

Изменения налогового законодательства в 2017—2018 гг. НДС. Постановление № 1137

Голубева Екатерина Ивановна

Старший юрисконсульт
практики налогового консалтинга

1 марта 2018 г.



Изменения в Постановление 1137

С 1 июля 2017 г.:

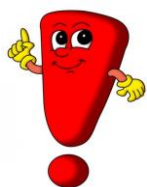
- формы счета-фактуры и корректировочного счета-фактуры дополнены строкой, в которой указывается идентификатор госконтракта (строки 8 и 5 соответственно).

Постановление Правительства РФ от 25.05.2017 № 625

С 1 октября 2017 г.:

- формы счета-фактуры, корректировочного счета-фактуры и книги продаж дополнены графой «Код вида товара», заполняемой при экспорте товаров в государства ЕАЭС (графы 1а, 1б и 3б соответственно);
- действуют новые правила при заполнении адреса продавца и покупателя, согласно которым адрес указывается в соответствии с данными ЕГРЮЛ (ЕГРИП), а не в соответствии с учредительными документами (т.е. теперь необходимо указывать полный адрес).

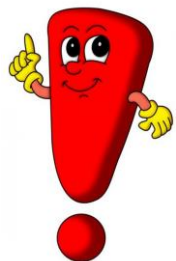
Использование сокращений, иного регистра букв, иного порядка слов и иных знаков пунктуации при сохранении всех адресообразующих элементов, указанных в ЕГРЮЛ, не является ошибкой при заполнении реквизита «адрес» в счете-фактуре (см., например, письма Минфина России от 29.01.2018 № 03-07-09/4554, от 22.01.2018 № 03-07-09/2990, от 12.01.2018 № 03-07-09/709).



Изменения в Постановлении 1137 (продолжение)

С 1 октября 2017 г.:

- предусмотрена возможность отражения в корректировочном счете-фактуре дополнительной информации при условии сохранения формы документа;
- установлены правила заполнения счетов-фактур для экспедиторов, застройщиков и заказчиков, предусматривающие возможность составления сводных счетов-фактур.



С 1 октября 2017 г. экспедиторы обязаны выставлять счета-фактуры **от своего имени и использовать собственную хронологию**, т.е. выставлять счета-фактуры как при «обычной» реализации.

Использование «посреднической схемы» при оказании экспедиторских услуг (услуг застройщика) Правилами не предусмотрено. Экспедитор будет применять правила для посредников, если будет оказывать не экспедиторские услуги в рамках договора транспортной экспедиции, а посреднические.

Посредники, приобретающие товары от своего имени, как и ранее, при перевыставлении счетов-фактур своим комитентам (принципалам) указывают дату из счета-фактуры фактического продавца и его реквизиты. Если продавцов несколько, то их названия перечисляются через точку с запятой. Но при условии, что даты счетов-фактур этих продавцов совпадают. Если даты разные, то в адрес комитента (принципала) перевыставляются счета-фактуры по каждому продавцу.

Изменения в Постановлении 1137 (продолжение)

- правила ведения журнала учета приведены в соответствии с нормам НК РФ в части установления случаев, когда журнал нужно вести (в частности, при ведении предпринимательской деятельности в интересах другого лица);
- предусмотрены новые правила регистрации полученных и выставленных счетов-фактур (в том числе корректировочных) в журнале учета, суть которых сводится к тому, что регистрация фактов получения, **выставления, исправления, аннулирования счетов-фактур** осуществляется в журнале учета **за тот налоговый период**, к которому относится дата составления таких счетов-фактур, независимо от даты их получения/выставления/исправления/обнаружения;
- при несоставлении счетов-фактур по операциям реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав лицам, не являющимся плательщиками НДС, и налогоплательщикам, освобожденным от исполнения обязанностей налогоплательщика, продавец в книге продаж регистрирует платежно-расчетный документ или документ, содержащий суммарные (сводные) данные по всем таким отгрузкам или авансам за месяц (квартал);
- определен порядок заполнения граф 9 «Наименование продавца» и 10 «ИНН/КПП продавца» книги покупок и граф 7 «Наименование покупателя» и 8 «ИНН/КПП покупателя» книги продаж при корректировке стоимости ранее отгруженных (выполненных) товаров, работ, услуг у покупателя и продавца;

