

**Некоммерческое партнерство
«Совет рынка по организации эффективной системы оптовой и розничной торговли
электрической энергией и мощностью»**

ПРАВОВОЕ УПРАВЛЕНИЕ

К заседанию Методологического совета
по бухгалтерскому и налоговому учету

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

**по вопросу: «О применении вычетов НДС по итогам рассмотрения разногласий по
количеству поставленных товаров (объему оказанных услуг)»**

В повестку заседания Методологического совета по бухгалтерскому и налоговому учету при Наблюдательном совете Ассоциации «НП Совет рынка» (далее – Методологический совет) включен вопрос о применении вычетов НДС по итогам рассмотрения разногласий по количеству поставленных товаров (объему оказанных услуг), инициированный ОАО «Мариэнергосбыт».

Правовое управление Ассоциации «НП Совет рынка» рассмотрело указанный вопрос и сообщает следующее.

1. Согласно пункту 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику в частности при приобретении товаров (работ, услуг) для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС (за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 НК РФ), а также приобретении товаров для перепродажи.

Исходя из пункта 1 статьи 172 НК РФ, налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов.

В соответствии с пунктом 1.1. статьи 172 НК РФ, налоговые вычеты, предусмотренные пунктом 2 статьи 171 НК РФ, могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных налогоплательщиком на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг).

Таким образом, исходя из указанных норм НК РФ вычеты НДС применяются при выполнении следующих условий:

- 1) товары (работы, услуги) приобретены для осуществления облагаемых НДС операций или товары приобретены для перепродажи;
- 2) приобретенные товары (работы, услуги) поставлены на учет, с момента которого не истекло 3-х лет;
- 3) имеется в наличии надлежащим образом оформленный счет-фактура;
- 4) имеются в наличии надлежащим образом оформленные первичные документы, на основании которых приняты к учету товары (работы, услуги).

При невыполнении одного из указанных условий применение вычетов НДС не допускается.

В соответствии с пунктом 5.1. НК РФ в налоговую декларацию подлежат включению сведения, указанные в книге покупок и книге продаж налогоплательщика, состав которых определяется ФНС России.

Согласно пункту 45 Порядка заполнения налоговой декларации по НДС, утвержденного приказом ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме», раздел 8 налоговой декларации «Сведения из книги покупок об операциях, отражаемых за истекший налоговый период» заполняется в случаях возникновения права на налоговые вычеты за истекший налоговый период в порядке, установленном статьей 172 НК РФ. В графах указанного раздела налоговой декларации по НДС отражаются данные из книги покупок, в том числе дата и номер счета-фактуры (исправленного, корректировочного счета-фактуры), дата принятия на учет товаров (работ, услуг).

В соответствии с Правилами ведения книги покупок, применяемой при расчетах по НДС, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 № 1137, в книге покупок регистрируются счета-фактуры по мере возникновения права на налоговые вычеты в порядке, установленном статьей 172 НК РФ.

Исходя из указанных выше норм, в случае наличия разногласий по количеству и стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) и непринятия покупателем на учет несогласованного количества и стоимости товаров (работ, услуг), вычеты НДС применяются покупателем только в той части товаров (работ, услуг), которые были фактически приняты покупателем к учету при выполнении всех остальных условий для применения вычетов НДС. Данный вывод подтверждается позицией Минфина России (письма от 10.02.2012 № 03-07-09/05, от 12.05.2012 № 03-07-09/48, от 30.04.2013 № 03-03-06/1/15358).

Учитывая, что право на применение вычетов НДС в соответствии со статьей 172 НК РФ возникает при выполнении всех условий, в том числе при условии принятия на учет товаров (работ, услуг), то отражение счета-фактуры, выставленного в прошлом налоговом периоде, возможно в текущем налоговом периоде, если основание для применения вычетов НДС по указанному счету-фактуре возникло в текущем налоговом периоде.

Таким образом, при наличии судебного спора о количестве поставленных товаров, право на применение вычетов НДС в части спорного количества товаров возникнет только в том налоговом периоде, в котором покупателем будет принято на учет спорное количество товаров в связи с вступлением в силу судебного акта, устанавливающего факт их поставки.

Вывод о возможности применения вычетов НДС в отношении количества товаров, принятых на учет в более поздних налоговых периодах во исполнение вступившего в силу решения суда, на основании первоначального выставленного счета-фактуры подтверждается позицией Минфина России (письмо от 09.06.2014 № 03-07-15/27682).

При этом, по нашему мнению, применение вычетов НДС по счету-фактуре, выставленному более 3-х лет назад, в данном случае правомерно, поскольку законодательство о налогах и сборах не предусматривает сроков применения вычетов НДС в зависимости от даты составления и выставления счета-фактуры.

Обращаем внимание, что исходя из пункта 2 Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по НДС, в книге покупок регистрируются, счета-фактуры (в

том числе корректировочные), зарегистрированные в части 2 журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур.

Согласно пункту 3, 10 Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 № 1137, в части 2 журнала учета подлежат единой регистрации в хронологическом порядке по дате получения полученные счета-фактуры (в том числе корректировочные) и исправленные счета-фактуры (в том числе корректировочные).

Поскольку в книге покупок, сведения из которой учитываются при составлении налоговой декларации по НДС, регистрируются счета-фактуры, учтенные в журнале выставленных и полученных счетов-фактур по дате получения, то возможен риск налоговых претензий к правомерности включения в журнал выставленных и полученных счетов-фактур за текущий налоговый период счета-фактуры, полученного в прошлом налоговом периоде и, как следствие, к правомерности применения в текущем налоговом периоде вычетов НДС по такому счету-фактуре.

