

**СЧЕТА-ФАКТУРЫ И ВЫЧЕТЫ:
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО, РЕКОМЕНДАЦИИ, СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА**

04 августа 2016г.

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

1. В каких случаях необходимо составить счет-фактуру

Продавец должен составить счет-фактуру при наличии объекта обложения НДС. Наиболее распространенный объект обложения НДС возникает при реализации товаров, работ, услуг или имущественных прав на территории России.

Для целей НДС реализацией признается, в том числе, безвозмездная передача. Для целей исчисления НДС стоимость безвозмездно переданных товаров (работ, услуг) должна определяться исходя из их рыночных цен на дату передачи (п. 2 ст. 154 НК РФ). В соответствии с п. 19 «Правил ведения документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость», утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137, счета-фактуры, полученные при безвозмездной передаче товаров, у получателя в книге покупок не регистрируются и, соответственно, вычет НДС получателем не производится.

Следует обратить внимание на ряд распространенных случаев, когда возникает безвозмездная передача и, следовательно, необходимость составить счет-фактуру и начислить НДС.

В частности, организация, которая обеспечивает своих работников парковочными местами, оказывает им безвозмездную услугу, поэтому должна начислить НДС. При этом «входной» НДС принимается к вычету в общем порядке (письмо Минфина России от 29.06.2016 N 03-07-11/37772). Однако в случае приобретения организацией для своих сотрудников товаров или услуг, облагаемых НДС, без персонификации получателей (чай, кофе или питание по системе "шведский стол", оплата работодателем занятий физической культурой и гимнастикой для своих работников и т.п.) объекта налогообложения не возникает. Соответственно, НДС, уплаченный при приобретении таких услуг, к вычету не принимается (письма Минфина России от 08.02.2016 г. N 03-03-06/1/6140, от 06.03.2015 г. N 03-07-11/12142, от 11.06.2015 г. № 03-07-11/33827).

Одна из часто встречающихся ситуаций - безвозмездная передача покупателю сувениров или подарков в качестве дополнения к основному товару. Данная операция облагается НДС в общеустановленном порядке. Освобождается от обложения НДС только передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение или создание единицы которых не превышают 100 рублей (пп. 25 п. 3 статьи 149 НК РФ). Высший арбитраж с приведенной позицией в целом согласен, но с одной важной оговоркой: НДС на стоимость подарков клиенту нужно начислять, только если поставщик не докажет, что цена основного товара уже включает в себя стоимость дополнительно переданного (п.12 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014г. № 33). Следовательно, чтобы избежать начисления НДС с рыночной цены бонусного товара, необходимо на этапе подготовки договора с клиентом или при обосновании рекламной акции рассчитать цену товара с учетом скидки таким образом, чтобы она включала в себя стоимость подарка.

Не требуется начислять НДС и, следовательно, составлять счет-фактуру при распространении рекламных материалов (например, каталогов или буклетов), которые сами по себе не отвечают признакам товара, то есть в собственном качестве реализовываться не могут (п.12 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014г. № 33, письма Минфина России от 19.12.2014 №03-03-06/1/65952, от 23.12.2015 N 03-07-11/75489). При этом суммы налога, предъявленные изготовителем рекламных материалов, к вычету не принимаются, а включаются в стоимость полученных товаров на основании пп. 4 п. 2 ст. 170 НК РФ.

Если арендодатель не компенсирует затраты арендатора по неотделимым улучшениям, то их безвозмездная передача признается реализацией. Поэтому при возврате имущества арендодателю по окончании срока действия договора аренды арендатор должен начислить НДС (определение ВС РФ от 15.07.2015 № 306-КГ15-7133). Такое же мнение неоднократно высказывал Минфин России (письма Минфина России от 29.04.2016 N 03-07-11/25386, от 17.12.2015 г. N 03-07-11/74085, от 24.01.2013 № 03-07-05/01 и др.).

Согласно пп. 4 п. 1 статьи 162 НК РФ налоговая база по НДС должна увеличиваться на страховые выплаты по договорам страхования риска неисполнения покупателем обязательств по оплате товаров (работ, услуг), реализация которых облагается НДС. Однако Конституционный суд РФ в Постановлении от 01.07.2015 №19-П указал, что в случае, когда НДС был уплачен поставщиком при отгрузке товаров (работ, услуг), взимание НДС со страховой выплаты в связи с нарушением покупателем обязательств по оплате приводит к двойному налогообложению одной и той же операции. С 01.07.2016г. сумма страховой выплаты поставщику товаров в связи с неоплатой их покупателем включается в базу по НДС, только если налог не был исчислен поставщиком в момент отгрузки данных товаров (Федеральный закон от 05.04.2016 N 97-ФЗ).

Долгое время спорным был вопрос о необходимости начисления НДС с денежных средств, получаемых от покупателя или арендатора в виде страхового возвратного депозита (обеспечительного платежа). С 01.06.2015г. обеспечительный платеж признается Гражданским кодексом в качестве способа,

Счета-фактуры и вычеты

гарантирующего исполнение обязательств при наступлении обстоятельств, предусмотренных договором, например, в случае повреждения арендованного имущества (ст. 329, 381.1 ГК РФ, Федеральный закон от 08.03.2015 №42-ФЗ). Если такие обстоятельства в установленный срок не возникают, то обеспечительный платеж подлежит возврату, если иное не предусмотрено соглашением сторон. Если же договор предусматривает зачет обеспечительного платежа в счет оплаты реализуемых товаров (работ, услуг), не освобождаемых от обложения НДС, то полученную сумму необходимо включить в налоговую базу по НДС (письмо Минфина России от 03.11.2015 г. N 03-03-06/2/63360). Поэтому для исключения споров о необходимости начисления НДС с обеспечительного платежа в договоре следует указать, подлежит ли эта сумма зачету в счет оплаты каких-либо обязательств покупателя (арендатора) и на какую дату (например, на дату внесения арендной платы за последний месяц).

Включение или не включение штрафных санкций в базу для расчета НДС зависит от того, с чем связаны данные санкции. Штрафы не облагаются НДС, если они связаны не с расчетами по оплате реализованной продукции, а являются санкцией за невыполнение условий договора (постановление ВАС РФ от 05.02.08 №11144/07). Однако если полученные продавцами от покупателей суммы по существу не являются неустойкой, обеспечивающей исполнение обязательств по договору, а фактически относятся к элементу ценообразования, то такие суммы увеличивают налоговую базу по НДС (письмо Минфина России от 04.03.2013 N 03-07-15/6333, письмо ФНС России от 03.04.2013 N ЕД-4-3/5875). Следует отметить, что условием вычета НДС является приобретение товаров (работ, услуг) для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения и наличие счета-фактуры поставщика (ст. 171 НК РФ). Уплата санкций не может быть отнесена к приобретениям для облагаемых НДС операций. Кроме того, в соответствии с п. 18 Постановления Правительства № 1137 при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (выполнением работ, оказанием услуг), получатели данных средств составляют счет-фактуру только в одном экземпляре. Таким образом, покупатель, перечисляющий штраф (пени), не имеет права на вычет НДС.

Помимо основного объекта обложения НДС, связанного с реализацией на территории России товаров, работ, услуг, имущественных прав, к объектам обложения НДС относятся также:

- передача на территории РФ товаров (работ, услуг, имущественных прав) для собственных нужд, расходы на которые нельзя учесть при расчете налога на прибыль.

В частности, по итогам года не признаваемые для налога на прибыль расходы могут выявиться в связи с получением убытка по обслуживающим производствам и хозяйствам, то есть не относящимся к основной деятельности предприятия столовым, медицинским кабинетам, спортивным центрам и т.п., которые оказывают услуги, как своим работникам, так и сторонним посетителям. Убыток от такой деятельности нельзя учесть для налога на прибыль (ст. 375.1 НК РФ) Поэтому если организация в течение года принимала к вычету весь НДС, предъявленный поставщиками, то при передаче товаров в обслуживающие производства или выполнении для них каких-либо работ собственными силами, налог необходимо начислить в части, соответствующей убытку, не признаваемому по итогам года для налога на прибыль.

