ММВ-7-3/696@). В данном случае речь идет о формировании разделов 10 и 11 декларации, в которых отражаются сведения из журнала учета.

До внесения изменений в данный документ покупателям и продавцам металлолома нужно следовать рекомендациям по заполнению налоговой декларации по НДС, приведенным в письмах ФНС России от 19.04.2018 № СД-4-3/7484@ и 16.01.2018 № СД-4-3/480@. Таким образом, xsd-схема декларации по НДС изменена еще в январе 2018 г.

Лица, которые не признаются налогоплательщиками НДС, но являются посредниками, обязаны в установленном порядке представлять в налоговый орган журнал учета. Однако внесение изменений в xsd-схему журнала учета не требуется, поскольку программа на этапе его приема указанные коды не анализирует.

Какую сумму нужно указать в договоре о реализации металлолома — с НДС или без него, если организация-продавец применяет общую систему налогообложения?

Напомню, что с 01.01.2018 реализация лома и отходов черных и цветных металлов, а также сырых шкур животных, вторичного алюминия и его сплавов облагается НДС, который должны исчислять и уплачивать покупатели (п. 8 ст. 161 НК РФ).

В рассматриваемой ситуации в договоре о реализации металлолома необходимо указать цену

товара, включая НДС, поскольку данная операция относится к операциям, облагаемым данным налогом. Например, стоимость лома — 118 руб., в том числе НДС — 18 руб., который исчисляет и уплачивает налоговый агент.

Добавлю, что если организация-продавец не является налогоплательщиком НДС, то цена металлолома в договоре указывается без налога.

Всегда ли должны совпадать данные, отраженные в части 1 «Выставленные счета-фактуры» журнала учета, с данными из части 2 «Полученные счета-фактуры»? Есть ли такие операции, которые отражаются только в части 1 или только в части 2 журнала учета? Могут ли суммовые показатели по одной операции в части 1 журнала учета отличаться от показателей, отраженных в части 2?

Данные, отраженные в части 1 журнала учета, не всегда совпадают с данными, отраженными в части 2. Например, застройщик строит объект несколько лет, получает от подрядных организаций и поставщиков товаров (работ, услуг) счета-фактуры, которые регистрирует в части 2 журнала учета. А часть 1 журнала учета застройщик не заполняет, если условиями договора об участии в инвестировании строительства предусмотрено выставление инвестору сводных счетов-фактур. Это связано с тем, что сводный счет-фактура формируется застройщиком за весь период строительства. По окончании строительства объекта застройщик выставит инвестору сводный счет-фактуру и зарегистрирует его в части 1 журнала учета, а в части 2 к этому времени уже может не быть зарегистрированных счетов-фактур, полученных от подрядчиков (поставщиков, исполнителей), так как они были отражены в истекших налоговых периодах. При этом сведения из всех счетов-фактур подрядчиков (поставщиков, исполнителей), полученных за весь период строительства, застройщик должен перенести в графы 10—12 части 1 журнала учета.

Суммовые показатели по одной операции в части 1 журнала учета могут отличаться от показателей, отраженных в части 2. Так, в части 2 журнала учета отражаются полученные от исполнителей счета-фактуры на те суммы, которые указали исполнители, а в части 1, например, экспедитор мо-

жет отразить данные только в части суммы НДС, относящейся к конкретному клиенту.

Общество осуществляет пригородные пассажирские перевозки железнодорожным транспортом. В 2017—2018 годах по договору с администрацией оно получает субсидии из областного бюджета на компенсацию потерь в доходах, возникающих в связи с предоставлением льгот по тарифам на проезд для отдельных категорий граждан. Эти средства направляются на оплату в том числе арендованного транспортного подвижного состава. Правомерно ли общество принимает к вычету сумму НДС по арендованному подвижному составу?

Согласно абзацам второму и третьему п. 2 ст. 154 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) с учетом субсидий, предоставляемых бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, налоговая база по НДС определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации; суммы указанных субсидий при определении налоговой базы по налогу не учитываются.

