

Новая ставка НДС. Как внести изменения в договоры?

Введение

Налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги (подпункт 1 пункта 1 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации, далее по тексту - НК РФ).

Налоговая ставка является одним из элементов налогообложения. Налог считается установленным, когда определены все элементы налогообложения, включая налоговую ставку (пункт 1 статьи 17 НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 52 НК РФ налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот, если иное не предусмотрено НК РФ.

Налоговые ставки по федеральным налогам, к которым относится НДС, устанавливаются НК РФ (статья 13, пункт 1 статьи 53 НК РФ).

Следовательно, при исчислении и уплате НДС налогоплательщик должен применять налоговую ставку, установленную для этого налога НК РФ.

В общем случае при реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ, а также при передаче имущественных прав в данный момент применяется налоговая ставка 18% (пункт 3 статьи 164 НК РФ). Для некоторых видов товаров, работ, услуг, имущественных прав установлены иные налоговые ставки (пункты 1, 2, 4 статьи 164 НК РФ).

Новая базовая ставка НДС в размере 20% будет действовать начиная с отгрузок за I квартал 2019 года - в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (выполненных, оказанных), переданных начиная с 1 января 2019 года: с указанной даты Федеральным законом от 03.08.2018 № 303-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» (далее по тексту - Закон № 303-ФЗ) в пункт 3 статьи 164 вносятся изменения (подпункт «в» пункта 3 статьи 1, пункты 3, 4 статьи 5 Закона № 303-ФЗ).

В связи с этим операции, которые ранее облагались по ставке 18%, с 01.01.2019 облагаются по ставке 20%.

Однако уже сейчас актуальными являются вопросы о том, как исчислять НДС в «переходный период», необходимо ли заключение дополнительных соглашений к уже действующим долгосрочным договорам и как прописать новую ставку НДС в договорах, «переходящих» на 2019 год?

Правила переходного периода

Ни в Законе № 303-ФЗ, ни в НК РФ переходные положения по вопросам налогообложения операций в рамках договоров, которые уже были заключены до 01.01.2019 и продолжают осуществляться после этой даты, не закреплены.

Однако Минфин России в Письме от 06.08.2018 № 03-07-05/55290 разъяснил, что новая ставка будет действовать в отношении реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (выполненных, оказанных), переданных начиная с 1 января 2019 года. При этом исключений в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав,

реализуемых по договорам, заключенным до 1 января 2019 года, в том числе предусматривающим перечисление авансовых платежей, Законом № 303-ФЗ не предусмотрено.

В связи с повышением с 1 января 2019 года ставки налога на добавленную стоимость на два процентных пункта при реализации после 1 января 2019 года товаров, в том числе приобретенных до 1 января 2019 года, применяется ставка налога на добавленную стоимость в размере 20 процентов (Письмо Минфина России от 10.09.2018 № 03-07-11/64577).

Таким образом, никаких льготных условий по договорам, заключенным до 1 января 2019 года, законодательством не предусмотрено. Следовательно, если продавец отгрузит товары, а исполнитель окажет услуги в 2019 году по договору, заключенному в 2018 году, - он должен начислить налог по ставке 20%.

В силу предстоящих изменений время приобретения товаров (работ, услуг) не влияет на порядок налогообложения. Ставка 20% применяется и в тех случаях, когда по приобретенным товарам (работам, услугам) «входной» НДС составляет 18%. При реализации таких товаров (работ, услуг) после 01.01.2019 нужно применять ставку 20%.

При этом, если в 2018 году налогоплательщик получил аванс в счет отгрузки в 2019 году, то с этих сумм НДС рассчитывается по старой ставке (18/118 от размера аванса), а при отгрузке уже по ставке 20%. При этом, НДС, исчисленный с авансов, принимается к вычету у продавца по старой ставке.

Вывод:

Изменения в пункт 3 статьи 164 НК РФ (увеличение НДС на 2%, с 18% до 20%) вступают в силу с 1 января 2019 года. При этом новая ставка НДС (20%) будет применяться в отношении товаров (работ, услуг), отгруженных с 01.01.2019. Минфин России разъяснил, что для исчисления НДС по ставке 20% не имеет значения дата заключения договоров.

То есть если договор заключен в 2018 году, и цена в нем сформирована с учетом ставки НДС 18%, но отгрузка произойдет в 2019 году, НДС должен быть уплачен по ставке 20%.

