

Основные изменения в законодательстве по НДС на внутреннем рынке:

на что обратить внимание



Спикером вебинара, организованного редакцией журнала «Налоговая политика и практика» совместно с компанией «Такском», выступила советник отдела налога на добавленную стоимость Управления налогообложения юридических лиц ФНС России **Ольга Сергеевна Думинская**. Она рассказала об изменениях, внесенных в формы счета-фактуры (корректировочного счета-фактуры), книги покупок и книги продаж, налоговой декларации по НДС и в контрольные соотношения, а также о случаях, когда декларация считается непредставленной, и об условиях применения новой льготы по услугам общественного питания.

Ольга Сергеевна, начиная с какого периода применяется новая форма счета-фактуры (корректировочного счета-фактуры)?

Новая форма счета-фактуры (корректировочного счета-фактуры) (раздел I приложения № 1 (приложения № 2) к постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 с учетом изменений, внесенных постановлением Правительства РФ от 02.04.2021 № 534) (далее — постановление № 1137) обязательна к применению всеми налогоплательщиками с 01.07.2021 (п. 2 письма ФНС России от 17.08.2021 № СД-4-3/11571@). Данная форма дополнена составом сведений, предусмотренных п. 5 (п. 5.2) ст. 169 НК РФ в редакции Федерального закона от 09.11.2020 № 371-ФЗ, действующей с 01.07.2021. Речь идет, в частности, о сведениях в отношении товаров, подлежащих прослеживаемости.

Применение налогоплательщиками формы счета-фактуры (корректировочного счета-фактуры), действовавшей до 01.07.2021, в которой не отражаются сведения, предусмотренные п. 5 (п. 5.2) ст. 169 НК РФ, неправомерно.

Можно ли вносить дополнительную информацию в счет-фактуру? Если да, то каким способом? Раньше, по мнению Минфина России (письмо от 08.04.2016 № 03-07-09/20121), дополнительную информацию можно было указывать в дополнительных строках и графах после подписей руководителя и главного бухгалтера организации или иного уполномоченного лица (подписи индивидуального предпринимателя). Изменилась ли эта позиция?

В соответствии с п. 9 Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по нало-

гу на добавленную стоимость (раздел II приложения № 1 к постановлению № 1137) (далее — Правила заполнения счета-фактуры), налогоплательщик вправе указывать в дополнительных строках и графах счета-фактуры дополнительную информацию, в том числе реквизиты первичного документа, при условии сохранения формы счета-фактуры.

Дополнительную информацию возможно указывать:

- в дополнительных строках и графах после предусмотренных формой счета-фактуры подписей руководителя и главного бухгалтера организации или иного уполномоченного лица (подписи индивидуального предпринимателя);
- после строки 8 «Идентификатор государственного контракта, договора (соглашения) (при наличии)» и перед табличной частью счета-фактуры;
- в табличной части счета-фактуры при условии сохранения последовательности граф формы счета-фактуры.

Допустимо ли изменение формы счета-фактуры, например расположение показателей строк 1—8 в две колонки?

По общему правилу, исключение строк и граф из утвержденной формы счета-фактуры не допускается (письмо ФНС России от 17.08.2021 № СД-4-3/11571@). Но если налогоплательщиком не нарушено ни содержание, ни число показателей, предусмотренных постановлением № 1137, то такой счет-фактура признается соответствующим требованиям законодательства о налогах и сборах.

Формирование счета-фактуры, в котором показатели строк 1—8 расположены в две колонки, не противоречит требованиям законодательства РФ о налогах и сборах (письмо ФНС России от 23.08.2021 № 3-1-11/0116@).

По какой форме продавец должен выставить исправленный счет-фактуру после 01.07.2021, если первоначальный счет-фактура выставлен по старой форме?

Согласно п. 2 постановления № 1137 исправления в счета-фактуры, составленные до даты вступления в силу этого постановления, вносятся продавцом в порядке, установленном на дату составления таких счетов-фактур.

Учитывая, что изменения, внесенные в постановление № 1137 постановлением Правительства РФ от 02.04.2021 № 534, вступили в силу с 01.07.2021, исправления в счета-фактуры, составленные по старой форме, вносятся продавцом в порядке, установленном на дату составления таких счетов-фактур, т. е. по форме, действовавшей до 01.07.2021.

