

**НДС:**

**НОВОСТИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА  
И АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ**

20 марта 2018г.

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

## **1. Объекты обложения НДС**

Наиболее распространенный объект обложения НДС возникает при реализации товаров, работ, услуг или имущественных прав на территории России.

Признается реализацией, в том числе, передача имущества в качестве отступного в целях погашения обязательств по договору займа. Такая ситуация была рассмотрена Верховным судом РФ в Определении от 31.01.2017 № 309-КГ16-13100. Не облагаются НДС только операции по предоставлению и погашению займа в денежной форме (п. 1 ст. 39, подп. 1 п. 2 ст. 146, подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ). А если денежная форма возврата займа сторонами не исполняется, то передающая сторона обязана исчислить НДС, а получающая вправе принять налог к вычету.

Для целей НДС безвозмездная передача также признается реализацией. В частности, организация, которая обеспечивает своих работников парковочными местами, оказывает им безвозмездную услугу, поэтому должна начислить НДС (письмо Минфина России от 29.06.2016 N 03-07-11/37772). Если спецодежда, приобретенная для сотрудников, ими не возвращается, то происходит передача права собственности, и такую операцию следует рассматривать как реализацию, подлежащую налогообложению НДС (письмо Минфина России от 25.08.2016 N 03-07-11/49604). При этом «входной» НДС принимается к вычету в общем порядке.

Однако в случае приобретения организацией для своих сотрудников товаров или услуг, облагаемых НДС, без персонификации получателей (питание для сотрудников по системе "шведский стол", предоставление посетителям организации и сотрудникам в общедоступных помещениях офиса кофе, чая, сахара и прочих соответствующих продуктов, оплата работодателем занятий физической культурой и гимнастикой для своих работников, и т.п.) объекта налогообложения не возникает, т. к. в соответствии с п.1 ст. 39 Кодекса реализацией товаров признается передача права собственности одним лицом для другого лица. Соответственно, НДС, уплаченный при приобретении таких товаров и услуг, к вычету не принимается (письма Минфина России от 25.08.2016 N 03-07-11/49599, от 08.02.2016 г. N 03-03-06/1/6140 и др.).

Объект обложения НДС возникает в случае возврата арендатором арендодателю аренды объекта с произведенными неотделимыми улучшениями, если арендодатель не компенсирует затраты арендатора. Такая безвозмездная передача неотделимых улучшений по окончании срока действия договора аренды признается для целей НДС реализацией, следовательно, арендатор должен начислить НДС (определение ВС РФ от 15.07.2015 № 306-КГ15-7133, письма Минфина России от 30.08.2017 N 07-01-09/55622, от 27.10.2016 № 03-07-11/62656, от 29.04.2016 N 03-07-11/25386 и др.).

В соответствии со статьей 162 Налогового кодекса в налоговую базу по НДС необходимо включить все средства, связанные с расчетами по оплате товаров, работ или услуг. При этом 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 санкциями за невыполнение условий договора (постановление ВАС РФ от 05.02.08 №11144/07). Так, если субподрядчик компенсирует подрядчику убытки за невыполнение работ в объеме, предусмотренном договором, такие денежные средства НДС не облагаются (письмо Минфина России от 22.02.2018 N 03-07-11/111). Не облагаются НДС и компенсации, выплачиваемые поставщику в случае досрочного расторжения договора, так как они не связаны с расчетами по оплате реализованной продукции (письмо Минфина России от 19.10.2016 г. № 03-07-11/60859).

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 05.10.2016 N 03-07-11/57924).

## **2. НДС при приобретении у иностранных компаний электронных услуг**

С 2017 года установлен особый порядок обложения НДС услуг в электронной форме. К ним относятся услуги, которые исполнитель оказывает через информационно-телекоммуникационную сеть автоматизировано с использованием информационных технологий (ст. 174.2):

- предоставление прав на использование программ для электронных вычислительных машин (в т.ч. компьютерные игры), баз данных; предоставление доменных имен, оказание услуг хостинга
- оказание рекламных услуг в сети «Интернет», в т.ч. с использованием программ для ЭВМ и баз данных в сети «Интернет», предоставление рекламной площади в сети «Интернет»;

- оказание услуг по размещению предложений о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав в сети «Интернет»;
- оказание через сеть «Интернет» услуг по предоставлению технических, организационных, информационных и иных возможностей, с использованием информационных технологий и систем, для установления контактов и заключения сделок;
- предоставление в режиме реального времени вычислительной мощности для размещения информации в информационной системе;
- оказание услуг по администрированию информационных систем, сайтов в сети «Интернет»;
- предоставление прав на использование электронных книг (изданий) и других электронных публикаций, информационных, образовательных материалов, графических изображений, музыкальных, аудиовизуальных произведений через «Интернет», в т.ч. путем предоставления удаленного доступа к ним для просмотра или прослушивания через «Интернет»;
- оказание услуг по поиску и (или) представлению заказчику информации о потенциальных покупателях; предоставление доступа к поисковым системам, ведение статистики на сайтах.

Вместе с тем не относится к услугам в электронной форме реализация товаров (работ, услуг), если при заказе через сеть «Интернет» их поставка осуществляется в «материальном виде»; реализация или передача прав на использование программ для ЭВМ (включая компьютерные игры) и баз данных на материальных носителях; оказание консультационных услуг по электронной почте; оказание услуг по предоставлению доступа к сети «Интернет».

Местом реализации электронных услуг признается место нахождения покупателя. Поэтому с 01.01.2017 г. с операции по продаже иностранными компаниями электронных услуг или контента российским организациям и физическим лицам облагаются НДС.

На основании п.1 ст.174.2 Налогового кодекса к оказанию услуг в электронной форме относятся, в частности, услуги по предоставлению прав на использование программ для ЭВМ через сеть Интернет, в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним. При этом в соответствии с пп. 26 п. 2 статьи 149 Кодекса от обложения НДС освобождаются операции по передаче исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин (ЭВМ), базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора. Таким образом, услуги по предоставлению иностранной компанией прав на использование программ для ЭВМ путем предоставления кода доступа к этим программам, размещенным на официальном сайте иностранной организации, через сеть Интернет на основании лицензионного договора освобождаются от обложения НДС (письма Минфина России от 30.08.2017 г. № 03-07-08/55656 от 03.04.2017 г. N 03-07-08/19407).

**Российские организации или индивидуальные предприниматели**, приобретающие электронные услуги у иностранных поставщиков, должны с 2017 года выполнять обязанности налоговых агентов по НДС. То есть при каждой выплате иностранному продавцу они должны исчислить НДС, удержать его и перечислить в бюджет (п. 9 ст. 174.2 НК РФ).

В частности, в соответствии с нормами статьи 174.2 являются налоговыми агентами российские организации или индивидуальные предприниматели, приобретающие у иностранной компании услуги по онлайн-бронированию с уплатой вознаграждения. Поэтому они обязаны при каждой выплате вознаграждения исчислить НДС, удержать его и перечислить в бюджет (письмо Минфина России от 11.04.2017 г. N 03-07-08/21329, письмо ФНС от 03.04.2017 г. № СД-4-3/6100).

Кроме того, налоговым агентом признаются российская организация, индивидуальный предприниматель или расположенное на территории РФ обособленное подразделение иностранной компании, выступающие в качестве посредников иностранных поставщиков электронных услуг с участием в расчетах на основании договоров поручения, комиссии, агентских или иных аналогичных договоров. Если в оказании таких услуг участвуют нескольких посредников, то налоговым агентом признается тот, который осуществляет расчеты непосредственно с покупателем. При этом не имеет значение наличие или отсутствие у такого посредника прямого договора с иностранным поставщиком электронных услуг (п. 10. ст. 174.2 НК РФ).

При оказании электронных услуг **российским физическим лицам (не ИП)** иностранная организация должна встать на налоговый учет как плательщик НДС в течение 30 дней с момента начала оказания таких услуг (п. 4.6 ст. 83 НК РФ). Ей присваивается ИНН и открывается "Личный кабинет налогоплательщика".

Все последующее взаимодействие иностранной организации с налоговыми органами осуществляется через "Личный кабинет налогоплательщика".

**С 01.01.2019** все иностранные компании, оказывающие услуги в электронной форме, местом реализации которых признается территория РФ, должны будут самостоятельно производить исчисление и уплату НДС (ст. 174.2 НК РФ).

Исключение предусмотрено только для случаев оказания иностранной компанией услуг в электронной форме через иностранных посредников, участвующих в расчетах. В таких ситуациях НДС обязанность по исчислению, удержанию и уплате НДС возлагается на посредника, осуществляющего деятельность непосредственно с российскими покупателями на основании договоров поручения, комиссии, агентских или иных аналогичных договоров с иностранными организациями, оказывающими такие услуги. При участии в расчетах нескольких посредников налоговым агентом признается иностранный посредник, реализующий услуги непосредственно покупателю услуг, независимо от наличия у него договора с организацией, оказывающей услуги.

