

ВЫЧЕТЫ НДС:
УСЛОВИЯ БЕЗОПАСНОСТИ

3 апреля 2018г.

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

1. 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.
- оприходование товаров, работ, услуг или перечисление поставщику аванса в соответствии с условиями договора (п. 1 ст. 172 НК РФ);
- при ввозе товаров на территорию РФ необходимо документально подтвердить ввоз товаров и уплату 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 с 01.07.2016г. для экспортных операций, принимается к вычету в общеустановленном порядке, то есть в момент их принятия к учету. 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 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). Коды видов сырьевых товаров в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза должны быть определены Правительством Российской Федерации. Поскольку до настоящего времени эти коды не определены, следует руководствоваться соответствующими названиями групп товаров ТН ВЭД (письма Минфина России от 28.02.2018 N 03-07-08/12477, N 03-07-08/12485, N 03-07-08/12459). 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 перечисленному поставщику авансу

Покупатель вправе принять к вычету НДС по авансу, перечисленному поставщику в соответствии с условиями договора (п. 12 ст. 171 НК РФ). Право на такой вычет должно быть подтверждено договором, предусматривающего перечисление предварительной оплаты; документами, свидетельствующими о фактическом перечислении этих сумм, а также счетом-фактурой поставщика (п. 9 ст. 172 НК РФ). В случае отсутствия указанных документов оснований для вычета НДС в отношении предварительной оплаты у покупателя нет.

Вычеты НДС: условия безопасности

По мнению Минфина России (письмо от 06.03.2009 N 03-07-15/39), покупатель не вправе принять к вычету НДС с предоплаты, перечисленной по счету, если в договоре нет условия об авансе. Но согласно Гражданскому кодексу договор может быть заключен не только в виде единого документа, но и путем переписки - направления оферты, содержащей все существенные условия договора (ст. 432 ГК РФ), с последующим ее акцептом. Выставленный счет, в котором есть данные условия, может считаться такой офертой. Поэтому если договор был заключен путем переписки, и в оферте есть условие о предоплате, то покупатель вправе принять к вычету НДС с суммы предоплаты. И арбитражные суды при отсутствии условия об авансе в договоре принимают во внимание иные документы, которыми фактически фиксировалась необходимость перечислить предоплату. Это может быть счет-фактура на аванс, платежка на его перечисление, письмо контрагента с предложением перечислить предоплату и т. п. (решение Арбитражного суда Вологодской области от 09.10.13 №А13-2061/2011, постановления ФАС Московского округа от 06.06.2014 №А40-131282/13, Центрального округа от 02.08.2011 №А64-6563/2010). Письменная форма договора при этом считается соблюденной (п. 2 ст. 434 ГК РФ).

Покупатель вправе принять к вычету НДС, даже если аванс перечислен не в том порядке, который установлен в договоре. Например, если вместо одной платежки на всю сумму предоплаты аванс был перечислен частями, даже если условия договора такой возможности не предусматривают. Кроме того, в счете-фактуре на аванс могут стоять дополнительные реквизиты, что не является препятствием для вычета (письмо Минфина России от 24.07.09 № 03-07-09/33).

На практике возможны случаи, когда фактически перечисленная предоплата отличается от той суммы, которая указана в договоре. Возникает вопрос: в каком размере покупатель может принять к вычету НДС с предоплаты по счету-фактуре поставщика? Согласно Налоговому кодексу принять к вычету НДС можно с суммы предоплаты, указанной в договоре. То есть в случае, когда предоплата меньше суммы, установленной договором, к вычету можно принять НДС с фактически перечисленного аванса. Если же в договоре есть условие о предоплате без указания конкретной суммы, то размер налога, подлежащего вычету, определяется исходя из перечисленной суммы предварительной оплаты согласно счету-фактуре (письмо Минфина России от 06.03.2009 N 03-07-15/39). До недавнего времени контролирующие органы подчеркивали, что нельзя принять к вычету НДС, если сумма перечисленного аванса превышает его размер, установленный договором. Однако в письме Минфина России от 12.02.2018 N 03-07-11/8323 отмечено, что принятие к вычету НДС покупателем, перечислившим в составе предварительной оплаты в счет предстоящей поставки товаров сумму, превышающую размер, предусмотренный договором с поставщиком, Налоговому кодексу не противоречит.

Одним из условий принятия покупателем "входного" НДС с предоплаты к вычету является наличие документов, подтверждающих фактическое перечисление аванса (п. 9 ст. 172 НК РФ). Поэтому исходя из дословного прочтения Налогового кодекса, контролирующие органы долгое время возражали против вычета НДС в случае предоплаты наличными или в безденежной форме. Однако Пленум ВАС РФ еще в 2014 году высказал мнение о правомерности вычета при безденежных расчетах, поскольку в п. 9 ст. 172 НК РФ говорится о подтверждении перечисления предоплаты, но не уточняется, в какой форме она должна производиться, следовательно, она может осуществляться как наличными или по безналу, так и в безденежной форме. Важен лишь документ, который свидетельствует об уплате аванса (п. 23 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33). С 01.10.2017г. в Постановлении Правительства от 26.12.2011 №1137 внесены изменения, которые узаконили регистрацию в книге покупок вычетов НДС при безденежных расчетах. В этом случае в графе 7 книги покупок «Номер и дата документа, подтверждающего уплату налога» нужно поставить прочерк.

