

## ОГЛАВЛЕНИЕ

1. Методы расчета налога на добавленную стоимость и применение счетов-фактур за рубежом . . . . .	4
2. Учет НДС в России . . . . .	8
3. Требования к счетам-фактурам . . . . .	10
4. Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур . . . . .	33
5. Порядок ведения книги продаж и книги покупок . . . . .	36
6. Счета-фактуры при получении предоплаты в счет отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) . . . . .	44
7. Как исправить ошибку в счете-фактуре, в книге покупок и книге продаж . . . . .	54
8. Составление счета-фактуры в одном экземпляре . . . . .	70
9. Счета-фактуры по обязательствам, выраженным в иностранной валюте или условных единицах . . . . .	78
10. Счета-фактуры на предприятиях, имеющих обособленные подразделения . . . . .	89
11. Составление и учет счетов-фактур при передаче товаров, выполнении работ, оказании услуг для собственных нужд . . . . .	93
12. Реализация за наличный расчет . . . . .	104
13. Покупки за наличный расчет . . . . .	118
14. Счета-фактуры при возврате товара . . . . .	124
15. Ведение книг покупок и продаж при предоставлении скидок (бонусов, премий и т.п.) . . . . .	146
16. Ведение книги покупок и книги продаж при восстановлении НДС . . . . .	157
17. Ведение книги покупок при раздельном учете НДС . . . . .	167
18. Учет счетов-фактур по операциям с основными средствами . . . . .	173
19. Учет счетов-фактур по нормируемым расходам . . . . .	179
20. Счета-фактуры при безвозмездной передаче товаров (работ, услуг) . . . . .	184
21. Счета-фактуры при посреднических операциях . . . . .	189
22. Счета-фактуры у налоговых агентов . . . . .	206
23. Учет НДС при внешнеэкономической деятельности . . . . .	221
24. Составление счетов-фактур иностранными организациями, работающими в РФ . . . . .	251
25. Имеют ли право выставлять счета-фактуры налогоплательщики, применяющие специальные режимы . . . . .	254

## 1. МЕТОДЫ РАСЧЕТА НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ И ПРИМЕНЕНИЕ СЧЕТОВ-ФАКТУР ЗА РУБЕЖОМ

Налог на добавленную стоимость (НДС) нашел применение в налоговых системах большинства развитых стран мира. Наличие НДС является обязательным условием членства страны в Европейском Союзе. В большинстве стран ЕС налог на добавленную стоимость является единственным налогом на потребление и одним из основных источников пополнения бюджета.

Это обусловлено тем, что по сравнению с другими видами налогов данный налог обладает рядом существенных преимуществ как для государства, так и для производителей. С одной стороны, для государства он обеспечивает регулярность налоговых поступлений в бюджет и их автоматический рост в условиях инфляции. С другой стороны, он не затрагивает непосредственные интересы производителя, который в данном случае выступает лишь в качестве сборщика налога с потребителей. Налогооблагаемая база достаточно легко контролируется, и с налогом на добавленную стоимость, как правило, связано меньше нарушений и уклонений со стороны налогоплательщиков.

Однако здесь есть и обратная сторона медали. Являясь косвенным налогом на потребителя, НДС существенно отражается на жизненном уровне населения.

Добавленную стоимость (VA) можно представить в виде расходов на оплату труда, соответствующих им отчислений на социальные нужды, амортизационных отчислений, различных налогов (V) и прибыли предприятия (M):

$$VA = V + M.$$

Добавленную стоимость можно определить также как разницу между выручкой от реализации товаров (O) и произведенными затратами (I):

$$VA = O - I.$$

Основываясь на этих двух методах определения добавленной стоимости, можно выделить четыре механизма расчета НДС (R — ставка налога на добавленную стоимость, VAT — сумма НДС):

1) *прямой аддитивный, или бухгалтерский, метод:*

$$VAT = R (V + M).$$

Метод основан на применении ставки налога к результату сложения компонентов добавленной стоимости;

2) *косвенный аддитивный метод:*

$$VAT = R \times V + R \times M.$$

Метод основан на применении ставки налога к каждой компоненте;

3) *метод прямого вычитания:*

$$VAT = R \times (O - I).$$

Метод основан на применении ставки налога к разнице в ценах реализации и закупки;

4) *косвенный метод вычитания, или зачетный метод:*

$$\text{VAT} = R \times O - R \times I.$$

Метод основан на применении ставки налога отдельно к цене реализации продукции и цене приобретения сырья, материалов и т.д. Этот метод еще называют инвойсным.

