

Компания ГАРАНТ

Организация открыла филиал, выделенный на отдельный баланс. Как должен быть организован учет НДС в филиале (кто ведет книгу покупок, книгу продаж, где хранятся счета-фактуры (в головной организации или в филиале))?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу:

Особый порядок ведения книги покупок и книги продаж при наличии у организации обособленного подразделения законодательно не определен. Поскольку филиал не является налогоплательщиком по НДС, полагаем, что ведение книги покупок и книги продаж должна осуществлять головная организация.

Вместе с тем не исключаем возможности руководствоваться разъяснениями налоговых органов, рекомендующими филиалу вести книги продаж и покупок как отдельные разделы единых книг продаж и покупок и передавать их по окончании налогового периода в головную организацию.

Хранить счета-фактуры считаем целесообразным централизованно в головной организации.

Обоснование вывода:

Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства (п. 2 ст. 55 ГК РФ). Но при этом согласно п. 3 ст. 55 ГК РФ филиал юридическим лицом не является. Филиал наделяется имуществом создавшим его юридическим лицом и действует на основании утвержденных им положений.

В соответствии с п. 1 ст. 143 НК РФ плательщиками налога на добавленную стоимость признаются организации, индивидуальные предприниматели и лица, признаваемые

плательщиками НДС в связи с перемещением товаров через границу РФ.

Как определено п. 2 ст. 11 НК РФ под организациями понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные на основании законодательства иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

Таким образом, плательщиком НДС является непосредственно юридическое лицо, а обособленные подразделения (филиалы, представительства) российских организаций плательщиками НДС не являются. Причем наличие у филиала отдельного баланса значения не имеет.

В соответствии с п. 3 ст. 169 НК РФ налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, за исключением операций, определенных в п. 4 ст. 169 НК РФ. Форма счета-фактуры и порядок его заполнения, формы и порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж установлены постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Постановление N 1137) (п. 8 ст. 169 НК РФ).

Пунктом 1 раздела II Приложения 1 к Постановлению N 1137 предусмотрена возможность выставлять счета-фактуры обособленными подразделениями от имени организации. При этом порядковый номер счета-фактуры через разделительную черту дополняется цифровым индексом обособленного подразделения, установленным организацией в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

Кроме того, как неоднократно разъяснялось представителями финансового ведомства, при составлении счета-фактуры обособленным подразделением необходимо указывать КПП соответствующего обособленного подразделения (письма Минфина России от 26.01.2012 N 03-07-09/03, от 02.11.2011 N 03-07-09/36, от 23.05.2011 N 03-07-09/12).

В то же время, поскольку филиал налогоплательщиком НДС не является, определение налоговой базы, уплату налога и представление соответствующей налоговой декларации в налоговые органы по месту своего учета осуществляет головная организация (п. 1 ст. 153, п.п. 2 и 5 ст. 174 НК РФ).

Форма налоговой декларации по НДС и порядок её заполнения утверждены приказом Минфина России от 15.10.2009 N 104н (далее - Приказ N 104н).

Как определено п. 4 Приложения 2 к Приказу N 104н, декларация составляется на основании книг покупок, книг продаж и данных регистров бухгалтерского учета налогоплательщика (налогового агента).

Таким образом, чтобы составить налоговую декларацию организация-налогоплательщик должна располагать данными книги покупок и книги продаж.

В соответствии с п. 2 раздела II Приложения 5 к Постановлению N 1137 регистрация счетов-фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство. Причем единой регистрации подлежат счета-фактуры (в том числе корректировочные), составленные как на бумажном носителе, так и в электронном виде. При этом счета-фактуры регистрируются в книге продаж независимо от даты их выставления покупателям и от даты их получения покупателями (п. 3 раздела II Приложения 5 к Постановлению N 1137).

В книге покупок подлежат регистрации счета-фактуры (в том числе корректировочные), полученные от продавцов и зарегистрированные в части 2 "Полученные счета-фактуры" журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур (далее - журнал учета), по мере возникновения права на налоговые вычеты (п. 2 раздела II Приложения 4 к Постановлению N 1137).

Порядок ведения журнала учета установлен разделом II Приложения 3 к Постановлению N 1137 (далее - Порядок ведения журнала).

Журнал учета ведется плательщиками НДС за каждый налоговый период на бумажном носителе либо в электронном виде и состоит из двух частей - части 1 "Выставленные счета-фактуры" (далее- часть 1 журнала учета) и части 2 "Полученные счета-фактуры" (далее - часть 2 журнала учета) (п. 1 Порядка ведения журнала).

Согласно п. 3 Порядка ведения журнала счета-фактуры, составленные на бумажном носителе или в электронном виде, подлежат единой регистрации в хронологическом порядке в части 1 журнала учета по дате их выставления. Полученные счета-фактуры (на бумажном носителе или в электронном виде) подлежат единой регистрации в хронологическом порядке в части 2 журнала учета по дате их получения.

