

В настоящем обзоре представлены новые документы (разъяснения Минфина России, налоговых органов и иные), в которых выражены позиции этих ведомств по вопросам налогообложения и бухгалтерского учета. Знание позиций налоговых органов, финансистов и мнения профессионального сообщества необходимо бухгалтеру для принятия решений и планирования работы. Обзор поможет быстро сориентироваться в рассматриваемых проблемах и принять взвешенное решение с учетом всех возможных вариантов поведения и их последствий.

Содержание обзора

Новости

1. Для целей предоставления стандартного вычета на третьего и каждого последующего ребенка учитывается общее количество детей
2. В форму справки 2-НДФЛ внесены изменения
3. Внесены изменения в процедуру регистрации и снятия с учета страхователей
4. Минфин России разъяснил порядок учета расходов на НИОКР и нематериальные активы, созданные в результате данных исследований

5. Разработаны временные формы документов, необходимых для регистрации объектов обложения налогом на игорный бизнес

6. С 1 января 2012 г. индивидуальные предприниматели обязаны соблюдать порядок ведения кассовых операций

7. Допустимая доля иностранцев, привлекаемых в 2012 г. для работы в сфере розничной торговли и в области спорта, не изменилась

8. Право на льготный тариф страховых взносов для организации, применяющей УСН, не зависит от того, какие виды деятельности, осуществляемые данным налогоплательщиком, указаны в выписке из ЕГРЮЛ

Комментарии

1. Разъяснения по вопросам уплаты страховых взносов в ФСС РФ

2. Может ли налогоплательщик принять НДС к вычету на основании счета-фактуры с дробным номером, если этот счет-фактура выставлен продавцом взамен первоначального в связи с ошибкой?

Судебное решение недели

Суммы излишне возмещенного НДС не являются недоимкой и взыскиваются с налогоплательщика только в судебном порядке

Новости

1. Для целей предоставления стандартного вычета на третьего и каждого последующего ребенка учитывается общее количество детей

Письмо Минфина России от 23.12.2011 N 03-04-06/8-357

Письмо Минфина России от 23.12.2011 N 03-04-08/8-230

Письмо Минфина России от 21.12.2011 N 03-04-05/8-1075

[Письмо Минфина России от 08.12.2011 N 03-04-05/8-1014](#)

[Согласно подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет налогоплательщику предоставляется налоговый вычет по НДФЛ. Родители \(усыновители, опекуны, попечители, приемные](#)

родители) вправе получать вычет за каждый месяц налогового периода до месяца, в котором облагаемый по ставке 13 процентов доход физлица, исчисленный с начала года, превысит 280 000 руб.

С 1 января 2012 г. стандартный вычет на первого и второго ребенка, находящегося на обеспечении родителя (усыновителя, опекуна, попечителя, приемного родителя), составляет 1400 руб. (подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ). Напомним, что в 2011 г. данный вычет был равен 1000 руб.

Размер вычета на третьего и каждого последующего ребенка, а также на каждого ребенка-инвалида был повышен до 3000 руб. еще в ноябре 2011 г., и его действие распространялось на правоотношения, возникшие с 1 января 2011 г. (п. 8 ст. 1, п. п. 2, 3 ст. 5 Федерального закона от 21.11.2011 N 330-ФЗ). В 2012 г. вычет на третьего и каждого последующего ребенка, на ребенка-инвалида также составляет 3000 руб. за каждый месяц (подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ).

Следует отметить, что до внесения Федеральным законом от 21.11.2011 N 330-ФЗ изменений в подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ размер налогового вычета не зависел от того, был ребенок первым или третьим. После вступления в силу нововведений, а именно - повышения размера вычета на третьего и последующего ребенка, на практике возник вопрос: как определить размер вычета, если у физлица трое детей или более, но на старшего ребенка в силу его возраста вычет не положен?

Минфин России указал, что совершеннолетние дети вне зависимости от того, предоставляется на них стандартный вычет или нет, учитываются при расчете. То есть при определении размера вычета следует исходить из общего количества детей у налогоплательщика. В Письме от 23.12.2011 N 03-04-06/8-357 финансовое ведомство подчеркнуло, что очередность детей определяется в хронологическом порядке по дате рождения независимо от их возраста.

