Учет НДС: что приводит к ошибкам в декларациях

Осталась всего неделя до окончания срока представления отчетности по НДС за IV квартал 2015 года. Бухгалерам, ответственным за этот участок работы, будет полезно ознакомиться с некоторыми типичными ситуациями по учету НДС, в которых велик риск допустить ошибки.

Аванс и реализация в одном периоде

Иногда предоплата и последующая отгрузка товара (оказание услуги или выполнение работы), которая засчитывается в счет аванса, происходят внутри одного квартала. Некоторые бухгалтеры полагают, что раз на конец периода аванс как таковой отсутствует, то его не нужно отражать в декларации по НДС. Однако такой порядок учета не соответствует позиции налоговой службы и Минфина — ведомства ранее давали официальные разъяснения по этому вопросу (письмо Минфина России от 12.10.2011 № 03-07-14/99, письмо ФНС от 20.07.2011 № ЕД-4-3/11684).

Чиновники полагают, что предоплату нужно включать в налоговую базу по НДС в любом случае. Поэтому, чтобы оградить себя от лишних вопросов со стороны налоговой инспекции, будет безопаснее сделать именно так. Если у компании в IV квартале 2015 года были операции по получению аванса и отгрузки в его счет, их следует отразить в строке 070 раздела 3 декларации. Сумма НДС с поступившей предоплаты попадет в состав вычетов и должна быть отражена по строке 170 того же раздела. То есть налоговую нагрузку данный порядок учета не увеличит.

Для информации отметим, что некоторые арбитражные суды в указанном случае выносят решение в пользу налогоплательщиков (постановление ФАС Московского округа от 19.04.2013 № А40-86167/12-108-111, постановление ФАС Северо-Западного округа от 20.02.2014 № А13-2364/2013 и другие). Таким образом, если бухгалтер все же не отразил в декларации авансы, «закрытые» поставкой в том же периоде, у компании есть шанс отстоять эту позицию в суде.

У покупателей ситуация иная — им необязательно отражать перечисленную предоплату в декларации по НДС, при условии, что в том же квартале они получили товар. Во-первых, применение налогового вычета — право компании, но не ее обязанность. Во-вторых, в рассматриваемом случае вычет суммы НДС с аванса не уменьшит налоговую нагрузку, поскольку в том же квартале налог будет восстановлен.

Списание дебиторской задолженности без восстановления НДС

Еще одна нередкая ситуация — продавец не поставил товар и не возвратил полученную за него предоплату. Когда срок исковой давности по несостоявшейся сделке подходит к концу, бухгалтер покупателя списывает сумму аванса, как безнадежную дебиторскую задолженность. При этом необходимо проверить, принимался ли к вычету НДС по авансовому платежу. Если так и было, то в момент списания дебиторской задолженности сумму налога следует восстановить.

Такой порядок учета соответствует позиции Минфина, которую он разъяснил в своем письме от 17.08.15 № 03-07-11/47347. Обоснование следующее: в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 171 НК РФ, чтобы иметь право на вычет НДС по приобретенным товарам, покупатель должен использовать их для осуществления деятельности, облагаемой этим налогом. В

рассматриваемом случае покупатель вовсе не получил товара, а, значит, не может использовать его для облагаемой НДС деятельности. Следовательно, если налог был принят к вычету, при списании долга его нужно восстановить.
Некоторые арбитры, однако, придерживаются иного мнения (постановления Арбитражного суда Поволжского округа от 03.09.2014 по делу № А72-13403/2013, Шестого арбитражного апелляционного суда от 26.06.2014 № 06АП-2936/2014 по делу № А04-282/2014 и другие). Они ссылаются на пункт 3 статьи 170 НК РФ, в котором перечислены ситуации, когда именно нужно восстановить ранее принятый к вычету НДС. В отношении уплаченных авансов норма закона гласит, что налог должен быть восстановлен, когда товар получен покупателем либо ему возвращена предоплата. К рассматриваемому же случаю ни то, ни другое условие неприменимо. А, значит, обязанности восстанавливать НДС у компании не возникает.
Таким образом, у налогоплательщика, который не восстановил НДС по списанной дебиторской задолженности, есть шансы отстоять свою правоту в суде. Однако если же намерений спорить с ФНС компания не имеет, то НДС при списании безнадежной «дебиторки» лучше восстановить.

Покупатель оплатил больше, чем требовалось

Порой покупатель переводит на счет продавцу сумму, превышающую стоимость товара, которая указана в документах на отгрузку. Этот излишек будет учитываться контрагентами при последующих сделках, а пока он должен быть учтен, как полученный аванс, и отражен в декларации по НДС. Бухгалтеру следует выписать счет-фактуру на сумму этого аванса и зафиксировать операцию в книге продаж.
Порой аванс возникает, когда покупатель при оплате округляет сумму до целых рублей. В этом случае оформлять счет-фактуру на разницу не обязательно. По Правилам заполнения счета-фактуры, утвержденным постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137, сумма НДС должна быть отражена в рублях и копейках. Но налог с аванса в сумме менее 1 рубля никак не может быть выражен в рублях, поэтому «авансовый» счет-фактуру составлять нецелесообразно. На этот счет есть разъяснение ФНС, которое приводится в письме от 14 августа 2015 № ГД-4-3/14398.

