

### 1.3. СЧЕТ-ФАКТУРА КАК ИНСТРУМЕНТ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Кисилевич Т.И., д.э.н., профессор кафедры  
«Бухгалтерский учет и аудит»

*Сочинский государственный университет туризма  
и курортного дела*

В статье сгруппированы типичные ошибки, допускаемые организациями при применении счетов-фактур, приводящие к неправильному заполнению налоговых деклараций, отказу в вычете налога на добавленную стоимость (НДС) со стороны налоговых органов и порождающие многочисленную арбитражную практику. Проблемы, освещенные в статье, связаны с определенными сложностями как при исчислении НДС налогоплательщиками, так и при осуществлении налогового контроля налоговыми органами за полнотой и правильностью исчисления налога.

#### ВВЕДЕНИЕ

Порядок учета и исчисления налога на добавленную стоимость (НДС), введенного в стране с 1992 г., совершенствовался неоднократно:

- изменение ставок;
- введение активного балансового счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» с соответствующими субсчетами, многочисленные формы расчетов и налоговых деклараций;
- введение счетов-фактур и гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса РФ (НК РФ).

Все изменения и нововведения, на наш взгляд, были связаны с определенными сложностями как при исчислении НДС налогоплательщиками, так и при осуществлении налогового контроля налоговыми органами за полнотой и правильностью исчисления налога. Несомненно, что введение налоговых счетов-фактур явилось своевременным и важным нововведением для российских налогоплательщиков, с одной стороны, повышая налоговую культуру, и, с другой, – снижая налоговые риски добросовестных налогоплательщиков. Но на сегодняшний день ни один налог не вызывает столько арбитражных споров, как НДС и правомерность заявленных вычетов на основании счетов-фактур.

Обязанность по составлению счетов-фактур при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг) всеми плательщиками НДС введена с 1 января 1997 г. в соответствии с Указом Президента РФ от 8 мая 1996 г. №685 «Об основных направлениях налоговой реформы в РФ и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины». Постановлением Правительства РФ от 29 июля 1996 г. №914 был утвержден Порядок составления счетов-фактур, ведения журналов учета счетов-фактур, книг покупок и книг продаж.

Необходимо отметить, что с момента введения счета-фактуры сразу получили статус обязательного для всех налогоплательщиков документа. На основании счетов-фактур с 1 января 1997 г. производятся расчеты НДС и осуществляется контроль налоговых органов за правильностью и полнотой уплаты налога в бюджет (Государственная налоговая служба РФ №В3-6-03/890, Министерство финансов РФ №109, письмо от 25 декабря 1996 г., не действующее с 1 января 2000 г.). Таким образом, счет-фактура, являясь инструментом налогового контроля за полнотой сбора НДС, не включен в перечень типовых форм первичного учетного документа, в связи с чем и в настоящее время действуют формы счета и счета-фактуры типовой формы №868 и 868а.

Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. №914 «Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» определен порядок ведения покупателями и продавцами товаров (выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав –

плательщиками НДС (далее именуются соответственно – покупатели и продавцы) журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС, а также оформления дополнительных листов книги покупок и дополнительных листов книги продаж.

НК РФ предусмотрено наказание за отсутствие счетов-фактур. Статья 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения» предусматривает штраф от пяти тысяч рублей до десяти процентов от суммы неуплаченного налога, но не менее пятнадцати тысяч рублей. Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей настоящей статьи понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика. Следует отметить, что в НК РФ четко разграничивается первичный документ и счет-фактура, который первичным бухгалтерским документом не является, что и подчеркивается нами.

К сожалению, аудиторская практика свидетельствует о том, что некоторые организации применяют налоговые счета-фактуры вместо счетов, выставляемых для оплаты, и нередко можно встретить акцептованные к оплате налоговые счета-фактуры.

Аудиторский опыт позволил сгруппировать типичные ошибки, допускаемые организациями при применении счетов-фактур, приводящие к неправильному заполнению налоговых деклараций, отказу в вычете НДС со стороны налоговых органов, порождающие, как следствие, многочисленную арбитражную практику.

#### ГРУППА 1

##### 1. Ошибки при заполнении счетов-фактур

Рассмотрим некоторые распространенные в налоговом аудите ошибки при заполнении счетов-фактур и принятии к учету выставленных с нарушением требований ст. 169 НК РФ счетов-фактур, которые приводят к созданию прецедентов в арбитражной практике по вопросам правомерности вычетов по НДС. Следует отметить, что приводимые нами письма Федеральной налоговой службы РФ (ФНС РФ) и Министерства финансов РФ (Минфин РФ) имеют информационно-разъяснительный характер и их применение не препятствует пониманию аналогичных ситуаций в соответствии с нормами законодательства о налогах и сборах в иной трактовке. Считаем, что главный бухгалтер, аудитор и юрист должны знать позицию ведомств по различным ситуациям, связанным с возможностью отказа в вычете по НДС и принимать взвешенное решение, в том числе и для налоговых споров в судебном порядке.

1. Не указываются все необходимые реквизиты в соответствии со ст. 169 НК РФ «Счет-фактура».

В счете-фактуре, выставленном при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, указываются:

- порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;
- наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;
- наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;
- номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);
- наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения (при возможности ее указания);

- количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг), исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности их указания);
- цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, с учетом суммы налога;
- стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав без налога;
- сумма акциза по подакцизным товарам;
- налоговая ставка;
- сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок;
- стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав с учетом суммы налога;
- страна происхождения товара и номер таможенной декларации, указываются в отношении товаров, страной происхождения которых не является Российская Федерация. Налогоплательщик, реализующий указанные товары, несет ответственность только за соответствие указанных сведений в предъявляемых им счетах-фактурах сведениям, содержащимся в полученных им счетах-фактурах и товаросопроводительных документах.

В счете-фактуре, выставленном при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, должны быть указаны:

- порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;
- наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;
- номер платежно-расчетного документа;
- наименование поставляемых товаров (описание работ, услуг), имущественных прав;
- сумма оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;
- налоговая ставка;
- сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок.

