

НДС: на первом плане счета-фактуры

Очередной круглый стол по проблемным вопросам исчисления НДС, подготовленный редакцией журнала, провела **Надежда Степановна Чамкина**, начальник Управления налогообложения ФНС России. В мероприятии приняли участие представители крупных организаций и аудиторских компаний.



Единая позиция ведомств

Заседание началось с интересной информации, которую довела до участников мероприятия **Н. С. Чамкина**: на официальном сайте Федеральной налоговой службы в разделе «Разъяснения для налогоплательщиков» размещены письма ведомства, согласованные с Минфином России, которые обязательны для применения налоговыми органами. О том, что в каких-то налоговых инспекциях официальная позиция не со-

блюдается, налогоплательщики могут проинформировать Службу.

Как известно, письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства дает Минфин России. И налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями финансового ведомства.

Иногда позиции ведомств по тем или иным вопросам не совпадают, тогда ставится необходимым процесс согласования.

О новом порядке оформления и регистрации счетов-фактур

Проект нового постановления Правительства РФ, регламентирующего порядок оформления и регистрации счетов-фактур, взамен действующего (Постановление от 02.12.2000 № 914), размещен на сайте Минфина России для всеобщего ознакомления. Он активно обсуждался в бизнес-сообществе, в том числе на форуме сайта Службы. Н. С. Чамкина ответила на ряд вопросов, волнующих Интернет-пользователей, и сообщила, что правила работы со счетами-фактурами, составленными как на бумажном носителе, так и в электронном виде, будут *одинаковыми*.

Теперь о том, что касается претензий налогоплательщиков к форме корректировочного счета-фактуры. Напомним, что рекомендованная форма этого документа и порядок заполнения приведены в письме ФНС России от 28.09.2011 № ЕД-4-3/15927/0. Например, его относительно провоздимость и невозможность распечатать корректировочный счет-фактуру на листе формата А4 учтены ФНС России: форма переработана, реквизиты размещены в две строки — показатели до и после изменения стоимости. Финансовое ведомство одобрило предложение Службы изменить прежнюю форму корректировочного счета-фактуры и направило его в Правительство РФ, согласовав с Минэкономразвития России.

Предполагается, что до конца 2011 года новое постановление будет принято Правительством РФ, с тем чтобы оно вступило в силу с 1 января 2012 г.

Если новое постановление будет подписано в I квартале 2012 г., то его положения будут применяться начиная с очередного налогового периода, т. е. со II квартала 2012 г.

Корректировочный счет-фактура

Тема корректировочных счетов-фактур относится к «горячим». Она волнует не только Интернет-пользователей. Участники круглого стола воспользовались предло-

ставленной возможностью и попросили Н. С. Чамкину осветить ряд проблем.

— Надежда Степановна, скажите, пожалуйста, почему в форме корректировочного счета-фактуры не предусматривается знак «минус», когда уменьшается стоимость ранее отгруженных товаров, ведь это противоречит норме п. 5.2 ст. 169 НК РФ?

— Действительно, в ст. 169 НК РФ говорится о знаке «минус» в корректировочном счете-фактуре. Но при разработке его формы учитывались и иные нормы главы 21 НК РФ. Например, корректировочные счета-фактуры регистрируются в книге покупок или книге продаж в зависимости от того, как меняется цена — в сторону увеличения либо уменьшения. Если бы знак «минус» появился, это не позволило бы правильно определить налоговую базу или налоговые вычеты при отражении в книге покупок и книге продаж корректировочных счетов-фактур.

— Чем продиктована необходимостью принятия такой длинной формы корректировочного счета-фактуры?

— Посмотрите, пожалуйста, перечень обязательных реквизитов корректировочного счета-фактуры (п. 5.2 ст. 169 НК РФ). Он достаточно объемен. Федеральная налоговая служба не могла его проинформировать и отразила все эти реквизиты в форме корректировочного счета-фактуры.

— Можно ли составить корректировочный счет-фактуру, чтобы изменить стоимость отгруженных товаров, если она была неправильно указана в счете-фактуре, оформленном при отгрузке?

— Как ни странно, многие налогоплательщики почему-то решили, что корректировочный счет-фактуру можно использовать для исправления ошибок. Но этого нельзя делать ни в коем случае. Если после отгрузки изменение стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) по согласованию продавца и покупателя не происходит, а в счете-фактуре обнаружены неточности, то сохраняется прежний порядок — исправле-

ния вносятся в тот счет-фактуру, который был выписан при отгрузке. Правила исправления ошибок в счете-фактуре изложены в п. 29 Постановления № 914.

— **Сохранятся ли эти правила исправления ошибок в будущем?**

— Нет. Учитывая, что правила работы как с бумажными, так и с электронными счетами-фактурами должны быть едины, новым постановлением Правительства РФ будет введен другой порядок исправления ошибок в счетах-фактурах, предполагающий выставление нового экземпляра счета-фактуры с исправленными реквизитами. Причем такой порядок будет действовать в отношении и электронных, и бумажных счетов-фактур.

— **Применяется ли корректировочный счет-фактура при возврате товаров?**

— Нет, не применяется. Корректировочный счет-фактура выставляется при условии изменения стоимости товаров (работ, услуг) по соглашению сторон. При возврате ничего подобного не происходит, поэтому нужно поддерживать прежнего покупателя, который разъяснен в письме ФНС России от 23.03.2007 № ММ-6-03/233@.

— **Можно ли применить корректировочный счет-фактуру при предоставлении скидок, бонусов, премий?**

— Корректировочные счета-фактуры вводились в первую очередь для таких операций. Но все зависит от того, какая именно скидка (премия) предоставляется продавцом покупателю.