Российские налогоплательщики с 2019 г. при приобретении услуг в электронной форме у иностранной организации смогут заявлять вычет входного НДС не на основании счетов-фактур (поскольку иностранные компании не будут их выставлять), а на основании:

- договора и/или расчетного документа с выделенной суммой НДС. В этих документах должны быть указаны ИНН и КПП иностранной организации;
- документов об оплате иностранной компании приобретенных электронных услуг (включая сумму НДС).

Сведения об иностранных организациях, признаваемых российскими налогоплательщиками, будут размещаться на сайте ФНС.

### **3. Изменения в льготах по НДС**

Статьей 149 НК РФ установлен перечень операций, при выполнении которых не требуется начислять НДС. Состав этих операций регулярно уточняется и обновляется. Так, с 01.10.2017г. освобождены от НДС операции по передаче медицинских изделий по договорам финансовой аренды (лизинга) с правом последующего выкупа (пп. 33 п. 2 ст. 149 НК РФ, Федеральный закон от 18.07.2017 N 161-ФЗ). Условием освобождения является представление в налоговый орган регистрационного удостоверения медицинского изделия, выданного в соответствии с правом Евразийского экономического союза, или до 31.12.2021 г. регистрационного удостоверения на медицинское изделие, выданного в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Кроме того, с 01.10.2017г. океанариумы отнесены к организациям, осуществляющим деятельность в сфере культуры и искусства, операции по реализации входных билетов в которые освобождены от НДС в соответствии с пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ (Федеральный закон от 18.07.2017 N 161-ФЗ).

С 01.01.2018г. исключена из перечня операций, освобожденных от НДС, реализация лома и отходов черных и цветных металлов (пп. 25 п. 2 ст. 149 НК РФ).

### **4. Изменения в порядке применения ставки 0%**

С 01.01.2018г. законодательством предусмотрен ряд изменений в порядке применения ставки 0%.

Так, ставка 0% распространена на реализацию в таможенной процедуре реэкспорта следующих товаров (Федеральный закон от 27.11.2017 N 350-ФЗ):

- помещенных ранее под процедуру переработки на таможенной территории;
- продуктов переработки, отходов или остатков, полученных в результате переработки товаров, помещенных под процедуру переработки на таможенной территории;
- помещенных ранее под процедуры свободной таможенной зоны, свободного склада;
- продуктов переработки товаров, помещенных ранее под процедуры свободной таможенной зоны, свободного склада.

Для подтверждения ставки 0% в отношении товаров, вывезенных в таможенной процедуре реэкспорта, необходимо представить в налоговый орган следующий пакет документов (пп. 6 п. 1 ст. 165 НК РФ):

- оригинал или копию контракта на поставку товаров за пределы таможенной территории ЕАЭС;
- таможенные декларации (или их копии), свидетельствующие о помещении ранее ввезенных в РФ товаров под таможенные процедуры свободной таможенной зоны, свободного склада или переработки на таможенной территории;

- таможенные декларации (или их копии), свидетельствующие о помещении под таможенную процедуру реэкспорта ввезенных ранее товаров или товаров, которые изготовлены из товаров, помещенных под таможенные процедуры свободной таможенной зоны, свободного склада, или которые являются продуктами переработки, отходами или остатками, полученными в результате переработки товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории;
- копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов.

До внесения изменений в порядок заполнения декларации следует при подтверждении ставки 0% в отношении товаров, вывезенных в режиме реэкспорта, применять коды, приведенные в письме ФНС от 16.01.2018 г. N СД-4-3/532.

Кроме того, с 01.01.2018г. установлен состав документов, которые необходимо представить в налоговый для подтверждения ставки 0% по товарам, которые пересылаются в международных почтовых отправлениях (пп. 7 п. 1 ст. 265 НК РФ, Федеральный закон от 27.11.2017 N 350-ФЗ):

- документы, подтверждающие фактическую оплату реализованных товаров покупателем;
- оригинал (копия) таможенной декларации с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в таможенной процедуре экспорта, и российского таможенного органа места убытия с сопровождающей международные почтовые отправления таможенной декларацией CN 23
- или оригинал (копия) таможенной декларации CN 23 с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в таможенной процедуре экспорта, и российского таможенного органа, расположенного в месте международного почтового обмена.

Изменения, внесенные в статью 164 Налогового кодекса, позволяют экспортерам товаров с 01.01.2018г. отказаться от нулевой ставки НДС (Федеральный закон от 27.11.2017 N 350-ФЗ, пп. 7 п. 1 ст. 164 НК РФ), то есть применять обычные для данной группы товаров ставки - 10% или 18%. Такое же право имеют налогоплательщики при оказании следующих услуг в отношении экспортируемых товаров:

- международная перевозка товаров;
- транспортно-экспедиционные услуги;
- услуги по предоставлению вагонов и контейнеров;
- перевалка и хранение в портах.

Для отказа от нулевой ставки нужно подать в налоговый орган заявление не позднее 1-го числа квартала, с которого организация планирует платить НДС по ставке 10% или 18%. Отказ возможен не менее чем на год. При этом отказаться от ставки 0% можно только в отношении всех экспортных операций.

## **5. Порядок составления счетов-фактур**

Состав обязательных реквизитов счетов-фактур установлен статьей 169 Налогового кодекса.

Форма счетов-фактур, а также порядок их составления и регистрации в Книге продаж, Книге покупок, а в случае посреднических операций - в Журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур посредника, утверждены Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011г. № 1137 с последующими изменениями. В 2017 году изменения в порядок ведения счетов-фактур внесены Постановлениями Правительства РФ от 25.05.2017 г. N 625 и от 19.08.2017 N 981.

Поскольку счета-фактуры надо выставлять по утвержденным формам и самостоятельно исключать из них отдельные строки и графы нельзя, то с 01.10.2017г. необходимо использовать обновленные формы, даже если организация не заполняет данные строки или графы (письмо Минфина России от 08.09.2017 N 03-07-09/57881).

В соответствии со статьей 169 Налогового кодекса ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие 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 НДС. В связи с этим особо внимательным нужно быть при заполнении строк и граф с информацией, которая в соответствии с Налоговым кодексом считается «критичной».

Это касается, в частности, сведений о продавце и покупателе товаров (работ, услуг). В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 19.08.2017 N 981 с 01.10.2017г. в строках 2а и 6а в качестве адреса продавца и покупателя должен быть приведен адрес организации, указанный в ЕГРЮЛ, или место жительства индивидуального предпринимателя, приведенное в ЕГРИП. Налоговые агенты, приобретающие на территории России товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не стоящих на налоговом учете в

Российской Федерации (пункт 2 статьи 161 НК РФ), должны указать в строке 2а счета-фактуры место нахождения продавца согласно заключенному договору. А при аренде на территории России федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации или муниципального имущества у органов государственной власти, управления и местного самоуправления (пункт 3 статьи 161 НК РФ) налоговые агенты должны привести в строке 2а счета-фактуры адрес арендодателя, указанный в ЕГРЮЛ (согласно договору с налоговым агентом).

При этом не препятствует идентификации продавца или покупателя и, следовательно, не мешает вычетам НДС написание в строках счета-фактуры адресов продавца и покупателя, указанных в ЕГРЮЛ и ЕГРИП, с сокращениями слов "город", "улица", "дом", "офис", а также частично заглавными и частично строчными буквами; замена слова «помещение» на слово «офис»; отсутствие в составе адреса таких слов как «район», «улица», «дом»; отсутствие в составе адреса названия уже упраздненного муниципального района; добавление к адресу слова «Российская Федерация», «Россия» или «РФ» (письма Минфина России от 11.10.2017 № 03-07-09/66329, от 08.11.2017 N 03-07-09/73536, от 14.11.2017 N 03-07-14/74813, от 15.11.2017 N 03-07-09/75380, от 08.11.2017 N 03-07-09/73538, от 08.11.2017 N 03-07-09/73405, от 29.01.2018 N 03-07-09/4554 от 06.02.2018 N 03-07-09/6850).

Если в договоре с контрагентом, по которому выставлен счет-фактура, есть только фактический адрес продавца или покупателя, и он отличается от адреса, указанного в ЕГРЮЛ или ЕГРИП, то в строках 2а и 2б счета-фактуры следует привести именно адрес из реестров. А фактический адрес можно внести в дополнительные строки счета-фактуры (письмо Минфина России от 21.12.2017 N 03-07-09/85517).

С 01.07.2017г. при выполнении работ по государственному контракту (договору, соглашению) в счете-фактуре нужно привести идентификатор такого контракта (Федеральный закон от 03.04.2017 г. N 56-ФЗ). Для указания этого реквизита Постановлением Правительства РФ от 25.05.2017 г. N 625 в форму счета-фактуры, утвержденную Постановлением Правительства РФ №1137, добавлена строка 8. При отсутствии государственного контракта не проставление прочерка в строке 8 счета-фактуры и строке 5 корректировочного счета-фактуры не может являться основанием для отказа в принятии к вычету сумм НДС (письмо Минфина России от 08.09.2017 N 03-07-09/57870).