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом, иным распорядительным документом по организации или доверенностью от имени организации. При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем счет-фактура подписывается индивидуальным предпринимателем с указанием реквизитов свидетельства о государственной регистрации этого индивидуального предпринимателя.

В соответствии с п. 2 ст. 169 НК РФ ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога.

При камеральных и выездных налоговых проверках большое внимание уделяется формальным признакам заполнения счетов-фактур и встречным проверкам контрагентов на предмет достоверности сделок, их экономической выгоде и обоснованности.

## 2. Применение в договорах, не предусматривающих платежей в иностранной валюте, расчетов в условных единицах или иностранной валюте

Усиленный контроль проявляется налоговыми органами к счетам-фактурам, выставленным в условных единицах. ФНС РФ письмом от 24 августа 2009 г. №3-1-07/674 «О применении НДС по договорам об оплате в условных единицах» выразила свою позицию по составлению счетов-фактур, если по условиям сделки обязательство подлежит или не подлежит оплате в иностранной валюте.

Анализируя положения п. 1 ст. 9 и п. 1 ст. 8 Закона «О бухгалтерском учете» о необходимости ведения учета в валюте РФ, положения п. 3 ст. 168 НК РФ о выставлении счета-фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работы, оказания услуги) или со дня передачи имущественных прав, налоговая служба пришла к следующему выводу. В связи с тем, что счет-фактура составляется на основании первичного документа, оформленного в валюте РФ, то при отгрузке товара (выполнения работы, оказания услуги), передаче имущественных прав на основании договоров, обязательство об оплате по которым предусмотрено в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или привязанной к ней условной денежной оценке, суммы, отражаемые в счетах-фактурах, следует указывать в рублях.

В случае выставления покупателям счетов-фактур, составленных продавцами в иностранной валюте или условных денежных единицах, по договорам, обязательство об оплате по которым предусмотрено в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте (условной денежной единице), продавцу следует внести изменения в эти счета-фактуры. Изменения производятся путем исключения показателей в иностранной валюте и замены их на рубли. Сами исправления должны соответствовать порядку, изложенному в п. 29 правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС.

Вычеты сумм налога, предъявленных налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав по договорам, обязательство об оплате по которым предусмотрено в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, производятся на основании счетов-фактур, в которых суммы налога указаны в рублях, после принятия на учет приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав, при наличии необходимых первичных документов.

Следует отметить, что ФНС РФ в письме от 24 августа 2009 г. №3-1-07/674 предложила порядок корректировки счетов-фактур и книги продаж, если продавец выставил рублевый счет-фактуру по обязательствам в условных единицах, но в периоде между отгрузкой и оплатой курс валюты изменился. Необходимо помнить, что вычеты по НДС, примененные на основании счетов-фактур, выставленных в инвалюте или условных единицах, покупателю скорее всего придется отстаивать в суде.

## 3. Исправления в ранее выставленных счетах-фактурах

При обнаружении ошибки в выставленном счете-фактуре необходимо внести исправления в счет-фактуру

и заверить их в соответствии с правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС. Повторное выставление продавцом нового счета-фактуры указанными правилами не предусмотрено.

Письмом Минфина РФ от 3 ноября 2009 г. №03-07-09/53 «О порядке регистрации исправленных счетов-фактур» высказано мнение о регистрации исправленного счета-фактуры в журнале учета полученных счетов-фактур и книге покупок в том налоговом периоде, в котором такой счет-фактура получен.

В соответствии с п. 2 ст. 169 НК РФ (в ред. Федерального закона от 17 декабря 2009 г. №318-ФЗ) ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога.

#### **4. Наличие сокращений в счете-фактуре**

Невыполнение требований к счету-фактуре, не предусмотренных ст. 169 НК РФ, не может являться основанием для отказа принять к вычету суммы налога, предъявленные продавцом. Например, имеют место ситуации отказа налоговым органом в праве на вычет при сокращении в счете-фактуре адреса покупателя в отличие от учредительных документов, сокращений в наименовании грузоотправителя и грузополучателя. Позиция Минфина РФ выражена в письме от 9 ноября 2009 г. №03-07-09/57 «О порядке указания адреса продавца и покупателя в счете-фактуре». Счета-фактуры, в которых адреса продавца и покупателя указываются с сокращенными словами, но при полном указании составляющих адреса не являются составленными с нарушением установленного порядка. В случае оказания услуг указание полного или сокращенного наименования грузоотправителя и грузополучателя в соответствии с учредительными документами не является основанием для признания счета-фактуры составленным с нарушением установленного порядка.

#### **5. Использование факсимильной подписи на счетах-фактурах**

При заполнении счета-фактуры налогоплательщику следует учесть и тот факт, что налоговые органы признают счета-фактуры, подписанные с использованием факсимильной подписи, составленными с нарушением установленного порядка. В письме Минфина РФ от 17 июня 2009 г. №03-07-09/31 «О подписании счетов-фактур с использованием факсимильной подписи» департамент налоговой и таможенно-тарифной политики указывает на то, что в ст. 169 НК РФ счета-фактуры подписываются руководителем и главным бухгалтером организации либо иными уполномоченными приказом (распоряжением) лицами, а использование факсимильной подписи НК РФ не предусмотрено.

#### **6. Индивидуальный предприниматель выставил счет-фактуру, подписанный иным лицом**

Если налогоплательщик принимает счет-фактуру от индивидуального предпринимателя, то он должен про-

верить правильность заполнения счета-фактуры предпринимателем, который должен лично подписывать документ. В отличие от организации, которая вправе в установленном порядке уполномочить иное лицо подписывать счет-фактуру за руководителя и главного бухгалтера, индивидуальному предпринимателю ст. 169 «Счет-фактура» НК РФ право подписания счета-фактуры доверенным лицом не предоставлено. Позиция ФНС РФ изложена в письме от 9 июля 2009 г. №ШС-22-3/553@ и согласовано с Минфином РФ (письмо Минфина РФ от 29 июня 2009 г. №03-07-15/98).