Изменения в Постановление 1137 (продолжение)

- уточнены случаи, когда не заполняется графа 10 «ИНН/КПП продавца» книги покупок и графа 8 «ИНН/КПП покупателя» книги продаж;
- **исправленные счета-фактуры (в том числе корректировочные) регистрируются в книге покупок за тот налоговый период, в котором был составлен первоначальный счет-фактура, а не по мере возникновения права на вычет;**
- исключен запрет на регистрацию в книге покупок счетов-фактур при неденежных авансах (*Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33*).

Постановление Правительства РФ от 19.08.2017 № 981

Вычет НДС по исправленным счетам-фактурам

До 1 октября 2017 г. исправленный счет-фактура регистрировался в книге покупок **за тот налоговый период, в котором такой исправленный счет-фактура был получен.**

По мнению Минфина России и ФНС России, право на вычет НДС возникает в периоде получения исправленного счета-фактуры. Ранее принятый к вычету НДС подлежит восстановлению в полном объеме с начислением соответствующих сумм пени (*письмо ФНС России от 21.04.2014 № ГД-4-3/7593, письмо Минфина России от 02.11.2011 № 03-07-11294*).

Вместе с тем **согласно позиции судов** Постановление № 1137 не может определять период принятия НДС к вычету. Период применения вычета не зависит от периода внесения исправлений в счет-фактуру (*постановления Президиума ВАС РФ от 04.03.2008 № 14227/07 и от 03.06.2008 № 615/08, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 21.04.2015 № Ф04-17563/2015*).

С 1 октября 2017 г. исправленный счет-фактура регистрируется в дополнительном листе книги покупок **за налоговый период регистрации первоначального счета-фактуры до внесения в него исправлений.**

Восстановление ранее принятого к вычету НДС возможно лишь в том случае, если после исправления сумма предъявленного налога уменьшилась, и **только в части такого уменьшения.**

Эксперимент по налоговому агентированию

Федеральный закон от 27.11.2017 № 335-ФЗ, подп. 25 п. 2 ст. 149 и п. 8 ст. 161 НК РФ

Реализация лома и отходов черных и цветных металлов теперь облагается НДС.

Налог при реализации этих товаров, а также сырых шкур животных, вторичного алюминия и его сплавов должны считать и уплачивать покупатели (п. 8 ст. 161 НК РФ).

Письмо Минфина России от 14.08.2017 № 03-07-14/51894

«В настоящее время Минфином России разрабатывается законопроект о возложении обязанностей по уплате налога на добавленную стоимость на покупателей — налоговых агентов при реализации отдельных видов продукции, в частности, лома и отходов черных и цветных металлов, сырых шкур и др.

Принятие указанного законопроекта рассматривается как эксперимент, по итогам внедрения которого можно будет сделать вывод о целесообразности его более широкого применения».

Эксперимент по налоговому агентированию (продолжение)

Покупатели

По общему правилу покупатели этих товаров обязаны исчислить НДС и уплатить его в бюджет, т.е. выступают налоговыми агентами.

Момент определения — наиболее ранняя из дат: день отгрузки или оплаты.

Как определить налоговую базу?

Для исчисления НДС с отгрузки в качестве налогового агента покупатель увеличивает стоимость лома на сумму НДС и далее исчисляет налог с применением расчетной ставки 18/118.

Продавцы

Продавцы должны составлять счета-фактуры без учета сумм налога, проставляя отметку **«НДС исчисляется налоговым агентом»**.

Если продавец освобожден от обязанностей плательщика НДС либо не признан плательщиком НДС, в договоре и первичных документах это следует указать или проставить отметку **«Без налога (НДС)»**.