При реализации товаров за пределы России на территорию государства - члена Евразийского экономического союза графе 1а счета-фактуры необходимо указать код вида товара в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности ЕАЭС. При отсутствии данных в графе 1а ставится прочерк. Код вида товара по ТН ВЭД ЕАЭС следует брать из Решения Совета ЕЭК от 16.07.2012 №54.

Но если и продавцом, и покупателем товаров являются российские компании, графа «Код вида товара» не заполняется (в графе 1а ставится прочерк), независимо от того, в чей адрес осуществляется отгрузка. То есть эту графу не требуется заполнять, даже если продавец отгружает товар на территорию государства - члена ЕАЭС субъекту, с которым российским покупателем заключен договор поставки (письмо Минфина России от 24.11.2017 г. N 03-07-13/1/77927).

Регистрационный номер таможенной декларации и номер таможенной декларации различаются. Это следует из совместного приказа ГТК и МНС (Приказ ГТК РФ N 543, МНС РФ N БГ-3-11/240 от 23.06.2000 (с изм. от 30.12.2003) "О формировании номера грузовой таможенной декларации после выпуска товаров"). Регистрационный номер — это часть номера таможенной декларации (письмо ФНС России от 30.08.2013 № АС-4-3/15798). Регистрационный номер берется из первой строчки графы А основного и добавочных листов таможенной декларации. При этом внесение в графу 11 полного номера таможенной декларации не делает счет-фактуру составленным с нарушением, поскольку такая ошибка не мешает идентифицировать продавца и покупателя товара (письмо Минфина России от 18.01.2018 N 03-07-09/2213).

Налогоплательщик, реализующий товары, страной происхождения которых не является территория Российской Федерации, несет ответственность только за соответствие сведений о стране происхождения товаров и номере таможенной декларации в предъявляемых им счетах-фактурах сведениям, содержащимся в полученных им счетах-фактурах и товаросопроводительных документах. Поэтому при реализации приобретенных на территории Российской Федерации товаров, ранее ввезенных на территорию Российской Федерации, в графах 10 "Страна происхождения" и 11 "Регистрационный номер таможенной декларации" следует указывать данные, содержащиеся в счете-фактуре, выставленной продавцом этих товаров (письмо Минфина России от 26.01.2018 N 03-07-08/4259). Данный реквизит нужно заполнять даже в случае продажи импортного товара в российской упаковке (письмо Минфина России от 07.04.2017 № 03-07-09/20667).

С 01.10.2017г. графу 11 «Регистрационный номер таможенной декларации» необходимо заполнить также в отношении товаров, выпущенных в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области.

Счета-фактуры должны быть подписаны уполномоченными лицами. В силу технологических особенностей управления бизнес-процессами предприятия экземпляры счетов-фактур могут быть подписаны разными лицами - это не может препятствовать применению вычета НДС (письма Минфина России от 03.07.13 № 03-07-15/25437, от 27.06.2017 г. № 03-07-05/40316).

При этом налоговые и судебные органы не признают факсимильные подписи, так как это не предусмотрено Налоговым кодексом (письма Минфина России от 08.12.2017 № 03-03-06/1/81951, 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).

Если же счет-фактура составляется в электронном виде, он может быть подписан электронной подписью.

За предпринимателя подписывать счета-фактуры могут доверенные лица. Поэтому с 01.10.2017г. в строку с подписью предпринимателя внесено дополнение: счет-фактуру вместо предпринимателя может подписать «иное уполномоченное лицо», что разрешено Налоговым кодексом с 01.07.2014 г. (п. 6 ст. 169 НК РФ).

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. До 01.10.2017г. исправленный счет-фактуру полагалось регистрировать в книге покупок в периоде, когда возникло право на вычет. С 01.10.2017г. с учетом изменений, внесенных в порядок ведения книг покупок Постановлением Правительства от 19.08.2017 N 981, исправленный счет-фактуру нужно записывать в книгу покупок того периода, в котором был зарегистрирован первичный счет-фактура. То есть в одном и том же квартале аннулируется неверная запись и вносится правильная. После исправлений необходимо подать уточненную декларацию за соответствующий квартал.

К ошибкам в счетах-фактурах, которые не являются «критичными» с точки зрения норм Налогового кодекса, контролирующие органы относятся достаточно лояльно. Так, в письме Минфина России от 12.01.2017 № 03-07-09/411 отмечается, что право на применение вычетов по НДС не зависит от порядка нумерации продавцом счетов-фактур, в том числе, можно каждый месяц начинать новую нумерацию счетов-фактур, а к порядковому номеру можно добавить через дефис номер месяца.

Если продавец и грузоотправитель - одно и то же лицо, два раза указывать его наименование и адрес в шапке счета-фактуры не требуется. В этом случае в строке 3 «Грузоотправитель и его адрес» достаточно написать «он же». Если же продавец и грузоотправитель – разные компании (ИП), помимо полного или сокращенного наименования грузоотправителя в строке 3 нужно указать его почтовый адрес. При этом в целях соответствия сведений, указанных в счете-фактуре и первичном документе (товарной накладной), составленном при отгрузке товаров, заполнить строку 3 счета-фактуры можно на основании аналогичного показателя товарной накладной (письмо Минфина России от 21.07.2017 N 03-07-09/46548).

При необходимости в счет-фактуру можно внести дополнительные реквизиты, в том числе реквизиты первичного документа, не нарушая при этом последовательности строк и граф утвержденной формы. С 01.10.2017г. в Правила ведения счетов-фактур внесено уточнение, позволяющее добавлять строчки и графы не только в первичные, но и в корректировочные счета-фактуры при условии сохранения утвержденной формы данного документа. Хотя Минфин и раньше не возражал против этого (письма Минфина России от 08.08.2012 № 03-07-15/102, от 04.06.2012 № 03-07-08/264).

Счет-фактура может быть составлен как на бумажном носителе, так и в виде электронного документа, подписанного усиленной квалифицированной электронной подписью руководителя организации. При этом Правилами заполнения счетов-фактур установлено, что в случае составления счета-фактуры на бумажном носителе его первый экземпляр выставляется покупателю, а второй экземпляр остается у продавца. Поэтому Минфин России в письме от 30.05.2017 г. N 03-07-09/33048 указал, что в случае выставления покупателем счетов-фактур на бумажном носителе хранить вторые экземпляры таких документов в электронном виде нельзя. Вместе с тем положения пункта 6 статьи 169 Налогового Кодекса не содержат запрета на формирование счета-фактуры на разных носителях, то есть в виде информации в электронной

форме и на бумажном носителе. Поэтому в целях сокращения документооборота ФНС России считает возможным подписывать второй экземпляр счета-фактуры, выставленного на бумажном носителе, усиленной квалифицированной электронной подписью руководителя и главного бухгалтера организации либо иных лиц, уполномоченных на это распорядительным документом по организации (письмо ФНС России от 06.09.2017 г. № СД-4-3/17731). При этом, как отмечено в данном письме, эта позиция ФНС России согласована с Минфином России. При необходимости распечатывания вторых экземпляров счетов-фактур, выставленных на бумажном носителе и подписанных усиленной квалифицированной электронной подписью, достоверность усиленной квалифицированной электронной подписи должна быть заверена в установленном порядке руководителем организации.

Порядок выставления и получения счетов-фактур в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи установлен Приказом Минфина России от 10.11.2015 N 174н. Согласно пункту 1.13 данного Порядка участники электронного документооборота обеспечивают хранение документов, подписанных усиленной квалифицированной электронной подписью, совместно с применявшимся для ее формирования квалифицированным сертификатом ключа проверки электронной подписи в течение срока, установленного для хранения счетов-фактур. Поэтому храниться счета-фактуры (а также подтверждения оператора электронного документооборота и извещения покупателей о получении счета-фактуры), выставленные в электронной форме, должны также в электронном виде, без распечатки их на бумажном носителе. При этом все указанные документы следует хранить в хронологическом порядке по мере их выставления или получения за соответствующий налоговый период (п. 14 Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по НДС). Поскольку счета-фактуры, выставленные в электронной форме, не распечатываются, то пропуски в хронологии счетов-фактур, выставленных в электронной форме, фиксировать в шпиге счетов-фактур, выставленных на бумажном носителе, не требуется (письмо ФНС России от 19.07.2017 г. № СД-4-3/14079).

С 1 июля 2017 года все электронные счета-фактуры нужно составлять по формату, утвержденному приказом ФНС России от 24.03.2016 № ММВ-7-15/155. Электронный формат счетов-фактур, утвержденный приказом ФНС России от 04.03.2015 № ММВ-7-6/93, с 01.07.2017г. применять нельзя (пп. 2 и 3 приказа ФНС России от 24.03.2016 № ММВ-7-15/155). Но до 31.12.2020 налоговые органы будут принимать счета-фактуры, созданные в электронной форме в период до 01.07.2017 по прежнему формату (п. 4 приказа ФНС России от 24.03.2016 № ММВ-7-15/155). Корректировочный счет-фактуру с 1 июля 2017 года также нужно составлять только в новом формате, который утвержден приказом ФНС от 13.04.2016 № ММВ-7-15/189.