Изменение действующих договоров

Сумма НДС является частью цены договора, подлежащей оплате покупателем (заказчиком) (пункт 1 статьи 424 Гражданского кодекса Российской Федерации, далее по тексту - ГК РФ).

С 2019 года НДС составит 20%, тогда как быть с долгосрочными контрактами, составленными с учетом 18% ставки НДС (когда она заложена в цену)?

Во избежание споров с контрагентами и претензий инспекторов к расчету налога изменения в действующие договоры, «переходящие» на следующий год, следует внести уже сейчас, заранее составив дополнительные соглашения к действующим договорам и оговорив новую стоимость товаров (работ, услуг) с учетом ставки 20%. Причем не обязательно увеличивать стоимость товаров (работ, услуг) на «2% НДС». Стороны могут оставить ту же стоимость, но с учетом 20% НДС. Например, стоимость услуг составляет в настоящее время

118 руб., в т.ч. 18% НДС. Стороны договора пришли к соглашению, что с 1 января 2019 года стоимость услуг составляет 118 руб., в т.ч. 20% НДС. А могут установить стоимость услуг и в размере 120 руб., в т.ч. 20% НДС.

Тем самым, во-первых, изменить стоимость товаров (работ, услуг) с учетом новой ставки налога можно по соглашению сторон.

Стороны могут увеличить цену товара своим соглашением в любой момент после заключения договора и до его полной оплаты. Такое право им предоставлено пунктом 1 статьи 450 ГК РФ, если иное не предусмотрено ГК РФ, другими законами или договором. Например, если стороны закрепили в договоре поставки, что цена является твердой и не может быть изменена по соглашению сторон, то увеличить цену стороны не могут. Такое соглашение будет считаться недействительным. Нельзя изменить цену товара и в случае, если путем государственного либо ведомственного регулирования цен установлены фиксированные цены на товар (абзац второй пункта 1 статьи 424 ГК РФ).

Данное право может быть реализовано независимо от того, по каким причинам стороны решили изменить цену и содержится ли право на такое изменение в договоре. Главное - наличие добровольного волеизъявления обеих сторон.

Соглашение об изменении цены товара должно быть составлено в той же форме, что и сам договор, если из закона, иных правовых актов, договора или обычаев не вытекает иное (пункт 1 статьи 452 ГК РФ).

Во-вторых, самим договором могут предусматриваться условия изменения цены после заключения договора (пункт 2 статьи 424 ГК РФ). Так, в договоре возможно предусмотреть условие о том, что поставщик (исполнитель, подрядчик) имеет право на увеличение цены в одностороннем порядке, и определить, в каком порядке поставщик (исполнитель, подрядчик) может увеличить цену (например, с предварительным письменным уведомлением покупателя (заказчика)) или прямо заложить право поставщика (исполнителя, подрядчика) увеличивать цену в одностороннем порядке при изменении ставки НДС.

Однако необходимо учитывать, что согласно статье 408 ГК РФ обязательства сторон прекращаются в связи с исполнением, поэтому нельзя увеличить цену товара (работ, услуг) после его полной оплаты (пункт 8 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 13.11.1997 № 21 «Обзор практики разрешения споров, возникающих по договорам купли-продажи недвижимости»).

Вывод:

Если стоимость товаров (работ, услуг) установлена договором с учетом НДС, во избежание разногласий сторон и споров о цене лучше заранее оговорить стоимость товаров (работ, услуг) с новой ставкой НДС в дополнительном соглашении к договору.

В одностороннем порядке изменить цену договора можно только, если это прямо предусмотрено договором.

Если договором стоимость товаров (работ, услуг) установлена без НДС, причем формулировка "без НДС" прямо прописана в договоре, в заключении дополнительного соглашения с контрагентом необходимости нет. В таком случае поставщик (исполнитель,

подрядчик) должен начислить НДС сверх цены товара (работы, услуги) - в 2018 году по ставке 18%, а в 2019 году - 20%.

Увеличение ставки НДС как существенное изменение обстоятельств

Если покупатель (заказчик) не согласен заключать соглашение об увеличении цены товара, а положения договора не предусматривают право сторон изменять цену товара в одностороннем порядке при изменении ставки НДС, следует определить, может ли поставщик (исполнитель, подрядчик) обратиться в суд с требованием об увеличении цены товара (пункт 2 статьи 450, пункт 4 статьи 451 ГК РФ).