Если поставляемый товар облагается по разным ставкам (10% и 18%), то в счете-фактуре на аванс может быть указано обобщенное наименование товаров со ставкой 18/118 или товары с разными ставками могут быть выделены в отдельные позиции (письмо Минфина России от 06.03.2009 N 03-07-15/39).

Если приобретаемые товары (работы, услуги, имущественные права) предполагается использовать как в облагаемой, так и в не облагаемой НДС деятельности (п. 2 ст. 170 НК РФ), то НДС со всей суммы предоплаты можно принять к вычету. А после отгрузки товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав и получения счета-фактуры налог с предоплаты, ранее принятый к вычету, надо восстановить. При этом на основании счета-фактуры на оприходованный товар производится распределение суммы «входящего» налога (п. 4 ст. 149, п. 4 ст. 170 НК РФ): в соответствии с определенной пропорцией часть НДС принимается к вычету, а остальная сумма относится на увеличение стоимости приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Вычеты НДС: условия безопасности

Но если товары (работы, услуги, имущественные права) приобретаются исключительно для совершения не облагаемых НДС операций, то налог к вычету не принимается ни при перечислении аванса, ни при оприходовании товаров.

Принимать к вычету «авансовый» НДС - это право, а не обязанность покупателя. Поэтому принять налог к вычету можно и частично, это не противоречит Налоговому кодексу (письмо Минфина России от 22.11.2011 г. № 03-07-11/321).

Если в последующем договор, в счет которого был перечислен аванс, расторгается, и продавец возвращает аванс, покупатель должен восстановить суммы налога, принятые к вычету. (письма Минфина России от 11.04.14 № 03-07-11/16527, от 17.08.2015 N 03-07-11/473470). Право на вычет НДС с аванса связано с вычетом входного налога по товарам, полученным в счет этой предоплаты (подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ). То есть покупатель сначала принимает к вычету НДС с аванса, потом восстанавливает ранее принятый к вычету НДС и принимает к вычету налог по приобретенным товарам (подп. 3 п. 3 ст. 170, п. 2, 12 ст. 171, п. 9 ст. 172 НК РФ). Если срок исковой давности истек, покупатель уже не получит товары, в счет которых перечислил аванс (ст. 195, 196 ГК РФ). А значит, не сможет применить вычет по приобретенной продукции. Поэтому при списании дебиторки налог надо восстановить.

Если же авансовый платеж покупателя по расторгнутому договору направляется по соглашению сторон в счет оплаты другого договора, покупатель должен на дату подписания такого соглашения восстановить НДС, принятый к вычету по авансу (письмо Минфина России от 22.02.2017 г. N 03-07-11/10152). При этом если новый договор предусматривает предварительную оплату, и поставщик выставляет по нему счет-фактуру, покупатель вправе принять сумму НДС к вычету по такому новому договору.

Вычет НДС по оприходованным товарам

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). Поэтому возможна ситуация, когда покупатель уже получил счет-фактуру, а право собственности на товары к нему еще не перешло. До этого момента товары отражают у покупателя на забалансовом учете, например, на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». При этом Минфин России отмечает, что до перехода права собственности на товары организация не может использовать их в операциях, облагаемых НДС, поэтому не имеет оснований для принятия к вычету входного НДС (письмо Минфина России от 22.08.2016 №03-07-11/48963).

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. То есть предъявленные поставщиком суммы НДС можно принять к вычету после принятия имущества на учет на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», если после завершения строительства или монтажа основное средство будет использоваться в облагаемой НДС деятельности (письма Минфина России от 20.11.2015 г. N 03-07-РЗ/67429, от 04.07.2016 г. N 03-07-11/38824).

А в отношении оборудования, требующего монтажа и сборки, НДС-вычет возможен сразу после его принятия на счет 07 «Оборудование к установке». То есть дожидаться, пока приобретенный объект будет готов к эксплуатации и учтен на счете 01 «Основные средства», не требуется (письмо Минфина России от 16.02.2018 N 03-07-11/9875).

Вычет НДС по расходам на командировки 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 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 положения 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.

По представительским расходам НДС принимается к вычету только в части расходов, которые учитываются при налогообложении прибыли. Поэтому необходимо проверять выполнение данного норматива - 4% от расходов на оплату труда за отчетный (налоговый) период. При этом по мере роста в течение года суммы начислений по оплате труда и, следовательно, увеличения норматива признаваемых для налога на прибыль представительских расходов, организация может принять к вычету НДС, соответствующий расходам, которые перестали быть сверхнормативными (письмо Минфина России от 06.11.2009 № 03-07-11/285).

Вычет НДС продавцом по полученным ранее 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;
- 2) в случае расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

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.

В случае предоставления ретроскидки на отгруженные товары (выполненные работы, услуги) 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).

При расторжении договора и зачете 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).

Вычеты НДС: условия безопасности

Если же поставка в счет полученного аванса не состоялась, и в последующем невостребованная кредиторская задолженность списывается в связи с истечением срока исковой давности, то НДС, уплаченный в бюджет с авансовых платежей, организация не вправе принять к вычету. При этом, по мнению Минфина России, суммы данного налога не учитываются в составе внереализационных расходов (письмо от 07.12.2012 N 03-03-06/1/635).

