

ОСОБЕННОСТИ ЗАКЛЮЧЕНИЯ И ИСПОЛНЕНИЯ КОНТРАКТОВ (ДОГОВОРОВ) ПРИ ИЗМЕНЕНИИ СТАВКИ НДС С 1 ЯНВАРЯ 2019 г.



МАКОВЛЕВ
Андрей Юрьевич,

эксперт по законодательству
о контрактной системе, законодательству
о закупках товаров, работ,
услуг отдельными видами юридических лиц

Федеральным законом от 03.08.2018 г. № 303-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» (далее — Закон № 303-ФЗ) внесены изменения в статью 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), в соответствии с которыми с 1 января 2019 г. налоговые ставки, а именно НДС увеличивается с 18% до 20%.

Новая ставка НДС будет применяться в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (выполненных, оказанных), переданных с 1 января 2019 г. Ставка НДС в размере 20% будет общей ставкой НДС, по ней будут считать налог в большинстве случаев. Эту ставку нужно использовать в тех случаях, когда не применяются пониженные ставки, а также расчетные ставки¹.

Закон № 303-ФЗ не содержит оговорки о том, что ставка НДС в размере 20% применяется только к новым, т. е. заключенным с 1 января 2019 г. государственным (муниципальным) контрактам, контрактам, договорам (далее — контракты, договоры).

Такая ситуация может потребовать решения ряда вопросов, связанных с:

- 1) осуществлением заказчиком закупок товаров, работ, услуг в соответствии с Федеральным законом от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (далее — Закон 44-ФЗ) или Федеральным законом от 18.07.2011 г. № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» (далее — Закон 223-ФЗ).

- 2) заключением и исполнением «длящихся» и «переходных» контрактов, договоров в части их условий, обеспечивающих применение новой ставки НДС в размере 20% по новым отгрузкам и покупкам наряду со старой ставкой НДС в размере 18% по отгрузкам и покупкам, осуществленным по 31 декабря 2018 г.

- 3) особенностями исчисления и учета ставки НДС в отношении операций «переходного» периода (например, при получении в 2018 году авансов под отгрузку, осуществляемую после вступления в силу Закона № 303-ФЗ), поскольку потенциальная проблема может заключаться в том, что общая сумма НДС, указанная в счетах-фактурах, не будет соответствовать сумме НДС, указанной в контракте, договоре.

- 4) влиянием новой ставки НДС на отношения, связанные с экспортом товаров, выполнением работ и оказанием услуг с территории России на территорию стран-участников ЕАЭС и импортом товаров, выполнением работ и оказанием услуг на территорию России с территории государств-членов ЕАЭС.

Изменения в налогообложении не являются форс-мажорными обстоятельствами (обстоятельствами непреодолимой силы, то есть чрезвычайными и непредотвратимыми)².

Заказчику в такой ситуации следует провести анализ условий заключенных контрактов, договоров на предмет формулировок стоимости товаров (работ, услуг) и НДС, при этом учитывать не только требования НК РФ, например статьи 168 НК РФ, согласно которой при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене реализуемых товаров (работ, услуг), обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров

¹ Часть 3 статьи 164 НК РФ.

² Статья 401 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ).

(работ, услуг), сумму налога, но и судебную практику, в частности Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость».

Непроведение анализа условий заключенных «переходящих» контрактов, договоров на предмет формулировок стоимости товаров (работ, услуг) и НДС, где зафиксирована общая цена (сумма), включающая НДС и где сумма НДС указана отдельно, повлечет возникновение проблемы в том, что общая сумма НДС, указанная в счетах-фактурах, не будет соответствовать сумме НДС, указанной в контракте, договоре. В такой ситуации, если в контракт, договор сторонами не будут внесены изменения относительно применяемых ставок, это не освободит стороны от обязанности применять ставку НДС в размере 20% начиная с 1 января 2019 г. в связи с тем, что нормы НК РФ преобладают над условиями контрактов, договоров.

