

«Двойные счета-фактуры»

В чистом виде

В случае получения продавцом предварительной оплаты налоговая база по НДС должна быть определена дважды: на день получения предоплаты и на день отгрузки товаров (п. п. 1 и 14 ст. 167 НК). Дважды составляется и счет-фактура. Вначале, при получении аванса, продавец обязан выставить упомянутый документ не позднее 5-ти дней со дня перевода денег, а также зарегистрировать его в книге продаж (п. 3 ст. 168 НК РФ). Затем по мере выполнения обязательств продавец принимает к вычету НДС, уплаченный с аванса, снова фиксирует в книге покупок уже выставленный счет-фактуру на аванс (п. 8 ст. 171 НК РФ, п. 6 ст. 172 НК РФ) и выставляет новый счет-фактуру по факту реализации товаров (работ, услуг) и опять же регистрирует документ в книге продаж (п. 3 ст. 168 НК РФ).

И вот в чем загвоздка: допустим, получение предоплаты и отгрузка имели место в одном квартале, а с момента поступления денежных средств не прошло и 5-ти дней. Зачем же тогда применять непростой механизм с авансовыми счетами-фактурами, если это никак не повлияет на расчет итоговой суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет (или возмещению из бюджета)? Этот вопрос нередко задают бухгалтеры, и, чтобы упростить документооборот, начисляют НДС по итогам квартала только на ту часть предварительной оплаты, которая осталась не закрытой отгрузкой товаров (работ, услуг).

Для объективной оценки таких действий обратимся к официальным разъяснениям и сложившейся арбитражной практике.

На стороне компаний

Если в течение 5-ти календарных дней, считая со дня получения предоплаты, осуществляется отгрузка товаров в счет этой оплаты, то счета-фактуры по предоплате выставлять покупателю не следует, так утверждают представители Минфина России; данная точка зрения отражена, в частности, в Письмах от 12 октября 2011 г. N 03-07-14/99, от 6 марта 2009 г. N 03-07-15/39. В обоснование своей

позиции чиновники ссылаются на положения п. 3 ст. 168 НК РФ, при этом они никакой дополнительной аргументации не приводят.

Вместе с тем финансисты не преминули отметить, что организация все же обязана выставить счет-фактуру по полученному авансу независимо от того, в каком квартале осуществляется отгрузка предварительно оплаченных товаров. Также они указывают на обязанность компаний начислить НДС как на день получения предоплаты, так и на дату отгрузки товаров, если оба числа приходятся на один квартал. Такую позицию разделяют и налоговики.

Счет-фактура обязателен

По мнению чиновников ФНС, если ранней датой определения налоговой базы по НДС является день получения предоплаты, то база определяется бухгалтером дважды. То есть НДС нужно исчислить как с аванса, так и с выручки от реализации товаров.

При этом счета-фактуры оформляются в 2-х экземплярах, как на сумму полученной предварительной оплаты, так и при отгрузке в счет указанной предоплаты. Подобный порядок оформления не зависит от того, что получение аванса и отгрузка приходятся на один квартал или отгрузка производится в течение 5-ти дней после предоплаты.

В декларации по НДС за истекший квартал отражается налог, исчисленный с сумм авансовых платежей и с реализации товаров, а также НДС с авансов, принимаемый к вычету в налоговом периоде при реализации товаров.

Данная позиция изложена в Письмах ФНС России от 20 июля 2011 г. N ЕД-4-3/11684, от 10 марта 2011 г. N КЕ-4-3/3790 и от 15 февраля 2011 г. N КЕ-3-3/354@.

Платеж не считается авансовым

Однако у судей своя позиция; так, арбитры неоднократно отмечали, что в целях исчисления НДС не может быть признан авансовым платеж, поступивший фирме в том же налоговом периоде, в котором произошла фактическая реализация товаров. В качестве обоснования судьи ссылаются на положения п. 1 ст. 54 НК РФ, согласно которой фирмы исчисляют базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных сведений об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. С мнением арбитров можно ознакомиться, в частности, в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 10 марта 2009 г. N 10022/08, от 27 февраля 2006 г. N 10927/05, а также Постановлении ФАС Московского округа от 21 июля 2011 г. N КА-А41/7587-11 и других.

Можно предположить, что выставлять счет-фактуру на полученный аванс не нужно, если предварительная оплата поступила и отгрузка произведена в течение одного квартала (в т.ч. если отгрузка имела место в течение 5-ти дней после получения аванса).

Надо отдать должное Федеральной налоговой службе, которая не осталась в стороне и прокомментировала позицию служителей Фемиды. По мнению налоговиков, Постановление ВАС РФ N 10022/08 не имеет отношения к порядку исчисления НДС при получении предоплаты, поскольку арбитры рассматривали правомерность вычета НДС у покупателя, получившего счет-фактуру, в котором не был указан обязательный реквизит (номер платежного поручения), заполняемый в случае перечисления покупателем предоплаты (Письмо ФНС России от 20.07.2011 N ЕД-4-3/11684).

Вместо послесловия...

Что ж, в очередной раз вы имеете возможность убедиться не только в несовершенстве действующего налогового законодательства, но и в многообразии толкования одних и тех же норм. Как же поступить бухгалтеру?

Итак, есть положения Налогового кодекса РФ, обязательные для применения всеми налогоплательщиками. Организации обязаны выставлять счета-фактуры при получении предварительной оплаты, а также по факту отгрузки товаров. Замечу: законодатель не предусмотрел исключений из этого правила для ситуации, когда отгрузка произведена в течение 5-ти дней после получения аванса (п. 4 ст. 169 НК РФ). Отсюда представляется рискованным слепо следовать мнению чиновников

финансового ведомства.

Возможные негативные последствия. Во-первых, отсутствие авансовых счетов-фактур признается грубым нарушением правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ). А за такое отступление от буквы закона налоговики могут наложить штраф 10 000 руб., если авансовые счета-фактуры не составлялись в течение одного квартала, или 30 000 руб., если документы не формировались в течение двух и более кварталов. Во-вторых, по результатам проверки может быть доначислен НДС с авансов, пени, а также штрафные санкции в размере 20 процентов от суммы доначислений (п. 1 ст. 122 НК РФ, ст. 75 НК РФ).

Те, кто полагает, что одновременно с доначислениями налоговики предоставят вычет по НДС с авансов, глубоко заблуждаются. Дело в том, что применение вычетов по НДС является правом налогоплательщика и носит заявительный характер посредством их декларирования в подаваемых в инспекцию бумагах (Постановление Президиума ВАС РФ от 26.04.2011 N 23/11, п. 12 Письма ФНС России от 12.08.2011 N СА-4-7/13193@). Это означает, что воспользоваться правом на вычет с авансов организация сможет, только подав соответствующую уточненную декларацию.

Правда, фирма может заручиться адресованным ей официальным разъяснением Минфина России как руководством к действию. Но здесь стоит помнить: в случае претензий со стороны фискалов такой документ освободит организацию лишь от штрафов и пеней (пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ, п. 8 ст. 75 НК РФ), тогда как право на доначисление налога у проверяющих останется.

В конечном итоге любую точку зрения, отличную от позиции ФНС, вероятнее всего, придется отстаивать в зале суда. В этой связи при выборе того или иного пути работы с авансами чрезвычайно важно объективно оценить все возможные последствия.

Источник: Журнал "РАСЧЕТ"

<https://delprof.ru/press-center/experts-pubs/dvoynye-scheta-faktury/>

Группа «ДЕЛОВОЙ ПРОФИЛЬ»

127015, г. Москва, ул. Вятская, д. 70

+7 (495) 740-16-01

info@delprof.ru