Поэтому, если продавец в соответствии с законодательством предоставляет льготы отдельным категориям потребителей, сумма субсидий в налоговую базу по НДС не включается (п. 2 ст. 154 НК РФ, письмо Минфина России от 10.11.2017 № 03-03-06/1/74131).

Суммы НДС, которые общество уплатило при приобретении товаров (работ, услуг), использованных в деятельности с применением льготных цен, подлежат вычету на общих основаниях. То есть в данной ситуации общество вправе принять к вычету сумму НДС по арендованному подвижному составу, конечно, если выполняются условия, предусмотренные статьями 171 и 172 НК РФ.

Каков порядок предоставления вычета по НДС в случае получения бюджетных инвестиций субъектами естественных монополий в 2018 году на приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав?

В соответствии с абзацем первым п. 2.1 ст. 170 НК РФ в случае приобретения товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, за счет субсидий и (или) бюджетных инвестиций, полученных налогоплательщиком из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, суммы НДС, предъявленные налогоплательщику либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на территорию РФ, вычету не подлежат. При этом суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, в порядке, установленном главой 21 НК РФ, подлежат восстановлению в случае получения им в соответствии с законодательством РФ из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации субсидий и (или) бюджетных инвестиций на возмещение затрат, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, а также на возмещение затрат по уплате НДС при ввозе товаров на территорию РФ (подп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ). Изменения в п. 2.1 и подп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ внесены Федеральным законом от 27.11.2017 № 335-ФЗ (далее — Закон № 335-ФЗ) и в отношении приобретенных организациями—субъектами естественных монополий за счет бюджетных инвестиций, полученных из бюджетов всех уровней, товаров (работ, услуг), имущественных прав применяются с 1 января 2019 г.

Если субъект естественной монополии получает бюджетные инвестиции на приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав в 2018 году, то вычеты он заявляет в общеустановленном порядке. Начиная с 1 января 2019 г. он уже не вправе применять вычеты по НДС в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, приобретенных за счет бюджетных инвестиций.

Облагается ли НДС субсидия, полученная субъектом естественной монополии из федерального и регионального бюджетов?

Согласно п. 1 ст. 78 Бюджетного кодекса РФ субсидии юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям предоставляются в целях возмещения недополученных доходов и (или) финан-

сового обеспечения (возмещения) затрат в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

Суммы полученных налогоплательщиками субсидий из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации *на финансовое обеспечение предстоящих затрат, связанных с оплатой приобретаемых товаров (работ, услуг), имущественных прав*, в налоговую базу по НДС не включаются, поскольку не связаны с оплатой реализуемых этими налогоплательщиками товаров (работ, услуг), имущественных прав. При этом суммы НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретаемым (оплачиваемым) за счет указанных субсидий, на основании п. 2.1 ст. 170 НК РФ вычету не подлежат.

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*, суммы НДС, принятые к вычету по товарам (работам, услугам), имущественным правам, затраты на приобретение которых возмещаются за счет указанных субсидий, подлежат восстановлению на основании подп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ.

Суммы полученных налогоплательщиками субсидий из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации *в целях возмещения недополученных доходов в связи с производством и (или) реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав, облагаемых НДС*, включаются в налоговую базу на основании п. 1 ст. 162 НК РФ, за исключением случаев, указанных в абзацах втором и третьем п. 2 ст. 154 НК РФ. При этом суммы НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным за счет указанных субсидий, подлежат вычету в порядке и на условиях, установленных статьями 171 и 172 НК РФ.

Исключений из указанных правил для субъектов естественных монополий не предусмотрено.

Бюджетные инвестиции получены в качестве вклада в уставный капитал акционерного общества и в дальнейшем направлены на приобретение оборудования. Подлежат ли вычету суммы НДС по приобретенному оборудованию?