Вычет НДС при возврате приобретенных товаров

В случае возврата приобретенных товаров продавцу или отказа покупателя от них НДС, уплаченный продавцом в бюджет, принимается к вычету. В соответствии с п. 5 ст. 171 НК РФ 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, является ли покупатель плательщиком НДС; а если покупатель-плательщик НДС, то были ли им приняты товары на учет (письма Минфина России от 09.02.2015 № 03-07-11/5176, от 19.03.2013 N 03-07-15/8473 и др.):

- 1) если покупатель не является плательщиком НДС, то независимо от принятия или не принятия им товаров к учету:
 - при полном возврате товара продавец должен на дату возврата зарегистрировать в книге покупок исходный (отгрузочный) счет-фактуру;
 - при частичном возврате товара, продавец должен выставить корректировочный счет-фактуру на стоимость принятого от покупателя товара и зарегистрировать его в книге продаж;
- 2) если покупатель является налогоплательщиком НДС:
 - в случае, когда товары не были приняты покупателем к учету, поставщику необходимо оформить корректировочный счет-фактуру к документу, оформленному при отгрузке товаров;
 - если покупатель возвращает (полностью или частично) товар, принятый на учет, то он должен начислить НДС и оформить счет-фактуру, на основании которого продавец принимает данный налог к вычету.

По мнению Минфина России, покупатель должен начислить НДС при возврате товара, даже если поставщик применяет УСН и счет-фактуру с НДС при продаже товара не выставлял, поскольку Налоговый кодекс не устанавливает особых правил при возврате поставщику на УСН. Но судьи считают, что возврат брака – это не обратная реализация. Поэтому покупатель не обязан выставлять счет-фактуру (постановление ФАС Московского округа от 07.12.2012 г. по делу № А40-54535/12-116-118).

Перенос вычета на более поздний период

Если счет-фактура на оприходованный в предыдущем квартале товар получен после окончания квартала, но до установленного срока представления декларации, то заявить вычет налога покупатель может на выбор - в предыдущем или в текущем квартале (п. 1.1. ст. 172 НК РФ, письмо Минфина России от 02.02.2016 г. N 03-07-11/4712).

Кроме того, по приобретенным или ввезенным на территорию РФ товарам (работам, услугам, имущественным правам) организация имеет право «перенести вычет», то есть отразить его 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. При этом 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).

Согласно разъяснениям Минфина России (письма 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 2017 года, то срок истекает 1 апреля 2020 года.

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,

Вычеты НДС: условия безопасности

с перечисленного покупателем аванса; с возвращенного поставщику товара; с налога, удержанного и перечисленного в бюджет налоговым агентом (письма Минфина России от 26.01.2018 N 03-07-08/4269, от 17.10.2017 N 03-07-11/67480, от 17.11.2016 N 03-07-08/67622, от 09.10.2015 № 03-07-11/57833 и др.). В этих случаях вычеты НДС следует применять полностью в том налоговом периоде, в котором выполнены условия, предусмотренные статьями 171 и 172 Налогового кодекса.

Правило «переноса вычетов» позволяет заявлять вычет НДС в течение трехлетнего периода по частям, то есть регистрировать в течение этого периода в книге покупок один счет-фактуру несколько раз. Но по мнению Минфина России, нельзя «раздробить» вычет НДС по приобретенным или ввезенным на территорию России основным средствам, оборудованию к установке или нематериальным активам, поскольку согласно Налоговому кодексу (абз. 3 п. 1 ст. 172 НК РФ) вычет с таких активов должен производиться «в полном объеме после принятия их на учет» (письма Минфина России от 26.01.2018 N 03-07-08/4269, от 19.12.2017 № 03-07-11/84699, от 09.11.2017 г. N 03-07-11/73708, от 09.04.2015 №03-07-11/20293). При этом заявить вычет можно в любом налоговом периоде в течение трех лет. 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 22.04.2011 № КА-А40/1659–11, от 24.04.2012 № 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).

2. Вычеты при выполнении операций, облагаемых НДС и освобожденных от налогообложения

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. В случае частичного использования приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) для операций, облагаемых НДС, а частично – для освобожденных от налогообложения, размер вычета 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 непроизводственных 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.

Вычеты НДС: условия безопасности

Исходя из этого, в составе освобожденных от НДС операций следует учесть, 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 принимать 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. 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 обложения этим налогом (письмо Минфина России от 04.04.2016 № 03-07-11/18785).

Для проверки 5% критерия необходимо суммировать 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). 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.

Следует подчеркнуть, что Налоговым кодексом не предусмотрено право налогоплательщика не применять положения статьи 170 о ведении раздельного учета в случае, если в налоговом периоде доля расходов на приобретение, производство или реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежащих обложению НДС, составляет менее 5 % в общей величине расходов. Поэтому в данном случае налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм НДС по товарам (работам, услугам), используемым для операций, как облагаемых НДС, так и не подлежащих налогообложению или освобождаемых от налогообложения (письмо Минфина России от 19.08.2016 г. N 03-07-11/48590).

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).

Сведения об операциях, освобожденных от налогообложения, или не признаваемых объектами налогообложения, необходимо привести в разделе 7 Декларации.