Вычет на ребенка предоставляется на основании письменного заявления физлица и документов, подтверждающих право на данный вычет (п. 3 ст. 218 НК РФ). В Письме от 13.12.2011 N 03-04-05/5-1021 Минфин России разъяснил, что в зависимости от конкретного случая такими документами, в частности, могут быть копия свидетельства о рождении ребенка, соглашение об уплате алиментов или исполнительный лист (постановление суда) о перечислении алиментов в пользу другого родителя на

содержание ребенка, копия паспорта (с отметкой о регистрации брака между родителями) или копия свидетельства о регистрации брака, справка жилищно-коммунальной службы о совместном проживании ребенка с родителем (родителями).

-

2. В форму справки 2-НДФЛ внесены изменения

Приказ ФНС РФ от 06.12.2011 N ММВ-7-3/909@ "О внесении изменений в приложения к Приказу Федеральной налоговой службы от 17.11.2010 N ММВ-7-3/611@"

ФНС России внесла изменения в свой Приказ от 17.11.2010 N ММВ-7-3/611@, который утверждал форму сведений о доходах физических лиц и рекомендации по ее заполнению. В соответствии с новой редакцией документа, налоговый агент должен составлять единую справку о доходах физического лица, а не подавать сведения отдельно по каждой налоговой ставке, как это было установлено ранее. То есть если агент выплачивал физлицу в течение налогового периода доходы, облагаемые по ставкам 13 и 9 процентов, то в справке необходимо заполнять разделы 3 - 5 для ставки 13 процентов, а далее последовательно разделы 3 - 5 для ставки 9 процентов.

Кроме того, определены новые коды доходов (в том числе по операциям РЕПО) и коды вычетов.

-

3. Внесены изменения в процедуру регистрации и снятия с учета страхователей

Приказ Минздравсоцразвития России от 07.10.2011 N 1141н "О внесении изменений в приложения N 1, 2 и 4 к Приказу Министерства здравоохранения и социального

развития Российской Федерации от 7 декабря 2009 г. N 959н "О порядке регистрации и снятия с регистрационного учета страхователей и лиц, приравненных к страхователям"

Минздравсоцразвития России внесло изменения в процедуру регистрации и снятия с учета страхователей - юридических лиц по месту нахождения обособленных подразделений, физлиц, а также лиц, добровольно вступивших в правоотношения по обязательному социальному страхованию. Поправки были внесены в Приложения N 1, 2 и 4 к Приказу ведомства от 07.12.2009 N 959н "О порядке регистрации и снятия с регистрационного учета страхователей и лиц, приравненных к страхователям".

Теперь заявление на постановку юридического лица на учет в качестве страхователя по месту нахождения обособленного подразделения необходимо подавать по форме, предусмотренной Приложением 2 к Административному регламенту ФСС РФ, утвержденному Приказом Минздравсоцразвития России от 20.09.2011 N 1052н. Форма, установленная тем же регламентом, применяется для регистрации физлица, заключившего трудовой договор с работником. Кроме того, Приложением 3 к данному Приказу установлена форма заявления для снятия страхователя с учета. Указанные заявления подаются страхователями в письменной форме или в форме электронного документа. В электронном виде можно будет представлять и заявления о постановке на учет по новому месту регистрации в территориальном органе ФСС РФ.

При регистрации юридического лица по месту нахождения обособленного подразделения теперь надо подавать меньше документов. Дело в том, что из соответствующего перечня исключены документы, подтверждающие создание обособленного подразделения, и извещение о регистрации в качестве страхователя юридического лица. Перечень документов, необходимых для регистрации иностранной компании, также был сокращен. Поэтому теперь не нужно подавать ни документ, подтверждающий создание обособленного подразделения, ни уведомление о регистрации в качестве страхователя по месту нахождения обособленного подразделения.

Все документы, кроме подтверждающих наличие отдельного баланса, расчетного счета и начисление выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, российские и иностранные компании могут представлять по собственной инициативе, но обязанности такой у них нет. Если эти документы не были поданы организацией, принимающий орган обязан запросить их у налогового органа, в котором она состоит на учете, или у другого территориального отделения ФСС РФ.

