9'2018 сентябрь

720 часов

# ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ

Налоговый манёвр по формуле 20/22 и другие изменения в НК РФ

Добровольная уплата имущественных налогов гражданами и иные новшества администрирования

Списанный долг налогом красен

И всё-таки — доходы: Минфин о взносах для предпринимателей на УСН

практический бухгалтерский учёт
официальные материалы и комментарии

720 часов

№ 9/2018

читайте в номере:

налоги

**Налоговый манёвр по формуле 20/22 и другие изменения в НК РФ** **3**

Татьяна МАСЛОВА, Владимир МАЛЫШКО

**Комментарий к Федеральному закону от 03.08.18 № 303-ФЗ** «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах»

**«Донастройка» налоговой системы** **19**

Анастасия ЛАРИНА

**Комментарий к Федеральному закону от 03.08.18 № 302-ФЗ** «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»

**Добровольная уплата имущественных налогов гражданами и иные новшества администрирования** **35**

Лика ВРОНСКАЯ

**Комментарий к Федеральному закону от 29.07.18 № 232-ФЗ** «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с совершенствованием налогового администрирования»

**Списанный долг налогом красен** **44**

Александр АНИЩЕНКО

**Комментарий к постановлению АС Дальневосточного округа от 26.06.18 № Ф03-1960/2018** <Об отсутствии оснований для удовлетворения кассационной жалобы налогоплательщика, не согласившегося с решениями судов о правомерности доначисления налоговой инспекцией налога на прибыль организаций, пеней и штрафа>

## И всё-таки — доходы: Минфин о взносах для предпринимателей на УСН 50

Владимир МАЛЫШКО

**Комментарий к письмам Минфина России от 12.07.18 № 03-15-05/48571, 03-15-05/48569, от 11.07.18 № 03-15-05/48305**
<О порядке определения размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, подлежащих уплате индивидуальными предпринимателями, применяющими УСН>



**ПРАКТИЧЕСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ. ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ**

**№ 9/2018**

**АДРЕС РЕДАКЦИИ:**
107014, Москва, а/я 60.
ООО Издательский дом «Бухгалтерия и банки»

**ТЕЛ.:** (495) 778-91-20

**http://www.pbu.ru**
**E-mail:** post@pbu.ru

**Шеф-редактор**
Анна ТАРАСЕНКОВА
oira2006@yandex.ru

**Ответственный за выпуск**
Татьяна МАСЛОВА
mta@pbu.ru

**Ведущий редактор-эксперт**
Владимир МАЛЫШКО
(квалификационный аттестат аудитора № 040425)
expert@pbu.ru

**РЕКЛАМА:**
(495) 778-91-20; rek@pbu.ru

**ВЁРСТКА, ДИЗАЙН, КОРРЕКТУРА:**
Д. ЕФИМОВ, Л. БЕЛЕНЬКИЙ, В. КОТОВ, Т. МИТРОФАНЕНКО

Издание зарегистрировано в Министерстве по печати, телерадиовещанию и средствам массовой коммуникации РФ
ПИ № 77-17496 от 20.02.2004

Подписано в печать 14.08.18


**© «ПРАКТИЧЕСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ», 2018**

# Налоговый манёвр по формуле 20/22 и другие изменения в НК РФ

*Комментарий к Федеральному закону от 03.08.18 № 303-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах»*

**Татьяна МАСЛОВА**, **Владимир МАЛЫШКО**,
эксперты «ПБУ»

Новое — это хорошо забытое старое, но иногда старое возвращается быстрее, чем о нём успеваешь забыть. Вот и ставка НДС вернулась к значению пятнадцатилетней давности в результате принятия законодателем Федерального закона от 03.08.18 № 303-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах».

По содержанию документ не такой большой, а вот социально-экономические последствия его принятия почувствуют на себе и предприниматели, и обычные граждане. В подготовленном комитетом Совета Федерации по экономической политике заключении на законопроект было отмечено, что его целью является дальнейшее совершенствование налогового законодательства РФ. По мнению законодателя, вносимые поправки установят для субъектов экономической деятельности прогнозируемые условия ведения предпринимательства и обеспечат стабилизацию установленной в настоящее время фискальной нагрузки на плательщиков страховых взносов.