Это случаи, когда покупатель существенно нарушил договор либо существенно изменились обстоятельства, из которых стороны исходили при заключении договора.

Чтобы сторона могла потребовать изменить цену, необходимо направить контрагенту предложение изменить договор в части цены. Только после того, как контрагент ответит отказом либо пройдет 30 дней (если иной срок не указан в предложении, законе или договоре), а ответа не будет, можно предъявить иск в суд (пункт 2 статьи 452 ГК РФ). После того как решение суда об изменении договора вступит в законную силу, договор будет считаться измененным (пункт 3 статьи 453 ГК РФ).

Вопрос о том, можно ли квалифицировать повышение ставки НДС как существенное изменение обстоятельств с целью в судебном порядке добиться повышения цены, рассмотрим с учетом следующего.

В силу абзаца второго пункта 1 статьи 451 ГК РФ изменение обстоятельств признается существенным, когда они изменились настолько, что, если бы стороны могли это разумно предвидеть, договор вообще не был бы ими заключен или был бы заключен на значительно отличающихся условиях.

Если стороны не достигли соглашения о приведении договора в соответствие с существенно изменившимися обстоятельствами, договор может быть изменен судом по требованию заинтересованной стороны при наличии одновременно следующих условий:

- 1) в момент заключения договора стороны исходили из того, что такого изменения обстоятельств не произойдет;
- 2) изменение обстоятельств вызвано причинами, которые заинтересованная сторона не могла преодолеть после их возникновения при той степени заботливости и осмотрительности, какая от нее требовалась по характеру договора и условиям оборота;
- 3) исполнение договора без изменения его условий настолько нарушило бы соответствующее договору соотношение имущественных интересов сторон и повлекло бы для заинтересованной стороны такой ущерб, что она в значительной степени лишилась бы того, на что была вправе рассчитывать при заключении договора;
- 4) из обычаев или существа договора не вытекает, что риск изменения обстоятельств несет заинтересованная сторона (пункт 2 статьи 451 ГК РФ).

Изменение договора в связи с существенным изменением обстоятельств допускается по решению суда в исключительных случаях, когда расторжение договора противоречит общественным интересам либо повлечет для сторон ущерб, значительно превышающий

затраты, необходимые для исполнения договора на измененных судом условиях (пункт 4 статьи 451 ГК РФ).

Если поставщик (исполнитель, подрядчик) не подтвердит наличие всей совокупности условий, перечисленных в статье 451 ГК РФ, суд откажет в иске об увеличении цены на товар.

Представляется, что в большинстве случаев доказать в суде, что увеличение НДС на 2% может привести к значительному ущербу, крайне затруднительно.

Например, по обстоятельствам дела, рассмотренного ФАС Уральского округа (Постановление от 08.07.2008 № Ф09-4928/08-С5 по делу № А60-33735/07-С2, Определением ВАС РФ от 28.10.2008 № 14036/08 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора данного постановления), суд посчитал, что в связи со снижением размера ставки НДС с 01.01.2004 с 20% до 18% и ввиду отсутствия в договоре лизинга условия о возможности одностороннего изменения размера лизинговых платежей, в том числе в случае изменения размера ставки НДС, внесение изменений в указанный договор возможно только по соглашению сторон, оформленному в письменном виде и подписанному сторонами (статьи 424, 450, 452 ГК РФ), и требования лизингополучателя о снижении цены на 2% оставил без удовлетворения.

В то же время имеется прецедент изменения договора аренды (размера арендной платы) в том числе по причине увеличения ставок земельного налога (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 21.05.2007, 14.05.2007 № Ф03-А37/07-1/1382 по делу № А37-2525/06-13). Данное изменение обстоятельств суд признал существенным согласно предписаниям статьи 451 ГК РФ.

Вывод:

Если соглашения об изменении цены достигнуть не удалось, а положения договора не предусматривают право сторон изменять цену товара в одностороннем порядке, можно попробовать изменить договор в судебном порядке, пытаясь доказать факт существенного изменения показателей, обуславливающих цену товара (ставки НДС), как существенное изменение обстоятельств. Однако изменение договора по такому основанию допускается по решению суда в исключительных случаях, и до тех пор, пока не будет сформирована соответствующая судебная практика, прогнозировать положительный исход дела не представляется возможным.