Изменения вступили в силу с 10 января текущего года.

-

4. Минфин России разъяснил порядок учета расходов на НИОКР и нематериальные активы, созданные в результате данных исследований

Письмо Минфина России от 13.12.2011 N 03-03-06/1/820

Минфин России рассмотрел ряд вопросов о порядке признания расходов, связанных с проведением научных исследований и опытно-конструкторских разработок. В частности, ведомство разъяснило новый порядок учета указанных расходов.

Напомним, что с 1 января текущего года п. 2 ст. 262 НК РФ установлен перечень затрат, признаваемых расходами на НИОКР. В соответствии с п. 4 данной статьи затраты налогоплательщика на НИОКР, предусмотренные подп. 1 - 5 п. 2 ст. 262 НК РФ, учитываются в расходах по налогу на прибыль независимо от результата исследований (разработок). При этом согласно п. 5 ст. 262 НК РФ иные расходы на НИОКР в части, превышающей 75 процентов суммы расходов на оплату труда работников - участников исследований, налогоплательщик вправе включить в состав прочих расходов в том периоде, в котором завершены данные исследования или отдельные этапы работ. Минфин России отметил, что указанные расходы также учитываются для целей налогообложения независимо от результата соответствующих НИОКР.

Ведомство также рассмотрело вопрос об учете нематериальных активов, полученных при осуществлении НИОКР. Если после проведения исследований налогоплательщик приобретает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, такие права признаются нематериальными активами. В этом случае указанные активы амортизируются либо затраты на них учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (п. 9 ст. 262 НК РФ). Согласно ст. 1232 ГК РФ в случаях, предусмотренных данным Кодексом, исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации признается и охраняется при условии его государственной регистрации. На этом основании Минфин

России пришел к следующему выводу: если в соответствии с Гражданским кодексом РФ результат интеллектуальной деятельности признается и охраняется при условии его госрегистрации, то нематериальный актив принимается на налоговый учет (или затраты на НИОКР включаются в состав прочих расходов) начиная с даты госрегистрации такого результата. При этом согласно п. 9 ст. 262 НК РФ ранее учтенные суммы расходов на НИОКР не восстанавливаются и не включаются в первоначальную стоимость нематериального актива.

-

5. Разработаны временные формы документов, необходимых для регистрации объектов обложения налогом на игорный бизнес

Письмо ФНС России от 20.12.2011 N ЕД-4-3/21748@ "О рекомендуемых формах документов для регистрации объектов налогообложения налогом на игорный бизнес"

С 1 января 2012 г. изменен перечень объектов обложения налогом на игорный бизнес. Ранее в него входили пункты приема ставок тотализатора и букмекерской конторы. Теперь вместо них в этот перечень включены процессинговые центры указанных игорных заведений.

На данный момент в формах заявления о регистрации и свидетельства о постановке на учет объектов обложения налогом на игорный бизнес отсутствуют поля для отражения информации, необходимой при регистрации вновь введенных объектов. ФНС России разработала временные формы указанных документов, которые рекомендует применять до официального утверждения бланков приказом Минфина России. Эти формы представлены в Приложении к Письму ФНС России от 20.12.2011 N ЕД-4-3/21748@.

-

6. С 1 января 2012 г. индивидуальные предприниматели обязаны соблюдать

порядок ведения кассовых операций

Письмо ФНС России от 22.12.2011 N AC-4-2/21794@ "О вступлении в силу нового порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации"

В конце ноября 2011 г. в Минюсте России было зарегистрировано новое Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации (далее - Положение), утвержденное Банком России 12.10.2011 N 373-П. Новое Положение вступило в силу с 1 января 2012 г. (п. 7.1 Положения). Оно распространяется не только на юрлиц, но и на индивидуальных предпринимателей (п. 1.1 Положения). Действовавший ранее Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации (утв. Письмом Банка России от 04.10.1993 N 18) отменен, и, как признал Президиум ВАС РФ (Постановление от 29.06.2010 N 1411/10), а затем и Минфин России (Письмо от 02.03.2011 N 03-01-10/1-15), его требования не распространялись на индивидуальных предпринимателей.