Закон № 303-ФЗ затрагивает две главы НК РФ и пару ранее принятых федеральных законов, которыми в своё время были внесены поправки в НК РФ.

В главе 21 НК РФ изменения затронули шесть статей (154, 158, 164, 165, 170 и 174.2), а в главе 34 коснулись статей 425 и 427 НК РФ.

## Изменения в НДС

### — дополнения в порядке определения налоговой базы

В силу абзаца 2 пункта 2 статьи 154 НК РФ в налоговую

вернуться к содержанию

базу по НДС не включаются субсидии, которые налогоплательщик получает из бюджетов бюджетной системы РФ в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов) или цен с учётом льгот для отдельных потребителей в соответствии с законодательством.

Но помимо регулируемых цен или льгот налогоплательщик может снижать цену реализуемых товаров (работ, услуг) за счёт скидок. Например, скидки покупателям предоставляют производители:

- машин и оборудования для пищевой и перерабатывающей промышленности (код целевой статьи расходов федерального бюджета 16 1 03 68775);
- городского наземного электрического транспорта (код целевой статьи расходов федерального бюджета 16 1 05 68776);
- моторвагонного подвижного состава (код целевой статьи расходов федерального бюджета 16 1 02 68777).

Государство поддерживает таких производителей, выделяя им субсидии. Но субсидии в целях предоставления скидок на цену товаров (работ, услуг) не были указаны в абзацах 2 и 3 пункта 2 статьи 154 НК РФ. Законодатель внёс соответствующие дополнения в указанные нормы, которые вступят в силу 1 октября 2018 года и будут распространяться задним числом на правоотношения, возникшие с 1 января 2018 года (подп. «а» и «б» п. 1 ст. 1 и п. 6 ст. 5 закона № 303-ФЗ).

Таким образом, получатели субсидий в случае применения скидок включают в налоговую базу только цену товаров (работ, услуг), которую оплачивают покупатели.

### — корректировки в размерах основных ставок

Ставки, которые налогоплательщики применяют при исчислении НДС, установлены статьёй 164 НК РФ. Ставки делятся на основные (учётные) и расчётные.

В зависимости от вида товаров (работ, услуг) и операций, являющихся объектом обложения НДС, таможенной процедуры, момента определения налоговой базы в настоящее время применяются основные ставки 0, 10 и 18%, а также расчётные ставки 15,25 и 9,09%.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

**Операции, облагаемые по ставке 0%,** перечислены в подпункте 1 пункта 1 статьи 164 НК РФ. К ним, в частности, относятся реализация товаров, вывезенных в процедуре экспорта и реэкспорта, а также товаров, помещённых под таможенный режим свободной таможенной зоны. По нулевой ставке облагают услуги перевозки пассажиров железнодорожным транспортом (подп. 4, 9.2, 9.3 п. 1 ст. 164 НК РФ).

Пунктом 3 статьи 1 закона № 303-ФЗ внесено дополнение в подпункт 4.2 пункта 1 статьи 164 НК РФ. Согласно этой поправке **нулевую ставку НДС законодатель распространил на внутренние воздушные перевозки пассажиров и багажа на территорию Дальневосточного федерального округа или с этой территории**. Новшество вступает в силу по истечении одного месяца со дня официального опубликования закона № 303-ФЗ, но не ранее 1-го числа очередного налогового периода по НДС, **то есть с 1 октября 2018 года**. Действие нулевой ставки пока ограничено по времени **до 1 января 2025 года** (п. 5 ст. 5 закона № 303-ФЗ). До этой же даты продлено **действие ставки 0% для услуг по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа для территорий Республики Крым и города федерального значения Севастополя**. Напомним, что для указанных услуг нулевая ставка НДС была введена Федеральным законом от 04.06.14 № 151-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации». Изначально льготную ставку предполагалось применять к услугам по перевозке пассажиров и багажа, оказываемым до 1 января 2019 года (п. 4 ст. 2 закона № 151-ФЗ). А теперь законом № 303-ФЗ (ст. 2) её **применение продлено до 2025 года**.