Если в договор не вносить изменения

Налоговые правоотношения гражданским законодательством не регулируются (пункт 3 статьи 2 ГК РФ). А, значит, стороны гражданско-правового договора не правомочны сами устанавливать налоговые ставки.

В Определении Конституционного Суда РФ от 15.05.2007 № 372-О-П сформулирована правовая позиция, в соответствии с которой налоговая ставка является обязательным элементом налогообложения, и налогоплательщик не может произвольно ее применять (изменить ее размер в большую или меньшую сторону) или отказаться от ее применения.

По официальной позиции (Письмо Минфина России от 25.07.2008 № 03-07-08/187) при уплате налога на добавленную стоимость по ставке, отличной от установленной НК РФ, у организации права на вычет по налогу на добавленную стоимость не возникает. Судами также неоднократно отмечалось, что налогоплательщик не вправе по своему усмотрению изменять предусмотренную налоговым законодательством ставку налога (Постановления Президиума ВАС РФ от 25.02.2009 № 13893/08, Арбитражного суда Уральского округа от 27.02.2018 № Ф09-1/18 по делу № А34-15253/2016, Арбитражного суда Поволжского округа от 11.10.2017 № Ф06-25357/2017 по делу № А72-15985/2016, Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 26.10.2015 № Ф04-24512/2015 по делу № А27-1682/2015 и мн.др.).

Следовательно, в связи с вступлением в силу Закона № 303-ФЗ независимо от того, что написано в договоре, при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг), передаче имущественных прав с 01.01.2019 организация обязана будет исчислять НДС и уплачивать его в бюджет по ставке 20%.

Также и при получении авансов после 01.01.2019 необходимо будет исчислять НДС по ставке 20/120 (подпункт 2 пункта 1 статьи 167, абзац второй пункта 1 статьи 154, пункт 4 статьи 164 НК РФ).

Вывод 1:

Ставка НДС устанавливается только НК РФ и не может устанавливаться договором.

Несмотря на то, что в договор не будут внесены изменения относительно применяемых ставок, это не освободит стороны от обязанности применять ставку НДС 20% начиная с 01.01.2019.

Можно ли в таком случае ничего не менять в договорах (если стоимость товаров (работ, услуг) установлена в договоре с учетом НДС) - не согласовывать с покупателями изменение цены и не подписывать дополнительные соглашения?

Например, в договоре указано, что стоимость услуг составляет 118 руб., в т.ч. НДС 18%, при этом от подписания дополнительного соглашения контрагент отказался?

В такой ситуации, полагаем, именно продавцу из цены договора придется уплатить «лишние» 2% НДС за свой счет, т.е. бремя расходов упадет на продавца, а не покупателя.

Как разъяснено в пункте 17 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость», по смыслу положений пунктов 1 и 4 статьи 168 НК РФ сумма налога, предъявляемая покупателю при реализации услуг, должна быть учтена при определении окончательного размера указанной в договоре цены и выделена в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой. При этом бремя обеспечения выполнения этих требований лежит на исполнителе как налогоплательщике, обязанном учесть такую операцию по реализации при формировании налоговой базы и исчислении подлежащего уплате в бюджет налога по итогам соответствующего налогового периода. Если

в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму налога и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора, судам надлежит исходить из того, что предъявляемая заказчику исполнителем сумма налога выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (пункт 4 статьи 164 НК РФ).

По смыслу приведенных разъяснений в гражданско-правовых отношениях сторон договора сумма НДС является частью цены связывающего их договора, которая вычленяется (если иное не следует из условий сделки) из этой цены для целей налогообложения.

Включение продавцом в подлежащую оплате покупателем цену реализуемого товара (работ, услуг) суммы налога на добавленную стоимость вытекает из положений пункта 1 статьи 168 НК РФ, являющихся обязательными для сторон договора в силу пункта 1 статьи 422 ГК РФ (Постановление Президиума ВАС РФ от 22.09.2009 № 5451/09 по делу № А50-6981/2008-Г-10).

Тем самым, ставка НДС является не более чем составной частью единой цены сделки. Соответственно, при изменении ставки налога автоматически цена не меняется, а меняется лишь соотношение составных частей цены между собой.

При этом поставщик не вправе взыскивать с покупателя НДС сверх согласованной в договоре цены (Определение Верховного Суда РФ от 23.11.2017 № 308-ЭС17-9467 по делу № А32-4803/2015).

В спорных ситуациях с НДС риски перекладываются на поставщика (исполнителя, подрядчика) (Определение Верховного Суда РФ от 23.04.2018 № 53-ПЭК18 по делу № А32-4803/2015).

Вывод 2:

В соответствии с нормами ГК РФ у продавца нет оснований для автоматического увеличения стоимости товаров (работ, услуг), установленных договором, заключенным до 1 января 2019 года, на 2% НДС, т.е. если стороны (контрагент) не хотят вносить изменения в договор и подписывать дополнительное соглашение, общая стоимость, указанная в договоре с учетом НДС, должна остаться неизменной.

Получается, что сумму налога продавцу придется определять исходя из той цены, которая указана в договоре, то есть фактически уплатить «лишние» 2% НДС за свой счет.

Как отразить ставку НДС в новых «переходящих» договорах

При заключении в настоящее время новых договоров, распространяющих свое действие как на 2018 год, так и на 2019 год, можно устанавливать стоимость товаров (работ, услуг) без указания конкретной ставки НДС (18% и 20%), сделав ссылку на норму, установленную пунктом 3 статьи 164 НК РФ, а именно:

- предусмотреть, что договорная стоимость товаров (работ, услуг) включает НДС по ставке, установленной пунктом 3 статьи 164 НК РФ («стоимость товаров составляет 120 руб. (в т.ч. НДС по ставке, установленной пунктом 3 статьи 164 НК РФ)»). Для покупателей (заказчиков) итоговая стоимость товаров (работ, услуг) в 2019 г. в данном случае не

изменится. А бремя повышения ставки НДС ляжет на продавца (подрядчика, исполнителя);

- указать, что стоимость товаров (работ, услуг) установлена без НДС, а НДС исчисляется дополнительно по ставке, установленной пунктом 3 статьи 164 НК РФ («стоимость товаров составляет 100 руб. без учета НДС. НДС предъявляется дополнительно к стоимости товаров по ставке, установленной пунктом 3 статьи 164 НК РФ»). В таком случае порядок определения стоимости товаров (работ, услуг) (условие о цене (цена + НДС)) не изменится, но окончательная стоимость товаров (работ, услуг), приобретенных покупателем в 2019 году, и подлежащая оплате им, увеличится.

Почему сейчас лучше не указывать конкретную ставку НДС?

Дело в том, что в соответствии с пунктом 1 статьи 422 ГК РФ договор должен соответствовать обязательным для сторон правилам, установленным законом и иными правовыми актами (императивным нормам), действующим в момент его заключения. Закон № 303-ФЗ, увеличивающий ставку НДС, в этой части вступает в силу с 01.01.2019. Поэтому формально у сторон нет оснований оговаривать ставку НДС 20% при заключении договора в 2018 году.

В то же время поскольку к налоговым правоотношениям нормы гражданского законодательства не применяются (пункт 3 статьи 2 ГК РФ), даже если стороны уже сейчас включают в договоры условие, что по товарам (работам, услугам), отгруженным (выполненным, оказанным) с 1 января 2019 года применяется ставка НДС 20%, полагаем, какие-либо негативные последствия такого условия минимальны, ведь указание в договоре о том, что «стоимость товаров, отгруженных с 01.01.2019, составляет 120 руб., в т.ч. НДС 20%» не нарушает права покупателя, поскольку на момент исполнения договора оно будет соответствовать законодательству.

В таком случае при формулировании условия о цене в заключенном договоре, который будет действовать в 2019 году, главное, разграничить цены 2018 и 2019 и последующих годов, например, «ежемесячная стоимость услуг, оказанных до 31.12.2018 г. (включительно) составляет 118 руб. (в т.ч. НДС 18%), а ежемесячная стоимость услуг, оказанных с 1 января 2019 года, составляет 120 руб. (в т.ч. НДС 20%)».

Вывод:

При заключении новых договоров в 2018 году, «переходящих» на 2019 год, лучше не указывать конкретную ставку НДС, а сделать ссылку на ставку, установленную пунктом 3 статьи 164 НК РФ.

В то же время стороны не лишены возможности при заключении договора в 2018 году указать ставку НДС 20%, включаемую в цену товаров (работ, услуг), отгружаемых с 1 января 2019 года. Важно при этом разграничить цены 2018 и 2019 годов: в 2018 году цена включает НДС по 18% ставке, а с 2019 - по 20%.

Лисицкая Ольга Сергеевна -
эксперт по гражданскому,
трудовому праву