При использовании первого и второго методов предварительно необходимо рассчитать прибыль. Поэтому эти методы называют балансовыми. Обычно при расчете прибыли совершенные операции не подразделяются по видам продукции в соответствии с действующими ставками НДС. Не подразделяются они также и по видам закупленных товаров.

Таким образом, первый и второй методы удобны лишь при применении единой ставки налога.

Третий метод расчета НДС также удобен при применении единой ставки налога. На практике при использовании этого метода неудобно рассчитывать добавленную стоимость ежемесячно, так как покупки и продажи могут быть разнесены во времени достаточно далеко.

Четвертый же метод удобен тем, что:

1) возможно применять ставку налога непосредственно при сделке, что позволяет использовать не одну ставку налога;

2) налоговые обязательства могут рассчитываться за любой промежуток времени (ежедекадно, ежемесячно, ежеквартально и т.п.);

3) использование счета-фактуры (инвойса) с указанием совершенной сделки дает возможность проследить движение товара. Таким образом, наличие счета-фактуры, в котором отражаются налоги, становится самым важным и принципиальным моментом совершения сделки.

Поэтому четвертый метод получил наибольшее распространение при исчислении налога на добавленную стоимость. В России для исчисления налога на добавленную стоимость принят также зачетный (инвойсный) вариант.

В налоговых системах большинства стран в механизме исчисления НДС счетам-фактурам (инвойсу) отводится особая роль, так как они являются документом, служащим единственным доказательством уплаты налога на добавленную стоимость. Без инвойса невозможно вернуть уплаченные суммы налога.

Рассмотрим применение счетов-фактур (инвойсов) при исчислении НДС на примере Великобритании.

Лица, занимающиеся сбытом продукции в Великобритании, обязаны выписывать инвойсы любому покупателю, зарегистрированному в качестве плательщика НДС. Срок выписки счета-фактуры составляет 30 дней со дня продажи. На товары (услуги), облагаемые по нулевой ставке, инвойс не требуется.

Обычно в инвойсе указываются:

- регистрационный номер покупателя;
- налоговый поинт (момент определения налоговой базы);
- имя, юридический адрес покупателя;
- вид сделки;
- количество товара (объем услуг);
- применяемая ставка налога;
- стоимость товара без НДС;
- общая сумма сделки без НДС;
- общая сумма налога на добавленную стоимость.

Если товары (услуги) освобождены от налога, то их необходимо указать в инвойсе отдельно.

Налоговым инвойсом может служить чек, выданный розничным торговцем владельцу кредитной карточки.

Если продавец выписывает покупателю налоговый инвойс в течение 14 дней после налогового поинта (момента передачи товаров, выполнения работ, оказания услуг), то последний автоматически становится датой инвойса. Единственное исключение из этого правила — когда платеж получен до того, как товары переданы или стали доступными для покупателя (аванс или предоплата). В этом случае налоговым поинтом является дата платежа.

Специальные формы для ведения учета счетов-фактур в Великобритании не предусматриваются. Но все документы (в том числе инвойсы) хранятся шесть лет.

Во всех странах налогоплательщики подают налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость. Последнее время появилась тенденция к упрощению требований к налоговой отчетности. Дело в том, что любая страна, в которой введен НДС, рано или поздно сталкивалась с попытками фальсификации счетов-фактур. При этом применялись самые различные методы: от примитивных искажений цифр для увеличения суммы возмещения «входного» НДС до сложных схем оформления фиктивных продаж и экспортных операций для получения прав на возмещение.

В борьбе с мошенничеством в ряде стран декларации по НДС, так же как и счета-фактуры, оказались перегружены данными. Есть страны, где в счетах-фактурах помимо обычно приводимых сведений требуется указывать данные типографии — изготовителя бланка. Бланки счетов-фактур находятся на строгом учете. Налогоплательщик обязан направлять в налоговый орган сведения о количестве выписанных счетов-фактур за каждый месяц. В случае утраты бланков счетов-фактур налогоплательщик должен немедленно проинформировать об этом налоговый орган.