Вместе с тем существует особый порядок вычета НДС при приобретении объектов недвижимости. Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении по договору купли-продажи недвижимого имущества, принимаются к вычету в полном объеме вне зависимости от того, что данное имущество предназначено для использования одновременно в операциях, облагаемых НДС, освобождаемых от налогообложения на основании статьи 149 Кодекса, и в деятельности, облагаемой ЕНВД. После ввода таких объектов недвижимости в эксплуатацию суммы налога, принятые к вычету, подлежат

Вычеты НДС: условия безопасности

восстановлению и уплате в бюджет в течение 10 лет в порядке, предусмотренном пунктами 4 и 5 статьи 171.1 Кодекса (письмо Минфина России от 01.12.2016 г. № 03-07-11/71110).

С 2018 года организовать отдельный учет НДС необходимо также при получении бюджетных субсидий или бюджетных инвестиций (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 отдельного 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 отдельного 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 организация получает из бюджета субсидию или инвестицию на возмещение затрат, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг, основных средств и нематериальных активов, имущественных прав), а также на возмещение затрат по уплате НДС при их ввозе в Россию, то принятый ранее к вычету входной НДС надо восстановить. Причем сделать это нужно независимо от того, были ли включены суммы НДС в такие бюджетные субсидии или инвестиции. С 01.07.2017г. обязанность восстановления НДС возникает при получении субсидий из любого бюджета, в том числе, из регионального или местного.

При частичном возмещении затрат из бюджета восстановить нужно лишь часть НДС, принятого ранее к вычету. Сделать это надо в периоде получения субсидий или бюджетных инвестиций. Восстановленные суммы учитываются в составе прочих расходов при расчете налога на прибыль.

3. Требования к счетам-фактурам для вычетов НДС

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.

Счет-фактура может быть составлен как на бумажном носителе, так и в виде электронного документа, подписанного усиленной квалифицированной электронной подписью руководителя 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. При этом все указанные документы следует хранить в хронологическом порядке по мере их выставления или получения (п. 14 Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по НДС).

С 1 июля 2017 года все электронные счета-фактуры должны составляться по формату, утвержденному приказом ФНС России от 24.03.2016 № ММВ-7-15/155. Форма этого счета-фактуры фактически представляет собой универсальный передаточный документ (УПД). 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

Вычеты НДС: условия безопасности

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 поставщик должен добавить самостоятельно (письмо ФНС от 14.09.2017 № ЕД-4-15/18322).

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).

По мнению Минфина, добавлять реквизиты в счет-фактуру можно только после подписей директора или главбуха (письма Минфина России от 26.02.2016 № 03-07-09/10933, от 06.04.2016 № 03-07-09/20121. Но ФНС считает возможным вписывать дополнительные сведения после «шапки» перед табличной частью, а также в табличную часть счета-фактуры при условии сохранения последовательности граф утвержденной формы (письма ФНС от 17.08.2016 г. № СД-4-3/15094, от 17.08.2016 г. № СД-4-3/15118).

В спорных ситуациях важно помнить о составе «критичных» реквизитов счетов-фактур, которые должны позволить налоговым органам идентифицировать продавца, покупателя, наименование товаров (работ, услуг, имущественных прав), их стоимость, налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю (статья 169 Налогового кодекса). Ошибки в прочих сведениях счетов-фактур не должны препятствовать вычету налога покупателем (п. 2 ст. 169 НК РФ). Это неоднократно подтверждалось как судебной практикой, так и отдельными разъяснениями финансовых органов. Вместе с тем 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.

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.

Порядок заполнения счета-фактуры

Дата счета-фактуры (строка 1)

Счета-фактуры, выставленные исполнителем после срока, установленного п. 3 ст. 168 НК РФ, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм НДС (письмо Минфина от 25.01.2016 № 03-07-11/2722).

Нумерация счетов-фактур (строка 1)

Ранее Минфин обращал внимание на необходимость хронологической нумерации всех счетов-фактур, в том числе авансовых. При этом подчеркивалось, что в порядковых номерах не должен ставиться разделительный знак, за исключением случаев, когда компания реализует товар через обособленное подразделение или является участником товарищества (пп. «а» п. 1 Правил заполнения счетов-фактур, письма Минфина России от 10.08.2012 г. № 03-07-11/284, от 23.11.2011 № 03-07-09/42).

Но в настоящее время контролирующие органы достаточно лояльно относятся к ошибкам в счетах-фактурах, которые не являются «критичными» с точки зрения норм Налогового кодекса. 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. Поэтому можно, например, каждый месяц начинать новую нумерацию счетов-фактур, а к порядковому номеру добавить через дефис номер месяца.

Реквизиты поставщика/покупателя (строки 2, 2а, 2б, 6, 6а, 6б)

Вычеты НДС: условия безопасности

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.

До 01.10.2017г. в строках 2а и 6а счета-фактуры необходимо было указать местонахождения организации в соответствии с Уставом (подп. «г», «к» п. 1 Правил заполнения счетов-фактур - приложение 1 к постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137).

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 6а 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).

В случае реализации товаров через несколько обособленных подразделений, в строке 2б "ИНН/КПП продавца" должен быть указан КПП подразделения, из которого произошла отгрузка, а в строке 3 "Грузоотправитель и его адрес" – его наименование и почтовый адрес. Эти же реквизиты покупатель приводит в книге покупок (письмо ФНС России от 16.11.2016 г. № СД-4-3/21730).

Реквизиты грузоотправителя/грузополучателя (строки 3, 4)

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 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).