Вместе с тем, если в учетной системе налогоплательщика формируются счета-фактуры только по новой форме, составление исправленного счета-фактуры по новой форме в силу п. 2 ст. 169 НК РФ не является основанием для отказа в принятии к вычету сумм НДС.

По какой форме следует выставить корректировочный счет-фактуру (единый корректировочный счет-фактура), если первоначальный счет-фактура был выставлен до 01.07.2021? Если по новой форме, то как в этом случае следует заполнить графу 1 «№ п/п»?

Корректировочный счет-фактура (единый корректировочный счет-фактура) выставляется по новой форме, при этом графа 1 «№ п/п» не заполняется.

Как указывать в строке 5а «Документ об отгрузке № п/п __ № __ от __» счета-фактуры реквизиты первичных учетных документов? Как заполнять эту строку в отношении дящихся услуг?

В строке 5а счета-фактуры указываются реквизиты (номер и дата составления) документа об отгрузке товаров (о выполнении работ, об оказании услуг), о передаче имущественных прав, соответствующего порядковому номеру (порядковыми номерами) записи в счете-фактуре. В случае одновременного отражения нескольких документов, подтверждающих поставку (отгрузку) товаров (выполнение работ, оказание услуг), передачу имущественных прав, в этой строке указываются номера и даты таких документов через разделительный знак «;» (точка с запятой) (подп. «з(1)» п. 1 Правил заполнения счета-фактуры).

Первичные учетные документы должны составляться по формам, утвержденным руководителем организации, и содержать все обязательные реквизиты, перечисленные в ч. 2 ст. 9 Федераль-

ного закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Таким образом, в строке 5а счета-фактуры могут указываться номер и дата первичного учетного документа, составленного по форме, утвержденной руководителем организации и подтверждающей факт совершения хозяйственной операции.

Виды первичных учетных документов, которые подтверждают отгрузку товаров (выполнение работ, оказание услуг), передачу имущественных прав, ни в главе 21 НК РФ, ни в Правилах заполнения счета-фактуры не поименованы. Передачу материальных ценностей обычно оформляют товарными накладными или актами о приеме-передаче основных средств. Выполнение работ, оказание услуг и передачу имущественных прав стороны подтверждают передаточными актами. Если такие документы оформлены, то реквизиты этих документов нужно указать в строке 5а счета-фактуры.

В случае если при оказании длящихся услуг (например, при заключении договора аренды, лизинга, банковского обслуживания) ежемесячные или ежеквартальные передаточные акты не оформляются, в строке 5а счета-фактуры можно указать реквизиты такого договора или акта, составленного при передаче имущества в аренду (лизинг), либо документа, на основании которого банком взимается комиссия. При этом отражение в строке 5а счета-фактуры реквизитов иных перечисленных документов само по себе не является нарушением требований, установленных п. 5 ст. 169 НК РФ, и не может служить основанием для отказа в принятии к вычету сумм НДС (абзац второй п. 2 ст. 169 НК РФ).

Как правильно заполнить строку 5а «сводного» счета-фактуры при продаже товаров (оказании услуг, выполнении работ) физическим лицам?

Если налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг) физическим лицам, по итогам календарного месяца (квартала) составляет документ, содержащий суммарные (сводные) данные по операциям, совершенным в течение календарного месяца (квартала) (так называемый сводный счет-фактуру), то строка 5а такого документа может не заполняться (письмо ФНС России от 24.08.2021 № 3-1-11/0122@).

Каков порядок заполнения строки 5а счета-фактуры в электронной форме?

Электронный счет-фактура формируется по формату, утвержденному приказом ФНС России от 19.12.2018 № ММВ-7-15/820@.

В целях отражения информации в строке 5а в таблице 5.5 формата счета-фактуры, выставляемого в электронной форме, предусмотрен сложный элемент «Реквизиты документа, подтверждающего отгрузку товаров (работ, услуг, имущественных прав) (ДокПодтвОтгр)», структура которого приведена в таблице 5.11 указанного формата. Данный элемент необходимо заполнять отдельно в отношении каждого документа об отгрузке без использования разделительного знака «;» (точка с запятой) внутри каждого атрибута элемента.