Необходимость начисления НДС возникает и в случае, если произведенная продукция или покупные товары, по которым НДС был принят к вычету, использованы для непромышленных целей, например, для проведения корпоративных праздников и других социально-культурных мероприятий.

Поскольку при передаче товаров (работ, услуг, имущественных прав) для собственных нужд, организация не должна никому предъявлять НДС, счет-фактуру можно составить в одном экземпляре.

- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления, то есть хозяйственным способом.

К строительно-монтажным относятся работы капитального характера, в результате которых создается новый объект основных средств или изменяется первоначальная стоимость действующего объекта. Перечень работ, относимых к строительно-монтажным, определяется в соответствии с Классификатором видов экономической деятельности. Строительно-монтажные работы считаются выполненными хозяйственным способом, если они осуществляются для нужд предприятия собственными силами, то есть с выплатой сотрудникам заработной платы по нарядам строительства. Поскольку при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления организация не должна никому предъявлять НДС, счет-фактуру можно составить в одном экземпляре.

2. В каких случаях можно не составлять счет-фактуру

Не требуется составлять счета-фактуры, если операция освобождена от обложения НДС в соответствии со статьей 149 НК РФ.

Кроме того, можно не составлять счета-фактуры при реализации товаров (работ, услуг) покупателям, не являющимся плательщиками НДС («упрощенка», ЕНВД), патентная система налогообложения) или освобожденным от обязанностей по уплате НДС на основании статьи 145 НК РФ. Для этого должно быть письменное согласие сторон сделки на работу без счетов-фактур, которое можно зафиксировать непосредственно в договоре поставки или подписать дополнительное соглашение к договору. При этом Налоговым Кодексом не предусмотрена обязанность поставщика при подписании соответствующего документа о не составлении счетов-фактур контролировать налоговый статус покупателя (письмо Минфина России от 30.03.2016 N 03-07-09/17700).

В случае отказа от составления счетов-фактур в адрес покупателя, не являющегося плательщиком НДС, реализация товаров (работ, услуг) по-прежнему облагается НДС и подлежит регистрации в книге продаж. Следовательно, поставщик может составить счет-фактуру в одном экземпляре или зарегистрировать в книге продаж первичный документ на реализацию, например, накладную, акт приемки-сдачи работ или услуг, а при получении аванса - платежку покупателя. Для упрощения документооборота в книге продаж можно зарегистрировать бухгалтерскую справку-расчет, содержащую суммарные (сводные) данные по операциям, совершенным в течение календарного месяца или квартала (письмо Минфина России от 22.01.2015 N 03-07-15/1704). Аналогично можно поступить при реализации товаров (работ, услуг) физическим лицам, так как они не являются плательщиками НДС и не принимают сумму налога к вычету (письмо Минфина России от 19.10.2015 № 03-07-09/59679). В частности, при безвозмездной передаче товаров сотрудникам или их детям счета-фактуры в адрес каждого физического лица можно не выставлять, а выписать счет-фактуру в одном экземпляре по итогам налогового периода на все данные операции. При этом в строках 6 "Покупатель", 6а "Адрес", 6б "ИНН/КПП покупателя" проставить прочерки (письмо Минфина России от 08.02.2016 г. N 03-07-09/6171).

Следует отметить, что при получении аванса от физического лица организация должна составить счет-фактуру и зарегистрировать его в книге продаж, так как при отгрузке товара (оказании услуги, выполнении работы) для получения вычета его необходимо зарегистрировать в книге покупок (письмо Минфина России от 16.11.2015г. №03-07-11/65903).

3. Срок составления счета-фактуры

Счет-фактура должен быть составлен не позднее пяти календарных дней со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав). Поэтому при поставке продукции в адрес одного покупателя в рамках долгосрочного договора возможно выставление одного счета-фактуры по товарам, отгруженным в течение пяти календарных дней, с отражением в нем в отдельных позициях каждого вида товара (письмо Минфина России от 12.01.2016 г. № 03-07-09/140).

Днем отгрузки считается дата самого раннего первичного документа, оформленного на покупателя, которая может не совпадать с моментом перехода права собственности на товар (работу, услугу). Поэтому при реализации товаров продавец должен начислить НДС на дату их отгрузки, независимо от момента перехода права собственности, установленного договором (письмо Минфина от 06.10.2015 № 03-07-15/57115).

При реализации недвижимого имущества датой отгрузки признается день передачи данного имущества покупателю по передаточному акту или иному документу о передаче.

Если продавец поставяет товар по частям (например, партия большого объема или оборудование, состоящее из нескольких частей), то датой отгрузки считается дата составления первичного документа, оформленного на покупателя (перевозчика) при отгрузке последней части товара. Именно на эту дату определяется налоговая база, независимо от особенностей перехода права собственности (письмо Минфина от 13.01.2012 № 03-07-11/08).

Если продукция отгружается непрерывно, то счет-фактуру можно выписать на всю стоимость отгрузки за определенный период, но не реже одного раза в месяц. В частности, подобный порядок оформления документов может использоваться при реализации электроэнергии, нефти, газа, оказания услуг электросвязи и т.п. Такие «единые» счета-фактуры можно составить не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим, но зарегистрировать в книге продаж их необходимо в том месяце, за который они составлены. Аналогичным образом – по итогам месяца – можно составлять счета-фактуры на сумму полученной предварительной оплаты в счет непрерывных долгосрочных поставок в части, не «закрытой» в этом месяце отгрузкой (письмо Минфина от 06.03.2009 г. № 03-07-15/39).

Счета-фактуры и вычеты

«Авансовый» счет-фактуру необходимо составить не позднее пяти дней с момента получения предварительной оплаты. Для упрощения документооборота продавцам не рекомендуется выставлять счета-фактуры на аванс в случае, если отгрузка происходит в течение 5 дней с момента получения аванса, и эти даты относятся к одному кварталу (письмо Минфина России от 06.03.2009 г. № 03-07-15/39). В этом случае достаточно составить счет-фактуру на реализованные товары (работы, услуги). Не нужно выставлять «авансовые» счета-фактуры при получении предварительной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, облагаемых по нулевой ставке, а также не облагаемых НДС.

С 01.07.2016г. необходимо составлять счета-фактуры при совершении не подлежащих налогообложению операций по реализации товаров, вывезенных за пределы территории РФ на территорию государства - члена Евразийского экономического союза (Федеральный закон от 30.05.2016г. №150-ФЗ, пп. 1.1 п. 3 ст. 169 НК РФ). По таким операциям в счете-фактуре должен быть указан код вида товара в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности ЕАЭС (пп. 15 п. 5 ст. 169 НК РФ).

4. Порядок заполнения счетов-фактур. «Критичные» и «некритичные» ошибки

Порядок составления счетов-фактур, их регистрации в Журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, а также в Книге продаж и Книге покупок установлен Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011г. № 1137 (с изменениями, внесенными Постановлениями Правительства РФ от 30.07.2014 N 735, от 29.11.2014г.№1279).

Не являются основанием для отказа в вычете НДС ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца и покупателя товаров (работ, услуг, имущественных прав), наименование товаров (работ, услуг, имущественных прав), их стоимость, налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю (п. 2 ст. 169 НК РФ). С учетом электронной отчетности по НДС следует, прежде всего, обратить внимание на те ошибки в счете-фактуре, которые в соответствии с установленным порядком отражаются в книгах покупок и продаж, а также журналах учета счетов-фактур у посредников и, соответственно, переносятся в Декларацию.

Нумерация счетов-фактур

В соответствии с разъяснениями Минфина России (письмо от 10.08.2012 г. № 03-07-11/284) порядковые номера всем счетам-фактурам, в т.ч. авансовым, нужно присваивать в порядке общей хронологии. При отгрузках через подразделения к номеру счета-фактуры надо добавить через разделительную черту цифровой индекс обособленного офиса. При этом в порядковых номерах не должен ставиться разделительный знак, за исключением случаев, когда компания реализует товар через обособленное подразделение или является участником товарищества.

Однако ошибки, не препятствующие налоговым органам идентифицировать продавца, покупателя, наименование товаров, их стоимость и сумму налога, не являются основанием для отказа в принятии НДС к вычету (письма Минфина России от 15.05.2012 г. № 03-07-09/52, от 22.05.2012 № 03-07-09/59 и др.). И в тех случаях, когда все стороны сделки отразят в Декларации одинаковый номер и дату счета-фактуры, проблем с вычетами у покупателя быть не должно.