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 состав обязательных реквизитов авансовых счетов-фактур, который приведен в п. 5.1 статьи 169 НК, не включены сведения о грузополучателе и грузоотправителе. Поэтому при оформлении счета-фактуры на полученный аванс в строке 3 «Грузоотправитель и его адрес» и строке 4 «Грузополучатель и его адрес» нужно ставить прочерки (п. 4 Правил заполнения счетов-фактур, письмо Минфина России от 19.12.2017 № 03-07-05/84934).

Реквизиты расчетно-платежного документа (строка 5)

Строка 5 «К платежно-расчетному документу №» заполняется при получении авансовых платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг). В данной строке указываются

Вычеты НДС: условия безопасности

реквизиты расчетно-платежного документа, на основании которых покупатель перечислил денежные средства на счет поставщика, а при оплате наличными – номер чека.

При отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг) в счет ранее полученных авансов в счете-фактуре также следует указывать номер платежно-расчетного документа, на основании которого был получен платеж. Если оплата производилась несколькими расчетно-платежными документами, то при отгрузке в счете-фактуре нужно указать все номера этих документов (письмо Минфина России от 28.02.07 № 03-03-06/1/138)

При получении продавцом оплаты (частичной оплаты) за товары в день их отгрузки реквизит «К платежно-расчетному документу» счета-фактуры не заполняется (письмо Минфина России от 30.03.2009 № 03-07-09/14).

Наименование и код валюты (срока 7)

Код валюты заполняется в соответствии с Общероссийским классификатором валют.

Если по условиям сделки обязательства выражены в иностранной валюте, то в счете-фактуре цены должны быть проставлены в соответствующей валюте. При этом при заполнении книги продаж и книги покупок НДС валютные суммы следует пересчитать в рубли. Поставщик, получивший 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. А покупатель пересчитывает иностранную валюту в рубли по курсу ЦБ РФ на дату принятия на учет товаров (работ, услуг) (абз. 4 п. 1 ст. 172 НК РФ).

Счет-фактура может быть составлен в условных денежных единицах, если по условиям договора оплата осуществляется в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в инвалюте или в условных единицах. Налоговый кодекс не содержит норм, запрещающих оформление таких счетов-фактур и применение по ним налоговых вычетов (письма Минфина России от 24.03.2010 № 03-07-09/14, от 28.04.2010 № 03-07-11/155). При этом в строке 7 счета-фактуры в качестве единицы измерения должно быть указано «российский рубль» и код валюты Российской Федерации в соответствии с Классификатором (код 643).

Идентификатор государственного контракта (срока 8)

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).

Наименование продукции (графа 1)

В графе 1 счета-фактуры необходимо указывать конкретное наименование товара, работы, услуги, поэтому просто ссылки на номер договора может быть недостаточно. В то же время ссылка только на номер документа (№ договора, акт) не лишает права на вычеты (постановление Президиума ВАС РФ от 20.01.2009 № 2236/07).

Если наименование работ длинное, можно его сократить, сославшись дополнительно на реквизиты договора, где описание этих работ конкретизировано (письмо Минфина от 22.01.2009 г. № 03-07-09/02, письмо Минфина от 14.12.2007 № 03-01-15/16-453)

При получении оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав), в счете-фактуре следует указать наименование товаров (описание работ, услуг, имущественных прав), прописанное в договоре между продавцом и покупателем. Недостаточно внести в графу 1 счета-фактуры текст общего характера, например, «предварительная оплата» (письмо Минфина России от 25.02.2009 № 03-07-14/26). В случае получения предварительной оплаты по договорам, предусматривающим отгрузку товаров в соответствии с заявкой (спецификацией), оформляемой после оплаты, указывается обобщенное наименование товаров (письма Минфина России от 26.07.2011 № 03-07-09/22, от 06.03.2009 № 03-07-15/39).

Код вида товара (графа 1а)

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

Вычеты НДС: условия безопасности

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 24.11.2017г. N 03-07-13/177927).

Графы 2 «Единица измерения» и 3 «Количество (объем)» заполняются при отгрузке продукции (товаров) или выполнении работ, по которым существуют данные количественные измерители. При оказании услуг в этих графах можно поставить прочерки (подп. «б» п. 2 Правил заполнения счетов-фактур).

Цена (тариф) за единицу измерения (графа 4) и стоимость без налога (графа 5)

В общем случае, при реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав (в том числе при их безвозмездной передаче), налоговая база по НДС определяется как стоимость данных товаров (работ, услуг, имущественных прав) без учета НДС. То есть в графе 4 счета-фактуры следует указать цену единицы товара (работы, услуги) без учета НДС, в графе 6 – стоимость без налога, а в графе 7 – установленную ставку НДС (10% или 18%).

Однако в случаях, когда налоговая база определяется особым образом, в графе 5 следует указать расчетную налоговую базу (пп. «д» п. 2 Правил заполнения счетов-фактур). Это касается:

- реализации имущества, учтенного при оприходовании по стоимости, включающей НДС (п. 3 ст. 154 НК РФ);
- реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками), по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации (п. 4 ст. 154 НК РФ);
- реализации автомобилей, приобретенных у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками) (п. 5.1 ст. 154 НК РФ);
- уступки первоначальным кредитором денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), или при переходе указанного требования к другому лицу на основании закона (п. 1 ст. 155 НК РФ);
- уступки денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), новым кредитором (п. 2 ст. 155 НК РФ);
- приобретения денежного требования у третьих лиц с последующей уступкой этого требования (п. 4 ст. 155 НК РФ);
- передачи имущественных прав (в том числе участниками долевого строительства), на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места (п. 3 ст. 155 НК РФ).