В то же время западные специалисты всегда рекомендуют налоговым ведомствам уделять особое внимание правильности применения налогоплательщиками системы счетов-фактур для начисления НДС.

В некоторых странах налоговые органы имеют право приостанавливать деятельность юридического лица на несколько дней, если оно не выполняет требования о выдаче счетов-фактур или кассовых чеков по каждой торговой сделке. Такие меры рекомендуется сопровождать проведением контрольных проверок.

Так, например, в Гане ведомство по сбору налога на добавленную стоимость предупредило владельцев гостиниц и ресторанов о недопустимости преднамеренного отказа от выписки счетов-фактур по совершаемым операциям. В соответствии с законодательством страны нарушители закона подлежат наказанию штрафом и (или) тюремным заключением на срок до пяти лет.

Наиболее типичные фальсификации счетов-фактур — это сознательное занижение стоимости проданных товаров или завышение стоимости покупок. Так, например, в Испании при обнаружении фальшивых счетов-фактур (при отсутствии реального факта купли-продажи) предусмотрены уголовная ответственность до шести лет и штрафные санкции в размере 600% суммы фальшивого счета-фактуры.

В 2005 г. в Пекине (Китай) расследовали громкое дело по выпуску фальшивых счетов-фактур в целях возврата НДС. Виновник был приговорен к смертной казни, а состоявший с ним в сговоре чиновник Государственного налогового управления — к смертной казни с отсрочкой исполнения.

Во многих странах инспекторы обязаны проводить перекрестные проверки произвольных выборок счетов-фактур на покупку и продажу товаров. Проверка должна охватывать и анализ документов на импорт товаров.

В ряде стран удалось добиться значительного сокращения незарегистрированных операций за счет внедрения жестких мер по обеспечению соблюдения требований к работе со счетами-фактурами.

Поэтому появилась возможность сделать некоторые послабления. Так, в Бельгии с 1 января 2006 г. срок хранения счетов-фактур сокращен с 10 до 7 лет. Таким образом, он приравнен к сроку исковой давности в отношении нарушений соответствующего законодательства. Кроме того, налогоплательщики получили право хранить лишь «цифровые аналоги (образцы)» бумажных счетов-фактур при условии полной аутентичности оригинальному бумажному счету-фактуре.

В Словении предприятия, размер годового дохода которых не превышает 50 млн толаров, имеют право уплачивать НДС после получения средств за свои товары и услуги, а не в момент выставления счета-фактуры, как это было ранее, т.е. применять метод уплаты НДС «по оплате», от которого в нашей стране отказались. Это положение распространяется исключительно на сделки внутри страны.

## 2. УЧЕТ НДС В РОССИИ

В Российской Федерации налог на добавленную стоимость введен с 1 января 1992 г. для продукции, работ, услуг, производимых на ее территории, а с 1 февраля 1993 г. НДС распространен также и на ввозимые на ее территорию импортные товары, за исключением тех, по которым в законодательном порядке установлены льготы. НДС заменил два действовавших до этого налога: налог с оборота и налог с продаж, в котором уже были использованы многие элементы налога на добавленную стоимость.

Основными документами для учета НДС первое время являлись:

- 1) расчетные документы, в которых НДС выделяется отдельной суммой (платежные поручения, приходные кассовые ордера и т.п.);
- 2) первичные учетные документы, в которых НДС выделяется отдельной суммой (накладные, акты приемки-сдачи работ и т.п.);
- 3) специальные дополнительные расчеты по отдельным операциям (бухгалтерская справка);
- 4) бухгалтерские регистры.

На основе всех этих документов составлялись налоговые декларации по НДС.

С 1 января 1997 г. Указом Президента РФ от 08.05.1996 № 685 «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины» была установлена обязанность плательщика НДС составлять счета-фактуры на реализацию продукции (работ, услуг).

На основании Указа Президента Правительство РФ разработало Порядок ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по НДС и утвердило его Постановлением от 29.07.1996 № 914.

С 1 января 2001 г. порядок расчета налога на добавленную стоимость установлен в главе 21 «Налог на добавленную стоимость» части второй Налогового кодекса Российской Федерации. В частности, порядку составления счетов-фактур посвящена ст. 169 НК РФ.

Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 были утверждены Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость (далее — Правила).

В настоящее время для учета НДС необходимы следующие документы:

- 1) счета-фактуры, заполненные в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ;
- 2) журналы учета счетов-фактур;
- 3) книги продаж и покупок;
- 4) расчетные документы, в которых НДС выделяется отдельной суммой (платежные поручения, приходные кассовые ордера и т.п.);

5) первичные учетные документы, в которых НДС выделяется отдельной суммой (накладные, акты приемки-сдачи работ и т.п.);

6) специальные дополнительные расчеты по отдельным операциям (бухгалтерская справка);

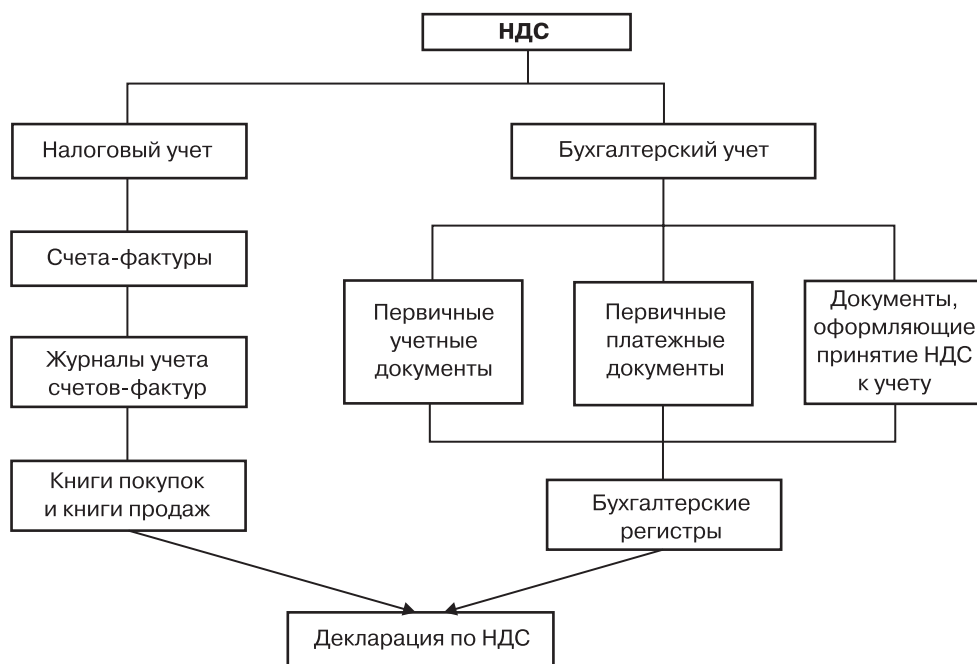
7) бухгалтерские регистры.

Налоговые декларации по НДС теперь составляются на основании книг продаж, книг покупок и данных регистров бухгалтерского учета налогоплательщика (п. 4 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденного Приказом Минфина России от 07.11.2006 № 136н).

Счета-фактуры являются основными первичными документами налогового учета налога на добавленную стоимость. Журналы учета счетов-фактур, книги покупок и книги продаж являются сводными налоговыми документами.

Обобщим порядок учета НДС в нижеследующей схеме.

### Схема учета НДС в бухгалтерском и налоговом учете



При правильном ведении бухгалтерского и налогового учета результат бухгалтерских регистров и сводных налоговых документов должен быть одинаковым.

## 3. ТРЕБОВАНИЯ К СЧЕТАМ-ФАКТУРАМ

### 3.1. Составление счетов-фактур

Счета-фактуры обязаны составлять все плательщики НДС. В соответствии со ст. 143 НК РФ плательщиками НДС являются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признанные налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Счета-фактуры составляются при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения.

В статье 146 НК РФ приводится перечень операций, признаваемых объектом налогообложения:

- реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;
- передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

В последнем случае счета-фактуры не выписываются, а их функции исполняют таможенные декларации.

Счета-фактуры составляются и в иных случаях, определенных в установленном порядке. Например, счета-фактуры составляют предприятия, выполняющие функции налоговых агентов.