В зависимости от условий заключенных (планируемых к заключению) контрактов, договоров рассмотрим следующие ситуации:

1. Какая ставка НДС должна указываться в контрактах, договорах, заключаемых по результатам осуществления закупок в 2018 году, если исполнение по таким контрактам, договорам начинается с 1 января 2019 г.?

Контракты, договоры, заключенные в 2018 г., исполнение по которым начинается с 1 января 2019 г., предполагают применение ставки НДС в размере 20%. Нормы действующего законодательства (гражданского, налогового) в принципе не обязывают стороны указывать в договоре сумму НДС, так же как и не регулируют порядок ее указания — с указанием конкретной суммы НДС или только его ставки.

Примеры:

- стоимость услуг по настоящему контракту составляет 100 000 руб. с учетом НДС, в т.ч. НДС по применимой (действующей) ставке.
- стоимость услуг по настоящему договору составляет 100 000 руб. без учета НДС, кроме того НДС по применимой (действующей) ставке.

Чтобы выделить НДС из цены контракта, договора используем формулу:

- для НДС 18%:

$$\text{НДС}_{(18\%)} = \frac{\text{Цена контракта (сумма ТРУ с НДС 18\%)}}{118} \times 18$$

- для НДС 20%:

$$\text{НДС}_{(20\%)} = \frac{\text{Цена контракта (сумма ТРУ с НДС 20\%)}}{120} \times 20$$

Следует отметить, что изменение ставки НДС с 18 до 20% может повлечь изменение стоимости товаров (работ, услуг) только на 1,67%.

2. Какая ставка НДС должна учитываться при определении начальной (максимальной) цены контракта (далее — НМЦК), цены контракта, заключаемого с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем), если определение НМЦК осуществлено в 2018 году, а исполнение контракта начинается с 1 января 2019 г.?

НМЦК, цена контракта, заключаемого с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем), определяется и обосновывается заказчиком в соответствии со статьей 22 Закона № 44-ФЗ и Приказом Минэкономразвития России от 02.10.2013 г. № 567 «Об утверждении Методических рекомендаций по применению методов определения начальной (максимальной) цены контракта, цены контракта, заключаемого с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем)» (далее — Приказ № 567).

Согласно пункту 3.17 Приказа № 567 изменения в налогообложении могут быть учтены в ценах, используемых в расчетах НМЦК.

В случае, если НМЦК, цена контракта, заключаемого с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем), уже была определена и обоснована заказчиком в соответствии со статьей 22 Закона № 44-ФЗ и Приказом № 567, изменения в налогообложении, согласно пункту 3.17 Приказа № 567, могут быть учтены путем коррекции НМЦК по формуле:

$$\text{НМЦК}_{(НДС\ 20\%)} = \frac{\text{НМЦК}_{(НДС\ 18\%)} \times 120}{118}$$

Соответственно, заказчик вправе учесть изменения в налогообложении (увеличении ставки НДС до 20%) в ценах, используемых в расчетах НМЦК.

При осуществлении закупок по Закону № 223-ФЗ следует учесть, что нормативно-правовые акты, регулирующие правила определения начальной (максимальной) цены договора, договора, заключаемого с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем) не установлены, за исключением закупок в сфере строительства³.

Заказчику в таком случае следует руководствоваться документом, который регламентирует его закупочную деятельность — Положением о закупке.

3. Должны ли (в связи с повышением с 1 января 2019 г. ставки НДС до 20%) заключаться дополнительные соглашения к уже заключенным контрактам, договорам, срок исполнения по которым начинается с 1 января 2019 г.?