Если скидка (премия, бонус) предоставляется покупателю на будущие покупки, то корректировочный счет-фактура не нужен. В этом случае выставляется счет-фактура по факту отгрузки по стоимости с учетом предоставленной скидки.

Корректировочный счет-фактура составляется только тогда, когда по соглашению между продавцом и покупателем меняется стоимость ранее отгруженных товаров. Неважно, по какой причине это происходит — из-за изменения количества или цены товаров.

Позиция, согласованная между Федеральной налоговой службой и Минфином России по вопросу налогообложения скидок, остается в силе. Она изложена в письме ФНС России от 30.08.2007 № ШС-6-03/688@.

Самый сложный вопрос, который существует на сегодняшний день, касается определения природы скидок и премий. Важно понять, за что покупателю была предоставлена скидка (премия, бонус). Если покупатель оказывает продавцу услуги, что является из договора, то скидка (премия) является оплатой за эти услуги и облагается НДС. Если скидка (премия, бонус) не связана с реализацией товаров (работ, услуг) и не является оплатой услуг, а также не вызвана изменением цены, то такая скидка (премия, бонус) налогом не облагается.

— **Некоторые продавцы до 1 октября 2011 г. при предоставлении скидки оформляли счет-фактуру путем внесения в него суммы со знаком «минус». Правоммерно ли это?**

— Нет, неправоммерно. Счета-фактуры с указанием в них отрицательной стоимости главой 21 НК РФ не предусмотрены. Они не дают права покупателю на применение налогового вычета, и продавец не вправе на основании таких счетов-фактур уменьшать налоговую базу по НДС.

Счета-фактуры по договорам в условных единицах

С 1 октября 2011 г. нормами п. 4 ст. 153 НК РФ предусмотрено, что налоговая база при отгрузке товаров по договору в условных единицах (далее — у.е.) определяется по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки. Покупатель принимает к вычету сумму налога, предъявленную к оплате продавцом. Разницы, возникающие при последующей оплате из-за изменения курса иностранной валюты, не влияют на сумму налогового вычета. Они относятся на внереализационные доходы или внереализационные расходы по налогу на прибыль и у продавца, и у покупателя.

При этом не стоит забывать, что Федеральный закон от 27.07.2010 № 229-ФЗ ввел в перечень реквизитов счета-фактуры «Наименование валюты».

Применение этих положений НК РФ вызвало неподдельный интерес участников круглого стола. **Надежда Валентиновна Старицына**, управляющий партнер аудиторской консалтинговой компании «Налоговая экспертиза», задала вопрос о том, какие счета-фактуры – в рублях или иностранной валюте – можно будет выставлять со следующего года по договорам в у.е.

— **Надежда Степановна**, в проекте нового постановления Правительства РФ написано, что в счетах-фактурах по договорам в у.е. в строке «Наименование валюты» следует указывать российский рубль. Означает ли это, что по таким договорам с 2012 года запрещено выставлять счета-фактуры в иностранной валюте?

— Сегодня находится в стадии обсуждения с Минфином России вопрос определения налоговой базы при частичной или полной оплате в счет предстоящих поставок товаров, договора по которым заключены в у.е., а обязательства по оплате предусмотрены в рублях.

Позиция Службы заключается в следующем: счетом поправок, внесенных в главу 21 НК РФ, счета-фактуры в иностранной валюте по договорам в у.е. не нужны. Поясно. Если по такому договору перечислен аванс в рублях, то на эту сумму должен быть оформлен исключительно рублевый счет-фактура. У продавца нет никаких оснований по авансу, полученному в рублях, выставлять счет-фактуру в у.е. или иностранной валюте.

Согласно п. 4 ст. 153 НК РФ в момент отгрузки налоговая база по договору, в котором обязательство выражено в иностранной валюте, определяется путем пересчета иностранной валюты в рубли по курсу иностранной валюты, установленному Банком России на дату отгрузки. В случае определения налоговой базы в рублях, ее и нужно отразить в счете-фактуре. Причины выставлять счет-фактуру в иностранной валюте также

нет, потому что в дальнейшем ничего пересчитывать по такому счету-фактуре не придется.

— **Нужно ли пересчитывать налоговую базу на дату отгрузки по курсу ЦБ РФ, если по договору в у.е. была перечислена 100%-я предоплата?**

— Позиция и ФНС России, и Минфина России по этому вопросу одинакова. Если осуществлена 100%-я рублевая предоплата по договору в у.е., налоговую базу следует определять в размере 100%-й предоплаты в рублях без пересчета по курсу Банка России на дату отгрузки. Следовательно, в счете-фактуре, который оформляется на дату отгрузки, следует указать ту рублевую сумму, которая была получена в качестве предоплаты.

— **Каким образом определить налоговую базу при частичной предоплате по договору в у.е.?**

— В данном случае разумно пересчитать по курсу Банка России только ту часть стоимости, которая осталась неоплаченной. При этом исчисление НДС производится с полной стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), включая оплаченную и неоплаченную части.

— **Как должен рассчитывать сумму налогового вычета покупатель?**

— Покупателю не нужно рассчитывать сумму налогового вычета. Он примет к вычету ту сумму налога, которая предъявлена ему к оплате и указана в счете-фактуре продавца, составленном в рублях.

— **Существует мнение, что покупатель на основании счета-фактуры, оформленного в иностранной валюте, может определить сумму налогового вычета по курсу ЦБ РФ на дату принятия к учету приобретенных товаров (работ, услуг). Верно ли это?**

— У покупателя нет оснований рассчитывать самому сумму налогового вычета. Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами товаров (работ, услуг) при приобретении.

М.С. Полякова

Продолжение следует