#### **7. Несвоевременно выставленный счет-фактура контрагентом**

Налогоплательщик должен своевременно выставить счета-фактуры контрагентам и полученные счета-фактуры также проверять на правильность срока их предъявления для правомерного вычета НДС. Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), подлежат вычетам на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении товаров (работ, услуг). После принятия на учет этих товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов. Суммы налога подлежат вычету в том налоговом периоде, в котором от поставщика получен счет-фактура. П. 3 ст. 168 НК РФ установлен срок для предъявления счетов-фактур – не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг). Причем в счете-фактуре должен быть указан порядковый номер и дата его выписки. Данная позиция содержится в письме Минфина РФ от 17 сентября 2009 г. №03-07-09/48 «О подтверждении права на вычет НДС».

#### **8. Необходимость отражения филиалом в счете-фактуре его кода причины постановки на учет**

Обособленные подразделения организаций налогоплательщиками НДС не являются. В этой связи, если товары (работы, услуги) реализуются организацией через свои подразделения, счета-фактуры по отгруженным товарам (работам, услугам) могут выписываться обособленными подразделениями покупателям только от имени организации. При заполнении счетов-фактур по товарам (работам, услугам), реализованным подразделениями головной организации в строке 26 «ИНН / КПП продавца» указывается код причины постановки на учет (КПП) соответствующего подразделения.

При реализации товаров (работ, услуг) организацией, состоящей на учете в налоговом органе в качестве крупнейшего налогоплательщика, в строке 66 «ИНН / КПП покупателя» указывается КПП организации, который содержится в указанном уведомлении, а при приобретении товаров (работ, услуг) подразделениями организации по строке 66 «ИНН / КПП покупателя» – КПП соответствующего подразделения. Данная позиция подтверждена письмами Минфина РФ от 1 сентября 2009 г. №03-07-09/43 «О порядке оформления счетов-фактур обособленными подразделениями компании», от 17 сентября 2009 г. №03-07-09/47 «О порядке оформления счетов-фактур».

## 9. Полное и сокращенное наименование продавца в счете-фактуре

В счете-фактуре необязательно писать и полное, и сокращенное наименование продавца.

В редакции постановления Правительства РФ от 26 мая 2009 г. №451 при заполнении счетов-фактур в строке 2 «Продавец» указывается полное и сокращенное наименование продавца в соответствии с его учредительными документами. Нормами НК РФ порядок указания полного или сокращенного наименования налогоплательщика не регламентирован. Учитывая это обстоятельство, Минфин РФ письмом от 7 июля 2009 г. №03-07-09/32 сообщил, что указание в строке 2 счетов-фактур полного или сокращенного наименования продавца в соответствии с учредительными документами не является причиной для отказа в вычете сумм НДС, указанных в таких счетах-фактурах.

## 10. Счета-фактуры за руководителя и главного бухгалтера

Счета-фактуры за руководителя и главного бухгалтера могут подписать другие лица при соблюдении определенных требований.

В соответствии с требованиями ст. 169 НК РФ счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом, иным распорядительным документом по организации или доверенностью от имени организации.

ФНС РФ рекомендовано в письме от 18 июня 2009 г. №3-1-11/425 «О порядке подписания счетов-фактур» под реквизитами «Руководитель» и «Главный бухгалтер» дополнительно указывать следующие сведения: «За руководителя» и «За главного бухгалтера» соответственно. При этом уполномоченное приказом или иным распорядительным документом лицо ставит свою подпись, после подписи указывает фамилию и инициалы лица, подписавшего счет-фактуру.

## 11. Организация, не являющаяся плательщиком НДС

Организация, не являющаяся плательщиком НДС по ст. 145, но выставившая счет-фактуру с НДС, должна перечислить его в бюджет.

Налогоплательщики, освобожденные от уплаты НДС, не должны предъявлять сумму налога покупателям. На основании п. 5 ст. 168 НК РФ налогоплательщики при осуществлении операций по реализации товаров (работ, услуг) счета-фактуры выставляют без выделения отдельной строкой налога на добавленную стоимость и с надписью или проставлением штампа «Без налога (НДС)». В случае неисполнения налогоплательщиком данной нормы и выставления покупателям счетов-фактур с выделением налога на добавленную стоимость отдельной строкой, вся сумма налога, указанная в таких счетах-фактурах, подлежит уплате в бюджет в соответствии с п. 5 ст. 173 НК РФ (письмо Минфина РФ от 16 июля 2009 г. №03-07-14/69 «О порядке оформления счетов-фактур»).

## 12. Организации, находящиеся на специальных налоговых режимах

Организации, находящиеся на специальных налоговых режимах, счета-фактуры при реализации товаров (ра-

бот, услуг) выписывать вообще не должны. Основанием для оплаты за реализованные товары (работы, услуги) являются бухгалтерские счета, счета-фактуры типовой формы №868 и 868а и договоры. Если налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения и (или) систему налогообложения в виде уплаты единого налога на вмененный доход, при этом выставляет налоговые счета-фактуры с выделением НДС, то он обязан уплатить в бюджет соответствующие суммы предьявленного налога.

В соответствии с п. 5 ст. 173 НК РФ в случае выставления лицами, не являющимися налогоплательщиками, в том числе налогоплательщиками, перешедшими на упрощенную систему налогообложения, покупателю товаров (работ, услуг) счета-фактуры с выделением суммы НДС вся сумма налога, указанная в этом счете-фактуре, подлежит уплате в бюджет (см. письмо Минфина РФ от 7 сентября 2009 г. №03-07-11/219 «Об оформлении счетов-фактур лицами, не являющимися плательщиками НДС»).

## 13. Единая счет-фактура по отгруженным товарам и оказанным услугам

Налогоплательщик выписывает единую счет-фактуру по отгруженным товарам и оказанным услугам.

В соответствии с пп. 3 п. 5 ст. 169 НК РФ в счетах-фактурах должны быть указаны наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя.