Если бюджетные инвестиции получены в качестве вклада в уставный капитал *в 2018 году*, то суммы НДС по оборудованию, приобретенному за счет данных средств на основании п. 2.1 ст. 170 НК РФ, к вычету у акционерного общества не принимаются.

Учитываются ли суммы бюджетных субсидий (бюджетных инвестиций), полученные без НДС, в расчете пропорции по п. 4.1 ст. 170 НК РФ как операции, освобожденные от налогообложения?

Согласно п. 4 ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные налогоплательщикам по товарам (работам, услугам), имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых, так и освобождаемых от налогообложения операций, принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения, и с учетом особенностей, предусмотренных п. 4.1 ст. 170 НК РФ.

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав за налоговый период (п. 4.1 ст. 170 НК РФ).

Таким образом, в расчете удельного веса стоимости облагаемых (необлагаемых) товаров (работ, услуг) в общей стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) должна учитываться стоимость реализованных товаров (работ, услуг) без учета сумм НДС, предъявленных налогоплательщиком своим покупателям. Суммы бюджетных субсидий (бюджетных инвестиций) в расчете пропорции по НДС не участвуют.

Должна ли вся сумма косвенных расходов, относящихся к не облагаемым НДС операци-

ям, учитываться в числителе при расчете 5 %-й пропорции для раздельного учета НДС?

Сумма расходов (прямые плюс часть косвенных), относящихся к не облагаемым НДС операциям, делится на общую сумму расходов (прямых и косвенных), относящихся и к облагаемым, и к не облагаемым НДС операциям.

Нужно ли восстанавливать НДС согласно подп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ, если для приобретения товаров (работ, услуг) были привлечены кредитные средства, а бюджетную субсидию на возмещение затрат организация направила на погашение кредита (основного долга)?

Денежные средства в виде субсидий, получаемые налогоплательщиком из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на возмещение ранее понесенных затрат, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав, в налоговую базу не включаются, поскольку они не связаны с оплатой реализуемых этим налогоплательщиком товаров (работ, услуг). При этом в случае оплаты указанных товаров (работ, услуг) за счет средств, выделенных из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, суммы НДС, ранее принятые к вычету по таким товарам (работам, услугам), следует восстановить на основании подп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ.

Исходя из этого общего правила, можно сделать вывод: если субсидия выделена на погашение кредита, то восстанавливать НДС не нужно.

Однако для более четкого ответа необходимо учитывать все обстоятельства конкретной ситуации, проанализировать нормативные правовые акты, на основании которых выделяются субсидии, а также содержание договора, в котором, например, может быть указано, что его предметом является предоставление из регионального бюджета субсидии на возмещение расходов на приобретение товаров (работ, услуг) (в части погашения основного долга за привлеченные для этих целей кредитные ресурсы). Тогда НДС согласно подп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ придется восстанавливать.

Как правильно определить налоговую базу по НДС при передаче прав на нежилые помещения?

В соответствии с п. 3 ст. 155 НК РФ при передаче имущественных прав налогоплательщиками, в том числе участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места налоговая база по НДС определяется как разница между стоимостью, по которой передаются имущественные права, с учетом налога и расходами на приобретение указанных прав.

При этом особенности определения налоговой базы при передаче прав на нежилые помещения в НК РФ не установлены.

Вместе с тем в постановлении ВАС РФ от 25.02.2010 № 13640/09 по делу № А45-1139/2009-17/24 указано: имущественные права на недвижимое имущество и на имущество, перечисленное в п. 3 ст. 155 НК РФ, отнесены к одному виду объектов гражданских прав и их правовой режим применительно к вопросам исчисления НДС, в случае если законодательство о налогах и сборах не установило исключений, должен определяться одинаково. Следовательно, при отсутствии специального порядка определения налоговой базы для случаев реализации имущественных прав на нежилые помещения НДС следует исчислять в порядке, установленном п. 3 ст. 155 НК РФ, т. е. с разницы между ценой реализации имущественных прав с учетом налога и ценой их приобретения.