Реквизиты поставщика/покупателя, грузоотправителя/грузополучателя

Основным признаком, идентифицирующим продавца, покупателя (а при необходимости, и посредника), являются их ИНН и КПП, поэтому наиболее критичной является ошибка именно в данных реквизитах. При этом если у налоговых органов возникнет сомнение в реальности сделки, наименования участников операции и их адреса рассматриваются в качестве дополнительной информации.

В случае отсутствия информации об ИНН/КПП покупателя в графе 8 "ИНН/КПП покупателя" книги продаж, а также в соответствующей ей строке 100 раздела 9 налоговой декларации по НДС ставятся прочерки (письмо ФНС России от 14.08.2015 N ГД-4-3/14398).

При заполнении строк 3 и 4 счета-фактуры в части наименования грузоотправителя и грузополучателя следует указывать данные, отраженные в соответствующих строках товарной накладной ТОРГ-12 (Письмо Минфина России от 25.05.2012 № 03-07-14/54). Если продавец и грузоотправитель — одно и то же лицо, то в строке 3 пишется «он же». Поскольку в ТОРГ-12 не конкретизирован адрес грузоотправителя и грузополучателя, в строке 3 счета-фактуры ставится почтовый адрес грузоотправителя или склада, принадлежащего грузоотправителю, с которого производилась отгрузка товаров (письмо ФНС России от 21.01.2010 № 3-1-11/22).

В строках 2а и 6а счета-фактуры поставщик должен указать местонахождения организации в соответствии с Уставом (подп. «г», «к» п. 1 приложения 1 к постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137).

Счета-фактуры и вычеты

Наименование валюты

При реализации товаров (работ, услуг), обязательство об оплате которых предусмотрено в российских рублях, в строке 7 счета-фактуры следует указать наименование и код валюты Российской Федерации в соответствии с Классификатором. В то же время ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), наименование товаров (работ, услуг), их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога на добавленную стоимость. Поэтому покупатель может принять к вычету НДС по счету-фактуре, в котором вместо наименования валюты указан графический символ рубля (письмо Минфина России от 13.04.2016 №03-07-11/21095).

При реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, обязательство об оплате которых установлено договором в условных единицах, налоговая база определяется на дату отгрузки путем пересчета условных единиц в рубли по курсу ЦБ РФ на данную дату. При этом в счете-фактуре в качестве единицы измерения должно быть указано «российский рубль».

При отгрузке товаров по договорам в условных единицах в счет поступившей ранее частичной оплаты в рублях налоговая база определяется как полная стоимость отгруженных товаров в рублях, включая оплаченную и неоплаченную части. При этом пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки только неоплаченная часть стоимости товаров (письма Минфина России от 23.12.2015 №03-07-11/75467, от 17.01.2012 № 03-07-11/13). При полной предоплате стоимость отгруженных товаров указывается в рублях исходя из суммы предоплаты без перерасчета по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки, а предъявляемый покупателю при отгрузке НДС также рассчитывается исходя из суммы предоплаты (письмо Минфина России от 02.02.2012 N 03-07-11/28).

Курсовые разницы, возникающие у продавца и покупателя при последующей оплате товаров (работ, услуг, имущественных прав), учитываются в составе внереализационных доходов или расходов для налога на прибыль (ст. 153-154 НК РФ).

Подпись уполномоченного лица

Счета-фактуры должны быть подписаны уполномоченными лицами. При этом налоговые и судебные органы не признают факсимильные подписи, так как это не предусмотрено Налоговым кодексом (письма Минфина России от 27.08.2015 № 03-07-09/49478, от 01.06.2010 № 03-07-09/33и др., определение ВС РФ от 22.01.2016 № 307-КГ15-18124, Постановление Президиума ВАС РФ от 27.09.2011 №4134/110) (письма Минфина России, постановление Президиума ВАС РФ от 27.09.2011 №4134/11). Если же счет-фактура составляется в электронном виде, он может быть подписан электронной подписью.

За предпринимателя подписывать счета-фактуры могут доверенные лица.

Подпись должны быть обязательно расшифрована. При этом в счете-фактуре можно написать должность сотрудника, который его подписал по доверенности, так как компания вправе включать дополнительные реквизиты в счета-фактуры (письмо Минфина России от 23.04.2012 № 03-07-09/39).

В случае обнаружения в счете-фактуре «критичных» ошибок продавец должен исправить его путем составления нового – исправительного счета-фактуры, в котором заполняется строка 1а с указанием порядкового номера и даты исправления. Если исправленный счет-фактура получен после окончания квартала, покупатель аннулирует первоначальный счет-фактуру с минусом в дополнительном листе книги покупок за период покупки, а исправленный регистрирует в книге покупок в периоде, когда возникло право на вычет.

При изменении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе в случае уточнения их количества (объема) или изменения цены (тарифа), продавец должен выставить покупателю корректировочный счет-фактуру не позднее пяти календарных дней со дня подписания договора, соглашения или иного первичного документа, подтверждающего согласие или факт уведомления покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров.

В случаях, когда меняется цена и/или количество двух и более поставок, компании имеют право выставлять покупателям единые корректировочные счета-фактуры. При этом номера первоначальных счетов-фактур записываются в едином корректировочном подряд, через запятую.

5. Счета-фактуры по договорам комиссии

При посреднических сделках очень важно правильное оформление счетов-фактур комиссионером, (агентом, экспедитором, застройщиком) и принципалом, за счет которого действует комиссионер.

Счета-фактуры и вычеты

При продаже товаров от имени комиссионера (агента):

Счет-фактура комиссионера:

- в строке 1 указывается дата выписки счета-фактуры комиссионером (агентом). Порядковый номер счета-фактуры указывается комиссионером (агентом) в хронологическом порядке;
- в строках 2, 2а и 2б указываются наименование и место нахождения комиссионера (агента) в соответствии с учредительными документами, идентификационный номер и код причины постановки на учет комиссионера (агента).

Комитент (принципал) выдает комиссионеру (агенту) счет-фактуру, в котором отражены показатели счетов-фактур, выставленных комиссионером (агентом) покупателю.

При составлении **комитентом (принципалом) счетов-фактур для комиссионера (агента):**

- в строке 1 комитентом (принципалом) указывается дата выписки счета-фактуры, указанная в счете-фактуре, выставленном комиссионером (агентом) покупателю. Номер счета-фактуры указывается комитентом (принципалом) в хронологическом порядке;
- в строках 2, 2а и 2б указывается наименование и место нахождения комитента (принципала) в соответствии с учредительными документами, идентификационный номер и код причины постановки на учет комитента (принципала);
- в строках 3 - 6 (в том числе 6а и 6б), графах 1 - 11 указываются данные, соответствующие данным из счетов-фактур, выставленных комиссионером (агентом);
- в стр. 6 (покупатель) - наименование покупателя, его ИНН и место нахождения в соответствии с учредительными документами.

При реализации товара через посредника счета-фактуры **должны иметь единую дату**. Таким образом, правило «пяти дней» из пункта 3 статьи 168 НК РФ в данном случае не действует. При этом порядковые номера таких счетов-фактур указываются каждым налогоплательщиком в соответствии с их индивидуальной хронологией составления счетов-фактур.

При покупке товаров от имени комиссионера (агента):

Счет-фактура на реализованные комиссионеру (агенту) товары (работы, услуги, имущественные права) составляется продавцом в общеустановленном порядке.