В связи с принятием нового Положения ФНС России обращает внимание предпринимателей на то, что теперь они обязаны соблюдать порядок ведения кассовых операций, а именно:

- определять лимит остатка наличных денег. Формула для расчета остатка наличных денег содержится в приложении к Положению. Следует отметить, что такое же право предоставлено и юрлицам. Ранее предельный лимит наличности в кассе устанавливался банками по согласованию с руководителями организаций;

- хранить на банковских счетах наличные деньги сверх установленного лимита. Накопление денег сверх лимита допускается не только в дни выплаты зарплаты, как прежде, но и в выходные (праздничные) дни, если в эти дни организация или предприниматель осуществляют кассовые операции (п. 1.4 Положения). Отметим, что выплата заработной платы теперь может осуществляться в течение пяти рабочих дней (п. 4.6 Положения), а не трех, как было ранее;

- оформлять кассовые операции приходными кассовыми ордерами 0310001 и расходными кассовыми ордерами 0310002. Формы данных кассовых документов

утверждены Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 N 88;

- вести кассовую книгу 0310004. Порядок ведения кассовой книги определен в гл. 5 Положения;

- обеспечивать наличие кассовых и других документов, оформленных при ведении кассовых операций в течение сроков, которые установлены законодательством об архивном деле.

Дополнительно следует отметить, что организации и предприниматели вправе самостоятельно определять порядок хранения наличных денег (п. 1.11 Положения). Ранее же организации были обязаны оборудовать кассу (изолированное помещение, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения наличных денег).

ФНС России указывает, что за несоблюдение порядка ведения кассовых операций предусмотрена административная ответственность в соответствии с ч. 1 ст. 15.1 КоАП РФ. Поэтому нарушение предпринимателем установленного порядка повлечет штраф в размере от 4000 до 5000 руб. (ст. 2.4, ч. 1 ст. 15.1 КоАП РФ).

-

7. Допустимая доля иностранцев, привлекаемых в 2012 г. для работы в сфере розничной торговли и в области спорта, не изменилась

Постановление Правительства РФ от 22.12.2011 N 1086 "Об установлении на 2012 год допустимой доли иностранных работников, используемых хозяйствующими субъектами, осуществляющими деятельность в сфере розничной торговли и в области спорта на территории Российской Федерации"

Правительство РФ ежегодно устанавливает допустимую долю иностранных

работников, привлекаемых хозяйствующими субъектами в различных отраслях экономики (п. 5 ст. 18.1 Федерального закона от 25.07.2002 N 115-ФЗ). В Постановлении от 22.12.2011 N 1086 определена допустимая доля сотрудников-иностранцев в сфере розничной торговли и в области спорта на 2012 г. По-прежнему запрещено использовать труд иностранных работников в сфере розничной торговли алкогольными напитками (включая пиво), фармацевтическими товарами, а также торговли в палатках, на рынках и вне магазинов. При осуществлении прочей деятельности в области спорта (код ОКВЭД 92.62) сохранена предельная доля иностранных работников: 25 процентов от общей численности сотрудников.

Напомним, что за несоблюдение работодателями (организациями и индивидуальными предпринимателями) этих ограничений предусмотрена административная ответственность: штраф от 800 тыс. до 1 млн руб. либо приостановление деятельности на срок до 90 суток (ч. 1 ст. 18.17 КоАП РФ, примечание к ст. 18.1 КоАП РФ).

-

8. Право на льготный тариф страховых взносов для организации, применяющей УСН, не зависит от того, какие виды деятельности, осуществляемые данным налогоплательщиком, указаны в выписке из ЕГРЮЛ

Письмо Минздравсоцразвития России от 30.11.2011 N 5071-19

Организации, применяющие УСН, вправе уплачивать страховые взносы по льготному тарифу - 26 процентов в 2011 г., 20 процентов в 2012 г. (п. 8 ч. 1, ч. 3.2, ч. 3.4 ст. 58 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). Для применения такого тарифа необходимо, чтобы основной вид деятельности организации входил в перечень, определенный п. 8 ч. 1 ст. 58 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ (например, производство пищевых продуктов, текстильное и швейное производство, производство мебели). При этом основной признается деятельность, доля доходов от которой составляет не менее 70 процентов в общем объеме доходов организации (ч. 1.4 ст. 58 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

Необходимо отметить, что сведения о видах экономической деятельности

налогоплательщика содержатся в ЕГРЮЛ (подп. "п" п. 1 ст. 5 Федерального закона от 08.08.2001 N 129-ФЗ). Соответствующие коды ОКВЭД указывают в заявлении о регистрации юридического лица при создании (лист И формы N Р11001, утв. Постановлением Правительства РФ от 19.06.2002 N 439), а также при изменении осуществляемых организацией видов деятельности (листы Ж, З формы N Р14001, утв. Постановлением Правительства РФ от 19.06.2002 N 439). Во всех случаях первым по порядку указывают код основного вида деятельности налогоплательщика.

В рассматриваемом Письме Минздравсоцразвития России обращает внимание, что в целях уплаты страховых взносов основной вид деятельности организации должен быть подтвержден расчетом РСВ-1 ПФР, а именно подразделом 4.4 этой формы (утв. Приказом Минздравсоцразвития России от 12.11.2009 N 894н). В нем отражена доля доходов от основного вида деятельности в общем объеме доходов. При этом применение льготного тарифа страховых взносов для данного налогоплательщика не зависит от того, какие виды его деятельности (включая основной) указаны в выписке из ЕГРЮЛ.

-

-

Комментарии

-

1. Разъяснения по вопросам уплаты страховых взносов в ФСС РФ

Название документа:

Письмо ФСС РФ от 17.11.2011 N 14-03-11/08-13985

Комментарий:

ФСС РФ подготовил обзор ответов на вопросы о порядке начисления взносов по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Данный обзор будет использоваться в работе нижестоящими органами. Рассмотрим некоторые разъяснения.

1.1. Возмещение расходов работника по найму жилого помещения

Суммы, перечисленные работодателем в качестве компенсации расходов сотрудника по оплате жилого помещения, облагаются страховыми взносами на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также взносами от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. Данный вывод обоснован тем, что указанные выплаты производятся в рамках трудовых отношений и не включены в перечень выплат, которые не облагаются взносами (ч. 1 ст. 7, ст. 9 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ, п. 1 ст. 20.1, ст. 20.2 Федерального закона от 24.07.1998 N 125-ФЗ).

1.2. Форменная одежда для сотрудников взносами не облагается

Стоимость форменной одежды, которая выдается работникам в их личное постоянное пользование, не облагается страховыми взносами на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также взносами от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний (п. 9 ч. 1 ст. 9 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ и подп. 10 п. 1 ст. 20.2 Федерального закона от 24.07.1998 N 125-ФЗ). Одним из условий применения указанных льгот является то обстоятельство, что предоставление форменной одежды должно производиться в соответствии с законодательством РФ.

В рассматриваемом Письме ФСС РФ обратил внимание, что работодатель обязан обеспечивать работников оборудованием, инструментами, технической документацией и иными средствами, необходимыми для исполнения ими трудовых обязанностей (ст. 22 ТК РФ). Под иными средствами следует понимать, в частности, и форменную одежду,

которая предоставляется работникам на основании приказа руководителя организации. Таким образом, предоставление форменной одежды на основании приказа руководителя производится в соответствии с законодательством, а значит, подпадает под указанные льготы.

1.3. Проценты по потребительскому кредиту, перечисляемые за работника в банк, облагаются страховыми взносами

Суммы, которые работодатель перечисляет сотрудникам на возмещение затрат по уплате процентов по кредитам на приобретение или строительство жилья, не облагаются страховыми взносами (п. 13 ч. 1 ст. 9 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ и подп. 14 п. 1 ст. 20.2 Федерального закона от 24.07.1998 N 125-ФЗ).