На основании правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС строки 3 «Грузоотправитель и его адрес» и 4 «Грузополучатель и его адрес» счета-фактуры заполняются в случаях оформления отгрузки товаров. Таким образом, при выставлении счетов-фактур, в которых поименованы как оказанные услуги, так и отгруженные товары, строки 3 и 4 счета-фактуры заполняются в общеустановленном порядке (см. письмо Минфина РФ от 30 октября 2009 г. №03-07-09/51).

## 14. Проверка в счете-фактуре на оплату выполненных работ или оказанных услуг

Налогоплательщик в счете-фактуре на оплату выполненных работ или оказанных услуг в графах «Грузоотправитель и его адрес» и «Грузополучатель и его адрес» должен ставить прочерк.

На основании правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС при составлении счета-фактуры на выполненные работы (оказанные услуги) в строках 3 «Грузоотправитель и его адрес» и 4 «Грузополучатель и его адрес» ставятся прочерки (см. письмо Минфина РФ от 16 октября 2009 г. №03-07-14/98).

## 15. Реализация товаров, страной происхождения которых не является РФ

Налогоплательщик при реализации товаров, страной происхождения которых не является РФ, в счете-фактуре в графах 10 «Страна происхождения» и 11 «Номер таможенной декларации» должен ставить прочерк.

В соответствии с п. 5 ст. 169 НК РФ графы 10 «Страна происхождения» и 11 «Номер таможенной декларации» заполняются при реализации товаров, страной происхождения которых не является РФ.

Согласно ст. 30 Таможенного кодекса РФ (ТК РФ) страной происхождения товаров считается та страна, в которой товары полностью произведены или подвергнуты достаточной переработке в соответствии с критериями, установленными ТК РФ, или в порядке, определенном ТК РФ. Согласно п. 2 и 32 ТК РФ товар считается происходящим из данной страны, если в результате осуществления операций по переработке или изготовлению товаров произошло изменение классификационного кода товаров по Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности на уровне любого из первых четырех знаков. Таким образом, при реализации наборов, состоящих из импортных товаров, страной происхождения которых РФ не является, в счете-фактуре при заполнении граф 10 «Страна происхождения» и 11 «Номер таможенной декларации» следует ставить прочерк (см. письмо Минфина РФ от 13 ноября 2009 г. №03-07-09/58 «О порядке оформления счета-фактуры»).

## 16. Вычет по НДС

Налогоплательщик имеет право заявить вычет по НДС по расходам будущих периодов одновременно, а не по срокам включения расходов на уменьшение прибыли.

Анализируя ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ, можно сделать вывод о том, что для предъявления сумм НДС к вычету должны выполняться следующие условия:

- товары (работы, услуги), имущественные права приобретены плательщиком НДС для осуществления операций, признаваемых объектом обложения НДС;
- принятие к учету приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав, а также наличие соответствующих первичных документов, подтверждающих принятие их к учету;
- наличие счетов-фактур по приобретенным у налогоплательщика НДС, состоящих на учете в налоговых органах РФ, товарам (работам, услугам), имущественным правам;
- наличие расчетных документов, подтверждающих фактическую уплату налогоплательщиком сумм налога, уплаченных им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Если рассматриваемые расходы не нормируются по условиям гл. 25 «Налог на прибыль организаций», то иных ограничений для вычета сумм НДС одновременно не имеется (см. письмо ФНС РФ от 23 июля 2009 г. №3-1-11/531 «О порядке применения вычетов по НДС»).

## 17. Выставление

### отрицательных счетов-фактур

Позиция Минфина РФ заключается в том, что на различные скидки отрицательные счета-фактуры не выставляются, необходимо внести исправления в первоначальный документ (см. письмо Минфина РФ от 29 мая 2007 г. №03-07-09/09). Отстаивать свою позицию по отрицательным счетам-фактурам налогоплательщику предстоит в суде (постановление Федерального арбитражного суда (ФАС) Московского округа от 18 августа 2009 г. №КА-А40/7946-09).

## 18. Выставление

### контрагентам или получение счетов-фактур с округлением до целых чисел

При проверке налоговые органы могут отказать в вычете НДС, так как такой счет-фактура заполнен с нарушением правил. В соответствии с пп. 11 п. 5, пп. 7 п. 5.1 ст. 169 НК РФ сумма налога, указанная продав-

цом, должна быть рассчитана исходя из применения к цене реализации товара (работ, услуг) налоговых ставок, округления сумм налога не предусмотрено. В арбитражной практике имеют место прецеденты признания законным округления сумм налога (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17 апреля 2006 г. №ф04-1769/2006 (21255-А45-34)). Целесообразно запросить у поставщика исправленный счет-фактуру.

## ГРУППА 2

Ошибки при ведении журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур: нарушаются правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС.

Покупатели обязаны вести журнал учета полученных от продавцов оригиналов счетов-фактур, в котором они хранятся, а продавцы – журнал учета выставленных покупателям счетов-фактур, в которых хранятся их вторые экземпляры. Покупатели ведут учет счетов-фактур по мере их поступления от продавцов, а продавцы ведут учет счетов-фактур, выставленных покупателям, в хронологическом порядке.

Журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур должны быть прошнурованы, а их страницы пронумерованы.

Практика свидетельствует о том, что некоторые организации не ведут указанные журналы или составляют их с некоторыми нарушениями, неоговоренными исправлениями и т.п. Для принятия к вычету НДС наличие журналов и качество их заполнения не играют никакой роли, поэтому описывать имеющиеся ошибки в этом случае, по нашему мнению, нецелесообразно.

## ГРУППА 3

Ошибки при заполнении книг покупок и книг продаж: нарушаются правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС.

Покупатели ведут книгу покупок, предназначенную для регистрации счетов-фактур, выставленных продавцами, в целях определения суммы НДС, предъявляемой к вычету (возмещению) в установленном порядке.

При необходимости внесения изменений в книгу покупок запись об аннулировании счета-фактуры производится в дополнительном листе книги покупок за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений.