При составлении счета-фактуры **комиссионером (агентом) покупателю - комитенту:**

- в строке 1 указывается дата выписки счета-фактуры, соответствующая дате выписки счета-фактуры, выставленного продавцом комиссионеру (агенту).
- в 2, 2а и 2б указываются наименование и место нахождения фактического продавца в соответствии с учредительными документами, ИНН/КПП продавца;
- в строке 5 указывается номер и дата составления платежно-расчетных документов о перечислении денежных средств комиссионером продавцу и комитентом комиссионеру;
- в строках 6, 6а и 6б указываются данные о покупателе (комитенте, принципале);
- в графах 1 - 11 указываются данные, соответствующие данным из счетов-фактур, выставленных продавцом комиссионеру (агенту),
- как дополнительная информация могут указываться наименование, адрес, ИНН и КПП комиссионера (письмо Минфина России от 02.03.2012 N 03-07-09/16)

Комитент обязан хранить полученные на бумажном носителе и заверенные комиссионером копии счетов-фактур, выставленных продавцом посреднику при приобретении для комитента (принципала) товаров, работ или услуг (письмо Минфина России от 21.08.2012 N 03-07-09/124).

С 2015 года посредники имеют право при реализации товаров нескольким покупателям или при приобретении товаров у нескольких продавцов составлять для комитента сводный счет-фактуру, указывая в нем данные из нескольких счетов-фактур, которые были выставлены покупателям (или получены от продавцов). При этом по строкам счета-фактуры приводятся через точку с запятой реквизиты, касающиеся нескольких покупателей или нескольких продавцов. А в графах сводного счета-фактуры сведения указываются в отдельных позициях по каждому покупателю (при продаже) или каждому поставщику (при покупке). На основании полученных от комиссионера сводных счетов-фактур аналогично может быть составлен сводный счет-фактура комитентом.

6. Книги покупок и продаж, журналы учета счетов-фактур

При заполнении книг покупок и продаж, а также журналов учета счетов-фактур необходимо обратить особое внимание на те реквизиты, которые направляются в электронном виде в налоговый орган. Прежде всего, это ИНН и КПП, идентифицирующие участников сделки (в том числе, посредников), номера и даты счетов-фактур, стоимость продаж и покупок, ставка и сумма налога.

Кроме того, следует быть внимательными при заполнении отдельных кодов, поскольку именно цифровые (кодифицированные) показатели сверяются в Декларациях, представленных участниками сделки.

Код валюты заполняется в соответствии с Общероссийским классификатором валют.

С 01.07.2016г. код вида операции следует указывать в соответствии с перечнем, приведенным в приказе ФНС от 14.03.2016 № ММВ-7-3/136в. В декларацию новые коды попадают с отчетности за третий квартал.

Сравнительный перечень кодов операций:

Операция	Код до 01.07.2016г.	Код с 01.07.2016г.
Отгрузка и приобретение товаров и имущественных прав	01	01
Возврат товаров покупателем и получение их продавцом, кроме операций с кодами 06, 10, 13, 14, 15, 16, 27	03	
Отгрузка и приобретение товаров по агентскому договору или договору комиссии	04	
Передача товаров для собственных нужд	07	
Выполнение строительно-монтажных работ для нужд компании	08	
Плата за товар в виде финансовой помощи, иные поступления средств, связанные с оплатой проданных товаров, проценты по товарному кредиту, страховые выплаты (ст. 162 НК РФ)	09	
Продажа имущества, учтенного по стоимости с НДС, продажа с/х товаров или автомобилей, приобретенных у физ. лиц (п. 3, 4, 5.1 ст. 154 НК РФ)	11	
Составление и получение единого корректировочного счета-фактуры	18	
Передача имущества в виде вклада в уставный капитал (подп. 1 п. 3 ст. 170 НК)	21	
Операции, облагаемые по ставке 0 %	-	
Предоплата в счет будущих поставок	02	02
Предоплата по агентскому договору или договору комиссии	05	
Предоплата по договорам цессии (подп. 1- 4 ст. 155 НК РФ); Предоплата в счет реализации имущества, учтенного по стоимости с НДС, с/х товаров или автомобилей, приобретенных у физ. лиц (п. 3, 4, 5.1 ст. 154 НК РФ)	12	
Операции, совершаемые налоговыми агентами (ст. 161 НК РФ)	06	06
Отгрузка товаров, работ, услуг, имущественных прав на безвозмездной основе	10	10
Проведение подрядными организациями (застройщиками или техническими заказчиками) капитального строительства, модернизации (реконструкции) объектов недвижимости	13	13
Приобретение и передача таких работ инвесторами	-	
Уступка права требования (подп. 1- 4 ст. 155 НК РФ)	11	14
Составление или получение сводного счета-фактуры комиссионером или агентом, который реализует собственные товары и комиссионные товары от своего имени	-	15
Возврат товаров организациями и ИП - не плательщиками НДС	16	16
Отказ от товаров компаниями или предпринимателями - не плательщиками НДС (абз. 2 п. 5 ст. 171 НК РФ)	-	
Возврат товаров физ. лицами	17	17
Отказ от товаров физ. лиц (абз. 2 п. 5 ст. 171 НК РФ)	-	
Составление или получение корректировочного счета-фактуры	18	18
Ввоз товаров в Россию из стран ЕАЭС	19	19

Счета-фактуры и вычеты

Ввоз товаров из других стран	20	20
Восстановление НДС, в том числе при экспорте (п. 8 ст. 145, подп. 2, 3, 5 п. 3 ст. 170, ст. 171 НК РФ)	21	21
Возврат авансов, зачтенных в счет предстоящей поставки товаров, либо в случае изменения или расторжения договора	22	22
Приобретение услуг, оформленных бланками строгой отчетности (при командировках: проезд, проживание и т. д.)	23	23
Регистрация счетов-фактур в книге покупок, если: - не подтверждена ставка 0% при экспорте (абз. 2 п. 9 ст. 165 НК РФ); - отсутствуют документы, подтверждающие ставку 0 % (п. 10 ст. 171 НК РФ)	24	24
Регистрация счетов-фактур в книге покупок: - ранее восстановленный НДС при экспорте;	25	25
- при получении изготовителем оплаты или аванса по предстоящим поставкам товаров с длительным циклом производства (п. 7 ст. 172 НК РФ)	-	
Составление продавцом счетов-фактур, первички в адрес неплательщиков НДС: - при реализации товаров;	26	26
- при получении аванса в счет будущих поставок; - при изменении стоимости отгруженных товаров (п. 6, 10 ст. 172 НК РФ)	-	
Составление сводного счета-фактуры посредниками (на основании двух счетов-фактур)	27	27
Составление сводного авансового счета-фактуры посредниками (п. 3.1 ст. 169 НК РФ)	28	28
Корректировка реализации между взаимозависимыми компаниями	-	29
Отгрузка товаров, в отношении которых при таможенном декларировании был исчислен НДС (пп. 1.1. п. 1 ст. 151 НК РФ)	-	30
Уплата НДС при таможенном декларировании (пп. 1.1. п. 1 ст. 151 НК РФ)	-	31
Принятие к вычету таможенного НДС по истечении 180 дней с даты ввоза при завершении процедуры свободной таможенной зоны (п. 14 ст. 171 НК РФ)	-	32

Если в одном счете-фактуре несколько операций, коды надо перечислить через точку с запятой.

Данный показатель не является «критичным», то есть при ошибке в указании кода налоговый орган не имеет права отказать покупателю в вычете НДС. Но если в декларации покупателя и поставщика указаны различные коды, контролеры запросят пояснения, поскольку данные о вычетах сопоставляются, в том числе, и по этому показателю. Поэтому ошибок в кодах вида операции лучше не допускать.