В то же время строка 5а счета-фактуры, кроме номера и даты документа об отгрузке, содержит такой реквизит, как порядковый номер записи. Однако в формате счета-фактуры не предусмотрен элемент с соответствующим наименованием. Поэтому счета-фактуры, составленные без формирования наименования и значения данного элемента, до внесения изменений в действующий формат не могут служить основанием для отказа в принятии к вычету сумм НДС покупателем (письмо ФНС России от 29.07.2021 № СД-4-3/10681@).

В случае формирования документа, совмещающего в себе и первичный учетный документ, и счет-фактуру (функция «СЧФДОП»), в строке 5а (в сложном элементе, предусмотренном таблицей 5.11 формата счета-фактуры), указывается «Документ об отгрузке товаров (выполнении работ), передаче имущественных прав (документа об оказании услуг)» с номером и датой, отраженными в строке 1 счета-фактуры (в элементах «НомерСчФ» и «ДатаСчФ», предусмотренных таблицей 5.5 формата счета-фактуры).

Планируется ли отменить обязательность заполнения строки 5а счета-фактуры, выставляемого по банковским операциям?

Нет, пока не планируется.

Ошибки в счетах-фактурах (корректировочных счетах-фактурах), не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя

товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, а также неуказание (неверное указание) в счете-фактуре сведений, установленных подпунктами 16—18 п. 5 ст. 169 НК РФ (реквизитов прослеживаемости), не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога (абзац второй п. 2 ст. 169 НК РФ).

Также не является основанием для отказа в налоговом вычете по НДС некорректное заполнение строки 5а счета-фактуры (письмо ФНС России от 29.07.2021 № СД-4-3/10681@).

В каких случаях при реализации прослеживаемых товаров можно не выставлять счета-фактуры в электронной форме?

По общему правилу, с 01.07.2021 при реализации товаров, подлежащих прослеживаемости, продавец должен выставить в адрес покупателя счет-фактуру в электронном виде. Исключения предусмотрены для следующих случаев:

- реализации товаров, подлежащих прослеживаемости, физическим лицам для личных, семейных, домашних и иных не связанных с предпринимательской деятельностью нужд, а также налогоплательщикам налога на профессиональный доход;
- реализации и перемещения товаров, подлежащих прослеживаемости, с территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта (реэкспорта);
- реализации и перемещения товаров, подлежащих прослеживаемости, с территории Российской Федерации на территорию другого государства—члена ЕАЭС (п. 1.1 ст. 169 НК РФ).

В указанных случаях документы (счета-фактуры) составляются (выставляются) на бумажном носителе с указанием реквизитов прослеживаемости.

В каком случае счет-фактура на бумажном носителе может не содержать графы 12—13? Если наше ПО формирует указанные графы, то как их заполнить?

В соответствии с п. 2(2) Правил, если налогоплательщик реализует товары, не подлежащие прослеживаемости, или осуществляет операции по реализации работ (услуг), передаче имущественных

прав, то в счете-фактуре, составляемом на бумажном носителе, графы 12—13 (количественная единица измерения товара, используемая в целях осуществления прослеживаемости (код и условное обозначение) и количество товара, подлежащего прослеживаемости, в количественной единице измерения товара, используемой в целях осуществления прослеживаемости) не формируются.

В случае, если указанные графы формируются в программе «Налогоплательщик ЮЛ», то они не заполняются либо в них ставится прочерк.

Нужно ли округлять значение показателей, отражаемых в строке 230 раздела 8 и строке 224 раздела 9 налоговой декларации по НДС (т. е. показателей, соответствующих графе 19 книги покупок и графе 23 книги продаж), с учетом формата элементов «СтоимТовПросл» таблицы 4.6 приложения № 4 и таблицы 4.5 приложения № 6 к приказу ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@ (в редакции приказа ФНС России от 26.03.2021 № ЕД-7-3/228@)?

Да, значения нужно округлять. Данные из книги покупок и книги продаж выгружаются в налоговую декларацию по НДС в рублях и копейках. В то же время форматом предусмотрено, что показатели строки 230 раздела 8 и строки 224 раздела 9 налоговой декларации по НДС указываются только в рублях.