Дополнительные листы книги покупок являются ее неотъемлемой частью.

Счета-фактуры, не соответствующие установленным нормам их заполнения, не могут регистрироваться в книге покупок.

Счета-фактуры, заполненные частично с помощью компьютера, частично от руки, но соответствующие установленным нормам заполнения, могут регистрироваться в книге покупок.

Продавцы ведут книгу продаж, предназначенную для регистрации счетов-фактур (контрольных лент контрольно-кассовой техники, бланков строгой отчетности при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) населению).

В книге продаж регистрируются выписанные и (или) выставленные счета-фактуры во всех случаях, когда возникает обязанность по исчислению налога на добавленную стоимость, при исполнении обязанностей налоговых агентов и при осуществлении операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения).

При необходимости внесения изменений в книгу продаж регистрация счета-фактуры производится в дополнительном листе книги продаж за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений.

Дополнительные листы книги продаж являются ее неотъемлемой частью.

Книга продаж и книга должны быть прошнурованы, страницы пронумерованы и скреплены печатью.

Контроль над правильностью ведения книги продаж и книги покупок осуществляется руководителем организации или уполномоченным им лицом.

Книга продаж и книга покупок хранится у поставщика в течение полных пяти лет с даты последней записи.

При камеральных и выездных налоговых проверках правильности исчисления НДС, уплачиваемого в бюджет, налоговые органы проводят сплошные проверки наличия счетов-фактур, зарегистрированных в книгах, тождественность сумм, отраженных в счетах-фактурах, книгах покупок и книгах продаж соответствующим строкам налоговых деклараций по НДС.

Практически все налогоплательщики НДС формируют книги продаж и книги покупок в автоматическом режиме, поэтому ошибки при их заполнении связаны и вытекают в основном из ошибок в оформлении и принятии к учету счетов-фактур, оформленных ненадлежащим образом. Например, поставщик выписал счет-фактуру ранее срока отгрузки в адрес покупателя товара. Главному бухгалтеру или иному ответственному за контроль над счетами-фактурами лицу следует проверять наличие первичных бухгалтерских документов на поставку товара, транспортные накладные и т.д.

В настоящее время оспорена норма о том, что товарно-транспортная накладная ф. №1-Т является единственным документом, служащим для списания товарно-материальных ценностей у грузоотправителей и оприходования их у грузополучателей, а также для складского, оперативного и бухгалтерского учета. С 1999 г. для оформления продажи (отпуска) товарно-материальных ценностей организации предусмотрено использование товарной накладной по форме ТОРГ-12, содержащейся в Альбоме унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций, утвержденном постановлением Государственного комитета РФ по статистике от 25 декабря 1998 г. №132. Форма составляется в двух экземплярах:

- первый остается в организации, сдающей товарно-материальные ценности, и является основанием для их списания;
- второй передается сторонней организации и является основанием для оприходования этих ценностей (см. письмо ФНС РФ от 18 августа 2009 г. №ШС-20-3/1195 «О признании недействующим абз. 3 п. 6 инструкции Минфина СССР №156, Госбанка СССР №30, ЦСУ СССР №353/7, Минавтотранса РСФСР №10/998 от 31 ноября 1983 г.». На практике имеют место случаи, когда правильно заполненный счет-фактура контрагента зарегистрирован в книге покупок с ошибками. Однозначного ответа об отказе или принятии налога на добавленную стоимость по данной ситуации нет. Сложившаяся арбитражная практика

противоречива. Например, постановлением ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 августа 2007 г. №А74-3688/06-Ф02-4875/07 вычет НДС не принимается. Большинство судей считают, что в данной ситуации организация не лишается права на вычет, так как требования к заполнению счета-фактуры соблюдены, а технические ошибки при заполнении книги покупок не могут являться основанием для отказа в вычете НДС (постановления ФАС Московского округа от 4 декабря 2008 г. №КА-А41/10315-08, Западно-Сибирского округа от 10 декабря 2008 г. №Ф04-7826/2008 (17776-А45-41) и др.).

## ГРУППА 4

Неправильная организация раздельного учета сумм НДС при наличии облагаемых и необлагаемых НДС оборотов, при переходе со специальных режимов на общий и, наоборот, с общего на специальный налоговый режим.

Бухгалтер производит неправильные расчеты сумм НДС и в связи с неправильной применяемой методикой искажает суммы налога на добавленную стоимость в счетах-фактурах.

В соответствии с п. 4 ст. 170 гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику по товарам, используемым для операций, как облагаемых НДС, так и не подлежащих обложению этим налогом, принимаются к вычету либо учитываются в стоимости этих товаров в той пропорции, в которой они используются для реализации товаров, операции по реализации которых подлежат обложению НДС либо освобождаются от обложения этим налогом. Данная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров, отгруженных за налоговый период.

У бухгалтеров возникает закономерный вопрос о подходе учета НДС при исчислении пропорции. В письме Минфина РФ от 18 августа 2009 г. №03-07-11/208 «Об определении пропорции для раздельного учета сумм НДС» определена позиция по данному вопросу, подтвержденная постановлением Президиума Высшего арбитражного суда РФ (ВАС РФ) от 18 ноября 2008 г. №7185/08. Для обеспечения сопоставимости показателей при определении пропорции для раздельного учета сумм НДС, предъявляемых налогоплательщику по товарам, используемым при осуществлении операций, как облагаемых НДС, так и освобожденных от налога, стоимость отгруженных за налоговый период товаров, операции по реализации которых подлежат налогообложению, следует учитывать без НДС.

Порядок расчета бухгалтерии целесообразно закрепить в приказе (распоряжении) по учетной политике организации для целей налогообложения.

Возникает необходимость организации раздельного учета сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам, имущественным правам) налогоплательщиками, у которых доходы и расходы по деятельности, необлагаемой НДС, составляют более 95%. При отсутствии раздельного учета у таких налогоплательщиков нет оснований для принятия к вычету и отнесения к расходам по налогу на прибыль сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам, имущественным правам). Это следует из анализа абз. 8 п. 4 ст. 170 НК РФ: при отсутствии раздельного учета суммы налога на добав-

ленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам, имущественным правам) вычета не подлежат и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организацией, не принимаются (см. письмо Минфина РФ от 3 августа 2009 г. №03-07-07/60 «О порядке ведения раздельного учета»).

