

ИЗМЕНЕНИЕ СТАВКИ НДС С 14 % НА 20 %: КАК ОБЛАГАТЬ НАЛОГОМ ПЕРЕХОДНЫЕ ОПЕРАЦИИ

С 1 августа для некоторых видов сельскохозяйственной продукции опять действует ставка НДС в размере 20 %. В связи с этим возникают вопросы, связанные с переходными моментами. Именно об этом и пойдет речь в консультации.

Общая информация

Согласно изменениям, внесенным Законом от 01.07.21 г. № 1600-IX в п. 193.1 Налогового кодекса (далее – НК), с 1 августа этого года возвращена ставка НДС в размере 20 % на операции по поставке на таможенной территории Украины и ввозу на таможенную территорию Украины сельхозпродукции, которая классифицируется по следующим кодам УКТВЭД:

- 0102 (крупный рогатый скот, живой);
- 0103 (свиньи живые);
- 0104 10 (овцы живые);
- 0401 (в части молока цельного);
- 1002 (рожь);
- 1004 (овес);
- 1204 00 (семена льна, измельченные или неизмельченные);

- 1207 (семена и плоды других масличных культур, измельченные или неизмельченные);
- 1212 91 (сахарная свекла).

Напомним, с 1 марта по 31 июля этого года по ставке указанной продукции облагалась НДС по ставке 14 %.

Таким образом, **ставка 14 %** осталась только для операций по поставке продукции, которая классифицируется по следующим кодам УКТВЭД:

- 1001 (пшеница и смесь пшеницы и ржи (меслин));
- 1003 (ячмень);
- 1005 (кукуруза);
- 1201 (соевые бобы, измельченные или неизмельченные);
- 1205 (семена сурепки или рапса, измельченные или неизмельченные);

- 1206 00 (семена подсолнечника, измельченные или неизмельченные).

Поскольку операция по поставке вышеуказанных видов сельхозпродукции могла начаться до 1 августа (например, получена предоплата за нее), а завершится после этой даты (например, будет отгружена продукция), рассмотрим, как облагать налогом такие переходящие операции.

Право на налоговый кредит в случае приобретения сельхозпродукции до 1 августа

Как определено в п. 54² подразд. 2 разд. XX НК, если плательщик НДС приобрел сельхозпродукцию, на поставку которой с 1 августа изменилась ставка НДС, право на налоговый кредит у такого плательщика сохраняется в размере, который был начислен во время приобретения такой сельхозпродукции.

Например, плательщик НДС приобрел рожь до 1 августа и уплатил НДС по ставке 14 %. В таком случае он отражает налоговый кредит по ставке **14 %**. А вот в случае поставки ржи после 1 августа такой плательщик должен начислить НДС уже по ставке **20 %**.

Налогообложение переходящих операций

Порядок налогообложения переходящих операций в случае изменения ставки НДС с 14 % на 20 % прописан в п. 54² подразд. 2 разд. XX НК. Также ГНС предоставила разъяснение относительно налогообложения таких операций в письме от 04.08.21 г. № 17820/7/99-00-21-03-02-07 (далее – Письмо № 17820).

Обратите внимание: если договор поставки, в котором цена на сельхозпродукцию была указана исходя из ставки НДС 14 %, был заключен до 1 августа и до этой даты ни отгрузки, ни предоплаты не было, сторонам стоит заключить дополнительное соглашение. В нем нужно зафиксировать, как будет определяться цена сельхозпродукции на дату поставки. Например, в договоре можно указать цену без НДС. Тогда на дату поставки налоговые обязательства будут начисляться по ставке, которая будет действовать на дату фактической поставки, то есть 20 %.

Рассмотрим на условных примерах, как облага-

ются налогом переходящие операции. Под сельхозпродукцией в нижеприведенных ситуациях будем понимать только ту продукцию, которая до 1 августа облагалась НДС по ставке 14 %, а после этой даты будет облагаться налогом по ставке 20 %.

Первое событие – до 1 августа, второе – после 1 августа

В таком случае на дату наступления второго события перерасчет ставки не осуществляется.

Пример 1

Предоплата за сельхозпродукцию получена до 1 августа: выписана налоговая накладная (далее – НН) по ставке 14 %. Продукция отгружена после 1 августа.

На дату отгрузки сельхозпродукции никаких корректировок НДС проводить не нужно. Ведь операция уже обложена налогом на дату первого события по ставке 14 %, а поставка – это уже второе событие, которое не требует уточнения НДС.