Особенности заполнения отдельных граф Книги покупок:

- по приобретенным товарам, реализованным в страны ЕАЭС (Беларусь, Армения, Казахстан, Киргизия) в графе 2 книги покупок ставится код 01, поскольку нет специального кода для покупки товаров, дальнейшая реализация которых облагается НДС по ставке 0% (письмо ФНС России от 26.06.2015 г. № ГД-4-3/11145);
- если в книгу покупок вносится сумма НДС, уплаченная при ввозе товаров на территорию России, в графе 3 «Номер и дата счета-фактуры продавца» нужно указать номер таможенной декларации. А если товар ввезен из страны-участницы Таможенного союза, в данную графу следует внести номер и дату заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметками налоговых органов об уплате НДС;
- при реализации товаров, ввезенных на территорию Российской Федерации, номер таможенной декларации указывается в графе 13. Данная графа не заполняется при отражении в книге покупок сведений по корректировочному (исправленному корректировочному) счету-фактуре;
- в графе 7 «Номер и дата документа, подтверждающего уплату налога» указываются реквизиты документов (платежных поручений, бланков строгой отчетности), подтверждающих фактическую уплату НДС в тех случаях, когда это является одним из условий вычета налога:
 - при вычете НДС с авансов, перечисленных поставщику; при расторжении договора и возврате аванса покупателю (если же покупатель вернул товары, то графу заполнять не надо, в этом случае поставщик заявляет вычет независимо от возврата денег за товар);

Счета-фактуры и вычеты

- по командировочным расходам (билеты на проезд и квитанция о проживании в гостинице);
- при уплате НДС на таможене по импортируемым товарам;
- при перечислении в бюджет налога при ввозе продукции из Беларуси и Казахстана;
- при регистрации электронных авиа- и железнодорожных билетов в графе 10 книги покупок вместо ИНН и КПП продавца ставится прочерк, так как в маршрут/квитанции электронного пассажирского авиабилета и в контрольном купоне электронного железнодорожного билета не указывают ИНН и КПП перевозчика или агентства, оформившего этот билет (письмо Минфина России от 28.05.2015 г. № 03-07-11/30876). В графе 2 книги покупок при этом ставится код 23, соответствующий командировочным расходам;
- при приобретении импортных товаров у российского поставщика в графе 13 отражается номер таможенной декларации;
- графа 14 «Наименование и код валюты» заполняется только в случае покупки товаров за иностранную валюту, в том числе при безденежных формах расчетов;
- если организация приобрела товар с «нулевым» НДС, а собрать подтверждающие документы в срок не успела, то нужно зарегистрировать такой счет-фактуру в книге покупок для определения суммы налога, предъявленной к вычету в установленном порядке (п. 10 ст. 171, п. 3 ст. 172 НК РФ). Счета-фактуры, по которым НДС был восстановлен (подп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ), регистрируются в книге покупок на момент определения налоговой базы.

Особенности заполнения отдельных граф Книги продаж:

- при продаже физическим лицам товара за наличный расчет счета-фактуры можно не оформлять. В книге продаж в этом случае регистрируется Z-отчет, а в графе 2 указывается код вида операций 26 (письмо Минфина России от 09.10.14 № 03-07-11/50894). Аналогичным образом регистрируется операция при выставлении счета-фактуры без ИНН покупателя;
- при продаже физическим лицам товара по «безналу» в книге продаж можно вместо счета-фактуры регистрировать бухгалтерскую справку-расчет, составленную на общую сумму розничных продаж за месяц. При этом в книге продаж используется код 26 (письмо ФНС России от 08.06.2015 г. № ГД-4-3/9935);
- в графе 11 указываются реквизиты (номер и дата) документа, подтверждающего оплату счета-фактуры. В данной графе при регистрации счета-фактуры на аванс приводятся реквизиты платежки, по которой покупатель перечислил предоплату. Кроме того, данные платежного поручения нужно указывать налоговым агентам, которые заключают договоры с иностранными поставщиками на приобретение товаров (работ, услуг) или арендуют государственное или муниципальное имущество;
- графа 12 «Наименование и код валюты» - заполняется только в случае реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав за иностранную валюту;
- для операций в валюте, кроме стоимости товаров с учетом НДС в рублях (графа 13 б), предусмотрена графа 13а для указания стоимости продаж в валюте.
- в правилах заполнения книги продаж уточняется, что графа со стоимостью продаж, освобождаемых от налога (графа 19), касается только операций, названных в статьях 145 и 145.1 НК РФ. Операции, освобожденные от НДС по статье 149 НК РФ, там отражать не нужно, поскольку организации, использующие льготы, не обязаны составлять счета-фактуры;
- если продавец реализовал товар по «нулевой» ставке налога, но собрать подтверждающие документы в срок не успел, то в книге продаж он регистрирует счета-фактуры, составленные в одном экземпляре с налогом, исчисленным по ставкам, предусмотренным пп. 2, 3 ст. 164 НК РФ.

Все комиссионеры (агенты, экспедиторы, застройщики), в том числе неплательщики НДС, при получении или выставлении счетов фактур в рамках посреднической деятельности должны вести **Журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур**. Информация из данных журналов направляется в электронном виде в налоговый орган, поэтому правильное заполнение счетов-фактур и соответствующих журналов – обязательное условие для вычета НДС участниками сделки. А принципал отражает сведения о посреднике в книге покупок или книге продаж с последующим включением данных сведений в Декларацию. Поэтому «критичные» ошибки в заполнении счетов-фактур или некорректное заполнение журналов учета счетов-фактур, книг покупок и продаж каким-либо участником сделки с участием посредника могут привести к отказу в вычете НДС у покупателя.

В Журнале учета счетов-фактур должны отражаться все счета-фактуры, полученные и выставленные в рамках посреднической деятельности, в частности, когда комиссионер или агент:

Счета-фактуры и вычеты

- оплачивает полностью или частично предстоящие поставки товара (работ, услуг) и передачу имущественных прав покупателю или комитенту (принципалу);
- возвращает продавцу товары, которые были приобретены для комитента (принципала) и приняты последним на учет;
- возвращает комитенту (принципалу) товары, которые были приобретены для покупателя и приняты последним на учет.

В графе 12 Журнала посредники указывают код вида сделки:

- 1 – приобретение от своего имени для комитента товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2 – реализация от своего имени товаров (работ, услуг), имущественных прав покупателю;
- 3 – возврат продавцу налогоплательщиком-покупателем (комитентом, принципалом) принятых им на учет товаров в случае приобретения товаров комиссионером (агентом) от своего имени для комитента (принципала);
- 4 – возврат продавцу (комитенту, принципалу) налогоплательщиком-покупателем принятых им на учет товаров в случае реализации комиссионером (агентом) от своего имени товаров покупателю.

Следует подчеркнуть, что в журнале учета счетов-фактур посредник должен регистрировать только счета-фактуры, выставленные и полученные в рамках исполнения поручения. Если же агент - плательщик НДС от своего имени реализует товары принципала, применяющего УСН, то счет-фактуру посредник выставляет только на сумму своего вознаграждения. Такие счета-фактуры в Журнале учета счетов-фактур регистрировать не нужно (письмо Минфина России от 22.01.2015 N 03-07-11/1698).

Посредники, не являющиеся плательщиками НДС, должны представлять сведения из журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Посредники-плательщики НДС представляют эту информацию в составе Декларации (разделы 10 и 11).

7. Условия для вычета НДС

Налогоплательщик имеет право уменьшить сумму НДС, начисленную по облагаемым операциям, на вычеты, установленные Налоговым кодексом.

Вычеты НДС применяются при соблюдении ряда обязательных условий:

- цель приобретения - товары (работы, услуги, имущественные права) приобретены или ввезены на территорию России для перепродажи или для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения и не освобожденных от НДС (п.2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ).

Если плательщик НДС выставил счет-фактуру с выделением суммы налога по операциям, освобожденным от налогообложения, он вправе применить и налоговые вычеты по товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для осуществления данных операций (пункт 6 Постановления Пленума ВАС РФ № 33);

- документальное подтверждение предъявленного поставщиком НДС - суммы НДС предъявлены налогоплательщику поставщиком по счету-фактуре и выделены отдельной строкой во всех расчетных и первичных учетных документах. Для подтверждения вычетов НДС по командировочным и представительским расходам достаточно бланка строгой отчетности с выделенной суммой налога.

По мнению Минфина России, покупатель не вправе принять к вычету НДС, если контрагент применяет упрощенную систему налогообложения или освобожден от обязанностей плательщика НДС по статье 145 НК РФ, но указал сумму налога в выставленном счете-фактуре (письма Минфина России от 05.10.2015 N 03-07-11/56700, от 29.11.2010 № 03-07-11/456). Однако в соответствии с судебными решениями если лица, не являющиеся налогоплательщиками, или освобожденные от исполнения обязанностей плательщиков НДС, выставляют покупателям счета-фактуры с выделением суммы налога, то налогоплательщик-покупатель отражает эти суммы в налоговых декларациях в качестве налоговых вычетов (Постановление Президиума ВАС РФ от 30.01.2007 N 10627/06, Определение ВАС РФ от 13.02.2009 № ВАС-535/09, Постановление Конституционного суда РФ от 03.06.2014г. № 17-П). Данную позицию поддерживает и ФНС (письмо ФНС от 16.02.2015г. №ГД-4-3/2366);

- оприходование товаров, работ, услуг или перечисление поставщику аванса в соответствии с условиями договора (п. 1 ст. 172 п. 12 ст. 171 НК РФ);
- при ввозе товаров на территорию РФ необходимо документальное подтверждение уплаты сумм НДС таможенному органу.