ФСС РФ указал, что необходимым условием применения данной льготы является целевой характер кредита - приобретение или строительство жилья. Оплата организацией процентов по потребительскому кредиту работника страховыми взносами облагается. Аналогичные разъяснения содержатся в Письме Минздравсоцразвития России от 13.08.2010 N 2640-19.

Отметим, что в рассматриваемой ситуации не имеет значения, были ли денежные средства, полученные по потребительскому кредиту, фактически использованы на приобретение жилья.

1.4. Стоимость перелета к месту отдыха для работников Крайнего Севера

Не облагается страховыми взносами оплата проезда лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера, и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно (п. 7 ч. 1 ст. 9 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ и подп. 8 п. 1 ст. 20.2 Федерального закона от 24.07.1998 N 125-ФЗ). Если отпуск проводится за границей, то под льготу подпадает стоимость проезда, рассчитанная от места отправления до пункта пропуска через Государственную границу РФ.

В комментируемом Письме ФСС РФ разъяснил, что является пунктом пропуска через границу при перелете к месту отдыха на самолете прямым рейсом без промежуточной посадки. Таковым признается здание открытого для международных сообщений аэропорта, из которого вылетает работник. Это следует из ст. 9 Закона РФ от 01.04.1993 N 4730-1 "О Государственной границе Российской Федерации".

1.5. Стипендия, которая выплачивается работнику на основании ученического договора

Организация вправе заключить с работником ученический договор на профессиональное обучение или переобучение (ст. 198 ТК РФ). Ученикам в период ученичества выплачивается стипендия (ст. 204 ТК РФ).

ФСС РФ разъяснил, что указанная стипендия не облагается страховыми взносами, поскольку предметом ученического договора не является выполнение трудовой функции или выполнение работ (оказание услуг).

1.6. Применение пониженных тарифов взносов ИТ-компаниями с обособленными подразделениями

ИТ-компании вправе уплачивать взносы по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством по льготному тарифу - 2 процента вместо 2,9 процента (п. 6 ч. 1, ч. 3 ст. 58 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). Одним из условий для применения пониженного тарифа является средняя численность работников за девять месяцев года, предшествующего году перехода на льготный тариф, - не менее 50 человек (п. 3 ч. 2.1 ст. 57, ч. 5 ст. 58 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

В рассматриваемом Письме ФСС РФ разъяснил, что право на применение пониженного тарифа предоставлено организации в целом (в том числе и ее обособленным подразделениям). При этом средняя численность работников рассчитывается также в целом по организации, включая все обособленные подразделения.

Следовательно, указанные организации вправе применять пониженные тарифы несмотря на то, что средняя численность работников конкретных обособленных подразделений может быть менее 50 человек.

-

2. Может ли налогоплательщик принять НДС к вычету на основании счета-фактуры с дробным номером, если этот счет-фактура выставлен продавцом взамен первоначального в связи с ошибкой?

Название документа:

Письмо Минфина России от 23.11.2011 N 03-07-09/42

Комментарий:

Минфин России рассмотрел вопрос о правомерности указания дробного порядкового номера в счетах-фактурах и возможности принятия покупателем НДС к вычету по счетам-фактурам с таким номером.

Как указало финансовое ведомство, присвоение счетам-фактурам составных номеров возможно, только если они выписываются обособленным подразделением организации. В иных ситуациях подобная нумерация недопустима.

При внесении исправления в выставленные счета-фактуры продавцы должны руководствоваться п. 29 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж (утв. Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 N 914, далее - Правила). Нужно исправить первоначальные счета-фактуры и заверить эти исправления подписью руководителя и печатью продавца, а также указать дату внесения исправления. Соответственно, неправомерно

исправлять ошибку путем замены первоначального счета-фактуры на новый, правильный документ. Данные действия повлекут налоговые последствия для покупателя, поскольку, по мнению Минфина России, нельзя применить вычет НДС по счету-фактуре, которому присвоен дробный номер в связи с ошибкой продавца в первоначальном счете-фактуре.