Необходимость заключения дополнительных соглашений к уже заключенным договорам, стоимости товаров (работ, услуг) по которым была рассчитана исходя из ставки НДС в размере 18% и срок исполнения по которым начинается с 1 января 2019 г., должна определяться условиями этих заключенных контрактов, договоров:

- В случае, если заключенные контракты, договоры содержат условие о стоимости товаров (работ, услуг) без учета НДС, ставке и (или) сумме НДС — необходимости заключения дополнительных соглашений не усматривается.
- В случае, если заключенные контракты, договоры содержат условие о стоимости товаров (работ, услуг) без учета НДС, ставке и (или) сумме НДС, и поставщик (подрядчик, исполнитель) не является плательщиком НДС на основании пункта 2 статьи 346.11 НК РФ — необходимости заключения дополнительных соглашений не усматривается.
- В случае, если заключенные контракты, договоры содержат условие о стоимости товаров (работ, услуг) без учета НДС, а также оговорку «кроме того, НДС по применимой (действующей) ставке» — необходимости заключения дополнительных соглашений не усматривается;
- В случае, если заключенные контракты, договоры НЕ содержат условие о стоимости товаров (работ, услуг) без учета НДС и определяют стоимость товаров (работ, услуг) с учетом НДС (с указанием на конкретную ставку и (или) сумму НДС либо без такого указания), заказчику следует провести анализ условий заключенных контрактов, договоров на предмет формулировок стоимости товаров (работ, услуг) и НДС, по результатам которого потребуются заключение дополнительных соглашений, поскольку повышение ставки НДС с 18% до 20% само по себе не означает, что стоимость товаров (работ, услуг) с учетом НДС тоже должна увеличиваться или уменьшаться.

В таком случае заключение дополнительных соглашений может быть вызвано необходимостью подтверждения правила «твердой» цены контракта, договора. В этой ситуации ставка НДС исчисляется расчетным методом, и при увеличении ставки НДС уменьшается стоимость товаров (работ, услуг), тем самым, бремя последствий изменения ставки НДС будет лежать на поставщике (подрядчике, исполнителе).

Риски, связанные с исполнением контрактов, договоров, относятся к коммерческим рискам поставщика (подрядчика, исполнителя), исходя из того, что предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность.

Альтернативным вариантом правилу подтверждения «твердой» цены контракта, договора может являться увеличение стоимости товаров (работ, услуг) пропорционально увеличению ставки НДС.

Следует отметить, что Законом № 44-ФЗ право заказчика увеличить стоимость товаров (работ, услуг) пропорционально увеличению ставки НДС не предусмотрено, а равно не допускается.

По заключенным договорам по Закону № 223-ФЗ, которые НЕ содержат условие о стоимости товаров (работ, услуг) без учета НДС и определяют стоимость товаров (работ, услуг) с учетом НДС (с указанием на конкретную ставку и (или) сумму НДС либо без такого указания), следует руководствоваться документом, который регламентирует его закупочную деятельность — Положением о закупке.

При разрешении вопросов необходимости заключения дополнительных соглашений к уже заключенным договорам следует учитывать и необходимость урегулирования условий контрактов, договоров, предусматривающих выплату авансов (при их наличии) в части установления размера аванса, если аванс был перечислен до 1 января 2019 г. исходя из стоимости договора, учитывающий ставку НДС 18%, если товары (работы, услуги) будут реализованы начиная с 1 января 2019 г.

4. Должны ли (в связи с повышением с 1 января 2019 г. ставки НДС до 20%) заключаться дополнительные соглашения к уже заключенным контрактам, договорам, срок исполнения по которым приходится как до, так и после 1 января 2019 г., т. е. по «переходящим» контрактам, договорам?

При заключении «переходящих» контрактов по Закону 44-ФЗ следовало соблюдать правила планирования закупок⁴, а также правила приня-

³ Методика применения сметных норм, утв. Приказом Минстроя России от 29.12.2016 г. № 1028/пр.

⁴ Статьи 17 и 21 Закона 44-ФЗ.

тия бюджетных обязательств⁵. Совокупное сопоставление таких правил требует от заказчика установить объемы финансового обеспечения (планируемые платежи) для осуществления закупки на соответствующие финансовые года.

Таким образом, заказчику по Закону 44-ФЗ следовало разделять стоимость товаров (работ, услуг) по соответствующим финансовым годам.

Примеры:

1) стоимость услуг, подлежащих оказанию в рамках настоящего контракта:

- в 2018 г. составляет 118 000 руб. с учетом НДС, в т. ч. НДС по применимой (действующей) ставке (18%) 18 000 руб.
- в 2019 г. составляет 118 000 руб. с учетом НДС, в т. ч. НДС по применимой (действующей) ставке (20%) 19 666 руб. 67 коп.