Форма и формат электронного счета-фактуры и корректировочного счета-фактуры, утвержденные приказами ФНС России от 24.03.2016 № ММВ-7-15/155 и от 13.04.2016 № ММВ-7-15/189, представляют собой универсальный передаточный документ (УПД) и универсальный корректировочный документ (УКД). Если УПД нужен одновременно как счет-фактура и «первичка» на отгрузку (накладная, акт сдачи-приемки), в поле «статус» следует указать значение «1». Если УПД используется только как передаточный документ, нужно указать статус «2». С 01.07.2017г. электронный формат накладной (ТОРГ-12) при передаче информации в налоговый орган не применяется.

В утвержденную форму УПД не были внесены реквизиты, которые добавлены в бланк счета-фактуры Постановлением Правительства от 19.08.2017 № 981 («идентификатор гос.контракта» и «код вида товара»). Поэтому чтобы выполнить требования, установленные статьей 169 Налогового кодекса, данные реквизиты нужно добавить самостоятельно (письмо ФНС от 14.09.2017 № ЕД-4-15/18322).

## **6. Книги продаж и покупок**

### **Книга продаж**

С 01.10.2017г. Постановлением Правительства РФ от 19.08.2017 N 981 в Книгу продаж введены новые графы:

- 1) За "Регистрационный номер таможенной декларации". Заполняется при реализации товаров, которые выпущены для внутреннего потребления после завершения таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории ОЭЗ в Калининградской области;
- 2) 3б "Код вида товара". Этот код по ТН ВЭД ЕАЭС необходимо указывать для товаров, которые экспортированы в страны ЕАЭС. При экспорте в ЕАЭС товаров с разными кодами по ТН ВЭД по



одной таможенной декларации в графу 3б книги продаж нужно вносить коды видов товаров через точку с запятой (письмо Минфина России от 11.10.2017 N 03-07-09/66329).

В Правила ведения книг продаж внесено уточнение, официально позволяющее регистрировать в них первичные или сводные документы, которые заменяют счета-фактуры. Раньше такие рекомендации содержались в письмах Минфина России (письма Минфина России от 09.10.2014 № 03-07-11/50894, от 19.11.2015 № 03-07-09/66869). В частности:

- если покупатель отказался от счетов-фактур или компания продает товар физ.лицам, в книге продаж можно регистрировать бухгалтерские справки.
- при получении аванса и не выставлении по соглашению с покупателем счета-фактуры, в книге продаж можно зарегистрировать платежно-расчетный документ либо документ, содержащий суммарные (сводные) данные оплаты, полученной продавцом в течение календарного месяца (квартала).
- можно отразить реквизиты документа, содержащего суммарные (сводные) данные по операциям, совершенным продавцом в течение календарного месяца (квартала).

Книгу продаж, составленную на бумажном носителе, с 01.10.2017г. необходимо распечатать и подписать до 25 числа месяца, следующего за прошедшим налоговым периодом (до 01.10.2017г. - до 20-го числа). Заверять Книгу продаж печатью не требуется.

Для подтверждения операций, связанных с начислением или восстановлением НДС, необходимо хранить в течение 4 лет не только выставленные счета-фактуры, но и прочие документы, являющиеся основанием для операций с НДС, в частности, первичные учетные и иные документы, подлежащие регистрации в книге продаж вместо счетов-фактур (Постановление Правительства РФ от 19.08.2017 N 981). Например, бухгалтерские справки с суммарными (сводными) показателями по операциям, совершенным в течение календарного месяца (квартала), или бухгалтерские справки-расчеты для восстановления суммы НДС. А в случае уменьшения по соглашению сторон стоимости приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) и восстановлении в связи с этим суммы НДС (пп. 4 пункта 3 статьи 170 НК РФ) необходимо хранить в течение 4 лет первичные документы, подтверждающие согласованный размер изменения стоимости.

### **Книга покупок**

С 01.10.2017г. Постановлением Правительства РФ от 19.08.2017 N 981 в Книге покупок скорректированы названия двух граф:

- 1) Графы 11-12 "Сведения о посреднике (комиссионере, агенте)" называются теперь "Сведения о посреднике (комиссионере, агенте, экспедиторе, лице, выполняющем функции застройщика)",
- 2) графа 13 "Номер таможенной декларации" переименована в «Регистрационный номер таможенной декларации». Если таможенных деклараций несколько, то регистрационные номера перечисляются через разделительный знак - точку с запятой.

Правилами ведения книг покупок с 01.10.2017г. разрешено регистрировать в них первичные и сводные документы, а также платежные поручения. В частности:

- если при получении аванса организация не составляла счет-фактуру, то при отгрузке в графе 3 книги нужно отразить реквизиты платежно-расчетного документа либо иного документа, содержащего суммарные (сводные) данные, который ранее был зарегистрирован в книге продаж;
- при корректировке стоимости сделок с контрагентами, которым организация не выставляет счета-фактуры, в графе 5 книги покупок можно зарегистрировать документ, подтверждающий согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости. При этом в графе 3 книги указываются реквизиты первичного документа на реализацию товара.

С 01.10.2017г. при регистрации в книге покупок счетов-фактур на предоплату не нужно делать пометку "частичная оплата". Требование об этом с 01.10.2017г. из Правил удалены.

Можно заносить в книгу покупок авансовые счета-фактуры при безденежной форме расчетов - запрет на это с 01.10.2017г. отменен. Пленум ВАС РФ еще в 2014 году высказал мнение о правомерности вычета при таких расчетах (п. 23 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33). При безденежной форме платежей нет, поэтому в графе 7 книги покупок нужно поставить прочерк.

При непрерывных поставках, когда счета-фактуры оформляются на товар, поставленный за отчетный период (месяц), в графе 8 «Дата принятия на учет товаров, работ, услуг» можно указывать одну дату - последний день периода отчетного периода, то есть месяца (письмо Минфина России от 11.10.2017 N 03-07-09/66329).

Постановлением Правительства РФ от 19.08.2017 N 981 уточнена информация, которую следует указать в графе 15 при ввозе товаров на территорию РФ:

- в отношении товаров, ввозимых не из стран ЕАЭС, - стоимость этих товаров, отраженная в учете (сумма контрактной стоимости, таможенных сборов и пошлин). До 01.10.2017 в графе 15 можно было указывать стоимость товаров, предусмотренную договором (контрактом), при отсутствии стоимости в договоре - стоимость, указанную в товаросопроводительных документах, при отсутствии стоимости в договоре и товаросопроводительных документах - стоимость товаров, отраженную в учете (письмо ФНС от 20.09.2016 № СД-4-3/17657).
- в отношении товаров, ввозимых из стран ЕАЭС - налоговая база, указанная в графе 15 заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов (стоимость товара в рублевом исчислении).

При получении счета-фактуры в иностранной валюте пересчет в рубли нужно провести по курсу ЦБ РФ на дату принятия на учет товаров (работ, услуг) (абз. 4 п.1 ст. 172 НК). Данная рублевая сумма приводится покупателем в графе 16 книги покупок. Следует учесть, что поставщик, получивший в счет будущих поставок предоплату в валюте, при определении базы по НДС пересчитывает валютную сумму в рубли по курсу ЦБ на дату ее получения, а при отгрузке товара - по курсу на дату отгрузки. Поэтому в связи с изменением курса ЦБ РФ один и тот же счет-фактура может быть отражен в графе 17 (или 18) книги продаж у поставщика и в графе 16 книги покупок у покупателя с разной суммой НДС. Однако причина такой нестыковки учитывается при сопоставлении этих операций в автоматизированном режиме. И никаких негативных последствий для сторон сделки в этом случае не возникает (письмо ФНС России от 03.08.2017 № СД-4-3/15294).

С 01.10.2017г. исправленные счета-фактуры нужно записывать в книгу покупок того периода, в котором был зарегистрирован первичный счет-фактура. То есть в одном и том же квартале можно аннулировать неверную запись и внести правильную. После исправлений при необходимости следует подать уточненную декларацию за соответствующий квартал.

Книгу покупок, составленную на бумажном носителе, с 01.10.2017г. необходимо распечатать и подписать до 25 числа месяца, следующего за прошедшим налоговым периодом (до 01.10.2017г. - до 20-го числа). Заверять Книгу покупок печатью не требуется.