В то же время на практике при обнаружении ошибки в выставленном счете-фактуре продавец довольно часто просто заменяет его, сохраняя прежние реквизиты (порядковый номер и дату) либо указывая новые (в том числе добавлением дробной части к порядковому номеру). В данных случаях покупателю нужно быть готовым к отказу налоговых органов в применении вычета НДС по замененным счетам-фактурам, поскольку такой порядок исправления счетов-фактур Правилами не предусмотрен. Однако правомерность принятия налога к вычету по счетам-фактурам с дробным номером налогоплательщикам удавалось отстаивать в судебном порядке.

Дело в том, что согласно п. 2 ст. 169 НК РФ счета-фактуры, соответствующие установленным требованиям, являются основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету. Такие требования изложены в п. п. 5, 5.1 и 6 указанной статьи. Порядок внесения исправлений в выписанный счет-фактуру содержится в п. 29 Правил, но соблюдение этого порядка продавцом не является условием для применения вычетов покупателем. Положения гл. 21 НК РФ не регулируют порядок исправления в счетах-фактурах ошибок, которые не повлияли на предъявленную сумму НДС. Запрета на то, чтобы в обоснование заявленного к вычету налога предоставлять надлежаще оформленные счета-фактуры, которые заменены продавцом в связи с незначительными ошибками в первоначальных, гл. 21 НК РФ не содержит. Данная позиция отражена и в Постановлениях ФАС Поволжского округа от 17.11.2010 N А55-2699/2010, ФАС Московского округа от 22.11.2010 N КА-А40/13972-10.

ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 08.02.2006 N Ф04-122/2006(19404-А67-6) также подтвердил правомерность принятия налога к вычету на основании замененных счетов-фактур. Обнаружив несоответствие выставленных счетов-фактур требованиям ст. 169 НК РФ, продавец направил покупателю письмо о предоставлении надлежаще оформленных счетов-фактур, приложив взамен документы с другими реквизитами и указав, что первоначальные счета-фактуры аннулируются.

Таким образом, покупатель вправе применить вычет НДС по счету-фактуре, которому присвоен дробный номер в связи с ошибкой продавца в первоначальном счете-фактуре.

Однако в данном случае возможны претензии со стороны проверяющих. Чтобы их избежать, покупателю следует обратиться к продавцу с просьбой исправить первоначально выставленный счет-фактуру, руководствуясь п. 29 Правил.

-

-

Судебное решение недели

Суммы излишне возмещенного НДС не являются недоимкой и взыскиваются с налогоплательщика только в судебном порядке

(Постановление ФАС Поволжского округа от 06.12.2011 N A49-1862/2011)

Налоговый орган направил организации требование о возврате излишне возмещенного НДС, суммы которого были перечислены на ее расчетный счет. По итогам проведенной проверки инспекция вынесла решение о привлечении компании к ответственности и предложила ей уплатить недоимку, образовавшуюся из-за излишнего возмещения, пени и штраф. Организация оспорила данное решение в судебном порядке.

Суды всех трех инстанций указали, что излишне возмещенные из бюджета суммы НДС не являются недоимкой в том смысле, который придает им налоговое законодательство, независимо от факта их перечисления налогоплательщику на его расчетный счет, поскольку не соответствуют понятию недоимки. По своей сути суммы излишне возмещенного и перечисленного на расчетный счет налога являются бюджетными средствами, которыми без законных оснований пользовался налогоплательщик. Исходя из изложенного, суды пришли к следующему выводу.

Спорные суммы подлежат взысканию с налогоплательщика не в составе недоимки, а в силу п. 2 ст. 45 НК РФ в судебном порядке, поскольку обязанность по уплате налога основана с учетом результатов налоговой проверки на изменении налоговым органом юридической квалификации сделок налогоплательщика.

Аналогичной судебной практики нет. Суды, ранее принимавшие решения по схожим спорам, либо приходили к выводу, что налогоплательщик обязан перечислить сумму недоимки в бюджет (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 09.08.2011 N A74-3284/2010), либо указывали, что он не должен уплачивать в бюджет ранее возмещенный по результатам камеральной проверки НДС, если его возмещение по итогам выездной проверки признано неправомерным (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 24.05.2011 N A33-10298/2010, от 09.06.2011 N A33-13813/2010).