Аналогичная ситуация возникает и тогда, когда первым событием была отгрузка, а вторым – получение оплаты. На дату получения оплаты никакие корректировки НДС не осуществляются.

Уменьшение количества или стоимости сельхозпродукции после 1 августа

Если после 1 августа возвращается предоплата (аванс) или сельхозпродукция, во время поставки которой первое событие произошло до указанной даты, в связи с уменьшением ее количества или стоимости, налоговые обязательства корректируются исходя из ставки НДС **14 %**.

Пример 2

До 1 августа была получена предоплата за сельхозпродукцию: НН составлена по ставке 14 %. После 1 августа вся сумма предоплаты (или ее часть) возвращена покупателю. Причем причина возврата (уменьшение цены или количества продукции, подлежащей поставке) не имеет значения.

На дату возврата всей суммы или части предоплаты поставщик должен выписать расчет корректировки (далее – РК) к НН, в котором НДС следует откорректировать по ставке **14 %**.

Аналогичной является ситуация, когда продукция отгружена до 1 августа, а возвращается (полно-

стью или частично) после 1 августа. То есть на дату возврата продукции выписывается РК, в котором НДС подлежит корректировке по ставке **14 %**.

Увеличение стоимости или количества сельхозпродукции после 1 августа

Если после 1 августа осуществляется поставка сельхозпродукции или перечисление средств в связи с увеличением количества или стоимости этой продукции, а первое событие произошло до указанной даты, корректировка налоговых обязательств проводится исходя из ставки НДС **20 %** (п. 54² подразд. 2 разд. XX НК).

При практическом применении этой нормы возникают вопросы. В частности, непонятно, как, по мнению законодателей, должна изменяться ставка НДС – только относительно суммы увеличения цены или относительно всего количества сельхозпродукции?

Считаем, что законодатели все-таки имели в виду корректировку ставки относительно всего количества продукции, первое событие по которой (получена предоплата или отгружена продукция) произошло до 1 августа. Ведь составить РК на сумму увеличения цены (без изменения количества) технически невозможно.

Проиллюстрируем на примере, как составить РК

в случае увеличения цены на сельхозпродукцию после 1 августа.

Пример 3

9 июля этого года предприятие получило предоплату за 100 т зерна овса по цене 1 140 грн/т (в т. ч. НДС 14 % – 140 грн) в сумме 114 000 грн. 5 августа стороны договорились об увеличении цены на зерно до 1 320 грн/т (в т. ч. НДС 20 % – 220 грн). Продукция отгружена 26 августа, доплата получена 2 сентября.

В этой ситуации РК к НН, составленной на дату получения предоплаты, следует оформить 26 августа. Ведь подписание дополнительного соглашения об изменении цены не является событием для возникновения (корректировки) налоговых обязательств.

Поставщик на дату отгрузки зерна овса (26 августа) должен выписать РК на смену цены и ставки НДС. Причем, по нашему мнению, в РК следует указать тип причины корректировки не «101 – изменение цены», а «104 – изменение номенклатуры» (и заполнять графы 7 и 8), ведь вряд ли программное обеспечение позволит изменять ставку НДС с причиной корректировки «101».

Приведем пример заполнения РК (см. **фрагмент 1**).

ФРАГМЕНТ 1

<...>

Розділ Б									
№ з/п	№ з/п рядка податкової накладної, що коригується або додається	Причина коригування		Опис (номенклатура) товарів/послуг, вартість чи кількість яких коригується	Код			Одиниця виміру товару/послуги	
		код причини	№ з/п групи коригування		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код
1.1	1.2	2.1	2.2	3	4.1	4.2	4.3	5	6
1	1	104	1	Зерно вівса	1004			т	0168
2	2	104	1	Зерно вівса	1004			т	0168

Коригування кількості		Коригування вартості		Код ставки	Код пільги	Обсяги поставання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
кількість, об'єм, обсяг (-) (+)	ціна поставання товарів/послуг	ціна (-) (+)	кількість поставання товарів/послуг					
7	8	9	10	11	12	13	14	15
-100	1 000,00			14		-100 000,00	-14 000,00	
100	1 100,00			20		110 000,00	22 000,00	

<...>

Изменение номенклатуры

Порядок корректировки налоговых обязательств в случае изменения номенклатуры сельхозпродукции в п. 54² подразд. 2 разд. XX НК не прописан. Но соответствующее разъяснение предоставили налоговики в Письме № 17820.