При этом п. 13 Порядка ведения журнала особо отмечено, что организация, реализующая (приобретающая) товары (работы, услуги), имущественные права через свои обособленные подразделения, если эти подразделения от имени организации выставляют покупателям (получают от продавцов) счета-фактуры (в том числе корректировочные), исправленные счета-фактуры (в том числе корректировочные), ведет журнал учета по организации в соответствии с настоящим порядком.

Особого порядка для ведения книги покупок и книги продаж организациями, реализующими или приобретающими товары (работы, услуги) через свои обособленные подразделения, Постановление N 1137 не предусматривает.

Из приведенных положений Постановления N 1137, в частности Порядка ведения журнала, можно сделать вывод, что независимо от наличия в составе организации филиала, журнал учета, а также книги покупок и продаж должны вестись за налоговый период в хронологическом порядке по дате выставления (составления) или дате получения соответствующих счетов-фактур в целом по организации.

Для выполнения указанного требования организации необходимо наладить документооборот с филиалом, позволяющий своевременно передавать в головную организацию составленные филиалом или полученные им от поставщиков счета-фактуры для их регистрации непосредственно организацией.

Отметим, ранее рекомендации по составлению счетов-фактур обособленными подразделениями, ведению организацией журнала учета, книги покупок и книги продаж при наличии обособленного подразделения были даны в письме МНС России от 21.05.2001 N ВГ-6-03/404 (далее - письмо МНС).

Так, в письме МНС разъяснялось, что в случае, если организация реализует товары

(выполняет работы, оказывает услуги) через обособленные структурные подразделения, журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж ведутся структурными подразделениями в виде разделов единых журналов учета, единых книг покупок и продаж организации. За отчетный налоговый период указанные разделы книг покупок и книг продаж представляются обособленными подразделениями для оформления единых книг покупок и продаж налогоплательщика и составления деклараций по НДС. При этом порядок оформления счетов-фактур, книг покупок и книг продаж должен быть отражен в учетной политике организации для целей налогообложения. Аналогичные разъяснения приведены в письме УФНС России по г. Москве от 26.02.2007 N 19-11/17577.

Поскольку с вступлением в силу Постановления N 1137 более свежих разъяснений представителей финансового или налогового ведомства нам обнаружить не удалось, считаем возможным руководствоваться письмом МНС при наличии у организации обособленных подразделений. И в случае, если своевременное получение от филиала счетов-фактур для их единой регистрации в хронологическом порядке непосредственно головной организацией затруднительно, филиалом могут вестись книги покупок и книги продаж в качестве отдельных разделов единых книг покупок и продаж.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется по итогам налогового периода, которым признается квартал (п. 1 ст. 173 НК РФ). Налоговая декларация также представляется по итогам налогового периода (п. 5 ст. 174 НК РФ).

Следовательно, по окончании налогового периода (квартал) соответствующие разделы книг покупок и книг продаж должны быть переданы в головную организацию для включения в общие книги покупок и продаж в целом по организации и расчета подлежащего уплате налога, а также составления налоговой декларации по НДС.

Напомним, что порядок составления счетов-фактур филиалом (в том числе цифровой индекс для нумерации счетов-фактур), ведения им соответствующих разделов журнала учета, книги покупок и книги продаж, а также порядок документооборота и сроки передачи счетов-фактур должны быть разработаны и утверждены организацией в учетной политике. При этом согласно п. 9 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации" учетная политика организации обязательна к применению всеми её филиалами, в том числе выделенными на отдельный баланс (письмо Минфина России от 10.08.2010 N 07-02-06/119).

Отметим, что на основании пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции являются обстоятельствами, исключающими вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения (п. 35 постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5, определение ВАС РФ от 15.06.2009 N 7202/09).

Что касается хранения счетов-фактур, то, по нашему мнению, целесообразнее их хранить в головной организации даже в случае самостоятельной регистрации филиалом счетов-фактур в соответствующих разделах книги покупок и книги продаж.

Согласно пп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ обязанность в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов, а также уплату (удержание) налогов, лежит на налогоплательщике. В рассматриваемой ситуации налогоплательщиком является организация (юридическое лицо). А в рамках осуществления налогового контроля налоговые органы могут истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов, а также документы, связанные с исчислением и уплатой налога (п. 8 ст. 88, п. 12 ст. 89, п. 1 ст. 93 НК РФ). Полагаем, при проведении камеральной или выездной налоговых проверок проще выполнить требования налоговых органов при централизованном хранении счетов-фактур.

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Лазарева Ирина

Контроль качества ответа:

Рецензент службы Правового консалтинга ГАРАНТ

профессиональный бухгалтер **Родюшкин Сергей**

Материал подготовлен на основе индивидуальной письменной консультации, оказанной в рамках услуги Правовой консалтинг.