Эксперимент по налоговому агентированию (продолжение)

Варианты закрепления условий в договоре

Вариант 1

Приобретая товар, покупатель в соответствии с действующим налоговым законодательством признается налоговым агентом по НДС: исчисляет и уплачивает НДС в бюджет.

Покупатель самостоятельно определяет налоговую базу, увеличивая стоимость товара, указанного в спецификации, на сумму НДС. Сумма налога, уплачиваемого покупателем в бюджет, определяется как произведение налоговой базы и ставки налога 18/118.

Вариант 2

Покупатель в соответствии с действующим налоговым законодательством признается налоговым агентом по НДС. Приобретая товар, покупатель исчисляет НДС в порядке, предусмотренном п. 8 ст. 161 НК РФ, и уплачивает в бюджет соответствующую сумму НДС по ставке, установленной в п. 4 ст. 164 НК РФ.

Эксперимент по налоговому агентированию (продолжение)

Из общего правила есть исключения, когда продавец исполняет обязанности по уплате НДС:

- 1) у продавца не было оснований ставить отметку «Без налога (НДС)» в договоре или первичном документе;
- 2) продавец утратил основания для применения спецрежима или утратил право на освобождение от обязанностей плательщика НДС;
- 3) налогообложение производится по ставке 0% на основании подп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ (вывоз в процедуре экспорта или реэкспорта, помещение под процедуру свободной таможенной зоны);
- 4) товары реализуются физическим лицам, которые не являются ИП.

Обязанность по исчислению и уплате налога возлагается на такого налогоплательщика — продавца товаров.

Эксперимент по налоговому агентированию (продолжение)

В Постановление № 1137 изменения в части отражения операций по реализации сырых шкур животных, вторичного алюминия и его сплавов на данный момент не приняты.

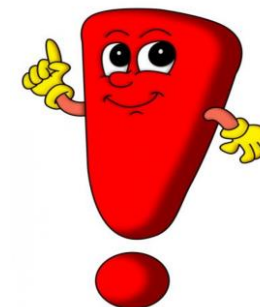
Порядок выставления счетов-фактур, отдельных граф книг продаж и книг покупок, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур при регистрации счетов-фактур налогоплательщиками-продавцами изложен в письме ФНС России от 16.01.2018 № СД-4-3/480@.

До внесения изменений в постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137, приказы ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@, от 14.03.2016 № ММВ-7-3/136@ и соответствующих изменений в формат счета-фактуры, утвержденный приказом ФНС России от 24.03.2016 № ММВ-7-15/155@, ФНС России рекомендует применять порядок заполнения отдельных показателей счетов-фактур, корректировочных счетов-фактур, составляемых налогоплательщиками-продавцами, а также отдельных граф книг продаж и книг покупок, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур при регистрации счетов-фактур, корректировочных счетов-фактур комиссионерами (агентами), налогоплательщиками-продавцами, а также налоговыми агентами, указанный в приложении к письму.

Эксперимент по налоговому агентированию (продолжение)

Рекомендации ФНС России по заполнению счета-фактуры на отгрузку:

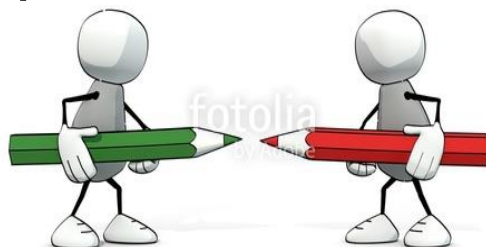
- графа 7 (Налоговая ставка) — «НДС исчисляется налоговым агентом»;
- графа 8 (Сумма налога, предъявляемая покупателю) — на бумажном носителе прочерк, в электронной форме — 0;
- графа 9 (Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав с налогом — всего) — на бумажном носителе прочерк, в электронной форме — 0.