Налоговики считают, что в случае изменения номенклатуры сельхозпродукции, которая до 1 августа облагалась налогом по ставке 14 %, а после этой даты – по ставке 20 %, налоговые обязательства подлежат корректировке по ставке **20 %**.

Рассмотрим на условном примере, как составить РК в такой ситуации.

Пример 4

Предприятие 5 июля получило предоплату за 100 т зерна ржи по цене 2 280 грн/т (в т. ч. НДС 14 % – 280 грн) в сумме 228 000 грн. 26 августа стороны договорились, что в счет предоплаты будут отгружены 120,253165 т зерна овса по цене 1 896 грн/т (в т. ч. НДС 20 % – 316 грн). Зерно овса отгружено 3 сентября.

В таком случае поставщик на дату отгрузки зерна овса (3 сентября) должен выписать РК на изменение номенклатуры и ставки НДС. В этом РК следует указать код причины корректировки «104» и заменить одну номенклатуру на другую с изменением ставки НДС.

Кк заполнить такой РК – см. во **фрагменте 2**.

ФРАГМЕНТ 2

<...>

Розділ Б									
№ з/п	№ з/п рядка податкової накладної, що коригується або додається	Причина коригування		Опис (номенклатура) товарів/послуг, вартість чи кількість яких коригується	Код			Одиниця виміру товару/послуги	
		код причини	№ з/п групи коригування		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код
1.1	1.2	2.1	2.2	3	4.1	4.2	4.3	5	6
1	1	104	1	Зерно жита	1002			т	0168
2	2	104	1	Зерно вівса	1004			т	0168

Коригування кількості		Коригування вартості		Код ставки	Код пільги	Обсяги поставання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
кількість, об'єм, обсяг (-) (+)	ціна поставання товарів/ послуг	ціна (-) (+)	кількість поставання товарів/ послуг					
7	8	9	10	11	12	13	14	15
-100	2 000,00			14		-200 000,00	-28 000,00	
120,253165	1 580,00			20		190 000,00	38 000,00	

<...>

Часть предоплаты получена до 1 августа, остальное – после 1 августа

В случае получения доплаты за сельхозпродукцию, которая не была поставлена до 1 августа, после этой даты ее сумма должна облагаться налогом по ставке 20 %. Правда, тогда сторонам стоит заключить дополнительное соглашение к договору поставки, прописав в ней изменение ставки НДС.

Пример 5

Плательщик НДС в июне этого года заключил договор на поставку 200 т зерна ржи. В июле он получил предоплату за 150 т (выписана НН по ставке 14 %). Остаток предоплаты за 50 т получен 30 августа. Продукция отгружена 15 сентября.

На дату получения второй части оплаты (30 августа) следует составить НН с начислением НДС

по ставке 20 %, ведь для этой операции это будет первое событие. А вот с покупателем нужно согласовать цену (будет она изменяться в связи с изменением ставки НДС или нет).

Пример 6

Плательщик НДС до 1 августа получил часть предоплаты за зерно ржи и выписал НН по ставке 14 %. После 1 августа вся продукция была отгружена покупателю.

Если на дату отгрузки цена на продукцию не изменилась (имеется в виду база налогообложения, то есть цена без НДС), тогда на количество отгруженной продукции, которое превышает сумму полученной предоплаты, следует составить НН и начислить НДС по ставке, действующей на момент отгрузки, – 20 %.

Если же цена изменилась, то порядок оформле-

ния РК зависит от того, в какую сторону изменилась цена. Так, если цена:

- уменьшилась, то к НН, выписанной на дату получения предоплаты, нужно составить нулевую РК на изменение цены и количества (код причины корректировки «104») без изменения ставки НДС. А на количество отгруженной продукции, которая превышает сумму полученной предоплаты, следует оформить НН и начислить НДС по ставке, которая действует на момент отгрузки, – 20 %;
- увеличилась, то к НН, выписанной на дату получения предоплаты, необходимо составить нулевую РК на смену цены и количества (код причины корректировки «104») и изменить ставку НДС с 14 % на 20 %. А на количество отгруженной продукции, которое превышает сумму полученной предоплаты, нужно оформить НН и начислить НДС по ставке, которая действует на момент отгрузки, – 20 %.