Во всех этих случаях в графе 5 указывается налоговая база - межценовая разница по сделке.

При составлении счета-фактуры на полученный аванс в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг, имущественных прав), в графах 2-6 и 10-11 ставятся прочерки (п. 4 Правил заполнения счетов-фактур).

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 с учетом 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).

Ставка налога (графа 7)

Налоговая ставка является установленным законом элементом налогообложения, обязательным для применения налогоплательщиками. Поэтому счета-фактуры с налоговой ставкой, не соответствующей Налоговому кодексу, не могут являться основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету (письмо ФНС России от 07.07.2016 № СА-4-7/12211, определение ВС РФ от 26.01.2016 № 304-КГ15-18260).

Страна происхождения товаров (графа 10)

Вычеты НДС: условия безопасности

Страну происхождения товаров необходимо указать в графе 10 в отношении товаров, страной происхождения которых не является Российская Федерация (пп.13 п.5 ст.169 НК, пп. «к» п. 2 Правил заполнения счетов-фактур). Если же продукция изготовлена в России, в данной графе нужно поставить прочерк. При этом указание поставщиком в графе 10 счета-фактуры страны происхождения товара «Россия» не является нарушением порядка заполнения счета-фактуры.

Если налогоплательщик указал в графах 10 и 10а счета-фактуры несколько кодов и соответственно несколько наименований стран происхождения товаров, а также несколько номеров таможенных деклараций, это не может быть основанием для отказа в вычете НДС (письмо Минфина России от 31.05.2012 № 03-07-09/60).

Под страной происхождения товаров может пониматься группа стран, либо таможенные союзы стран, либо регион или часть страны, если имеется необходимость их выделения для целей определения страны происхождения товаров (письмо Минфина России от 27.05.2010 № 03-07-09/31). Так, при реализации товаров, ввезенных из стран Евросоюза, в графе 10 счета-фактуры "Цифровой код страны происхождения товара" следует ставить прочерк, а в графе 10а "Краткое наименование страны происхождения товара" - отметку "ЕС" или "Европейский союз" (письмо Минфина России от 10.02.2012 N 03-07-09/06).

Если после разделения товара на отдельные компоненты и детали в целях дальнейшей реализации на территории России определить страну их происхождения невозможно, то в счете-фактуре в графах 10 и 11 следует проставить прочерк (письмо Минфина России от 27.11.2017 № 03-07-09/78220).

Регистрационный номер таможенной декларации (графа 11)

С 01.10.2017г. Постановлением Правительства от 19.08.2017 N 981 скорректировано название графы 11 счета-фактуры и порядок ее заполнения: вместо номера таможенной декларации в данной графе теперь следует приводить ее регистрационный номер.

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).

Поскольку при ввозе товаров на территорию России с территории стран ЕАЭС таможенная декларация не оформляется, при реализации товаров, произведенных на территории России из комплектующих, приобретенных, например, у белорусского поставщика и ввезенных в Республику Беларусь с территориями других иностранных государств, в графах 10 и 11 счетов-фактур следует ставить прочерки (письмо Минфина России от 03.12.2012 N 03-07-13/01-55).

Товары, происходящие из стран, не являющихся членами ЕАЭС, но выпущенные в свободное обращение на территории государств Таможенного союза, признаются товарами Таможенного союза. Исходя из этого, а также учитывая, что по действующим правилам при ввозе товаров в РФ с территории государств-членов ЕАЭС таможенная декларация не оформляется, при продаже товаров, произведенных в стране, не входящей в ЕАЭС, но ввезенных в РФ из страны-члена ЕАЭС, графы 10 и 11 счета-фактуры можно не заполнять (письмо Минфина России от 23.08.2017 № 03-07-13/1/53878).

Если в счете-фактуре поставщика регистрационного номера таможенной декларации нет или если продавец не выставил счет-фактуру, в графах 10 и 11 счета-фактуры на отгрузку ставятся прочерки (письмо Минфина России от 20.08.2015 № 03-07-08/48092).

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.

Подпись уполномоченного лица

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).

Подписи уполномоченных лиц на счете-фактуре должны быть обязательно расшифрованы. При этом если документ подписан не руководителем и главным бухгалтером, а другим сотрудником по доверенности, в счете-фактуре можно в качестве дополнительной информации указать должность данного сотрудника и реквизиты доверенности (письмо Минфина России от 23.04.2012 № 03-07-09/39).

4. Корректировочный счет-фактура

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. Корректировочный счет-фактура необходим в следующих ситуациях:

1. При предоставлении покупателю скидки, изменившей стоимость ранее отгруженного товара (письмо Минфина от 07.09.12 № 03-07-11/364).
2. При возврате части товаров, которые покупатель не принял на учет (письмо Минфина от 10.08.12 № 03-07-11/280). В том числе если:
 - покупатель обнаружил бракованный товар до его принятия на учет. При этом если покупатель возвращает брак после того, как поставит товар на учет, то сам выставляет счет-фактуру поставщику (письмо Минфина России от 27.02.2012 г. N 03-07-09/11);
 - покупатель обнаружил некомплект;
 - покупатель выявил при приемке пересортицу.
3. При приемке покупателем товаров в количестве меньшем, чем по накладной, при условии, что поставщик отвечает за товар до момента его доставки до склада покупателя. Если поставка осуществляется самовывозом, то за уменьшение количества товара после отгрузки поставщик не отвечает (письмо Минфина России от 12.05.2012 № 03-07-09/48).