Счета-фактуры и вычеты

По мнению Минфина России, продавец не вправе принять к вычету предъявленный покупателю НДС, в случае если покупатель не оплатил реализованные ему товары, работы или услуги, а срок исковой давности истек (письмо Минфина от 03.03.2016 г. N 03-07-11/12400).

для экспортных операций, принимается к вычету в общеустановленном порядке, т.е. в момент их принятия к учету. Такой порядок применяется в отношении НДС по товарам (работам, услугам), принятым к учету с 01.07.2016г. (ст. 2 Федерального закона от 30.05.2016 г. №150-ФЗ).

По сырьевым товарам (минеральные продукты, продукция химической промышленности и связанных с ней других отраслей промышленности, древесина и изделия из нее, древесный уголь, жемчуг, драгоценные и полудрагоценные камни, драгоценные металлы, недрагоценные металлы и изделия из них), приобретенным для экспортных операций, заявить вычет можно по-прежнему только на момент подтверждения нулевой ставки (ст. 165, п. 3 172 НК). Чтобы определить суммы налога, относящиеся к экспортной реализации, организация должна вести отдельный учет входного налога по товарам (работам, услугам), использованным при производстве и реализации на внутреннем рынке и на экспорт. Налоговый кодекс не устанавливает порядок такого отдельного учета, поэтому налогоплательщик должен определить его самостоятельно и отразить в приказе об учетной политике (письмо Минфина России от 14.07.2015 № 03-07-08/40366).

Налоговый кодекс не устанавливает момент оприходования товара, поэтому для определения возможности вычета НДС следует руководствоваться нормами Гражданского кодекса и правилами бухгалтерского учета. В соответствии с Гражданским кодексом в общем случае право собственности переходит к покупателю в момент передачи ему товара либо сдачи груза перевозчику (п. 1 ст. 223 ГК РФ). Но стороны могут договориться о переходе прав на любую другую дату, например, на день оплаты (ст. 491 ГК РФ). А счета-фактуры выставляются не позднее 5 календарных дней, считая со дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг). При этом датой отгрузки товаров в целях НДС признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на покупателя или на перевозчика для доставки товара покупателю. Поэтому возможна ситуация, когда покупатель уже получил счет-фактуру, а право собственности на товары к нему еще не перешло. До этого момента товары отражают в учете покупателя на забалансовом счете, например, на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». В настоящее время с учетом судебной практики налоговые органы согласны с тем, что вычет НДС на основании счета-фактуры продавца до даты перехода права собственности на товары к покупателю при отражении этих товаров на забалансовом учете не противоречит налоговому законодательству (письмо ФНС России от 26.01.2015 г. N ГД-4-3/911).

В отношении товаров, которые находятся в пути, есть две точки зрения, на какой момент следует отразить оприходование:

- 1) на дату отгрузки товара со склада поставщика, если договором не предусмотрен особый порядок перехода права собственности;
- 2) на дату поступления товара на склад покупателя (письмо Минфина России от 04.03.11 № 03-07-14/09, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 03.02.10 № 07АП-11031/09).

При оприходовании недвижимости применяются особые правила бухгалтерского учета. Такие объекты покупатель принимает к учету по акту приемки-передачи на балансовых счетах, даже если право собственности на них еще не зарегистрировано (п. 52 Методических указаний, утв. приказом Минфина России от 13.10.03 № 91н). А поставщик должен выставить счет-фактуру при подписании передаточного акта (п. 16 ст. 167 НК РФ). Следовательно, покупатель вправе заявить вычет, хотя еще не является полноправным владельцем недвижимости.

Долгое время Минфин России утверждал, что при приобретении основных средств вычет НДС возможен только после постановки объекта на счет 01 (письма Минфина от 24.01.2013 № 03-07-11/19, от 29.01.2013 N 03-07-14/06). Однако в настоящее время, с учетом позиции судебных органов Минфин России согласился с тем, что вычет НДС можно заявить после принятия имущества на учет на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», если после ремонта и установки (доработки) оборудования данное основное средство будет использоваться в облагаемой НДС деятельности (письмо Минфина России от 20.11.2015 г. N 03-07-Р3/67429).

8. Вычет НДС по командировочным и представительским расходам

В соответствии с п. 7 ст. 171 НК РФ НДС, вычетам подлежат суммы НДС, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, а также расходам на найм

Счета-фактуры и вычеты

жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при расчете налога на прибыль организаций.

По расходам на командировки НДС можно принять к вычету без счета-фактуры, на основании бланка строгой отчетности (проездного билета или бланка строгой отчетности гостиницы), если в нем выделена отдельной строкой суммой налога (п. 18 Правил ведения книги покупок, утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137). При отсутствии бланка строгой отчетности вычеты возможны только при наличии счета-фактуры.

В отношении вычета НДС по сервисным услугам, которые предусмотрены при проезде в вагоне повышенной комфортности, следует учитывать п. 7 статьи 171 НК РФ, согласно которому подлежат вычету суммы НДС по расходам на командировки, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль. По мнению Минфина России (письмо от 20.05.2015 № 03-03-06/2/28976), расходы на платное сервисное обслуживание, включенное в стоимость проезда работника в командировку в вагоне повышенной комфортности, можно учесть для налога на прибыль при выполнении требований экономической обоснованности и документального подтверждения данных затрат. Поэтому сумму НДС со стоимости этих сервисных услуг можно принять к вычету. Если же в билете стоимость питания выделяется отдельной строкой, то для целей налогообложения прибыли такие затраты не учитываются (письмо Минфина от 20.05.2015г. № 03-03-06/2/28976), следовательно, вычет соответствующей суммы НДС не возможен.

В отношении внутренних воздушных перевозок пассажиров и багажа, а также перевозок пассажиров и багажа железнодорожным транспортом в дальнем сообщении в настоящее время установлена ставка 10%. А сервисные услуги по-прежнему облагаются по ставке 18%. Поэтому определить на основании бланка билета, полученного от командированного сотрудника, сумму НДС по каждой из ставок может быть затруднительно. В этом случае в книге покупок следует указать общую сумму НДС, приведенную в билете, без детализации по ставкам.

С 08.02.2016г. железнодорожное агентство АО «ФПК» выделяет в билетах на поезд две суммы НДС, рассчитанные по разным ставкам (письмо АО «ФПК» от 16.02.2016г. №ИСХ-2141/ЦБС):

- со стоимости перевозки пассажира и багажа —10 %,
- со стоимости сервисных услуг (белье, питание и т. п.) —18 %

Поэтому по железнодорожным билетам сумму НДС можно расшифровать по справке о тарифах (платной) или рассчитать по каждой из ставок на основании тарифов услуг, приведенных в письме АО «ФПК» от 16.02.2016г. №ИСХ-2141/ЦБС.

Поскольку по представительским расходам НДС принимается к вычету только в части расходов, которые учитываются при налогообложении прибыли, необходимо проверять выполнение данного норматива - 4% от расходов на оплату труда за отчетный (налоговый) период. Причем в отношении нормируемых расходов на рекламу Минфин отмечал, что суммы НДС по сверхнормативным расходам, не принятые к вычету в одном налоговом периоде календарного года, принимаются к вычету в тех налоговых периодах по НДС, в которых данные расходы принимаются в целях налогообложения налогом на прибыль организаций (письмо Минфина России от 06.11.2009 № 03-07-11/285).

Нормы главы 25 Кодекса не регламентируют порядок признания представительских расходов в пределах установленного норматива. Поэтому возможны два варианта:

- 1) включать в расходы затраты на представительские мероприятия в хронологическом порядке их возникновения;
- 2) признавать сначала в составе расходов по налогу на прибыль представительские расходы, по которым был уплачен НДС, и только потом учитывать представительские расходы, по которым НДС не был предъявлен поставщиком.