2) Стоимость услуг, подлежащих оказанию в рамках настоящего контракта:

- в 2018 г. составляет 100 000 руб. без учета НДС, кроме того, НДС по применимой (действующей) ставке (18%) 18 000 руб.
- в 2019 г. составляет 100 000 руб. без учета НДС, кроме того, НДС по применимой (действующей) ставке (20%) 20 000 руб.

5. Какая ставка НДС должна применяться в отношении авансовых платежей, осуществленных до 1 января 2019 г. по «переходящим» контрактам, договорам, в которых стоимость товаров (работ, услуг) определена с учетом НДС (с указанием на конкретную ставку и (или) сумму НДС либо без такого указания) при реализации с товаров (работ, услуг) после 1 января 2019 г.

Аванс — это предварительная оплата, полученная продавцом в счет предстоящей поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг⁶.

По общему правилу в день получения аванса от покупателя в счет будущей поставки товара продавец должен определить налоговую базу и исчислить с суммы аванса НДС⁷, выставив в течение пяти дней покупателю счет-фактуру на аванс⁸.

При получении авансов до 1 января 2019 г. в счет реализации товаров (работ, услуг), начиная с 1 января 2019 г. НДС начисляется по ставке 18%, даже если сумма аванса в абсолютной величине была исчислена исходя из стоимости товаров (ра-

бот, услуг), планируемых к реализации начиная с 1 января 2019 г. по ставке НДС 20%.

При получении авансов с 1 января 2019 г. НДС начисляется по ставке 20%.

6. Какая ставка НДС должна быть указана в первичных учетных документах (накладных, актах, счетах-фактурах и т. п.), если документы в отношении товаров (работ, услуг), реализованных до 1 января 2019 г., будут составлены с 1 января 2019 г.

В соответствии с частью 1 статьи 146 НК РФ объект налогообложения по НДС у налогоплательщика возникает в момент реализации товаров (работ, услуг). Налоговая база определяется в день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг).

Реализацией товаров, работ или услуг организацией признается передача на возмездной основе права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу⁹. По общему правилу право собственности на товары переходит в момент передачи их покупателю, если иное не предусмотрено законом или договором¹⁰. А передачей признается вручение вещи приобретателю, или сдача перевозчику для отправки приобретателю, или сдача в организацию связи для пересылки приобретателю вещей¹¹.

Таким образом, для общего случая перехода права собственности у налогоплательщика объект налогообложения и налоговая база по НДС возникают одновременно в момент отгрузки (передачи) товара. Применение ставки НДС 20% или 18% будет зависеть только от даты реализации (отгрузки) товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Пример:

В отношении оказанных в декабре 2018 г. услуг акт составлен 9 января 2019 г. Применимой ставкой НДС будет являться ставка в размере 18%.

7. Подлежит ли исправлению ставка НДС в первичных учетных документах (накладных, актах, счетах-фактурах и т. п.), если документы составлены до 1 января 2019 г., а получены начиная с 1 января 2019 г.?

Предопределяющим в данном случае является момент реализации товаров (работ, услуг). При-

менение ставки НДС 20% или 18% будет зависеть только от даты реализации (отгрузки) товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Если момент реализации товаров (работ, услуг) приходится на период до 1 января 2019 г., то в первичных учетных документах (накладных, актах, счетах-фактурах и т. п.) должна указываться ставка НДС в размере 18%, которая не может быть изменена, даже если такие документы получены или будут получены начиная с 1 января 2019 г.

При этом следует учитывать, что дата фактического составления (оформления) акта не может являться датой реализации товаров (работ, услуг).

Таким образом применение ставки НДС будет определяться датой приемки работ, услуг, а именно:

- 1) в случае если работы, услуги приняты заказчиком до 1 января 2019 г., в документах на выполненные работы, услуги должна указываться ставка НДС 18%.
- 2) в случае если работы, услуги приняты заказчиком с 1 января 2019 г., в документах на выполненные работы, услуги должна указываться ставка НДС 20%.