## ГРУППА 5

В отдельную группу следует, по нашему мнению, выделить вопросы по предъявлению налогового вычета по НДС по закрытым периодам с опозданием поступления счетов-фактур.

Минфин РФ считает, что если организация получила счет-фактуру с опозданием, то НДС предъявляется к вычету в том периоде, когда документ получен – письмо от 2 апреля 2009 г. №03-07-09/18. В этом случае сдача уточненной декларации не потребует. Налогоплательщику необходимо иметь доказательства о дате получения документов, например, конверт со штемпелем.

Если организация примет решение о включении в вычет суммы по такому счету-фактуре в периоде его оформления, то возможны следующие ситуации. Организация успеет по сроку включить полученный счет-фактуру для вычета НДС или не успеет, когда декларация по НДС будет сдана. В этом случае организация может подать уточненную декларацию с увеличением суммы вычета (см. постановления ФАС Волго-Вятского округа от 7 ноября 2008 г. №А17-1120/2008, Дальневосточного округа от 23 июля 2008 г. №Ф03-А73/08-2/2594).

## ГРУППА 6

Большое значение для контроля над правильностью и полнотой исчисления НДС в бюджет имеют проводимые налоговыми органами и оперативно-розыскными отделами по налоговым преступлениям так называемые встречные проверки.

С момента введения счетов-фактур в письме «О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость с 1 января 1997 г.» Государственной налоговой службы РФ №ВЗ-6-03/890, Минфина РФ №109 от 25 декабря 1996 г. сформулирована цель введения счетов-фактур: в целях осуществления контроля на основании счетов-фактур за правильностью и полнотой уплаты в бюджет налога на добавленную стоимость налоговые органы используют встречные проверки наличия достоверных счетов – фактур под одним и тем же регистрационным номером как у поставщика, так и у покупателя.

Поэтому в этой группе ошибок мы объединим спорные ситуации применения вычета по НДС по таким счетам-фактурам, по которым сложилась определенная арбитражная практика.

При соблюдении всех требований к порядку оформления счетов-фактур, требований гл. 21 НК РФ к соблюдению условий для вычетов сумм НДС, как показывает обзор арбитражной практики и опыт аудиторских проверок, имеют место отказы налоговыми органами в вычете сумм НДС по результатам встречных проверок контрагентов. Основная причина – недобросовестность контрагента, отсутствие осмотрительности и осторожности при выборе контрагента.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и порядке, которые предусмотрены НК РФ, оформленные надлежащим образом документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, другие документы, необходимые для налоговых проверок (пп. 6 п. 1 ст. 23, пп. 1.п. 1 ст. 31, ст. 88, п.п. 9 и 12 ст. 89, ст. ст. 93 и 93.1 НК РФ).

Меры, включающие в себя получение налогоплательщиком от контрагента копии свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, проверку факта занесения сведений о контрагенте в Единый государственный реестр юридических лиц, получение доверенности или иного документа, уполномочивающего то или иное лицо подписывать документы от лица контрагента, использование официальных источников информации, характеризующих деятельность контрагента, предпринимаемые налогоплательщиком в целях подтверждения добросовестности его контрагента, свидетельствуют о его осмотрительности и осторожности при выборе контрагента.

Пленумом ВАС РФ на основании ст. 13 Федерального конституционного закона «Об арбитражных судах в РФ» в постановлении от 12 октября 2006 г. №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы» даны разъяснения в целях обеспечения единообразия судебной практики при оценке арбитражными судами доказательств обоснованности возникновения налоговой льготы у налогоплательщика.

Судебная практика разрешения налоговых споров, как разъясняет постановление, исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой льготы, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны.

Налоговая льгота – уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Налоговая льгота может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумным экономическим или иными причинами.

Налоговая льгота не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Следует учитывать, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой льготой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой льготы необоснованной. О обоснованности налоговой льготы могут свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;
- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;
- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет хозяйственных операций;
- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Судам необходимо иметь в виду, что следующие обстоятельства сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок;
- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- разовый характер операции;
- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;
- осуществление расчетов с использованием одного банка;
- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций.

Эти обстоятельства с указанными выше в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами могут быть признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной выгоды.

Следует иметь в виду, что сам факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

Налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей.

Арбитражная практика по вопросу неправомерности предъявления налогоплательщиком к вычету сумм НДС обширна и разнообразна. Необходимо помнить о том, что представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Практика свидетельствует о целесообразности руководству налогоплательщика иметь как можно больше информации о новых контрагентах, с которыми предполагается заключить договор. По данным опроса ежене-

дельной профессиональной газеты «Учет. Налоги. Право», более 70% компаний когда-нибудь сталкивались с претензиями Инспекций ФНС РФ (ИФНС) по поводу благонадежности контрагентов. На сайте [www.gazeta-uzpr.ru](http://www.gazeta-uzpr.ru) опубликованы данные опроса налогоплательщиков, которые показали, что постоянно сомневаются в правомерности вычетов налоговые органы у 32% опрошенных, иногда сомневаются в добросовестности контрагентов у 44% участников опроса. При обсуждении проблемы доказательства надежности контрагентов организации иногда применяют нестандартные способы: личная встреча с контрагентами в налоговом органе при камеральной проверке, истребование у контрагента банковской карточки для подтверждения подлинности подписей, распечатки сведений с сайта ФНС РФ и заверение их нотариусом и т.п.