**НДС по ставке 10%** рассчитывается, в частности, при реализации:

- продовольственных товаров (мяса и мясопродуктов, молока и молокопродуктов, хлеба и хлебобулочных изделий и др.) и товаров для детей (подп. 1 и 2 п. 2 ст. 164 НК РФ) (перечни кодов видов товаров утверждены постановлением Правительства РФ от 31.12.04 № 908);

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

- периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой (за исключением изданий рекламного или эротического характера) (подп. 3 п. 2 ст. 164 НК РФ) (перечень кодов утверждён постановлением Правительства РФ от 23.01.03 № 41);
- лекарственных средств и изделий медицинского назначения (подп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ) (перечень утверждён постановлением Правительства РФ от 15.09.08 № 688).

Эта ставка осталась на прежнем уровне и будет применяться в отношении группы социально значимых товаров и услуг. Принадлежность продукции к продуктам детского питания может подтверждаться сведениями электронной базы данных реестра свидетельств о государственной регистрации на официальном сайте Евразийской экономической комиссии в сети Интернет, а также наличием указания в документах, подтверждающих приобретение товаров, и (или) иной сопроводительной документации, номера и даты выдачи свидетельства о государственной регистрации при наличии сведений в Реестре (письмо Минфина России от 26.05.15 № 03-07-07/30282).

В случаях, не указанных в пунктах 1, 2 и 4 статьи 164 НК РФ, налогообложение НДС производится по основной налоговой ставке 18%. **С 1 января 2019 года законодатель повысил ставку с 18 до 20%** (подп. «в» п. 3 ст. 1 закона № 303-ФЗ). Как было сказано в пояснительной записке к законопроекту, такое повышение ставки НДС пополнит федеральный бюджет дополнительными доходами в размере 620 млрд рублей в год. Понятно, что правительственная инициатива по повышению ставки НДС скажется на инфляции, а бремя подорожания будут нести конечные пользователи товаров (работ, услуг), в том числе обычные граждане. Но, чтобы немного подсластить горькую пилюлю, справедливости ради отметим, что и размер возмещения НДС из бюджета тоже увеличится.

Комментируемый закон не содержит положений, определяющих особенности применения повышенной ставки НДС при осуществлении операций в переходный период. А вопросы, по какой ставке исчислять НДС и каковы осо-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

бенности возмещения у налогоплательщиков, могут возникнуть, в частности, в следующих ситуациях:

- при получении предварительной оплаты (аванса) в 2018 году под поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) в 2019 году. Указывать в датированном текущим годом авансовом счёте-фактуре ставку 20% оснований нет. Ведь положения закона № 303-ФЗ, увеличивающие ставку, вступят в силу с 1 января 2019 года;
- при получении в 2018 году платы под поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), которая начинается в текущем году и завершается в 2019 году, т. е. в разных периодах сделки будут действовать разные ставки НДС.

При ответе на поставленные вопросы нужно исходить из следующего. Пунктом 1 статьи 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму налога. При реализации товаров (работ, услуг) выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг). Это установлено пунктом 3 статьи 168 НК РФ. Стало быть, при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг) независимо от поступления платы за указанные товары (работы, услуги) счета-фактуры выставляются покупателям **с указанием соответствующей налоговой ставки, действующей на дату отгрузки**. В своё время письмом от 17.12.03 № ОС-6-03/1316 «Об особенностях исчисления и уплаты НДС в переходный период в связи с введением ставки 18 процентов» МНС России давал разъяснения, правда касающиеся обратной ситуации — снижения ставки с 20 до 18% в 2004 году.

Проиллюстрируем примерами порядок применения изменений в НК РФ и действия налогоплательщика.

### Пример 1

В ноябре 2018 года плательщик НДС получил в счёт поставляемых в январе 2019 года товаров 100%-ную предоплату в сумме

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

501 500 руб. Реализация данных товаров в 2018 году облагается по ставке 18%.