Примеры:

- 1) Работы по строительству здания выполнялись подрядчиком с 1 по 20 декабря 2018 г., были сданы заказчику 21 декабря 2018 г. Заказчик принял работы 23 декабря 2018 г. (акт подписан в соответствии с условиями контракта, договора). В этом случае ставка НДС составляет 18%.
- 2) Работы по строительству здания выполнялись подрядчиком с 1 по 25 декабря 2018 г., были сданы заказчику 26 декабря 2018 г. Заказчик принял работы 3 января 2019 г. (акт подписан в соответствии с условиями контракта, договора). В этом случае ставка НДС составляет 20%.

Рекомендации: в свете изложенного необходимо усилить контроль за сроками приемки и оформления «переходных» документов и не допустить:

- коррупционных действий по переходным контрактам, договорам, направленных на умышленное «затягивание» сроков приемки работ, услуг, или, наоборот, необоснованно «скорую» приемку работ, услуг с целью «искусственного» увеличения или уменьшения ставки НДС.
- Расхождений между ставкой НДС, указанной в документе, и ставкой НДС, подлежащей применению к соответствующей операции по реализации.

8. Подлежит ли начиная с 1 января 2019 г. пересчету НДС, исчисленный по ставке 18% с полученных до 1 января 2019 г. авансов?

НДС, исчисленный с полученных до 1 января 2019 г. авансов по ставке 18% пересчету, начиная с 1 января 2019 г., не подлежит.

Соответствующий НДС, исчисленный к уплате до 1 января 2019 г., будет подлежать вычету, при реализации товаров (работ, услуг).

10. Как повлияет новая ставка НДС на отношения, связанные с экспортом товаров, выполнением работ и оказанием услуг с территории России на территории стран-участников ЕАЭС и импортом товаров, выполнением работ и оказанием услуг на территорию России с территории государств-членов ЕАЭС?

Протоколом о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ и оказании услуг (приложение № 18 к Договору о ЕАЭС) предусмотрено, что при экспорте товаров с территории одного государства-члена на территорию другого государства-члена применяется нулевая ставка при предоставлении в налоговый орган пакета документов, предусмотренных Протоколом для подтверждения обоснованности ставки.

Таким образом, в отношении экспорта с территории России на территории других стран-участников ЕАЭС изменений не произойдет.

В отношении импорта сумма НДС, подлежащая уплате по товарам, импортированным на территорию России с территории иных государств-членов ЕАЭС, исчисляется по налоговым ставкам, установленным законодательством России (пункт 17 Приложения № 18 к Договору о ЕАЭС).

При этом при импорте товаров из государств-членов ЕАЭС на территорию России взимание НДС осуществляется налоговым органом России, в случае если переход права собственности на импортируемые товары по договору переходит к налогоплательщику Российской Федерации (пункт 13 Приложения № 18 к Договору о ЕАЭС).

Закон № 303-ФЗ не содержит положений, изменяющих порядок уплаты НДС с товаров, ввозимых из государств-членов ЕАЭС.

Таким образом, изменения, предусмотренные Законом № 303-ФЗ, не коснутся операций по ввозу товаров, облагаемых по ставке 10%. В отношении товаров, ввозимых в настоящий момент по ставке 18% — ставка ввозного НДС с 1 января 2019 г. составит 20%, что увеличит сумму ввозного НДС из стран ЕАЭС и, возможно, стоимость таких товаров на российском рынке на 1,67% (если стоимость этих товаров без учета НДС останется прежней). ■

⁵ Бюджетный кодекс Российской Федерации.

⁶ часть 1 статьи 487 ГК РФ.

⁷ Часть 1 статьи 167 НК РФ.

⁸ Часть 3 статьи 168 НК РФ.

⁹ Часть 1 статьи 39 НК РФ.

¹⁰ часть 1 статьи 223 ГК РФ.

¹¹ часть 1 статьи 224 ГК РФ.