Обращаясь к арбитражной практике, следует напомнить, что разрешение налоговых споров исходит из презумпции невиновности налогоплательщика. Например, определением ВАС РФ от 13 ноября 2007 г. №14609/07 «Об отказе в передаче дела в Президиум Высшего арбитражного суда РФ» было установлено, что нарушение налогового законодательства контрагентами поставщиков общества не свидетельствует о недобросовестности налогоплательщика и получении им необоснованной налоговой выгоды, поскольку факт уплаты обществом своим поставщикам НДС в заявленном размере подтвержден и не оспаривается налоговым органом. Определением ВАС РФ от 26 февраля 2008 г. №1679/08 «Об отказе в передаче дела в Президиум Высшего арбитражного суда РФ» было установлено, что «судами не дана оценка представленным налоговым органом материалам встречных проверок контрагентов...» Имеющаяся обширная практика ФАС свидетельствует о необходимости предоставления налогоплательщиком надлежащим образом оформленных документов:

- первичных учетных документов;
- товаросопроводительных документов и т.п.

Например, ФАС Северо-Кавказского округа в постановлении от 29 октября 2009 г. по делу №А53-2486-2009 указал, что отсутствие отдельных реквизитов в первичном документе, в том числе реквизита о стоимости товара в товарно-транспортной накладной, не может влиять на правомерность отнесения сумм расходов на затраты или на правомерность предъявления налоговых вычетов по НДС. Согласно правовой позиции Президиума ВАС РФ, изложенной в постановлении от 24 ноября 1998 г. №512/98, отсутствие отдельных реквизитов, в первичных документах свидетельствует о нарушении ведомственных актов, но не опровергает наличия у организации соответствующих хозяйственных операций и не связывается налоговым законодательством с правом налогоплательщика на налоговый вычет по НДС. Суд оценил представленные в материалы дела товарно-транспортные накладные и другие доказательства, представленные в подтверждение обоснованности произведенных расходов и заявленных вычетов, и пришел к выводу о том, что имеющиеся в накладных отдельные недостатки сами по себе не свидетельствуют об отсутствии реального перемещения товара, следовательно, не могут служить основанием отказа в применении вычетов по НДС. Неверное заполнение указанных документов не лишает их доказательной силы и не опровергает факта реальности сделки.



Таким образом, правильно заполненные счета-фактуры, являясь инструментом налогового контроля над правильностью исчисления НДС, и соответствующие необходимые к ним первичные бухгалтерские документы играют важную роль для налогоплательщика в спорах с налоговыми органами

**Литература**

1. Баукина Е. Оформление первичных документов и счетов-фактур при выраженной в условных единицах цене / Е. Баукина // «Финансовая газета. – 2008. – №47.
2. Н. Береснева Типичные ошибки, выявляемые при проверке счетов-фактур / Береснева Н. // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2009. – №4.
3. Сахарова Д. «Авансовый» НДС. Предупреждение / Д. Сахарова //Расчет. – 2009. – №9.
4. Смирнов Д.А. и др. Первичные учетные документы (Порядок применения, комментарии официальных органов, арбитражная практика // Налоги и финансовое право – 2008. – №2.
5. Указ Президента РФ от 8 мая 1996 г. №685 «Об основных направлениях налоговой реформы в РФ и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины»;
6. Постановление Правительства РФ от 29 июля 1996 г. №914 «Порядок составления счетов-фактур, ведения журналов учета счетов-фактур, книг покупок и книг продаж».
7. Постановление Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. №914 «Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость».
8. Письмо ФНС РФ от 24 августа 2009 г. №3-1-07/674 «О применении НДС по договорам об оплате в условных единицах».
9. Письмо Минфина РФ от 9 ноября 2009 г. №03-07-09/57 «О порядке указания адреса продавца и покупателя в счете-фактуре».
10. Письмо Минфина РФ от 17 сентября 2009 г. №03-07-09/48 «О подтверждении права на вычет НДС».
11. Письмо Минфина РФ от 1 сентября 2009 г. №03-07-09/43 «О порядке оформления счетов-фактур обособленными подразделениями компании»;
12. Письмо Минфина РФ от 17 сентября 2009 г. №03-07-09/47 «О порядке оформления счетов-фактур».
13. Письмо Минфин РФ от 7 июля 2009 г. №03-07-09/32 «О порядке оформления счетов-фактур».
14. Письмо Минфина РФ от 16 июля 2009 г. №03-07-14/69 «О порядке оформления счетов-фактур».
15. Письмо Минфина РФ от 7 сентября 2009 г. №03-07-11/219 «Об оформлении счетов-фактур лицами, не являющимися плательщиками НДС».
16. Письмо Минфина РФ от 30 октября 2009 г. №03-07-09/51 «Об оформлении счетов-фактур, в которых поименованы как отгруженные товары, так и оказанные услуги, в целях исчисления НДС».
17. Письмо Минфина РФ от 16 октября 2009 г. №03-07-14/98 «О порядке указания в счетах-фактурах по НДС адресов продавца, покупателя, грузоотправителя и грузополучателя товаров (работ, услуг)».
18. Письмо Минфина РФ от 29 мая 2007 г. №03-07-09/09 «Об отсутствии оснований для указания в счетах-фактурах отрицательных показателей по НДС в связи с предоставлением скидок на ранее реализованные товары».
19. Письмо ФНС РФ от 23 июля 2009 г. №3-1-11/531 «О порядке применения вычетов по НДС».
20. Письмо ФНС РФ от 18 августа 2009 г. №ШС-20-3/1195 «О признании недействующим абз. 3 п. 6 инструкции Минфина СССР №156, Госбанка СССР №30, ЦСУ СССР №353/7, Минавтотранса РСФСР №10/998 от 31 ноября 1983 г.».
21. Письмо Минфина РФ от 3 августа 2009 г. №03-07-07/60 «О порядке ведения раздельного учета».
22. Письмо Минфина РФ от 2 апреля 2009 г. №03-07-09/18 «О принятии к вычету сумм НДС, предъявленных поставщиками

ми принятых на учет товаров, в том налоговом периоде, в котором от поставщиков получен счет-фактура».

23. Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».
24. Определением ВАС РФ от 26 февраля 2008 г. №1679/08 «Об отказе в передаче дела в Президиум Высшего арбитражного суда РФ».