При получении оплаты (частичной оплаты) в счёт предстоящих поставок товаров, реализуемых на территории РФ, налогоплательщик обязан предъявить покупателю этих товаров сумму НДС. В данном случае:

- налоговая база определяется как сумма полученной оплаты с учётом НДС;
- налоговая ставка определяется расчётным методом как процентное отношение налоговой ставки 18% к налоговой базе, принятой за 100% и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки — 18/118.

Исходя из этого стоимость поставляемых товаров равна 425 000 руб. (501 500 руб. : 118%), а сумма исчисленного НДС — 76 500 руб. (501 500 руб. : 118 × 18 × 100%).

Налоговая база с учётом НДС и сумма налога, соответственно 501 500 и 76 500 руб., будут учтены при формировании показателей, заносимых в графы 3 «Налоговая база в руб.» и 5 «Сумма налога в руб.» строки 070 «Суммы полученной оплаты, частичной оплаты в счёт предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав» раздела 3 «Расчёт суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям, облагаемым по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2–4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации» налоговой декларации по НДС за IV квартал 2018 года (форма декларации приведена в приложении 1 к приказу ФНС России от 29.10.14 № ММВ-7-3/558).

При получении сумм оплаты, частичной оплаты в счёт предстоящих поставок товаров их поставщиком (продавцом) выставляется счёт-фактура не позднее пяти календарных дней со дня получения сумм оплаты, частичной оплаты в счёт предстоящих поставок товаров. В связи с этим продавец товаров, получив предоплату, должен выставить покупателю счёт-фактуру.

Наличие:

- данного счёта-фактуры;
- документа, подтверждающего фактическое перечисление сумм оплаты, частичной оплаты в счёт предстоящих поставок товаров, а также
- условия в договоре, предусматривающего перечисление оплаты (частичной оплаты), —

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

**позволяют покупателю принять к вычету сумму НДС, предъявленную продавцом этих товаров при поступлении предоплаты**. Выставленная продавцом сумма НДС по предоплате 76 500 руб. будет учтена покупателем при формировании показателя, заносимого по строке 130 «Сумма налога, предъявленная налогоплательщику-покупателю при перечислении суммы оплаты, частичной оплаты в счёт предстоящих поставок товаров...» подраздела «Налоговые вычеты» раздела 3 налоговой декларации по НДС за IV квартал 2018 года.

При реализации товаров налогоплательщик дополнительно к их цене обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров сумму НДС. При отгрузке товаров в январе 2019 года их реализация уже облагается по ставке 20% (п. 3 ст. 164 НК РФ (в редакции закона № 303-ФЗ)). Следовательно, **продавцу товаров надлежит предъявить покупателю НДС** в сумме 85 000 руб. (425 000 руб. × 20%). Тогда общая стоимость поставляемых товаров возрастёт до 510 000 руб. (425 000 + 85 000). С учётом этого **поставщику необходимо выставить счёт покупателю к доплате** 8500 руб. (510 000 – 501 500), которые составляют доплату НДС в связи с увеличением ставки налога на 2% (20 – 18).

В выставляемом при отгрузке в 2019 году товаров счёте-фактуре будет указана их стоимость 425 000 руб. и сумма НДС 85 000 руб.

Эти суммы будут учтены при формировании показателей, заносимых в графы 3 и 5 строки 010 «реализация (передача на территории Российской Федерации для собственных нужд) товаров (работ, услуг), передача имущественных прав по соответствующим ставкам налога...» раздела 3 налоговой декларации по НДС за I квартал 2019 года (в графе 4 «Ставка налога» этой строки должно быть приведено значение 20%). Полагаем, что ФНС России придётся выпустить приказ, которым будет утверждена новая форма налоговой декларации по НДС или внесены соответствующие изменения в действующую форму налоговой декларации, её формат и порядок её заполнения.

Исчисленную же сумму НДС с предоплаты 76 500 руб., которая была учтена при оформлении налоговой декларации по НДС за IV квартал 2018 года, продавец вправе принять к вычету. Она будет учтена при формировании показателя, заносимого по строке 170 «Сумма налога, исчисленного продавцом с суммы оплаты, частичной оплаты, подлежащая вычету у продавца с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг)» раздела 3 налоговой декларации по НДС за I квартал 2019 года.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию