



Как правильно составить пояснения по расхождениям данных счетов-фактур



В заседании круглого стола, организованного редакцией журнала «Налоговая политика и практика», приняли участие представители крупного бизнеса (компании JTI, «Лукойл», Vi), сотрудники аудиторских компаний («Аудит, консалтинг и право+», «Юкон/эксперты и консультанты»), подписчики журнала. Спикером мероприятия выступил начальник Управления камерального контроля ФНС России **Александр Валерьевич Егоричев**.

Александр Валерьевич, при получении требования о представлении пояснений по выявленным расхождениям достаточно ли налогоплательщику проверить правильность заполнения своей декларации по НДС (сверить записи со счетами-фактурами, обратив внимание на корректность заполнения реквизитов, по которым установлены расхождения), или необходимо дополнительно запрашивать соответствующую информацию у контрагентов?

Налогоплательщик прежде всего отвечает за свои данные и несет ответственность за невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязан-

ностей в соответствии с законодательством РФ (п. 5 ст. 23 НК РФ).

Поэтому при получении налогоплательщиком требования о представлении пояснений по какому-то расхождению он должен сверить данные с имеющимся счетом-фактурой на предмет правильности отражения его реквизитов и информации в декларации по НДС.

Информировать своего контрагента о получении требования и возникших расхождениях или нет, решает сам налогоплательщик.

Если налогоплательщик проинформирует контрагента (ведь не исключено, что именно им была допущена техническая

ошибка), то контрагент, в свою очередь, сам (без получения требования от налогового органа) сможет представить необходимые пояснения либо уточненную налоговую декларацию. В результате выиграют все: налогоплательщик не будет отвлечен на «обслуживание» такого расхождения, налоговому органу не придется направлять требование о представлении дополнительных документов и проводить иные мероприятия налогового контроля.

Если выявленные расхождения не ведут к изменению суммы налоговых обязательств (например, ошибки в номере таможенной декларации, в номере или дате счета-фактуры, названии или ИНН контрагента), нужно ли подавать уточненную декларацию по НДС и оформлять дополнительные листы книги покупок (книги продаж) с исправленными сведениями, или можно ограничиться пояснениями?

В конкретной ситуации, как правило, встречаются разные ошибки (как технические, так и влияющие на налоговые обязательства), поэтому налогоплательщику проще сдать уточненную декларацию, чтобы сразу все ошибки исправить.

Если покупатель считает, что у него ошибок нет вообще, ему все равно нужно отреагировать на требование налогового органа о представлении пояснений. В пояснениях нужно подтвердить правильность записей и отсутствие расхождений между сведениями, содержащимися в декларации и книге покупок, и сведениями в полученных счетах-фактурах. Это подтвердит, что налогоплательщик проверил свои записи.

Многие организации в своей хозяйственной деятельности используют универсальный передаточный документ (УПД). Планируется ли закрепить данный документ на законодательном уровне, например, путем внесения изменений в постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость»?

Как только в Правилах заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, появился п. 9 (внесен постановлением Правительства РФ от 29.11.2014 № 1279), позволяющий дополнять счет-фактуру необходимыми строками и графами при условии сохранения ут-



вержденной формы, ФНС России решила отказаться от УПД и перейти к новому формату — счету-фактуре с расширенными реквизитами. Это более технологичный формат, одобренный бизнесом.

В зависимости от избранной составителем документа функции можно будет сформировать:

- 1) счет-фактуру, применяемый при расчетах по НДС на основании ст. 169 НК РФ (функция «СЧФ»);
- 2) счет-фактуру, применяемый при расчетах по НДС, и первичный учетный документ о передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав (с набором реквизитов, удовлетворяющим требованиям ст. 169 НК РФ и Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» к показателям первичного учетного документа; функция «СЧФДОП»). Этот документ разработан на основе УПД;
- 3) первичный учетный документ для оформления факта передачи товаров (работ, услуг), имущественных прав, в результате которого изменяется финансовое состояние как передающей, так и принимающей стороны (с набором реквизитов, удовлетворяющим требованиям Федерального закона № 402-ФЗ к показателям первичного учетного документа; функция «ДОП»).

В зависимости от выбранной функции налогоплательщик проставляет необходимый статус: 0 — счет-фактура; 1 — первичный учетный документ; 2 — и то и другое в одном документе.

После регистрации в Минюсте России новый формат счета-фактуры с расширенными реквизитами вступит в силу. Мы предусмотрели некий переходный период, в который будут одновременно действовать и формат счета-фактуры, который используется в настоящее время, и новый формат счета-фактуры с

расширенными реквизитами. Это сделано в целях соблюдения принципа непрерывности хозяйственной деятельности, а также для того, чтобы дать налогоплательщикам временной лаг для перехода на новый формат.

Планируется ли исключить графу 11 счета-фактуры и графу 13 книги покупок «Номер таможенной декларации» из состава обязательных реквизитов, учитывая, что уже создана единая федеральная база данных всех операций, облагаемых НДС?

Налогоплательщики часто жалуются на трудоемкость заполнения графы 11 счета-фактуры и графы 13 книги покупок, ведь им приходится перечислять все номера деклараций на товары, причем, как правило, в ручном режиме. Данные графы заполняются в отношении товаров, страной происхождения которых является не Российская Федерация. Однако исключить указанные графы из состава обязательных реквизитов счета-фактуры и книги покупок не планируется.

