

Вычет НДС: делим на части и переносим на следующие периоды

Министерство финансов признало право налогоплательщиков заявлять к вычету НДС по одному счету-фактуре частями в разных периодах.

- В каких случаях такой порядок применим?
- Как это осуществляется на практике?
- Не рискуют ли компании встретиться с непониманием и штрафными санкциями со стороны ФНС?

Ответить на эти вопросы постараемся в рамках данной статьи.

Как было раньше

В недалеком прошлом чиновники придерживались однозначного мнения — делить вычет НДС по одному счету-фактуре на разные периоды запрещено. Такие выводы можно встретить, например, в письмах Минфина от 09.12.2010 № 03-07-11/483, от 13.10.2010 № 03-07-11/408 и других. При этом специалисты ведомства ссылались на то, что подобный порядок не предусмотрен налоговым законодательством. И действительно, статьи 171 и 172 Налогового кодекса, посвященные вычетам, не содержали норм, прямо разрешающих «разбрасывать» вычет НДС.

Однако большинство арбитражных судов рассуждали иначе: во-первых, законодательство не содержит на частичное заявление вычета прямого запрета, а, во-вторых, это не ведет к неуплате налога. Поэтому арбитры в большинстве случаев признавали дробление вычета НДС законным. Подобные выводы приводятся, например, в Постановлении ФАС МО от 12.02.2013 № Ф05-15985/12, а также во многих других.

Что изменилось

Такое противоречие позиций Минфина и судов сохранялось до 1 января 2015 года. Но к радости налогоплательщиков, ситуация переменилась — в указанную дату в силу вступили поправки в Налоговый кодекс. Одна из них коснулась **статьи 172, которая была дополнена пунктом 1.1**. Согласно содержащейся в нем норме, теперь можно заявить вычеты НДС в любом налоговом периоде **в течение трех лет с момента принятия товаров к учету**. Это дает компаниям возможность управлять размерами вычетов и заявлять их в том периоде, когда они посчитают необходимым.

В каком случае это удобно? Например, если налогоплательщик хочет избежать указания в декларации суммы НДС к возмещению. Ведь при этом он может

столкнуться с полноценной камеральной проверкой, в рамках которой налоговая служба вправе потребовать все документы для обоснования вычета. И многие бухгалтеры, чтобы этого избежать, предпочтут заявить вычет частично, перенеся оставшуюся его часть на более поздние периоды.

Новая позиция финансового ведомства

Налоговый кодекс по-прежнему не содержит прямой нормы, разрешающей применять вычет по частям — он лишь четко разрешает заявлять его в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия товара к учету. Однако теперь, когда появились гибкие возможности управления вычетом, **запрет его дробления теряет всякий смысл**. Позиция чиновников Минфина поменялась, что нашло отражение в письмах №03-07-11/20290 и №03-07-11/20293 от 9 апреля 2015 года. В них содержится вывод о том, что дробление вычета НДС по одному счету-фактуре на несколько налоговых периодов в общем случае не противоречит Налоговому кодексу.

Исключение составляют операции по приобретению основных средств, оборудования к установке и нематериальных активов — на основании пункта 1 статьи 172 НК РФ, вычет НДС по ним осуществляется в полном объеме после принятия указанных ценностей к учету. Кроме того, дробление вычета на несколько периодов недопустимо с НДС, уплаченного в качестве налогового агента, а также исчисленного с оплаты, предварительной оплаты и при некоторых других операциях.

Как это выглядит на практике

Каков порядок действий бухгалтера при необходимости заявить вычет НДС частями в разных периодах? Рассмотрим на примере.

ООО «Аякс» во II квартале 2015 года приобрело у ООО «Автотрейд» легковой автомобиль по цене 944 000 рублей, в том числе НДС 144 000 рублей. Цель покупки авто — дальнейшая перепродажа. Бухгалтером покупателя было принято решение заявить вычет НДС равными частями до конца текущего года. Таким образом, вычет в размере 48 000 рублей (1/3 часть от 144 000) будет заявлен во II, III и IV кварталах 2015 года.

На момент покупки, то есть во II квартале 2015 года, делаются следующие проводки:

Проводка	Сумма (руб)	Описание операции
Дт 08 Кт 60	800000	стоимость автомобиля без НДС
Дт 19 Кт 60	144000	сумма НДС
Дт 68 Кт 19	48000	первая часть вычета НДС

В этом же периоде в Книге покупок ООО «Аякс» регистрируется счет-фактура от ООО «Автотрейд» на сумму 48 000 рублей.

В следующих кварталах 2015 года бухгалтер должен повторить последнюю проводку:

Квартал 2015	Проводка	Сумма (руб)	Описание операции
III	Дт 68 Кт 19	48000	вторая часть вычета НДС
IV	Дт 68 Кт 19	48000	третья часть вычета НДС

В каждом из этих периодов также следует зарегистрировать счет-фактуру от ООО «Автотрейд» на сумму 48 000 рублей. Таким образом, счет-фактура будет фигурировать в Книге покупок не единожды с указанием полной суммы НДС 144 000 рублей, а три раза по 48 000 рублей.

Внести вторую и третью части налога в Книгу покупок можно в любой день соответствующего периода. Например, достаточно удобным представляется делать это в первый день квартала.

По такому же принципу бухгалтер ООО «Аякс» мог «разбить» вычет НДС не на равные, а на произвольные части и на любое число периодов в пределах трехгодичного срока с момента принятия автомобиля на учет. Не противоречит Налоговому кодексу и принятие вычета частями с «перепрыгиванием» через один или несколько кварталов. Например, если ООО «Аякс» по какой-то причине в IV квартале 2015 года не имело бы операций по продажам, то бухгалтеру было бы логично перенести последнюю часть вычета на I или любой другой квартал 2016 года.

Итак, обобщим основные моменты дробления вычета НДС:

- заявлять часть вычета можно в любом квартале, главное — чтобы вся его сумма «израсходовалась» в пределах трех лет с момента принятия товара на учет;
- заявленной части вычета должна соответствовать запись в Книге покупок, сделанная в том же квартале и на ту же сумму;
- один счет-фактура будет регистрироваться в Книге покупок несколько раз в разных кварталах на сумму, соответствующую заявленной части вычета;
- при сложении частичных сумм вычета должна получиться сумма НДС, указанная в счете-фактуре.

Вычет НДС частями и сверка ФНС

Как известно, с начала текущего года налоговая служба тщательно следит за всеми плательщиками НДС, обрабатывая их электронные отчеты в автоматическом режиме. При этом сопоставляются сведения из книг покупок и продаж

контрагентов, которые теперь стали частью расширенной декларации по налогу. По каждой операции сравниваются данные, указанные продавцом и покупателем, в том числе и сумма НДС.

Однако если покупатель решит «разбить» вычет на несколько периодов, то в его Книге покупок НДС будет отражен частично, что не будет соответствовать записи в Книге продаж поставщика. Проводя перекрестную сверку по окончании квартала, налоговая служба выявит это несоответствие и может потребовать объяснений. Более того, на основании пункта 8.1 статьи 88 НК РФ, инспекция сможет требовать представления счета-фактуры и иных документов по сделке, ведь формально сумма налога в декларации покупателя будет занижена. В результате некоторые бухгалтеры по-прежнему предпочитают не дробить вычеты из-за нежелания объясняться с ФНС либо опасаясь санкций.

Но по утверждению многих экспертов, принимать НДС к вычету частями совершенно безопасно. Конечно, есть риск получить от инспекции требование о предоставлении пояснений. Но поскольку заявляя вычет частично, покупатель не нарушает налоговое законодательство, то он сможет пояснить свои действия, представить необходимые документы и без проблем «оправдать» неполную сумму НДС.