Корректировочный счет-фактура должен быть составлен продавцом не позднее пяти календарных дней со дня подписания договора, соглашения или иного первичного документа, подтверждающего согласие покупателя на изменения стоимости отгруженных товаров или его уведомления об этом факте (п. 3 ст. 168, п. 10 ст. 172 НК РФ). Если цена или количество товаров изменились в течение 5 календарных дней после отгрузки, то организация может выставить счет-фактуру сразу с указанием новой цены или количества. Главное, чтобы счет-фактура был выставлен в рамках 5-дневного срока, который установлен пунктом 3 статьи 168 НК РФ (письмо Минфина России от 13.08.2014 № 03-07-15/40302).

Если между датой составления счета-фактуры при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг) и датой составления корректировочного счета-фактуры изменились реквизиты продавца или покупателя, то в корректировочном счете-фактуре нужно указать новые реквизиты, а дополнительно можно привести реквизиты, указанные в первичном счете-фактуре, поскольку отражение в счетах-фактурах дополнительных сведений статьей 169 НК РФ не запрещено (письмо Минфина от 04.09.12 № 03-07-08/264).

Налоговый кодекс не ограничивает период, за который продавец и покупатель могут пересчитать стоимость товаров. Если стороны договорились изменить цену по договору, заключенному более трех лет

Вычеты НДС: условия безопасности

назад, то можно составить корректировочный счет-фактуру и заявить по нему вычет даже если с момента отгрузки товаров прошло больше трех лет (письмо Минфина России от 15.08.2012 № 03-07-09/116).

Корректировочный счет-фактура составляется на разницу между показателями до и после изменения стоимости отгруженных товаров (работ, услуг). Поэтому при неоднократном изменении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), в том числе в случае изменения цены или уточнения их количества, в строке 16 корректировочного счета-фактуры должны быть указаны номер и дата предыдущего корректировочного счета-фактуры (письмо Минфина России от 16.08.2017 N 03-07-09/52398). Новый корректировочный счет-фактура регистрируется в книге покупок и книге продаж в общем порядке (письмо Минфина России от 05.09.2012 №03-07-09/127).

В случаях, когда меняется цена и/или количество двух и более поставок, поставщик вправе выставить покупателю единый корректировочный счет-фактуру. При этом номера первоначальных счетов-фактур записываются в едином корректировочном подряд, через запятую.

В графе 3 в строке А единого корректировочного счета-фактуры может указываться суммарное количество (объем) отгруженных товаров (работ, услуг), имеющих одинаковое наименование и цену (письмо Минфина России от 05.09.2014 №03-07-09/44607).

Корректировочный счет-фактуру может быть составлен на бумаге или в электронном виде. Причем электронная форма корректировочного счета-фактуры допустима и в том случае, когда первоначальный счет-фактура – бумажный (и наоборот) (письмо Минфина России от 07.02.2018 N 03-07-09/7269).

С 1 июля 2017 года электронный корректировочный счет-фактуру можно составлять только в формате, который утвержден приказом ФНС от 13.04.2016 № ММВ-7-15/189. Форма и формат этого документа представляют собой универсальный корректировочный документ (УКД). В утвержденную форму электронного корректировочного счета-фактуры 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, продавец должен добавить данные реквизиты самостоятельно (письмо ФНС от 14.09.2017 № ЕД-4-15/18322).

Порядок вычетов и восстановления НДС при корректировке стоимости:

1. Изменение в сторону уменьшения стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав) (п. 13 ст. 171 НК РФ).

При уменьшении стоимости товаров продавец может принять к вычету НДС в течение трех лет с момента составления корректировочного счета-фактуры. При этом период отгрузки товаров покупателю не имеет значения (письмо Минфина России от 15.08.2012г. №03-07-09/116).

Если по согласованию сторон счета-фактуры по сделке не выписываются, то при предоставлении скидок продавец должен зарегистрировать в книге покупок соглашение об изменении цены.

При этом покупателем восстанавливается и отражается в книге продаж разница между суммами НДС, исчисленными исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав) до и после такого уменьшения. Восстановление производится покупателем в налоговом периоде, на который приходится наиболее ранняя из следующих дат:

- дата получения покупателем первичных документов на изменение;
- дата получения покупателем корректировочного счета-фактуры, выставленного продавцом при изменении в сторону уменьшения стоимости отгруженных товаров.

2. Изменение в сторону увеличения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав).

Изменение в сторону увеличения стоимости отгруженных товаров учитывается продавцом при определении налоговой базы за налоговый период, в котором были составлены документы, являющиеся основанием для выставления корректировочных счетов-фактур. Корректировочный счет-фактуру с увеличением стоимости продавец должен зарегистрировать в дополнительном листе книги продаж за предыдущий налоговый период только в случае, если первичку на изменение стоимости оформили в конце одного квартала, а счет-фактуру выставили в следующем.

Покупатель имеет право на вычет разницы между суммой НДС, исчисленной исходя из стоимости оприходованных товаров (работ, услуг, имущественных прав) до и после такого увеличения. Вычеты производятся покупателем на основании корректировочных счетов-фактур, выставленных продавцом, не позднее трех лет с момента составления корректировочного счета-фактуры. Дату получения счетов-фактур надо подтвердить, при этом соответствующие правила следует отразить в учетной политике, так как

Налоговым кодексом этот порядок не установлен (письмо Минфина России от 02.10.2013 № 03-07-09/40889).