Для подтверждения вычетов НДС необходимо хранить в течение 4 лет не только полученные счета-фактуры, но и прочие документы, являющиеся основанием для операций с НДС, в частности, первичные учетные и иные документы (Постановление Правительства РФ от 19.08.2017 N 981):

- в случае уменьшения по соглашению сторон стоимости приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) и восстановлении в связи с этим суммы НДС (пп. 4 пункта 3 статьи 170 НК РФ) необходимо хранить первичные документы, подтверждающие согласованный размер изменения стоимости;
- при приобретении товаров (работ, услуг, имущественных прав) через комиссионера комитент должен хранить заверенные комиссионером (агентом) копии счетов-фактур (в том числе корректировочных, исправленных), выставленных продавцом на бумажном носителе комиссионеру при приобретении им товаров (работ, услуг, имущественных прав) для комитента. В случае выставления продавцом счетов-фактур в электронном виде комитент должен хранить счета-фактуры, выставленные продавцом комиссионеру, полученные комиссионером и переданные комиссионером комитенту;
- в отношении товаров, ввезенных на территорию РФ, необходимо хранить таможенные декларации или их копии, заверенные руководителем и главным бухгалтером организации (индивидуальным предпринимателем), платежные и иные документы, подтверждающие уплату НДС;
- в отношении товаров, импортируемых на территорию РФ с территории государства - члена ЕАЭС, необходимо хранить заявления о ввозе товаров и об уплате косвенных налогов или их копии, заверенные руководителем и главным бухгалтером организации (индивидуальным предпринимателем), копии платежных и иных документов, подтверждающих уплату НДС;
- при приобретении услуг по проезду работников к месту служебной командировки и обратно, а также по найму жилых помещений в период командировки необходимо хранить заполненные в установленном порядке бланки строгой отчетности (их копии) с выделенной отдельной строкой суммой НДС;

- при вычете НДС в отношении имущества (нематериальных активов, имущественных прав), полученного в качестве вклада в уставный капитал, необходимо хранить документы, которыми оформляется передача данных объектов и в которых указаны суммы НДС, восстановленного акционером (участником, пайщиком), или их нотариально заверенные копии. Нотариально заверенные копии данных документов должна также хранить в течение 4 лет передающая сторона (акционер, участник, пайщик).

#### **7. Документирование НДС-операций при посреднических сделках**

Постановлением Правительства РФ от 19.08.2017 N 981 установлена с 01.10.2017г. особенность составления счетов-фактур экспедиторами, застройщиками или заказчиками, выполняющими функции застройщика, при приобретении ими от своего имени у одного и более продавцов товаров (работ, услуг). Номер и дата счета-фактуры должны быть указаны такими посредниками в соответствии с их индивидуальной хронологией составления счетов-фактур

В строке 2 «Продавец» экспедитор, застройщик или заказчик, выполняющий функции застройщика, должны привести собственное название, в строке 2а - свой адрес, указанный в ЕГРЮЛ, а в строке 2б — свой ИНН и КПП. В качестве адреса продавца или покупателя следует указать адрес организации, указанный в ЕГРЮЛ, или место жительства индивидуального предпринимателя, указанное в ЕГРИП.

В графах 2 - 11 счета-фактуры экспедитор, приобретающий товары (работы, услуги), имущественные права от своего имени, должен указать в отдельных позициях соответствующие данные из счетов-фактур, выставленных ему продавцами, по каждому продавцу в доле, предъявленной покупателю (клиенту).

Застройщик или заказчик, выполняющий функции застройщика, при приобретении от своего имени товаров (работ, услуг) должны указать в графах 2-11 в отдельных позициях суммарные данные счетов-фактур по строительно-монтажным работам, выставленных подрядными организациями, и суммарные данные счетов-фактур по товарам (работам, услугам), имущественным правам, выставленных поставщиками товаров (работ, услуг), имущественных прав, в доле, предъявленной покупателю (инвестору).

#### **Журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур**

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.

В журнале учета счетов-фактур посредник должен регистрировать только счета-фактуры, выставленные и полученные в рамках исполнения поручения.

Постановлением Правительства РФ от 19.08.2017 N 981 с 01.10.2017г. в форму и порядок ведения Журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур внесен ряд изменений. В частности, уточнен состав лиц, которые должны вести Журнал учета счетов-фактур. Помимо деятельности, связанной с договорами поручения, комиссии или агентскими соглашениями, с 01.10.2017г. заполнять данный документ нужно также по договорам субкомиссии, субагентским договорам, при транспортной экспедиции и исполнении функций застройщика.

Внесены изменения в наименования граф о посреднической деятельности в части 1 «Выставленные счета-фактуры»:

- графа «Сведения о посреднической деятельности, указываемые комиссионером (агентом), застройщиком или техническим заказчиком» названа «Сведения из счетов-фактур, полученных от продавцов»;
- уточнено название графы 12: «номер и дата счета-фактуры (корректировочного счета-фактуры), полученного от продавца (из графы 4 (графы 6) части 2).

Кроме того, с 01.10.2017г. уточнен состав сведений, приводимых в отдельных графах части 1 Журнала:

- В графах 10 - 12 приводятся сведения из счетов-фактур (таможенных деклараций, заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов), полученных комиссионером (агентом), экспедитором, застройщиком или заказчиком, выполняющим функции застройщика, от продавца (продавцов), а также сведения из счетов-фактур, составленных указанными лицами при исполнении ими обязанностей налогового агента при приобретении товаров (работ, услуг) у иностранного лица, не состоящего на учете в налоговом органе.
- Графа 11 не заполняется при отражении данных:

- по счету-фактуре, составленному налоговым агентом при приобретении товаров (работ, услуг) у иностранного лица, не состоящего на учете в налоговом органе;
  - таможенных деклараций в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации;
  - заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов.
- В графе 12 указываются номер и дата счета-фактуры (корректировочного счета-фактуры), выставленного продавцом товаров (работ, услуг, имущественных прав), указанным в графе 10 части 1 журнала учета, при приобретении товаров (работ, услуг, имущественных прав) комиссионером для комитента (принципала); составленного налоговым агентом; выставленного экспедитором и застройщиком покупателю (клиенту, инвестору). При составлении счета-фактуры экспедитором или застройщиком, приобретающими товары (работы, услуги, имущественные права) от своего имени у двух и более продавцов, в графе 12 также указываются регистрационный номер таможенной декларации в отношении товаров, ввозимых на территорию РФ, номер и дата заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов.
- В графе 14 части 1 Журнала должна быть приведена:
- в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации не из стран ЕАЭС, - стоимость этих товаров, отраженная в учете;
  - в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации из стран ЕАЭС - налоговая база, указанная в графе 15 заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов.
- В графе 15 части 1 Журнала указывается:
- в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации не из стран ЕАЭС, - сумма НДС из колонки "Сумма", отраженная по коду вида таможенного платежа 5010 графы 47 основного и (или) добавочных листов таможенной декларации;
  - в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации из стран ЕАЭС - сумма НДС, указанная в графе 20 заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов.

Исправлять ошибочные записи в Журнале учета счетов-фактур нужно в том периоде, в котором они были внесены, даже если квартал уже закончился. Для исправления ошибки в новой строке Журнала нужно записать с минусом ошибочные данные, а в следующей строке зарегистрировать исправленный документ. Если счет-фактура не был внесен в Журнал, его необходимо зарегистрировать в том периоде, в котором он был составлен. После исправлений требуется подать уточненную декларацию за соответствующий квартал.

## 8. Условия для вычетов 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);
  - 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.
- Суммы НДС по товарам, приобретенным за наличный расчет в розничной торговле, без счетов-фактур, на основании только кассовых чеков к вычету принять нельзя (письма Минфина России от 12.01.2018 N 03-07-09/634, от 24.01.2017 № 03-07-11/3094, от 25.08.2017 № 03-07-14/54643 и др.). Причем если НДС в чеке выделен, то включить его в расходы для налога на прибыль также нельзя. Это объясняется тем, что перечень случаев, когда предъявленный поставщиком налог полагается включить в затраты, установлен пунктом 2 статьи 170 Налогового кодекса. И отсутствие у налогоплательщика счетов-фактур, подтверждающих право на применение вычета по НДС, указанным перечнем не предусмотрено;
- оприходование товаров, работ, услуг или перечисление поставщику аванса в соответствии с условиями договора (п. 1 ст. 172 НК РФ);

Покупатель вправе принять к вычету НДС на основании договора, предусматривающего перечисление аванса, и документов, подтверждающих внесение предоплаты (п. 9 ст.172 НК). В случае отсутствия какого-либо из этих документов оснований для вычета НДС, предъявленного продавцом в отношении предварительной оплаты, у покупателя нет. В случае расторжения договора суммы налога, принятые к

вычету покупателем по предварительной оплате, следует восстановить (письмо Минфина России от 22.02.2017 г. N 03-07-11/10152).

- отгрузка товаров (выполнение работ, оказание услуг), в счет которых ранее был получен от покупателя аванс и начислен НДС.

Если на отгруженные ранее товары (выполненные работы, услуги) предоставляется ретроскидка, то сумма предоплаты, оставшаяся у продавца, может быть зачтена в качестве предоплаты по другим договорам, заключенным с этим покупателем. При этом в том периоде, когда договором или соглашением подтверждено согласие (факт уведомления) покупателя на уменьшение стоимости, продавец должен включить сумму переплаты в налоговую базу по НДС (письмо Минфина России от 03.10.2017 N 03-07-11/64367).