Счета-фактуры **не составляются** налогоплательщиками:

- 1) по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг);
- 2) банками по следующим банковским операциям (за исключением инкассации):
  - привлечение денежных средств организаций и физических лиц во вклады;
  - размещение привлеченных денежных средств организаций и физических лиц от имени банков и за их счет;
  - открытие и ведение банковских счетов организаций и физических лиц, в том числе банковских счетов, служащих для расчетов по банковским картам, а также операции, связанные с обслуживанием банковских карт;



- осуществление расчетов по поручению организаций и физических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;
  - кассовое обслуживание организаций и физических лиц;
  - купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах (в том числе оказание посреднических услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты);
  - осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями в соответствии с законодательством Российской Федерации;
  - операции по исполнению банковских гарантий (выдача и аннулирование банковской гарантии, подтверждение и изменение условий указанной гарантии, платеж по такой гарантии, оформление и проверка документов по этой гарантии);
  - выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме;
  - оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы «клиент — банк», включая предоставление программного обеспечения и обучение обслуживающего указанную систему персонала;
  - получение от заемщиков сумм в счет компенсации страховых премий (страховых взносов), уплаченных банком по договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности указанных заемщиков, в которых банк является страхователем и выгодоприобретателем;
- 3) страховыми организациями по оказанию услуг по страхованию, со страхованию и перестрахованию страховыми организациями. Под операциями по страхованию, со страхованию и перестрахованию признаются операции, в результате которых страховая организация получает:
- страховые платежи (вознаграждения) по договорам страхования, со страхования и перестрахования, включая страховые взносы, выплачиваемую перестраховочную комиссию (в том числе тантьему);
  - проценты, начисленные на депо премии по договорам перестрахования и перечисленные перестрахователем перестраховщику;
  - страховые взносы, полученные уполномоченной страховой организацией, заключившей в установленном порядке договор со страхования от имени и по поручению страховщиков;
  - средства, полученные страховщиком в порядке суброгации, от лица, ответственного за причиненный страхователю ущерб, в размере страхового возмещения, выплаченного страхователю;
- 4) оказание услуг по негосударственному обеспечению негосударственными пенсионными фондами.

Счета-фактуры не составляются также организациями и индивидуальными предпринимателями, не являющимися плательщиками НДС. К ним относятся организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, являющиеся плательщиками единого налога на вмененный доход или единого сельскохозяйственного налога.

Следует заметить, что организации и индивидуальные предприниматели, получившие освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС, продолжают выписывать счета-фактуры. Они не перестают быть налогоплательщиками, а лишь получают льготу по исчислению налога на добавленную стоимость. При этом они выставляют счета-фактуры без выделения соответствующих сумм налога. На счете-фактуре делается надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)».

Аналогичную надпись на выписываемых счетах делают и налогоплательщики при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению или освобождены от налогообложения.

Не составляют счета-фактуры организации и индивидуальные предприниматели:

- занятые в розничной торговле и общественном питании и реализующие товары за наличный расчет;
- выполняющие работы и оказывающие платные услуги непосредственно населению.

Для них требование по выставлению счетов-фактур считается выполненным, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

Требования к оформлению кассового чека приводятся в п. 4 Положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением, утвержденные Постановлением Совета Министров Правительства РФ от 30.07.1993 № 745 в редакции Постановления Правительства РФ от 08.08.2003 № 476.

На выдаваемом покупателям кассовом чеке должны отражаться следующие реквизиты:

- а) наименование организации;
- б) идентификационный номер организации-налогоплательщика;
- в) заводской номер контрольно-кассовой машины;
- г) порядковый номер чека;
- д) дата и время покупки (оказания услуги);
- е) стоимость покупки (услуги);
- ж) признак фискального режима.

К иным документам относятся бланки строгой отчетности.

К бланкам строгой отчетности, приравненным к кассовым чекам, относятся квитанции, билеты, проездные документы, талоны, путевки, абонементы и другие документы, предназначенные для осуществления наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случае оказания услуг населению.