Более того, в настоящее время обсуждаются различные концепции построения системы прослеживания движения товара на всех этапах — от производства или ввоза на территорию ЕАЭС до момента продажи конечному покупателю (включая концепцию маркировки товара). «Прослеживаемость» определяют как возможность отследить историю, происхождение и местонахождение товара любого производства, что, несомненно, будет способствовать активному противодействию нелегальному импорту и производству.

Какие новые методы контроля следует применять организации для проверки добросовестности контрагента, учитывая, что, по мнению ФНС России, наличие выписки из ЕГРЮЛ в отношении какого-либо контрагента и копии налоговой отчетности недостаточно для полной оценки рисков (см., например, письмо от 16.03.2015 № ЕД-4-2/4124)?



Все применяемые налоговыми органами методы контроля для оценки недобросовестности контрагентов не новы. Налоговые органы руководствуются постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Налогоплательщикам, чтобы доказать проявление должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента, можно посоветовать обратиться к Общедоступным критериям самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемым налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок (утв. приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@), а также разъяснениям контролирующих органов. Это целый ряд писем Минфина России (от 16.10.2015



№ 03-02-07/1/59422, 16.02.2015 № 03-01-10/6845, 17.12.2014 № 03-02-07/1/65228, 29.11.2013 № 03-02-07/1/51753, 26.08.2013 № 03-02-07/1/35024, 20.08.2013 № 03-02-08/33970, 12.10.2012 № 03-02-07/1-251, 13.12.2011 № 03-02-07/1-430) и ФНС России (от 16.03.2015 № ЕД-4-2/4124, 17.10.2012 № АС-4-2/17710, 26.08.2011 № АС-4-2/13988, 11.02.2010 № 3-7-07/84).

Помощь в оценке рисков налогоплательщикам также окажут электронные сервисы ФНС России (<https://www.nalog.ru/>), такие как «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента», «Проверка корректности заполнения счетов-фактур», «Доступ к ЕГРЮЛ и ЕГРИП».

Налогоплательщик может дополнительно снизить свои риски, если он проверил своего контрагента на его несоответствие критериям недобросо-

вестности, или у него имеется справка об отсутствии задолженности контрагента по уплате налогов перед бюджетом, или в договоре прописана ответственность контрагента при возникновении форс-мажорных обстоятельств, а также при предъявлении претензий со стороны налогового органа в случае неисполнения контрагентом своих налоговых обязательств.

Форма пояснений на требование налогового органа, рекомендованная письмом ФНС России от 16.07.2013 № АС-4-2/12705, состоит из двух разделов: 1 «Сведения соответствуют первичным учетным документам» и 2 «Сведения, поясняющие расхождения (ошибки, противоречия, несоответствия)».

Обязательно ли заполнять оба раздела, или достаточно заполнить только раздел 2, а о соответствии сведений первичным учетным документам написать в сопроводительном письме?

Налогоплательщик может подтвердить правомерность своих записей как в формализованном, так и в неформализованном ответе.

При неформализованном ответе в сопроводительном письме можно указать, сведения по каким счетам-фактурам верны, а по каким нужно исправить и как. Это допускается.

При заполнении формализованного ответа применяется такой же механизм: после проставления метки «Выбрать все оставшиеся» они попадут в раздел 1 формализованного ответа, где данные налогоплательщика подтверждаются. То есть два раздела заполняются, но только раздел 1, где записи подтверждены, — в автоматизированном режиме.

Рекомендованная форма пояснений содержит графу 130 «ИНН продавца», а в разделе 8 декларации по НДС строка 130 включает в себя ИНН/КПП продавца. Каким образом вносить изменения (при необходимости) в КПП продавца? Можно ли добавлять столбцы в рекомендованную форму?

Для налоговых органов реквизит «КПП» является не критичным в части сопоставления данных, а вспомогательным. Для нас важен реквизит «ИНН», который можно исправить путем как сдачи уточненной налоговой декларации по НДС, так и представления пояснений.

Если налогоплательщик считает необходимым исправить КПП контрагента, это можно сделать при представлении уточненной декларации или пояснений на бумажном носителе.

Посредник реализует услуги от своего имени, но за счет комитента. Комитентов несколько. У покупателя в книге покупок отражена итоговая строка по счету-фактуре, а у посредника в журнале вы-

ставленных счетов-фактур имеется несколько строк. Решена ли проблема сверки многострочных счетов-фактур: в IV квартале приходили требования о представлении пояснений по операциям за III квартал?

Применительно к рассматриваемой ситуации сейчас действует следующий алгоритм проверки.

Покупатель регистрирует в разделе 8 декларации по НДС счет-фактуру одной строкой.

Сравнивая вычет, заявленный покупателем, с налогом, исчисленным с налоговой базы продавцом, АСК «НДС-2» обращается к федеральной книге продаж и, если ничего там не находит, к

журналу учета выставленных счетов-фактур посредника, где обнаруживает счет-фактуру с одной строкой, в которой перечисляются счета-фактуры, выставленные всеми комитентами.

После этого следует переход к журналу полученных счетов-фактур посредника, где должны быть зарегистрированы все счета-фактуры комитентов. Сведения из этих счетов-фактур сверяются со сведениями счетов-фактур, отраженными каждым комитентом, после чего (при отсутствии сбоев) вычет покупателя сравнивается с суммой НДС, исчисленной всеми комитентами с реализации. **КПП**