Для налоговых органов постановления высших судебных инстанций являются сложившейся судебной практикой, которой следует руководствоваться при рассмотрении вопроса о целесообразности доначисления сумм НДС в рассматриваемом случае.

Правомерность изложенного подхода подтверждается в письмах Минфина России от 27.06.2016 № 03-07-10/37288, ФНС России от 27.06.2014 № ГД-4-3/12291.

С 01.10.2017 исправленный счет-фактуру нужно регистрировать в книге покупок (путем составления дополнительных листов) того налогового периода, в котором был зарегистрирован исправляемый счет-фактура. Распространяется ли это прави-

ло на дополнительные листы, оформленные с 01.10.2017, вне зависимости от налогового периода, в котором отражен счет-фактура до внесения в него исправлений?

Изменения вступили в силу с 01.10.2017 (п. 3 постановления Правительства РФ от 19.08.2017 № 981).

Начиная с указанной даты исправленный счет-фактуру нужно зарегистрировать в книге покупок того же квартала, что и первичный счет-фактура (вне зависимости от налогового периода, в котором отражен счет-фактура до внесения в него исправлений).

Следует внести исправления в счет-фактуру, выставленный в апреле 2017 г. Какую форму нужно использовать, учитывая, что с 01.07.2017 форма счета-фактуры изменилась?

Согласно п. 2 постановления № 1137 исправления в счета-фактуры, составленные до даты вступления его в силу, вносятся продавцом в порядке, установленном на дату составления таких счетов-фактур.

Таким образом, в случае внесения исправлений в счет-фактуру применяется форма, которая действовала на дату составления первоначального счета-фактуры. Если организация выставила счет-фактуру в апреле 2017 г., то для составления исправленного счета-фактуры следует использовать форму счета-фактуры, действовавшую до 1 июля 2017 г.

С какого периода налогоплательщики ЕСХН признаются налогоплательщиками НДС? Можно ли налогоплательщику ЕСХН получить освобождение от уплаты НДС?

Согласно абзацам второму и пятому п. 3 ст. 346.1 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками ЕСХН, не признаются налогоплательщиками НДС (за исключением налога, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на территорию РФ

и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие

уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также НДС, уплачиваемого в соответствии со статьями 161 и 174.1 НК РФ).

Указанные нормы применяются по 31 декабря 2018 г. включительно (п. 12 ст. 9 Закона № 335-ФЗ).

Таким образом, с 1 января 2019 г. организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками ЕСХН, признаются налогоплательщиками НДС. Однако указанные лица могут получить освобождение от уплаты НДС.

Право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, предоставляется тем налогоплательщикам ЕСХН, у которых за предшествующий налоговый период по ЕСХН сумма дохода, полученного от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется данная система налогообложения, без учета НДС не превысит определенного размера: в 2018 году — 100 млн руб., в 2019 — 90 млн, в 2020 — 80 млн, в 2021 — 70 млн, в 2022 году и в последующих годах — 60 млн руб.

Налогоплательщики ЕСХН, чтобы воспользоваться этим правом, должны представить соответствующее письменное уведомление в налоговый орган по месту своего учета (абзац третий п. 3 ст. 145 НК РФ). Отказаться от этого освобождения нельзя до истечения 12 последовательных календарных месяцев (исключение составляет случай утраты права на освобождение в соответствии с п. 5 ст. 145 НК РФ) (п. 4 ст. 145 НК РФ).

Кроме того, в соответствии с п. 4 ст. 8 Закона № 335-ФЗ суммы НДС, предъявленные налогоплательщику ЕСХН при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, либо фактически уплаченные им при ввозе товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, на территорию РФ, которые до дня вступления в силу данного закона не были отнесены к расходам, вычитаемым из налоговой базы при применении ЕСХН, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов. На основании п. 5 ст. 9 Закона № 335-ФЗ данная норма вступает в силу с 1 января 2019 г. **ПП**