В документах строгой отчетности наряду с показателями, характеризующими специфику оформляемых операций, должны содержаться следующие обязательные реквизиты:

- а) сведения об утверждении формы бланка;
- б) наименование, шестизначный номер и серия;
- в) код формы бланка по Общероссийскому классификатору управленческой документации;
- г) наименование и код организации или индивидуального предпринимателя, выдавших бланк, по Общероссийскому классификатору предприятий и организаций;
- д) идентификационный номер налогоплательщика;
- е) вид услуг;
- ж) единица измерения оказания услуг;
- з) стоимость услуги в денежном выражении, в том числе размер платы, осуществляемой наличными денежными средствами либо с использованием платежной карты;
- и) дата осуществления расчета;
- к) наименование должности, фамилия, имя и отчество лица, ответственного за совершение операции и правильность ее оформления, место для личной

подписи, печати (штампа) организации или индивидуального предпринимателя.

Бланк, предназначенный для осуществления наличных денежных расчетов за проезд наземным пассажирским транспортом общего пользования, должен содержать следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование, шестизначный номер и серия;
- б) код формы бланка по Общероссийскому классификатору управленческой документации;
- в) наименование организации или индивидуального предпринимателя, выдавших бланк;
- г) вид транспортного средства, на котором оказывается услуга по перевозке пассажиров;
- д) стоимость услуги в денежном выражении.

На бланке должны быть указаны сведения об изготовителе (сокращенное наименование, идентификационный номер налогоплательщика, место нахождения, номер заказа и год его выполнения, тираж).

Порядок утверждения формы бланков строгой отчетности, приравненных к кассовым чекам, а также порядок их учета, хранения и уничтожения установлены Положением об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 31.03.2005 № 171.

Формы бланков строгой отчетности, утвержденные в соответствии с ранее установленными требованиями, могут применяться до утверждения форм бланков строгой отчетности в соответствии с настоящим Положением, но не позднее 1 июня 2008 года.

### 3.2. Оформление счетов-фактур

При реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщики в соответствии с п. 3 ст. 168 НК РФ обязаны выставлять счета-фактуры не позднее пяти дней считая с дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг).

Так, если отгрузка товара или подписание акта на выполнение работ, оказание услуг были произведены 7 января, то счет-фактура должен быть выставлен продавцом покупателю не позднее 11 января.

Если же отгрузка товара или подписание акта на выполнение работ, оказание услуг были произведены в конце налогового периода, то счет-фактура должен быть выставлен также не позднее пяти дней, но до конца налогового периода.

Если отгрузка произведена 29 марта, то счет-фактура должен быть выставлен не позднее 31 марта.

Это требование основывается на том, что в соответствии с п. 4 ст. 166 НК РФ сумма налога на добавленную стоимость исчисляется по итогам каждого налогового периода по всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, дата реализации (передачи) которых относится к этому налоговому периоду.

То есть если реализация товара произошла в марте, то и НДС к уплате в бюджет с этой реализации должен быть начислен в I квартале, а следовательно, и счет-фактура также должен быть выставлен в марте.

Для большинства налогоплательщиков такая процедура выписки счетов-фактур не вызывает больших проблем.

Тем не менее существует ряд отраслей, связанных с непрерывными долгосрочными поставками в адрес одного и того же покупателя. К ним могут быть отнесены:

- непрерывный отпуск товаров и оказание услуг по транспортировке одним и тем же покупателям электроэнергии, нефти, газа;
- оказание услуг электросвязи;
- оказание банковских услуг;
- ежедневная многократная реализация в адрес одного покупателя хлеба и хлебобулочных изделий, скоропортящихся продуктов питания и т.д.

Для таких налогоплательщиков Министерство по налогам и сборам РФ (МНС России) в письме от 21.05.2001 № ВГ-6-03/404 «О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость» разрешило осуществлять «составление счетов-фактур в соответствии с условиями договора поставки, заключенного между продавцом и покупателем товаров (услуг), актами сверки осуществленных поставок и выставление счетов-фактур покупателям одновременно с платежно-расчетными документами, но не реже одного раза в месяц и не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим месяцем».

При этом требование о составлении счетов-фактур в том налоговом периоде, в котором состоялась реализация этих товаров (оказание услуг), остается в силе.

Сроки составления счетов-фактур по операциям, признаваемым прочими объектами налогообложения, за исключением реализации, в Налоговом кодексе РФ не оговорены. Но исходя из вышеприведенного положения Налогового кодекса РФ можно сделать вывод, что они должны быть составлены до конца налогового периода, в котором может быть исчислена сумма НДС по данной операции.