В случае расторжения договора и зачета суммы предварительной оплаты в счет поставки товаров по новому договору, НДС, исчисленный и уплаченный продавцом с предварительной оплаты, принимается к вычету при фактической отгрузке товаров по новому договору (письма Минфина России от 18.07.2016 N 03-07-11/41972, от 01.04.2014 N 03-07-РЗ/14444).

- при ввозе товаров на территорию РФ необходимо документальное подтверждение ввоза товаров и уплаты сумм НДС таможенному органу или перечисление налога в российский бюджет при ввозе товаров с территории стран ЕАЭС.

Документом, подтверждающим ввоз товаров, является таможенная декларация. Поэтому отсутствие у российских налогоплательщиков оригиналов транспортных документов, подтверждающих перемещение указанных товаров через границу Российской Федерации, в том числе оригиналов международной транспортной накладной (CMR), не может являться основанием для отказа в вычете соответствующих сумм налога (письмо Минфина России от 24.10.2017 № 03-07-08/69626).

НДС по товарам (за исключением сырьевых), работам и услугам, приобретенным для экспортных операций, принимается к вычету в общеустановленном порядке, то есть в момент их принятия к учету при условии оприходования данных товаров (работ, услуг) не ранее 1 июля 2016 года (ст. 2 Федерального закона от 30.05.2016 г. №150-ФЗ). При этом в налоговом периоде, на который приходится момент определения налоговой базы по экспортируемым несырьевым товарам, принятые к вычету суммы НДС восстановлению не подлежат (письмо Минфина России от 12.12.2016 г. N 03-07-08/73930).

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 только на момент подтверждения нулевой ставки (ст. 165, п. 3 172 НК). Чтобы определить суммы налога, относящиеся к экспортной реализации, организация должна вести раздельный учет входного налога по товарам (работам, услугам), использованным при производстве и реализации на внутреннем рынке и на экспорт. Налоговый кодекс не устанавливает порядок такого раздельного 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). Коды видов сырьевых товаров, в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза должны быть определены Правительством Российской Федерации. До настоящего времени эти коды не определены. ФНС в письме от 03.08.2016 г. N 1-4-05/0021 разъяснил, что к сырьевым товарам, исходя из их названий, могут быть отнесены товары, поименованные в группах 25, 26, 27 раздела V, в группах 28, 29, 31 раздела VI, в группе 44 (ряд товаров) раздела IX, в группе 71 (ряд товаров) раздела XIV, в группах 72 - 80 раздела XV Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Таможенного союза, утвержденной решением Совета Евразийской экономической комиссии от 16.07.2012 N 54. Таким образом, все остальные виды товаров в целях главы 21 Налогового кодекса РФ не относятся к сырьевым.

### ***Вычет НДС по расходам на командировки***

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 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 сумма 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 НДС по сервисным услугам, предусмотренным при проезде в вагоне повышенной комфортности, следует учитывать пункта 7 статьи 171 НК РФ, согласно которому подлежат вычету суммы НДС по расходам на командировки, принимаемым при расчете налога на прибыль.

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

- со стоимости перевозки пассажира и багажа — по ставке 0% (до 31.12.2016г. - по ставке 10 %),
- со стоимости сервисных услуг (белье, питание и т. п.) — по ставке 18 %.

Но расходы на питание сотрудников нельзя учесть при расчете налога на прибыль. Поэтому, по мнению Минфина России (письма от 16.06.2017 № 03-03-РЗ/37488, от 12.05.2017 N 03-03-06/1/28725, от 06.10.2016 N 03-07-11/58108, от 10.06.2016 N 03-03-06/1/34149), если стоимость дополнительных сборов и услуг сформирована с учетом предоставляемого питания, то сумма НДС, предъявленная в отношении таких сборов и сервисных услуг, вычету не подлежит.

## **9. Распределение НДС между облагаемыми и освобожденными от налога операциями**

В соответствии с пунктом 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.

Налогоплательщик должен организовать раздельный учет НДС во всех случаях, когда осуществляются одновременно как облагаемые, так и не облагаемые налогом (освобожденные от налогообложения) операции по любым основаниям, предусмотренным главой 21 Налогового кодекса (Постановление Президиума ВАС РФ от 05.07.2011 N 1407/11, Определение КС РФ от 04.06.2013 N 966-О).

Поэтому в рамках раздельного учета в составе операций, облагаемых НДС, следует отразить, в том числе, выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления или передачу товаров для собственных производственных нужд (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 Налогового кодекса, в том числе (письма Минфина России от 19.07.2017 г. N 03-07-08/45800, от 26.02.2016 г. N 03-07-11/10717, от 24.04.2015 N 03-07-11/23524):

- не признаваемые объектом обложения НДС в соответствии с пунктом 2 статьи 146 Налогового кодекса,
- операции, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации на основании статей 147 и 148 Налогового Кодекса,
- поименованные в статье 149 Налогового кодекса.

Исходя из этого, в составе освобожденных от НДС операций следует отразить, в том числе, 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).

Необходимо включить в состав необлагаемых НДС операций и стоимость рекламных буклетов и каталогов с описанием продуктов компании: данные материалы не имеют собственной потребительской стоимости и не признаются 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).

НДС по общехозяйственным приобретениям можно не распределять, а полностью принять к вычету, если в течение налогового периода доля расходов на приобретение, производство и/или реализацию товаров (работ, услуг, имущественных прав), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% совокупных расходов.

Для проверки 5% критерия необходимо суммировать все расходы по обычным видам деятельности в соответствии с ПБУ 10/99, в том числе, общехозяйственные (письма Минфина России от 01.04.2009 № 03-07-07/26, от 19.09.2008 № 03-07-15/139). Поэтому для использования 5% критерия следует предусмотреть в рабочем плане счетов раздельный учет расходов по операциям, облагаемым НДС и освобожденным от налогообложения. Кроме того, нужно 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.

С 2018 года раздельный учет НДС обязателен, даже если соблюдается правило пяти процентов. Если доля расходов на приобретение, производство и реализацию товаров, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 % совокупных расходов, то налогоплательщик вправе принять к вычету «входящий» НДС по общецелевым приобретениям. Но налог, предъявленный поставщиками по операциям, не облагаемым НДС (освобожденным от налогообложения), с 2018 года вычету не подлежит, а включается в стоимость приобретенных товаров, работ, услуг (п. 4 ст. 170 НК РФ, Федеральный закон от 27.11.2017 №335-ФЗ). Данные изменения, внесенные в Налоговый кодекс, закрепляют высказанную ранее позицию Минфина России и Верховного суда о том, что правило пяти процентов не применяются в тех случаях, когда товар (работа, услуга) используется только в не облагаемых НДС операциях (Определение ВС РФ от 12.10.2016 № 305-КГ16-9537, № А40-65178/2015, письма Минфина России от 02.10.2017 N 03-07-11/63926, от 05.10.2017 N 03-07-11/65098).

При заполнении книги покупок в графе 16 «Сумма НДС по счету-фактуре, разница суммы НДС по корректировочному счету-фактуре, принимаемая к вычету» нужно указать сумму НДС, принимаемую к вычету, с учетом распределения налога между облагаемыми и освобожденными от НДС операциями.

#### **10. Учет НДС при получении бюджетных субсидий или инвестиций**

С 2018 года при получении бюджетных субсидий или бюджетных инвестиций необходимо организовать раздельный учет НДС (п. 2.1 статьи 170 НК РФ, Федеральный закон от 27.11.2017 №335-ФЗ).

При приобретении товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе, основных средств и нематериальных активов, за счет бюджетных субсидий или инвестиций, суммы налога, предъявленные поставщиками либо уплаченные при ввозе товаров на территорию России, к вычету не принимаются. Если акционерные общества получают бюджетные субсидии и инвестиции в обмен на пакет акций, переданных государству, то они также не вправе принять к вычету входной НДС, предъявленный продавцами товаров (работ, услуг), оплаченных за счет бюджетных средств.

Суммы «входящего» НДС по товарам (работам, услугам), приобретениям за счет бюджетных инвестиций и субсидий, включаются в расходы при расчете налога на прибыль при выполнении двух условий:

- ведение раздельного учета по НДС,
- возможность учесть затраты на приобретение данных товаров (работ, услуг) в налоговых расходах (в том числе через амортизацию) в соответствии с нормами 25 главы Налогового кодекса.

При отсутствии раздельного учета суммы «входящего» налога по товарам (работам, услугам), приобретенным за счет бюджетных субсидий или инвестиций, не могут быть учтены в составе расходов при расчете налога на прибыль.

Если товары (работы, услуги) сначала приобретаются организацией, и только потом она получает субсидии или инвестиции из бюджета на возмещение понесенных затрат, то ранее принятый к вычету НДС необходимо восстановить (пп.6 п.3 ст.170 НК РФ). Сделать это надо в периоде получения субсидий или бюджетных инвестиций. Причем восстановить НДС нужно независимо от того, были ли включены суммы НДС в такие бюджетные субсидии или инвестиции.