**Ключевые слова**

Счет-фактура; книга покупок; книга продаж; продавец; покупатель; товар; услуга; типичная ошибка; внутренний контроль; налоговый контроль; налоговая выгода.

*Кисилевич Татьяна Ивановна*

**РЕЦЕНЗИЯ**

Актуальность обусловлена тем, что в статье рассмотрен счет-фактура как инструмент контроля налоговыми органами за полнотой и правильностью исчисления налога. Очевидно, что правильное ведение счетов-фактур является важным как для российских налогоплательщиков, с одной стороны, повышая налоговую культуру, и, с другой, – снижая налоговые риски в части неуплаты налога на добавленную стоимость (НДС), так и для государства в целом.

Научная новизна и практическая значимость. В статье сгруппированы типичные ошибки, допускаемые организациями при применении счетов-фактур, приводящие к неправильному заполнению налоговых деклараций, отказу в вычете НДС со стороны налоговых органов и порождающие как следствие многочисленную арбитражную практику. Проблемы, освещенные в статье, связаны с определенными сложностями как при исчислении НДС налогоплательщиками, так и при осуществлении налогового контроля налоговыми органами за полнотой и правильностью исчисления налога.

В статье содержатся ссылки на нормативно-законодательную базу по бухгалтерскому учету и налогообложению. Заслуживает внимания подробное рассмотрение действий налогоплательщика в зависимости от сложности ошибок в заполнении, выставлении и получении счетов-фактур от контрагентов, ведении книги покупок и продаж.

Выводы и предложения, изложенные в статье, теоретически обоснованы и имеют практическую значимость.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию

*Андреев В.Д., д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» Сочинского Государственного Университета Туризма и Курортного дела.*

**1.3. NVOICE AS THE TOOL OF THE TAX CONTROL**

T.I. Kisilevich, Doctor of Science (Economics), Professor of Accounting and Audit Department

*Sochi State University of Tourism and Recreation*

This article collects typical errors that prevents by organizations with application of invoices. It is lead to wrong filling of tax declarations, to refuse in residue of the VAT by tax departments and generate numerous arbitration practice. The problems that entertain at article connected with certain complexities at calculation of the VAT by tax bearers and realization of tax control by tax departments.

**Literature**

1. E. Baukina «Clearance of basic documents and Invoices with price in conditional units» // Finansovaya gazeta. – 2008 – №47.
2. N. Beresneva «Typical errors of invoice check» // Finansovaya gazeta. Regionalnyy vypusk . – 2009. – №4.
3. D. Saharova «Advance VAT. Warning» // Raschet. – 2009. – №9.
4. D. Smirnov etc. «Basic accounting documents (The application, official institutes comments, arbitration practice)» // Nalogi i finansovoe pravo. – 2008. – №2.
5. The decree of the President of the Russian Federation from May, 8th, 1996, №685 «About the basic directions of tax re-

form in the Russian Federation and measures on strengthening of tax and payment discipline».

6. The governmental order of the Russian Federation from July, 29th, 1996, №914 «An order of drawing up of invoices, conducting log-books of invoices, books of purchases and books of sales».
7. The governmental order of the Russian Federation from December, 2nd, 2000, №914 «About the statement of rules of conducting log-books of the received and exposed invoices, books of purchases and books of sales at calculations under the tax to the added cost».
8. Letter FTS the Russian Federation from August, 24th, 2009, №3-1-07/674 «About VAT application under contracts on payment in standard units».
9. The letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation from November, 9th, 2009, №03-07-09/57 «About an order of instructions of the address of the seller and the buyer in the invoice».
10. The letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation from September, 17th, 2009, №03-07-09/48 «About acknowledgement of the right to the VAT deduction».
11. The letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation from September, 1st, 2009, 03-07-09/43 «About an order of registration of invoices the isolated divisions of the company».
12. The letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation from September, 17th, 2009, 03-07-09/47 «About an order of registration of invoices».
13. The letter the Ministry of Finance of the Russian Federation from July, 7th, 2009, 03-07-09/32 «About an order of registration of invoices».
14. The letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation from July, 16th, 2009, 03-07-14/69 «About an order of registration of invoices».
15. The letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation from September, 7th, 2009, 03-07-11/219 «About registration of invoices by the persons who are not payers of the VAT».
16. The letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation from October, 30th, 2009, 03-07-09/51 «About registration of invoices in which are named both the shipped goods, and the rendered services, with a view of VAT calculation».
17. The letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation from October, 16th, 2009, 03-07-14/98 «About instructions order in invoices under the VAT of addresses of the seller, the buyer, the consignor and грузополучателя the goods (works, services)».
18. The letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation from May, 29th, 2007, 03-07-09/09 «About absence of the bases for instructions in invoices of negative indicators under the VAT in connection with granting of discounts for earlier realised goods».
19. Letter FTS the Russian Federation from July, 23rd, 2009, 3-1-11/531 «About an order of application of deductions under the VAT».
20. Letter FTS the Russian Federation from August, 18th, 2009, №ШС-20-3/1195 «About a recognition invalid paragraph 3 of item 6 of the instruction of the Ministry of Finance of the USSR №156, the State Bank of the USSR №30, ЦСУ the USSR №353/7, Minavtotransa of RSFSR №10/998 from November, 31st, 1983».
21. The letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation from August, 3rd, 2009, №03-07-07/60 «About an order of conducting the separate account».
22. The letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation from April, 2nd, 2009, №03-07-09/18 «About acceptance to a deduction of the sums of the VAT shown by suppliers of the goods accepted on the account, in that tax period in which from suppliers the invoice is received».
23. The decision of Plenum YOU the Russian Federation from October, 12th, 2006, №53 «About an estimation arbitration courts of validity of reception by the tax bearer of tax benefit».
24. Definition YOU the Russian Federation from February, 26th, 2008, №1679/08 «About refusal in transfer of business to

Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation».

## Keywords

The Invoice; the book of purchases; the book of sales; the seller; the buyer; the goods; service; a typical error; the internal control; the tax control; tax benefit.