Хотя более "естественным" выглядит признание расходов в хронологическом порядке, в то же время любой иной способ распределения представительских расходов в отчетном периоде на нормативную и сверхнормативную части не противоречит нормам Кодекса.

9. Вычет НДС по авансам

НДС, исчисленный продавцом и уплаченный им в бюджет с сумм предварительной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг, имущественных прав), принимается к вычету в двух случаях:

- 1) при отгрузке товаров (работ, услуг, имущественных прав), в счет которых была получена предварительная оплата;

Счета-фактуры и вычеты

- 2) в случае расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

По мнению Минфина России, если товары (работы, услуги), в счет которых был получен аванс, не отгружаются, то поставщик имеет право на вычет НДС с полученного аванса только в случае его возврата покупателю в денежной форме (письмо Минфина РФ от 29.08.2012 г. № 03-07-11/337, от 01.04.14 № 03-07-Р3/14444). Однако ВАС РФ указал, что Налоговый кодекс не ставит условие о праве на вычет налога исключительно при уплате цены приобретаемых товаров (работ, услуг, имущественных прав) в денежной форме. Следовательно, вычет налога возможен и при предварительной оплате товаров в натуральной форме. А ситуация, когда после получения аванса и начисления налога договор расторгается и поступивший по нему аванс засчитывается в качестве предварительной оплаты в счет нового договора, представляет собой возврат платежей контрагенту в не денежной форме и, следовательно, дает поставщику право на вычет авансового НДС (п. 23 Постановления Пленума ВАС РФ № 33). При этом если по новому договору отгрузка товара (выполнение работ, оказание услуг) не производилась, с точки зрения Налогового кодекса зачтенная в счет этого договора сумма признается полученным в безденежной форме авансом со всеми вытекающими из этого обстоятельства налоговыми последствиями, то есть начислением НДС.

Если покупатель внес предоплату по договору поставки и принял налог к вычету, а контрагент не исполнил свое обязательство, то при списании дебиторской задолженности покупатель должен восстановить НДС (письмо Минфина России от 17.08.2015 N 03-07-11/473470).

При получении частичного аванса и последующей отгрузке нескольких партий товаров (или выполнении нескольких этапов работ) поставщик при отгрузке принимает к вычету НДС, начисленный ранее с аванса, в размере налога, соответствующего сумме аванса, подлежащего зачету по этому этапу согласно условиям договора. А НДС, принятый покупателем к вычету с перечисленного поставщику аванса, подлежит в той же сумме восстановлению. То есть суммы налога, которые поставщик принимает к вычету, а покупатель восстанавливает при частичной отгрузке, могут не совпадать с суммами, указанными в авансовом и отгрузочном счетах-фактурах. Расчет налога, который компания заявляет к вычету или восстанавливает, можно показать в бухгалтерской справке и приложить ее к счету-фактуре.

10. НДС при возврате приобретенных товаров

В случае возврата приобретенных товаров продавцу или отказа покупателя от них НДС, уплаченный продавцом в бюджет, принимается к вычету. Данные вычеты производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата или отказа.

Порядок оформления счетов-фактур при возврате товаров зависит от того:

- 1) является ли покупатель плательщиком НДС;
- 2) были ли приняты покупателем товары (работы, услуги) на учет.

При возврате продавцу товаров, принятых на учет покупателем – плательщиком НДС, счет-фактуру выставляет покупатель.

Если покупатель – плательщик НДС товары на учет не принимал, а также если товары возвращает покупатель - не плательщик НДС (применяющий спецрежимы или покупатель - физическое лицо), то продавец составляет корректировочный счет-фактуру.

Если по согласованию сторон счета-фактуры по сделке не выписываются, то при возврате покупателем всей партии товара продавец должен зарегистрировать в книге покупок накладную на отгрузку, а при возврате части товара — накладную покупателя или акт на возврат.

11. Перенос вычета на более поздний период

С 2015 года расширена возможность «маневрировать» периодом вычетов НДС: если счет-фактура на перечисленный в предыдущем квартале аванс или оприходованный товар получен после окончания квартала, но до установленного срока представления декларации, то заявить вычет налога можно на выбор - в предыдущем или в текущем квартале (п. 1.1 ст. 172 НК РФ). Причем, по мнению Минфина России, организация вправе заявить к вычету НДС в периоде оприходования товаров (работ, услуг), если счет-фактура получен в следующем месяце до 25-го числа включительно (письмо Минфина России от 02.02.2016 г. N 03-07-11/4712).

Кроме того, вычеты НДС по приобретенным или ввезенным на территорию РФ товарам (работам, услугам, имущественным правам) могут быть отражены в декларации за любой из последующих налоговых периодов в течение трех лет после принятия данных товаров (работ, услуг, имущественных прав) на учет. Следует обратить внимание на точку отсчета трехлетнего периода: это дата оприходования товара (работы,

услуги, имущественного права). То есть если в последующем поставщик выставит исправленный счет-фактуру, крайний срок применения по нему вычета отсчитывается по-прежнему с даты оприходования. Согласно разъяснениям Минфина России (письма Минфина от 12.05.2015 г. N 03-07-11/27161, от 06.08.2015 г. N 03-07-11/45515), НДС может быть предъявлен к вычету не позднее налогового периода, в котором истекает трехлетний срок, исчисляемый с момента принятия товаров к учету. При этом декларацию с вычетами нужно подать, пока трехлетний срок не истек (определение КС РФ от 24.03.2015 № 540-О). То есть если товары оприходованы в 1 квартале 2016 года, то срок истекает 1 апреля 2019 года.

Вычет на основании одного счета-фактуры может применяться частями в разных налоговых периодах, это не противоречит нормам Налогового Кодекса (письмо Минфина от 09.04.2015 №03-07-11/20293).

Необходимо подчеркнуть, что перенос вычетов предусмотрен только по основаниям, которые перечислены в пункте 2 статьи 171 Налогового кодекса, а именно: приобретение или ввоз на территорию России товаров, работ, услуг, имущественных прав. Поэтому нельзя воспользоваться такой отсрочкой по другим основаниям, например, с перечисленного покупателем аванса; с возвращенного поставщику товара; по основным средствам, полученным в качестве вклада в уставный капитал; с налога, удержанного и перечисленного в бюджет налоговым агентом (письма Минфина России от 09.04.2015 №03-07-11/20290, от 09.10.2015 № 03-07-11/57833). В этих случаях вычеты НДС следует применять полностью в том налоговом периоде, в котором выполнены условия, предусмотренные статьями 171 и 172 НК РФ.

По мнению Минфина России (письмо от 09.04.2015 №03-07-11/20293), нельзя переносить вычеты при приобретении или ввозе на территорию России основных средств, оборудования к установке или нематериальных активов, так как Налоговый кодекс требует заявлять вычет с таких активов «в полном объеме после принятия их на учет» (абз. 3 п. 1 ст. 172 НК РФ), т.е. на дату, когда стоимость объекта отражена на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (письмо Минфина России от 09.04.2015 №03-07-11/20293). Данная трактовка положений Кодекса является спорной: согласно арбитражной практике фраза «в полном объеме» не означает «в одном и том же периоде» (постановление ФАС Московского округа от 22.04.11 № КА-А40/1659–11, от 24.04.12 № А40-98473/ 11-91-416). Следовательно, при покупке недвижимости организация вправе заявить НДС к вычету не одновременно в периоде принятия основного средства к учету, а по частям в декларациях (в том числе уточненной), которые подаются в пределах трехлетнего срока (Постановление АС Поволжского округа от 10.06.2015 по делу N А12-38088/2014).

Особые правила вычетов НДС установлены пунктом 7 статьи 172 НК РФ для изготовителей товаров (работ, услуг) с длительным производственным циклом (по перечню, утвержденному постановлением Правительства РФ от 28.07.2006 года № 468). Согласно этому порядку, НДС принимается к вычету в момент определения налоговой базы. А налоговая база определяется как день отгрузки (передачи) указанных товаров (п. 13 ст. 167 НК РФ). Таким образом, изготовители товаров длительного производственного цикла производят вычеты НДС в том налоговом периоде, в котором определяется налоговая база по реализуемым товарам, в том числе после истечения трехлетнего срока, исчисляемого с момента принятия приобретенных товаров к учету (письмо Минфина от 15.06.2015 г. № 03-07-11/34361).