2. Согласно пункту 3 статьи 168, пункту 10 статьи 172 НК РФ, при изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе в случае изменения цены (тарифа) и (или) уточнения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, продавец выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру не позднее пяти календарных дней считая со дня составления договора, соглашения, иного первичного документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

Вычеты НДС на основании корректировочного счета-фактуры, в соответствии с пунктом 10 статьи 172 НК РФ, производятся не позднее трех лет с момента его составления.

Исходя из указанных выше норм, трехлетний срок для применения вычетов НДС исчисляется с даты составления указанных выше документов, а не с даты отгрузки. Данный вывод подтверждается судебной практикой (постановление Арбитражного суда Московского округа от 18.12.2014 № Ф05-14527/2014 по делу № А40-39433/14 (Определением Верховного Суда РФ от 06.04.2015 № 305-КГ15-1863 отказано в передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ для пересмотра в порядке кассационного производства данного постановления)).

При этом, НК РФ не содержит норм, устанавливающих срок для составления первичных документов, являющихся основанием для составления корректировочного счета-фактуры.

Согласно части 3 статьи 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ, первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным - непосредственно после его окончания.

Пунктом 8 статьи 3 Закона о бухгалтерском учете, фактом хозяйственной жизни признается сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

Поскольку в рассматриваемой ситуации фактом хозяйственной жизни является вступление в силу решения суда, то такой первичный документ может быть составлен

после вступления в силу решения суда, которым установлен факт поставки товаров в меньшем количестве, чем указано в первоначально составленном первичном документе.

Исходя из вышеизложенного полагаем, что применение вычетов НДС возможно на основании корректировочных счетов-фактур, составленных и выставленных в установленном законодательством о налогах и сборах порядке, в том числе в случае выставления такого корректировочного счета-фактуры по истечении трех лет с даты отгрузки товара.

Вместе с тем обращаем внимание, что в случае принятия судом указанного выше решения, корректировочный счет-фактура должен составляться не на основании данного судебного решения, а на основании первичного документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 31.03.2014 по делу № А27-11148/2013).

При этом, при выставлении корректировочного счета-фактуры, согласно которому количество товара изменено в сторону уменьшения, покупатель, применивший вычет НДС на основании первоначально выставленного счета-фактуры в отношении фактически принятого на учет товара, количество которого установлено вступившим в силу решением суда, не отражает указанный корректировочный счет-фактуру, а также данные первичных документов на уменьшение стоимости отгруженных товаров, в книге продаж (Письмо Минфина России от 12.05.2012 № 03-07-09/48).

3. Как следует из Правил ведения книги покупок и книги продаж, применяемых при расчетах НДС, а также из Правил заполнения дополнительных листов к указанным книге покупок и книге продаж, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 № 1137, аннулирование счетов-фактур (корректировочных) счетов-фактур осуществляется при внесении исправлений в ранее выставленные счета-фактуры (корректировочные счета-фактуры).

В соответствии с позицией фискальных органов в счета-фактуры (корректировочные счета-фактуры) вносятся исправления в случае, если в них допущены технические или арифметические ошибки (письмо Минфина России от 15.08.2012 № 03-07-09/119, от 08.08.2012 № 03-07-15/102, от 31.07.2012 № 03-07-09/95, от 16.04.2012 № 03-07-09/36, от 05.12.2011 № 03-07-09/46; письмо ФНС России от 23.08.2012 № АС-4-3/13968@).

В случае расхождения количества полученных покупателем товаров (объема принятых выполненных работ, оказанных услуг) по сравнению с количеством, указанным продавцом в накладных (актах) и счетах-фактурах, и, соответственно, изменения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) в результате уточнения их количества продавцом выставляются корректировочные счета-фактуры (письмо Минфина России от 12.03.2012 № 03-07-09/22, от 12.05.2012 № 03-07-09/48; письмо ФНС России от 01.02.2013 № ЕД-4-3/1406@, от 12.03.2012 № ЕД-4-3/4100@).

При этом, поскольку поставщик, в соответствии с законодательством о налогах и сборах, определяет налоговую базу по НДС исходя из сумм НДС, указанных в выставленных счетах-фактурах, при аннулировании счетов-фактур, продавец корректирует налоговую базу по НДС, а не применяет налоговые вычеты.

Согласно пункту 1 статьи 54 НК РФ, при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения).

В соответствии с пунктом 1 статьи 81 НК РФ, при обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию.

Вместе с тем, при уточнении налоговой декларации за налоговый период за пределами трех лет возможен риск отказа налоговым органом в зачете или возврате излишне уплаченных сумм налога на основании статьи 78 НК РФ, в соответствии с нормами которой заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

В то же время обращаем внимание на позицию Конституционного Суда Российской Федерации, согласно которой отсутствие в норме положений, определяющих основания для продления (восстановления) срока для реализации права не препятствует защите соответствующего права налогоплательщика в случае, когда реализации этого права в течение установленного срока препятствовали объективные и уважительные обстоятельства (Определения Конституционного Суда РФ от 03.07.2008 N 630-О-П, от 24.09.2013 № 1275-О).

Считаем, что в случае аннулирования счетов-фактур, выставленных за пределами трехлетнего периода, право на зачет/возврат излишне уплаченного НДС придется отстаивать в суде.

Дополнительно информируем, что Ассоциация «НП Совет рынка» не наделено правом давать разъяснения законодательства Российской Федерации. Настоящее письмо не содержит обязательных правил, конкретизирующих нормативные предписания и не определяет обязательные требования для участников оптового рынка электрической энергии (мощности) и иных лиц. Представленное мнение Ассоциации «НП Совет рынка» носит информационно-разъяснительный характер и не препятствует в применении норм законодательства в понимании, отличном от изложенного в настоящем письме.

**Заместитель Начальника
Правового управления**



Д.Г. Эрзин