Общество импортирует товары для последующей реализации. При реализации товаров в графе 11 счета-фактуры общество, если необходимо указать несколько документов, перечисляет регистрационные номера деклараций на товары через запятую. Наши покупатели требуют, чтобы количество товаров по каждой декларации на товары отражалось непосредственно в счете-фактуре. Правомерно ли данное требование? Если да, то как правильно его выполнить?

В счете-фактуре можно указывать регистрационные номера деклараций на товары через точку с запятой, проставляя около каждого регистрационного номера соответствующее количество товаров. Дополнение счета-фактуры необходимыми сведениями не является основанием для отказа в принятии к вычету сумм НДС.

Как заполнить графу 1 «№ п/п» в едином корректировочном счете-фактуре?

На основании подп. 4 п. 5.2 ст. 169 НК РФ с 01.07.2021 корректировочный счет-фактура дополнен таким реквизитом, как порядковый номер записи поставляемых (отгруженных) товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, который отражается в графе 1. Указанный номер должен соответствовать номеру записи в счете-фактуре, к которому составляется корректировочный счет-фактура (подп. «а» п. 2 Правил заполнения корректировочного счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость (раздел II приложения № 2 к постановлению № 1137) (далее — Правила заполнения корректировочного счета-фактуры).

Таким образом, введенный порядок предусматривает формирование в корректировочном счете-фактуре столько записей о корректировке стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, сколько записей, по которым производится корректировка, было сформировано в ранее выставленных счетах-фактурах. Следовательно, при составлении единого корректировочного счета-фактуры должны быть отражены в отдельных позициях соответствующие данные из всех счетов-фактур с указанием в графе 1 номера записи из каждого счета-фактуры, к которому составляется единый корректировочный счет-фактура.

Данный порядок применяется и в тех случаях, когда в счетах-фактурах, к которым составляется единый корректировочный счет-фактура, указаны товары (работы, услуги), имущественные права, имеющие одинаковое наименование (описание) и цену (тариф) (п. 1 письма ФНС России от 17.08.2021 № СД-4-3/11571@).

В соответствии с подпунктами 14, 15 п. 5.2 ст. 169 НК РФ и подпунктами «ш», «щ» п. 2 Правил заполнения корректировочного счета-фактуры в последнем должны быть указаны страна происхождения товара и регистрационный номер декларации на товары из граф 10, 10а и 11 счета-фактуры, к которому составляется корректировочный счет-фактура.

Правильно ли мы понимаем, что, если корректировочный счет-фактура составляется к корректировочному счету-фактуре, который

выставлен до 01.07.2021 (т. е. в нем данные сведения отсутствуют), то эти сведения указывать необязательно, ведь взять их неоткуда?

Да, верно. Указание страны происхождения товара и регистрационного номера декларации на товары в повторном корректировочном счете-фактуре, составленном к первичному корректировочному счету-фактуре, в котором графы 10, 10а и 11 отсутствовали, не требуется.

В продолжение предыдущего вопроса. Правильно ли мы понимаем, что если корректировочный счет-фактура составляется к счету-фактуре, выставленному до 01.07.2021, или к первичному корректировочному счету-фактуре, составленному к счету-фактуре, выставленному до 01.07.2021, то в нем необязательно указывать и порядковый номер записи поставляемых товаров, поскольку такие сведения взять неоткуда?

Да, необязательно. Графа 1 в указанном случае не заполняется.

Может ли налогоплательщик при импорте прослеживаемого товара одновременно заполнить графы 3 и 16 книги покупок?

Согласно подпунктам «е» и «у» п. 6 Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость (раздел II приложения № 4 к постановлению № 1137) при отражении в книге покупок суммы НДС, уплаченной при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, в графе 3 указываются регистрационный номер декларации на товары либо регистрационные номера деклараций на товары через разделительный знак «;» (точка с запятой) на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации, а в графе 16 — регистрационный номер декларации на товары или регистрационный номер партии товара, подлежащего прослеживаемости, указанный в графе 11 счета-фактуры. То есть графа 16 книги покупок заполняется на основании счета-фактуры, полученного от поставщика товаров. Если же импортер ввез товары на территорию Российской Федерации, то в целях применения вычета сумм налога, уплаченных на таможне, он заполняет графу 3 книги покупок, а графу 16 в этом случае оставляет незаполненной. **НПП**