Счета-фактуры составляются в двух экземплярах при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг). Первый экземпляр передается покупателю, второй — остается у продавца.

Счета-фактуры составляются в одном экземпляре получателем:

- финансовой помощи, денежных средств на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой товаров (выполнением работ, оказанием услуг);
- переданных имущественных прав;
- процентов по векселям, процентов по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставкой рефинансирования Центрального банка Российской Федерации;
- страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств.

Исходя из того, что в случае исчисления НДС по остальным объектам налогообложения (передача товаров, выполнение работ, оказание услуг для собственных нужд и выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления) отсутствует покупатель, которому нужен был бы счет-фактура для принятия НДС к вычету, счет-фактура в этих случаях выписывается в одном экземпляре.

### **3.3. Заполнение счетов-фактур**

Счет-фактура является документом, служащим для принятия предъявленных сумм НДС к вычету или возмещению.

Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного Налоговым кодексом РФ, не могут являться основанием для приня-

тия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению. Предъявление дополнительных требований по заполнению счетов-фактур является неправомерным.

Поэтому, чтобы не подводить своих покупателей и заказчиков, следует очень внимательно и аккуратно заполнять обязательные реквизиты счета-фактуры.

Все обязательные реквизиты счета-фактуры приводятся в п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ.

Форма счета-фактуры дана в Постановлении Правительства РФ от 02.12.2000 № 914.

Рассмотрим эти реквизиты.

*Номер счета-фактуры* — строка 1.

Нумерация осуществляется в соответствии с журналом учета выдаваемых счетов-фактур.

*Дата счета-фактуры* — строка 1.

В данном случае имеется в виду дата выписки, составления счета-фактуры.

*Участники операции:*

а) продавец — строка 2;

б) покупатель — строка 6;

в) грузоотправитель — строка 3;

г) грузополучатель — строка 4.

Под продавцом и покупателем понимаются участники различных сделок, один из которых — продавец — имеет какое-либо неденежное обязательство, а другой — покупатель — обязан за это расплатиться.

Иными словами, продавец — поставщик товарно-материальных ценностей (ТМЦ), исполнитель услуг, подрядчик, арендодатель, перевозчик и т.д., покупатель — заказчик, клиент, арендатор и др.

Чтобы заполнить счет-фактуру, необходимо указать следующую информацию о покупателе и продавце по строкам:

— «*Продавец*» или «*Покупатель*» — полное или сокращенное наименование, закрепленное в учредительных документах;

— «*Адрес*» — юридический адрес, соответствующий учредительным документам. Не путать с фактическим;

— «*Идентификационный номер продавца или покупателя*» (ИНН) и «*Код причины постановки на учет налогоплательщика — продавца или покупателя*» — соответственно (КПП).

*Грузоотправитель* — лицо, которое непосредственно передает товар (сдает перевозчику). О нем следует указать:

— наименование — полное или сокращенное наименование грузоотправителя, указанное в учредительных документах. Если продавец и грузоотправитель — одно и то же лицо, то можно написать «*Он же*». Если продавец и грузоотправитель не являются одним и тем же лицом, то указывается почтовый адрес грузоотправителя.

*Грузополучатель* — лицо, фактически получающее товар, О нем нужно указать:

— наименование — полное или сокращенное наименование грузоотправителя, указанное в учредительных документах;

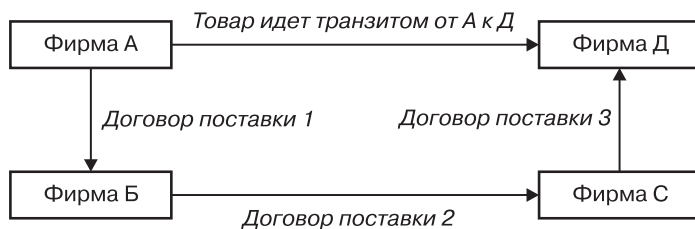
— почтовый адрес.