Если бюджетные субсидии или инвестиции полностью возмещают затраты организации на приобретение товаров (работ, услуг), то НДС необходимо восстановить в размере, ранее принятом к вычету. Если же бюджетные субсидии или инвестиции возмещают только часть затрат организации на приобретение товаров (работ, услуг), то НДС следует восстановить в доле, соответствующей стоимости (без учета НДС) товаров, работ или услуг, приобретенных за счет субсидий или бюджетных инвестиций, в общей стоимости приобретенных товаров (работ, услуг).

С 01.07.2017г. обязанность восстановления НДС возникает при получении субсидий из любого бюджета, в том числе, регионального или местного (Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ, п. 3, подп. 6 ст. 170 НК РФ). А с 01.01.2018г. в Налоговый кодекс внесено специальное уточнение, требующее восстанавливать НДС в том числе при проведении капитального строительства или приобретении недвижимого имущества за счет бюджетных инвестиций с последующим увеличением уставного фонда предприятий или возникновением права государственной (муниципальной) собственности на эквивалентную часть в уставном капитале юридических лиц. НДС нужно восстановить в периоде поступления субсидии или бюджетных инвестиций и включить в расходы, уменьшающие базу по прибыли (подп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ).

## **11. Восстановление НДС**

Перечень случаев, когда требуется восстановить НДС, ранее правомерно принятый к вычету, установлен пунктом 3 статьи 170 НК РФ:

- 1) дальнейшее использование товаров (в том числе основных средств и нематериальных активов), работ, услуг и имущественных прав для осуществления операций, не подлежащих налогообложению, освобожденных от налогообложения. Восстановление НДС производится в том налоговом периоде, в котором данное имущество и имущественные права начинают использоваться для операций, освобожденных от налогообложения;
- 2) переход организации или предпринимателя на специальные налоговые режимы или освобождение от обязанностей плательщика НДС. В этом случае принятые ранее к вычету суммы налога подлежат восстановлению в квартале, предшествующем переходу на указанные режимы.

Во всех указанных случаях по товарно-материальным ценностям, работам, услугам восстановить необходимо полную сумму налога, принятую ранее к вычету, то есть отраженную в периоде вычета в книге покупок. По основным средствам и нематериальным активам сумма НДС, подлежащая восстановлению, определяется в размере, пропорциональном остаточной (балансовой) стоимости объекта без учета переоценки. Данную сумму следует рассчитать и зафиксировать в бухгалтерской справке.

В отличие от начисления НДС, когда требуется составить счет-фактуру, при восстановлении НДС необходимо зарегистрировать в книге продаж счет-фактуру, на основании которого в свое время производился вычет. При этом регистрируется данный документ не на полную указанную в нем сумму, а только на ту часть, которую требуется восстановить по правилам Налогового кодекса.

Сумма восстановленного НДС учитывается при налогообложении прибыли в составе прочих расходов.

- 3) передача имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ. В качестве исключения не требуется восстанавливать НДС при передаче имущества или имущественных прав правопреемнику при реорганизации юридических лиц, а также при передаче имущества участнику договора простого товарищества или его правопреемнику в результате выделения доли или раздела имущества.

При передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный капитал передающая сторона должна указать восстановленную сумму НДС в передаточных документах. А получающая сторона может принять эту сумму налога к вычету. С 01.10.2017г. в Правилах ведения книги продаж появилось специальное указание о том, что при передаче имущества, нематериальных активов или имущественных прав в качестве вклада в уставный капитал в книге продаж нужно регистрировать документы, которыми оформляется передача этих активов и в которых указаны суммы НДС, подлежащие восстановлению акционером (п. 14 Правил ведения книги продаж в ред. Постановления Правительства РФ от 19.08.2017 N 981). Раньше такие же рекомендации давал ФНС России (письмо ФНС от 05.04.2017 № 15-3-03/125).

Восстановление НДС производится в том периоде, в котором имущество, нематериальные активы или имущественные права передаются в качестве вклада в уставный капитал (паевой фонд).

Сумма НДС, восстановленного при передаче имущества в уставный капитал, относится в бухгалтерском учете на расчеты с получателем данного вклада, а для налогообложения прибыли не учитывается.

## **12. Введение системы tax-free**

С 01.01.2018г. в России применяется система "tax free", которая предполагает возврат сумм НДС при вывозе товаров гражданами иностранных государств (не из стран ЕАЭС), приобретенных ими в России в организациях розничной торговли, включенными в утвержденный перечень.

Реализовывать товары по системе "tax free" могут организации розничной торговли, которые соответствуют критериям отбора, определяемым Правительством РФ, включены в перечень таких организаций и осуществляют торговлю в местах, перечень которых утверждается Правительством РФ.



Документ (чек) для компенсации суммы налога оформляется в одном экземпляре при реализации иностранному гражданину в течение одного календарного дня товаров на сумму не менее 10 тыс. руб. с учетом НДС. Компенсация НДС не производится при приобретении гражданами иностранных государств подакцизных товаров.

Граждане иностранных государств вправе обратиться за компенсацией суммы налога в течение одного года со дня приобретения ими товаров и при условии вывоза данных товаров за пределы таможенной территории ЕАЭС (не через страны, входящие в ЕАЭС) в течение трех месяцев со дня приобретения.

Сумма НДС, подлежащая возврату, определяется как разница между суммой налога, уплаченной при приобретении товаров, и стоимостью услуги по возврату НДС. В отношении услуг по возврату налога устанавливается ставка НДС 0 %.

Суммы НДС, исчисленные организациями розничной торговли по товарам, реализованным гражданам иностранных государств и вывезенным ими за пределы таможенной территории ЕАЭС, принимаются к вычету. Данные вычеты производятся в пределах одного года с даты компенсации суммы налога гражданину иностранного государства на основании документа (чека) с отметкой таможенного органа РФ, подтверждающей вывоз товаров за пределы таможенной территории ЕАЭС.

Определен порядок обоснования применения нулевой ставки налога организациями, оказывающими услуги по возврату НДС, условия возврата налога, перечень документов, подтверждающих право на возврат налога, а также требования к организации розничной торговли, перечень которых будет устанавливаться уполномоченным органом.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 01.02.2018 № 98 утвержден порядок отражения в книге продаж и книге покупок сведений организациями-участниками системы tax-free, который должен применяться с 01.04.2018г.

Показания контрольных лент ККТ регистрируются организациями розничной торговли в книге продаж без учета сумм, указанных в документах (чеках), оформленных при реализации товаров иностранным гражданам по системе tax-free.

При реализации иностранному покупателю товаров с оформлением документа (чека) для возврата **НДС в книге продаж** отражаются следующие сведения:

- в графе 11 - порядковый номер и дата кассового чека, выданного розничным продавцом при продаже товара покупателю-иностранцу и указанного в документе (чеке) для компенсации НДС;
- в графе 13б - стоимость реализованного товара с учетом НДС, указанная в документе (чеке) для компенсации НДС;
- графы 7, 8, 14, 15, 16 не заполняются;
- в графах 17 и 18 - сумма НДС, рассчитанная организацией розничной торговли по реализованным товарам и указанная в документе (чеке) для компенсации НДС.

**В книге покупок** чеки tax free регистрируются по мере возникновения права на вычет, то есть при условии, что у организации есть чек tax free с отметкой таможенного органа о вывозе, а компенсация НДС выплачена иностранцу.

Вычет производится в пределах одного года с даты компенсации налога покупателю.

При регистрации в книге покупок вычета НДС, возвращенного иностранному покупателю (п. 11 ст. 172), отражается следующим сведения:

- в графе 3 «Номер и дата счета-фактуры продавца» - номер и дата составления документа (чека tax free) для компенсации НДС;
- в графе 7 «Номер и дата документа, подтверждающего уплату налога» - порядковый номер и дата кассового чека, выданного при продаже товара покупателю-иностранцу и указанного в документе (чеке) для компенсации НДС. Если кассовых чеков несколько, то сведения о них нужно внести через точку с запятой;
- в графе 13 «Регистрационный номер таможенной декларации» - сведения об отметке таможенного органа, подтверждающей вывоз товаров иностранным гражданином за пределы ЕАЭС (эти сведения также указаны в чеке для компенсации налога);
- в графе 15 - стоимость реализованного товара с учетом НДС, указанная в документе (чеке tax free) для компенсации НДС;
- в графе 16 - сумма НДС, указанная в чеке tax free по товарам, фактический вывоз которых подтвердил таможенный орган.

Если необходимо внести исправления в книгу продаж или книгу покупок, то следует оформить дополнительный лист, который заполняется аналогичным образом.

### **13. Обязанности налогового агента**

Обязанности налогового агента возникают у российских организаций и индивидуальных предпринимателей в следующих случаях (ст. 161 НК РФ):

- в отношениях с органами государственной власти:
  - при аренде государственного имущества непосредственно у органов государственной власти и управления или органов местного самоуправления;
  - при приобретении на территории Российской Федерации государственного имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, составляющего государственную казну;
  - при реализации на территории Российской Федерации конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда, и бесхозных ценностей;
- в отношениях с иностранными контрагентами:
  - при приобретении на территории РФ работ, услуг (в том числе в электронной форме) у иностранных контрагентов. С 2019 года российские организации и предприниматели не будут выполнять обязанности налоговых агентов при приобретении у иностранных поставщиков услуг в электронной форме: все иностранные организации, оказывающие услуги в электронной форме, местом реализации которых признается территория РФ, должны будут самостоятельно производить исчисление и уплату НДС (Федеральный закон от 27.11.2017 №335-ФЗ);
  - при реализации по поручению иностранного контрагента товаров (работ, услуг, имущественных прав) на территории России.

Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать из выплачиваемых доходов и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога. При этом обязанности налогового агента возникают у организаций или предпринимателей, даже если они не являются налогоплательщиками НДС, например, применяют спецрежим.

С 01.01.2018г. налоговыми агентами являются организации и предприниматели, приобретающие у плательщиков НДС лом и отходы черных и цветных металлов, алюминий вторичный и его сплавы, а также сырые шкуры животных (п. 8 ст. 161 НК РФ, Федеральный закон от 27.11.2017 №335-ФЗ). Реализация лома и отходов черных и цветных металлов (пп. 25 п. 2 ст. 149 НК РФ) с 01.01.2018г. исключена из перечня операций, освобожденных от НДС.

Продавцы теперь должны начислять НДС при реализации лома и отходов черных и цветных металлов, алюминия вторичного и его сплавов, а также сырых шкур животных только в случае их отпуска физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями.

При реализации металлолома и сырых шкур животных, а также при получении предоплаты в счет предстоящих поставок таких товаров счет-фактуру должен составить продавец. Но табличная часть документа заполняется им в сокращенном виде, до графы 5 включительно. Продавец указывает в счете-фактуре стоимость реализованных товаров без НДС, но сам налог не рассчитывает и стоимость товаров вместе с налогом в счете-фактуре не указывает. При этом продавец должен сделать в счете-фактуре надпись или поставить штамп «НДС исчисляется налоговым агентом» (п. 5 ст. 168 НК РФ). Надпись может стоять в любом месте счета-фактуры: в графе 8, в дополнительной строке под табличной частью, в верхнем углу.

При получении от продавца такого счета-фактуры покупатель (даже если он применяет специальный режим либо освобожден от исполнения обязанностей плательщика НДС по ст. 145 НК РФ) должен исчислить сумму НДС. Налоговая база при реализации металлолома и сырых шкур определяется исходя из их стоимости в соответствии со статьей 105.3 Налогового кодекса с учетом налога. Поэтому при заполнении книги продаж покупатель, как налоговый агент, должен отразить в графе 13б сумму из графы 5 счета-фактуры продавца, увеличенную на 18%. Сумма НДС рассчитывается покупателем по ставке 18/118 и приводится в графе 17 книги продаж. Покупатель оплачивает товар продавцу за вычетом налога.

Налоговый агент, являющийся плательщиком НДС, вправе принять к вычету сумму исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджет налога на основании счета-фактуры продавца – налогоплательщика НДС (п. 1 ст. 169 НК РФ). Поэтому если налоговый агент является плательщиком НДС,

а аванс перечислен поставщику или товар принят к учету, то счет-фактуру, отраженный в книге продаж, он одновременно регистрирует в книге покупок.

Продавцы, освобожденные от исполнения обязанностей плательщиков НДС, и лица, не являющиеся налогоплательщиками НДС (например, применяющие УСН), при реализации металлолома и сырых шкур должны проставить в договоре и первичном учетном документе отметку «Без налога (НДС)». Такая отметка освобождает покупателя от обязанностей по исчислению и уплате налога. Если продавец проставил в договоре и первичном учетном документе отметку «Без налога (НДС)» неправомерно, обязанность по исчислению и уплате налога возлагается на такого продавца.

#### **14. Декларация по НДС и камеральная проверка**

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика представить в течение 5 дней необходимые пояснения об операциях (имуществе), по которым применены налоговые льготы, или истребовать документы, подтверждающие право на такие льготы. При этом документы, оформленные на бумаге, можно представлять в инспекцию через интернет в виде сканов, заверенных электронной подписью (п. 2 ст. 93 НК).

Объем запрашиваемых документов в рамках камеральной проверки деклараций по НДС, в которых отражены операции, не подлежащие налогообложению в соответствии с п. 2 и п. 3 ст. 149 НК РФ, будет определяться налоговыми органами с использованием риск-ориентированного подхода. Порядок его применения разъяснен ФНС России в письме от 26.01.2017 N ЕД-4-15/1281. По каждому коду льготной операции налоговый орган запросит у проверяемого лица пояснения. Форма требования о представлении пояснений в отношении не облагаемых НДС операций, отраженных в налоговой декларации, приведена в письме ФНС от 05.06.2017 г. N ЕД-4-15/10574.

Налогоплательщик вправе представить пояснения в виде реестра подтверждающих документов (форма реестра приведена в Приложении 1 к указанному письму), а также перечень и формы типовых договоров, применяемых при осуществлении операций по соответствующим кодам. При направлении требований о представлении документов налоговые органы будут учитывать следующие факторы:

- 1) уровень налогового риска (высокий, средний и низкий), присвоенного системой управления рисками АСК «НДС-2» (СУР);
- 2) результат предыдущих камеральных НДС-проверок по вопросу правомерности применения налоговых льгот.

Так, при среднем уровне риска в случаях, когда ранее у этого налогоплательщика по данному коду льготы были выявлены нарушения или такая льгота применяется впервые, запрашивается 40% документов. А при низком уровне риска по операциям, по которым предыдущие три-четыре проверки не выявили нарушения, запрашивается до 5% документов. При этом не менее 50% от объема документов, подлежащих истребованию (но не более 500 штук), должны подтверждать наиболее крупные суммы операций, по которым применены налоговые льготы.

Организация или предприниматель не обязаны заполнять реестр, который предлагают налоговики. Но безопаснее так поступить. Если реестр документов не представлен или представлен не по форме, а подтверждающие документы нельзя идентифицировать с применяемыми льготами, то налоговые органы будут истребовать все документы без применения риск-ориентированного подхода.

Новый подход при камеральных проверках будет применяться и в отношении налогоплательщиков, представивших декларацию с суммой возмещения НДС. Если в отношении таких налогоплательщиков Системой управления рисками АСК "НДС" присвоен низкий или средний уровень налогового риска, камеральная налоговая проверка с возмещением суммы НДС может быть завершена до истечения трехмесячного срока (письмо ФНС от 13.07.2017 г. N ММВ-20-15/112).

Низкий или средний уровень налогового риска может быть присвоен налогоплательщику при соответствии представленных сведений одному из следующих условий:

- а) на дату представления декларации сумма НДС, заявленная к возмещению из бюджета, не превышает совокупную сумму НДС, акцизов, налога на прибыль и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченную за три календарных года, предшествующих дате представления декларации по НДС;
- б) 90% вычетов НДС от общей суммы заявленных вычетов составляют суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг, имущественных прав) на территории Российской Федерации, которым СУР "АСК НДС" присвоен низкий уровень налогового риска.

При выполнении одного из вышеназванных условий камеральная проверка с возмещением суммы НДС может быть завершена по истечении двух месяцев со дня представления декларации, если проверкой не

выявлены противоречия и несоответствия между сведениями, представленными в декларации данной организацией и ее контрагентами, либо не устраненные расхождения не свидетельствуют о занижении суммы налога к уплате в бюджет или о завышении налога к возмещению из бюджета, и, кроме того, отсутствуют признаки нарушений налогового законодательства Российской Федерации, свидетельствующей о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды за счет занижения суммы налога, к уплате в бюджет, либо завышения суммы налога к возмещению.

В случае выявления противоречий между сведениями, содержащимися в декларациях участников сделки, налоговый орган направляет им в электронной форме требование представить пояснения. С 01.01.2017г. налогоплательщики, обязанные представлять декларацию по НДС в электронной форме, при проведении камеральной налоговой проверки должны представлять пояснения в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота по формату, утвержденному приказом ФНС от 16.12.2016г. №ММВ-7-15/682. За не представление пояснений (в т.ч. в случае их представления на бумажном носителе) с 2017 года применяется штраф по статье 129.1 НК РФ: 5 тыс. руб. за первое и 20 тыс. руб. за повторное нарушение (п. 1 ст. 129.1 НК РФ).

Если в исходной декларации сумма НДС к уплате в бюджет была занижена, перед представлением уточненной декларации необходимо доплатить налог и пени. В противном случае помимо недоимки и пени, налоговый орган выставит еще и штраф в размере 20% от заниженной суммы налога (ст. 122 НК РФ).

Кроме того, избежать штрафа можно, если на день представления уточненной декларации у организации имеется переплата по НДС в размере, превышающем сумму налога к доплате и пеней (письмо Минфина России от 23.05.2017 г. № 03-02-07/1/31591). При этом переплата зачитывается последовательно в счет причитающегося налога за каждый налоговый период (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 20.12.2016 г. № 09АП-59133/2016).