5. Регистрация операций в книге покупок

Правила ведения книги покупок утверждены постановлением Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. N 1137.

С 01.10.2017г. в книге покупок разрешено регистрировать 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.

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 ЕАЭС, в данную графу следует внести номер и дату заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметками налоговых органов об уплате НДС;
- с 01.10.2017г. в книге покупок официально разрешено регистрировать единые корректировочные документы. При отражении в графе 5 реквизитов единого корректировочного счета-фактуры в графе 3 также следует указать его номер и дату.
- 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);
 - по командировочным расходам (билеты на проезд и квитанция о проживании в гостинице);
 - при ввозе товаров на территорию Российской Федерации - реквизиты документов, подтверждающих фактическую уплату таможенному органу налога на добавленную стоимость;
 - при ввозе товаров с территории стран ЕАЭС - реквизиты документов, подтверждающих перечисление НДС в бюджет;
- 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);
- 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 реализации товаров, ввезенных на территорию России не из стран ЕАЭС, в графе 13 указывается номер таможенной декларации. Данная графа не заполняется при отражении в книге покупок сведений по корректировочному (исправленному корректировочному) счету-фактуре;
- графа 14 «Наименование и код валюты» заполняется только в случае покупки товаров за иностранную валюту, в том числе при безденежных формах расчетов;

Вычеты НДС: условия безопасности

- в графе 15 книги покупок указывается стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, приведенная в графе 9 счета-фактуры поставщика по строке "Всего к оплате", даже если вычет по данному счету – фактуре покупатель заявляет не в полном размере. В случае вычета НДС по перечисленному авансу в графе 9 приводится сумма предоплаты, включая НДС;
- 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).

При аннулировании записи в книге покупок до окончания текущего налогового периода показатели в графах 15 – 16 книги покупок указываются с отрицательным значением.

Если аннулирование записи в книге покупок производится после окончания налогового периода, необходимо заполнить дополнительный лист книги покупок за тот налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура (корректировочный счет-фактура) до внесения в него исправлений. Аналогичным образом следует поступить для аннулирования записи в книге покупок в случае, не связанном с внесением исправлений в счет-фактуру или корректировочный счет-фактуру (письмо Минфина России от 26.12.2016 г. N 03-07-09/77996).

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 (агента) комитент (принципал) должен хранить заверенные комиссионером (агентом) копии счетов-фактур (в том числе корректировочных, исправленных), выставленных продавцом на бумажном носителе комиссионеру (агенту) при приобретении им товаров (работ, услуг, имущественных прав) для комитента (принципала). В случае выставления продавцом счетов-фактур в электронном виде комитент (принципал) должен хранить счета-фактуры, выставленные продавцом комиссионеру, полученные комиссионером и переданные комиссионером комитенту (принципалу);

Вычеты НДС: условия безопасности

- 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 с выделенной отдельной строкой суммой НДС;
- при вычете НДС в отношении имущества, 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).

6. Применение вычета НДС налоговым агентом

Обязанности налогового агента, связанные с удержанием НДС, его перечислением в бюджет и последующим вычетом этого налога, 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;
- в отношениях с иностранными контрагентами - при приобретении на территории РФ работ, услуг (в том числе в электронной форме) у иностранных контрагентов..

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.

Порядок определения налоговым агентом налоговой базы по НДС и составления счета-фактуры в различных ситуациях отличается:

1. В случае аренды государственного имущества непосредственно у органов государственной власти или местного самоуправления налоговый агент – арендатор определяет налоговую базу как сумму арендной платы, включая НДС. При этом НДС рассчитывается по ставке 18/118. Арендатор должен составить в одном экземпляре счет-фактуру и зарегистрировать его в книге продаж при перечислении в бюджет арендной платы.
2. При приобретении на территории РФ работ, услуг у иностранных контрагентов налоговый агент – покупатель определяет налоговую базу как сумму дохода, подлежащего выплате иностранной организации, включая НДС. При этом НДС рассчитывается по ставке 10/110 или 18/118. Налоговый агент должен удержать НДС и перечислить его в бюджет при каждой выплате дохода иностранному контрагенту. Данный счет-фактуру налоговый агент регистрирует в книге продаж при перечислении средств иностранной организации.

НДС, удержанный налоговым агентом, принимается к вычету при выполнении следующих условий:

- 1) налоговый агент является плательщиком НДС и не освобожден от этих обязанностей;
- 2) товары (работы, услуги, имущественные права), со стоимости которых удерживается НДС, приобретены налоговым агентом для осуществления на территории РФ операций, признаваемых объектами налогообложения и не освобожденных от налогообложения;
- 3) приобретенные товары (работы, услуги) фактически оприходованы;
- 4) удержанная сумма НДС фактически перечислена в бюджет.

Налоговым Кодексом не предусмотрено принятие к вычету сумм НДС, удержанных налоговым агентом, за счет имеющейся у него переплаты по основной деятельности. То есть суммы НДС, удержанные налоговым агентом, должны быть обязательно перечислены в бюджет, и лишь после этого при выполнении всех прочих установленных законодательством условий они могут быть зарегистрированы в книге покупок и приняты у него к вычету.