Применение правила «5 процентов»

Сложившаяся практика

Правило «5 процентов» применяется в отношении **НДС только по тем товарам, которые одновременно используются как в облагаемой, так и в необлагаемой (освобождаемой от налогообложения) деятельности.**



*Определение ВС РФ от 12.10.2016 № 305-КГ16-9537 (включено в Обзор правовых позиций судов, направленный письмом ФНС России от 23.12.2016 № СА-4-7/24825@);
письмо Минфина России от 05.10.2017 № 03-07-11/65098*

Правило «5 процентов» применяется в отношении **всего входящего НДС**, в т.ч. по товарам, используемым только в необлагаемой деятельности.

*Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 28.03.2017 № Ф04-409/2017;
Постановление ФАС Уральского округа от 27.01.2017 № Ф09-11792/16*

Раздельный учет и правило «5 процентов»



- Закрепление в НК РФ позиции, согласно которой **правило «5 процентов» применяется в отношении НДС только по тем товарам, которые используются как в облагаемой, так и в необлагаемой деятельности.**
- Установление обязательного порядка ведения раздельного учета в качестве условия принятия к вычету НДС по товарам, используемым как в облагаемой, так и в необлагаемой НДС деятельности (при соблюдении правила «5 процентов»).

*Федеральный закон от 27.11.2017 № 335-ФЗ,
абз. 7 п. 4 ст. 170 НК РФ*

Правила применения нулевой ставки

С 1 января 2018 г. можно исчислять НДС по ставке 18% или 10% вместо 0%:

- 1) при экспорте любых товаров (кроме экспорта в ЕАЭС);
- 2) при выполнении/оказании некоторых работ/услуг, связанных с экспортом.

Для отказа от нулевой ставки необходимо подать заявление в налоговый орган.

Сделать это необходимо не позднее 1-го числа первого месяца того квартала, с которого налогоплательщик прекращает применять ставку 0%.

После отказа от нулевой ставки исчислять налог с соответствующих операций по ставке 18% (10%) необходимо минимум 12 месяцев (п. 7 ст. 164, ст. 163 НК РФ).

Форма заявления произвольная.

Отказ на более короткий период не предусмотрен.

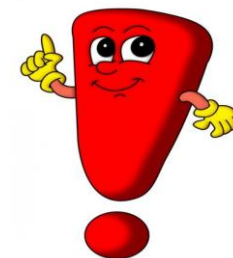
Отказаться от ставки 0% разрешено только по всем обозначенным в п. 7 ст. 164 НК РФ операциям сразу (п. 7 ст. 164 НК РФ).

Возможность отказа в отношении части этих операций не предусмотрена.

Правила применения нулевой ставки (продолжение)

До внесения изменений в перечень кодов:

- коды 37, 38 и 39: при экспорте облагаемых по ставке 18% несырьевых товаров нужен код 38, сырьевых — код 37;
- реализация работ (услуг), предусмотренных подп. 2.1—2.5, 2.7 и 2.8 п. 1 ст. 164 НК РФ, в отношении сырьевых (несырьевых) товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, налогообложение которой производится по ставке 18% в соответствии с п. 7 ст. 164 НК РФ: рекомендуемый код вида операции — 40.



До внесения изменений в форму и порядок заполнения декларации перечисленные операции нужно отражать по строкам 010 или 020 раздела 3.

Письмо ФНС России от 16.01.2018 № СД-4-3/532 @

Перечень операций по нулевой ставке

НДС 0% при реэкспорте

Правило распространяется на товары, которые ранее были помещены под процедуры переработки на таможенной территории, свободного склада или свободной таможенной зоны.

В соответствии со ст. 165 НК РФ, для подтверждения нулевой ставки при реэкспорте дополнительно к стандартному пакету документов нужно представить:

- внешнеторговый контракт (оригинал + копия);
- таможенные декларации (оригинал + копия);
- транспортные и товаросопроводительные документы (копии).

Благодарим за внимание!

101990, Москва,
ул. Мясницкая, д.44/1
Телефон (495) 737 5353
Факс (495) 737 5347
E-mail fbk@fbk.ru
fbk.ru
fbk-pravo.ru