### **ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!**

В отличие от грузоотправителя в этой строке **нельзя** писать «*Он же*», даже если покупатель и грузополучатель — одно и то же лицо. Причина заключается в следующем. Информация о грузоотправителе располагается в счете-фактуре

сразу же после информации о продавце. Соответственно в этом случае сразу понятно, о ком идет речь. Сведения же о грузополучателе следует указывать сразу после сведений о грузоотправителе. Если же мы напишем в строке о грузополучателе «Он же», то получится, что грузополучатель — это то же лицо, что и грузоотправитель.

Рассмотрим пример по заполнению этой части счета-фактуры.



**По договору поставки 1 фирма А выписывает счет-фактуру, где:**

- продавец — А;
- грузоотправитель — А;
- грузополучатель — Д;
- покупатель — Б.

**По договору поставки 2 фирма Б выписывает счет-фактуру, где:**

- продавец — Б;
- грузоотправитель — А;
- грузополучатель — Д;
- покупатель — С.

**По договору поставки 3 фирма С выписывает счет-фактуру, где:**

- продавец — С;
- грузоотправитель — А;
- грузополучатель — Д;
- покупатель — Д.

#### Оплата

По строке 5 указываются реквизиты (номер и дата составления) платежно-расчетного документа или кассового чека.

Данный показатель заполняется только в том случае, когда к моменту составления счета-фактуры уже имеется в наличии расчетный документ. В обычной ситуации это возможно при получении аванса или если оплата осуществляется в момент выписки счета-фактуры.

В остальных случаях строка 5 не заполняется.

*Предмет операции (товар, работы, услуги). По этому реквизиту указываются:*

— в графе 1 — наименование товаров (работ, услуг) и их технические характеристики, включая номера моделей, типы, размеры, ГОСТы, параметры и т.п., описание выполненных работ, оказанных услуг. Например, «Пальто женское зимнее, р. 42—46, артикул 118». В этой графе указываются также переданные имущественные права;

— в графе 2 — принятая по данному товару единица измерения (штуки, килограммы, метры и т.д.). Указывается при возможности. Например, консульта-

ционные услуги можно измерить в часах, а ремонтно-строительные работы не имеют единиц измерения. В последнем случае графа не заполняется;

— в графе 3 — количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав исходя из принятых единиц измерения. Заполняется также при возможности их указания;

— в графе 4 — цена (тариф) товара (выполненной работы, оказанной услуги), переданного имущественного права за единицу измерения (при возможности их указания), по договору (контракту) без учета НДС (в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя НДС, — цена (тариф) за одну единицу измерения с НДС);

— в графе 5 — стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав без НДС;

— в графе 6 — сумма акциза по подакцизным товарам. Если товар не подакцизный, то графа не заполняется;

— в графе 7 — налоговая ставка налога на добавленную стоимость. Их существует три — 18, 10 и 0% ;

— в графе 8 — сумма НДС, предъявляемая покупателю товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок. Рассчитывается путем умножения показателя из графы 5 на ставку из графы 7 в процентах;

— в графе 9 — стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав с учетом суммы НДС. Рассчитывается путем суммирования показателя из графы 5 и НДС из графы 8;

— в графе 10 — страна происхождения товара. Указывается в отношении товаров, страной происхождения которых не является Российская Федерация;

— в графе 11 — номер грузовой таможенной декларации, в соответствии с которой было произведено таможенное оформление товара иностранного производства. При реализации товара отечественного производства в графе ставится прочерк. Если предприятие не является непосредственным импортером продаваемого товара, то этот показатель переписывается из счета-фактуры поставщика, у которого был приобретен товар. За правильность указания номера таможенной декларации отвечает этот поставщик. Сам налогоплательщик несет ответственность только за соответствие указанных им сведений данным, которые содержатся в полученных им счетах-фактурах.

Кроме вышеназванных счет-фактура содержит следующие реквизиты.

*Подписи от продавца и их расшифровки:*

- руководитель организации;
- главный бухгалтер.

Чтобы не приостанавливать работу руководителя и главного бухгалтера предприятия, подписание счетов-фактур на крупных предприятиях возлагается на уполномоченных лиц (назначаемых приказом).

Подписи на счете-фактуре должны быть оригинальными. Применять факсимиле не разрешается.

Счет-фактура может быть заверен печатью организации. Но этот реквизит не является обязательным. Однако документ, заверенный печатью, вызывает большее уважение и при этом реже возникает вероятность подделки.