12. Распределение НДС между облагаемыми и освобожденными операциями

В соответствии с п. 4 статьи 170 Налогового кодекса при использовании приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) для выполнения операций, облагаемых НДС, суммы «входящего» налога принимаются к вычету, а для операций, освобожденных от НДС, – включаются в стоимость приобретенных ценностей (работ, услуг). Раздельный учет в таких ситуациях – обязательное условие Налогового кодекса: при его отсутствии сумму предъявленного поставщиками НДС нельзя ни принять к вычету, ни отнести на расходы для налога на прибыль. А в случае частичного использования приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) для операций, облагаемых НДС, а частично – для освобожденных от налогообложения, размер вычета НДС следует определить исходя из доли стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав), операции по реализации которых подлежат налогообложению, в общей стоимости отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав) за квартал.

Предусмотренное п. 4 ст. 170 НК правило ведения раздельного учета касается случаев, когда организация осуществляет одновременно как облагаемые, так и не облагаемые налогом (освобожденные от налогообложения) операции по любым основаниям, предусмотренным главой 21 НК РФ (Постановление Президиума ВАС РФ от 05.07.2011 N 1407/11, Определение КС РФ от 04.06.2013 N 966-О). Поэтому в составе операций, облагаемых НДС, следует учесть, в том числе, выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления. Стоимость строительно-монтажных работ для собственного потребления, выполненных за соответствующий налоговый период, учитывается исходя из всех

Счета-фактуры и вычеты

фактических расходов на их выполнение (письмо Минфина России от 26.02.2016 г. N 03-07-11/10717). А в составе не облагаемых необходимо учесть исключенные из налогообложения операции по всем основаниям, предусмотренным главой 21 НК, в том числе, не признаваемые объектом обложения НДС в соответствии с п. 2 ст.146 НК, а также поименованные в статье 149 НК РФ (письма Минфина России от 24.04.2015 N 03-07-11/23524, от 26.02.2016 г. N 03-07-11/10717). Исходя из этого, при определении пропорции для раздельного учета «входного» НДС следует учитывать проценты по предоставленному денежному займу, поскольку для расчета НДС предоставление займа признается услугой, а проценты - ее оплатой (письмо Минфина от 02.04.2009 № 03-05-04-02/23, Определение ВС РФ от 29.06.2015 N 308-КГ15-6478).

Вместе с тем в ряде случаев судебные органы признают, что нет необходимости вести раздельный учет и распределять НДС, если все необлагаемые операции - это выдача денежных займов или расчеты с контрагентами векселями сторонних организаций (Определение ВС РФ от 06.02.2015 №305-КГ14-8195, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 22.01.2015 №Ф05-15712/2014).

Налоговый кодекс не устанавливает особенности ведения раздельного учета НДС в случаях, когда в течение налогового периода отгрузка товаров (выполнение работ, оказание услуг) не осуществляется, а также если в течение квартала выполняются только облагаемые либо только освобожденные от налогообложения операции. Порядок определения пропорции в таких случаях должен устанавливаться учетной политикой (письма Минфина России от 26.09.2014 № 03-07-11/4828, от 26.02.2016 г. N 03-07-11/10717).

НДС можно не распределять, а полностью принимать к вычету, если в течение налогового периода доля совокупных расходов на приобретение, производство и/или реализацию товаров (работ, услуг, имущественных прав), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% совокупных расходов на приобретение, производство и/или реализацию. При определении совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению НДС, учитываются, в том числе расходы, относящиеся к операциям, не признаваемым объектом налогообложения этим налогом (письмо Минфина России от 04.04.2016 № 03-07-11/18785). В частности, необходимо учесть в составе необлагаемых НДС операций стоимость рекламных буклетов, листовок и каталогов с описанием продуктов компании: данные материалы не являются товарами, поэтому их передача потенциальным клиентам не облагается НДС (письма Минфина России от 19.12.2014 №03-03-06/1/65952, от 23.12.2015 N 03-07-11/75489).

Для проверки 5% критерия следует учитывать все расходы по обычным видам деятельности в соответствии с ПБУ 10/99 (письмо Минфина от 01.04.2009 № 03-07-07/26), в том числе общехозяйственные (письмо Минфина России от 19.09.2008 № 03-07-15/139). Это подтверждается и судебной практикой (Постановление АС Московского округа от 21.01.2016 по делу N А40-168860/2014). Поэтому для использования 5% критерия необходимо предусмотреть в рабочем плане счетов раздельный учет расходов по операциям, облагаемым НДС и освобожденным от налогообложения.

Кроме того, следует установить порядок распределения между облагаемыми и освобожденными от НДС операциями расходов, учтенных на счетах, не относящихся к конкретному виду деятельности: счета 23, 25, 26, 29, а также 91.2 в части, связанной с реализацией товарно-материальных ценностей или ценных бумаг.

Если выполняется 5% критерий, то к вычету можно принять все суммы НДС, в том числе, по прямым расходам для освобожденных операций (Определение ВС РФ от 15.07.2015 № 307-КГ15-7168, письмо Минфина от 19.09.2008 № 03-07-15/139).

13. Восстановление НДС

Перечень случаев, когда требуется восстанавливать НДС, установлен пунктом 3 статьи 170 НК РФ:

- 1) передача имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ;
- 2) дальнейшее использование товаров (в том числе основных средств и нематериальных активов), работ, услуг и имущественных прав для осуществления операций, не подлежащих налогообложению или освобожденных от налогообложения;
- 3) переход организации или предпринимателя на специальные налоговые режимы или освобождение от обязанностей плательщика НДС.

Минфин считает, что восстановить суммы НДС, ранее принятые к вычету, необходимо при любых ситуациях списания товарно-материальных ценностей (например, списание недоамортизированных основных средств, морально устаревших товаров или материалов, использованных для производства

Счета-фактуры и вычеты

бракованной продукции). Эта позиция обосновывается тем, что принимать налог к вычету можно только по материалам или товарам, используемым в операциях, облагаемых НДС (п. 2 ст. 171 НК РФ), а при списании объект обложения не возникает (письма Минфина России от 14.04.2016 г. N 03-07-11/21297, от 21.01.2016 N 03-03-06/1/1997, от 19.03.2015 № 03-07-11/15015). Однако многочисленные судебные решения утверждают, что восстанавливать налог надо только в случаях, названных в пункте 3 статьи 170 НК РФ (п.10 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014г. №33, Решение ВАС РФ от 23.10.2006 № 10652/06, определение ВАС РФ от 15.03.2011 № ВАС-2416/11, постановление ФАС Московского округа от 15.07.2014 № Ф05-7043/2014).

С учетом сложившейся судебной практики налоговые органы согласны с тем, что если товар похищен, испорчен или утрачен по другой объективной причине, восстанавливать НДС не требуется. В частности, не нужно восстанавливать суммы НДС, ранее правомерно принятые к вычету, при выбытии имущества в результате пожара (письмо ФНС от 21.05.2015 г. № ГД-4-3/8627) или аварии (письмо ФНС России от 17.06.2015 №ГД-4-3/10451). Однако факт выбытия товара по объективным причинам необходимо подтвердить документами, например, при порче и бое ТМЦ - справкой бухгалтера о том, что потери укладываются в утвержденные нормативы; при стихийном бедствии - справкой территориального органа МЧС, при хищении - объяснениями материально-ответственных лиц о причинах выявленных недостач и справкой ОВД о том, что предварительное следствие по уголовному делу приостановлено в связи с не установлением виновного лица либо постановлением следователя о прекращении уголовного дела или об отказе в возбуждении уголовного дела (Постановление ФАС МО от 08.10.2012 N А40-15384/12-99-73; Решение ВАС от 27.11.2013 N ВАС-13048/13). В противном случае выбытие имущества признается реализацией (безвозмездной передачей), и со стоимости пропавших товаров необходимо начислить НДС.