Дробление и перенос вычета

Пункт 1.1 статьи 172 НК РФ, который вступил в силу с начала 2015 года, законодательно закрепил за компаниями право переносить вычеты по НДС на более поздние периоды. Сделать это можно в пределах трех лет после принятия товаров (работ, услуг) на учет. Такой порядок дает бухгалтерам широкие возможности оперировать суммой заявленного вычета и избегать ситуаций, когда на конец квартала образуется НДС к возмещению. Тем самым компания избежит пристального внимания к своей декларации и необходимости представлять в налоговую инспекцию документы для обоснования вычета.
Более того, заявить о вычете по одному счету-фактуре можно частями, что еще больше расширяет возможности по нивелированию «лишнего» НДС. Однако по незнанию либо из-за необоснованных опасений не все бухгалтеры используют этот удобный инструмент. Между тем чиновники уже разъясняли, что в таком порядке нет никакого противоречия законодательству (письмо Минфина РФ от 18.05.2015 № 03-07-РЗ/28263).
Разбивая и перенося вычеты, следует учесть некоторые нюансы. Во-первых, оперировать таким образом можно лишь суммой НДС с приобретенных товаров, которые используются для осуществления облагаемой этом налогом деятельности. То есть нельзя заявить в более поздние сроки о вычете налога, уплаченного, например, в качестве налогового агента, с предоплаты, с основных средств, переданных в виде вклада в уставный капитал. Во-вторых, что касается основных средств, то вычет по ним можно переносить, но нельзя разбивать.

Другими словами, заявить о вычете НДС по основным средствам придется единовременно на всю сумму налога, однако сделать это можно в течение трех лет после принятия имущества на учет.

Подарки сотрудникам, контрагентам и прочим лицам

Любые подарки, которые дарит компания, кроме денежных, подлежат включению в базу по НДС. Это следует из подпункта 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ: на его основании безвозмездная передача товара, оказание услуг или выполнение работ в целях НДС приравнивается к реализации, облагаемой эти налогом. Минфин и налоговая служба придерживаются именно такого мнения, что отражено в их официальных разъяснениях (письма Минфина РФ от 22.01.2009 № 03-07-11/16, письмо ФНС России по г. Москве от 19.08.2013 № 13-11/083321@). Эту позицию поддерживают и арбитражные суды.
Таким образом, подаренные ценности следует включить в базу для исчисления НДС. Тем более это не приведет к увеличению налоговой нагрузки, ведь «входящий» налог при покупке этих товаров можно принять к вычету.
Однако это не касается подарков с рекламной символикой, стоимость которых менее 100 рублей за единицу. На основании подпункта 25 пункта 3 статьи 149 НК РФ, безвозмездная передача таких товаров не является объектом обложения НДС. Предъявленный поставщиком налог при покупке такой продукции не принимается к вычету, а учитывается в составе ее стоимости.
Говоря о безвозмездной передаче, упомянем еще один нюанс. Бывает, что компания погашает денежную задолженность перед контрагентом имуществом — в этом случае его стоимость также подлежит обложению НДС.

Как еще сократить риск появления ошибок

Как известно, полученные счета-фактуры являются основными документами, дающим право компаниям заявлять о вычетах НДС. А от правильности исчисления вычетов и обоснованности их применения зависит конечная сумма налога, которая подлежит уплате в бюджет. Таким образом, «входящие» счета-фактуры необходимо подвергнуть особо тщательной проверке. Следует как минимум проверить:

- все ли счета-фактуры имеются в наличии в оригинале;
- верно ли в них указаны данные, в частности, реквизиты контрагента, наименование товара и его стоимость, а также налоговая ставка и сумма НДС;
- подписаны ли все счета-фактуры уполномоченными лицами собственноручно, ведь использовать факсимиле для этой цели нельзя (письмо Минфина РФ от 01.06.2010 № 03-07-09/33);
- правильно ли перенесены данные «бумажных» счетов-фактур в программу учета.

Если в отчетном квартале у компании были командировочные расходы, следует также проверить, чтобы в первичных документах (бланках строгой отчетности — билетах, квитанциях гостиниц) была выделена сумма НДС. В таком случае принятие к вычету налога по этим расходам будет обосновано.
В рамках статьи мы упомянули лишь некоторые типичные операции по учету НДС, которые могут вызывать затруднения у бухгалтеров. В действительности же подводных камней намного больше. Кроме того, все вышесказанное нацелено на проверку деклараций по НДС на ошибки, которые могут возникнуть вследствие неправильного учета внутри компании. Но не стоит забывать, что даже идеальное ведение бухгалтерии не может полностью обезопасить налогоплательщика от вопросов к отчетности по НДС со стороны налоговой службы. Ведь в ходе проверки декларации могут быть выявлены расхождения сведений счетов-фактур, книг покупок и продаж компании и ее контрагентов. А эти данные, напомним, в разрезе каждой

сделки должны быть идентичными.
Чтобы избежать подобных несоответствий, рекомендуем перед отправкой декларации в ФНС провести сверку сведений счетов-фактур со своими контрагентами. Сделать это можно, например, посредством сервиса Контур.НДС+.