

Марианна БУГА
бухгалтер-практик

О представлении налоговой накладной покупателю в розничной торговле

Вне всякого сомнения, согласно ч. (1) ст. 117 НК субъект налогообложения (в дальнейшем – налогоплательщик) обязан представить покупателю налоговую накладную на налогооблагаемую поставку.

Согласно требованиям той же статьи представление налоговой накладной осуществляется на момент возникновения налогового обязательства.

Но существуют и исключения из правил – поставки, подпадающие под действие частей (3), (4) и (5) ст. 117 НК, не требующие выписки налоговой накладной. К таким поставкам относятся розничная торговля в специально отведенных местах и электронная торговля с оплатой наличными или посредством POS-терминалов. При этом налогоплательщик обязан выписать налоговую накладную по требованию покупателя. Причем согласно положениям ч. (3) ст. 117 НК налогоплательщик помимо использования ККМ и устройств POS-терминала обязан **ежедневно** закрывать отчет ККМ и учетную документацию по осуществленным поставкам, т.е. вносить не только общую сумму НДС, но и данные налоговых накладных, представленных и оплаченных покупателем в течение операционного дня. Требование ежедневного учета товаров и услуг в рознице содержится и в ч. (1) ст. 118 НК:

Каждый субъект налогообложения обязан вести учет всего объема поставляемых товаров, услуг и приобретаемых товарно-материальных ценностей, услуг. В розничной торговле, в сфере обслуживания субъекты налогообложения обязаны вести **ежедневный** учет всех поставляемых товаров, оказываемых услуг, оплачиваемых наличными.

Процедура документирования закрытия операционного дня в рознице описана в Письме ГНИ № (10-13-02/1-2253)32 от 26.04.2001 г.:

Кроме того, при соблюдении требований ст. 117 (5) (в настоящей редакции НК - ст. 117 (3)) НК для розничной торговли в специально отведенных местах с оплатой за наличные и при поставке услуг населению за наличные выписка налоговых накладных не предусматривается. По окончании рабочего дня в Регистре продаж осуществляется запись на основании итоговых данных Книги операциониста.

При этом, если торговое предприятие, а также оказывающее услуги в целях налогообложения, применяют различные ставки НДС, то итоги должны быть выведены и записаны в Регистре продаж по каждой группе товаров в отдельности в зависимости от ставки НДС.

Однако, поскольку торговое предприятие (или оказывающее услуги) при поставках товаров (услуг) по требованию покупателей может выписывать налоговые накладные, то эти налоговые накладные предприятия обязаны отражать в Регистре продаж. Итоговые суммы за день уменьшаются на суммы, отраженные в этих налоговых накладных.

Именно поэтому для розничной торговли и не предусмотрены сроки требования налоговой накладной покупателем. При поставках товаров, услуг другими способами дата поставки и, соответственно, отражения в учете может не совпадать с моментом поставки либо оплаты. Но не в условиях розничной торговли, интернет-магазинов и не в рамках предъявляемых к ним требований со стороны НК и ст. 19 Закона о бухгалтерском учете. Последний я упомянула в связи с тем, что налоговая накладная помимо отражения факта возникновения налоговых обязательств выполняет еще и функцию первичного документа, подтверждающего факт передачи активов предприятия. Т.е. для налогоплательщика налоговая накладная – это не простая бумажка. Обязывают ли налогоплательщика поправки, внесенные ПМФ № 134/2014 в Инструкцию по заполнению типовой формы первичного документа строгой отчетности «Налоговая накладная», утвержденную ПМФ № 115/2010¹, выписывать налоговую накладную по требованию покупателя, предъявленному после окончания операционного дня? Для ответа на данный вопрос отметим следующее.

Во-первых, возможность (или право) выписки – это далеко не обязанность налогоплательщика, в особенности если данные действия ведут к усложнению учета.

Во-вторых, не уточняется, за какой период собраны такие чеки - за операционный день, месяц или год?

Если представлены чеки не за текущий операционный день, то данная рекомендация противоречит требованиям ч. (3) ст. 117 НК, согласно которой действия налогоплательщика ограничены строго одним операционным днем, а в этом случае налогоплательщик вправе сослаться на положения частей (2) и (3) ст. 3 НК.

Отмечу также, что представление наряду с накладными на поставки дня налоговой накладной по ранее осуществленным в рознице поставкам предполагает:

- поиск поставщиком соответствующего чека среди множества чеков, выданных в конкретный операционный день;
- проверку факта оформления (неоформления) налоговой накладной по данному чеку;
- разбивку налоговой накладной в учете, поскольку на часть товара необходимо дать блок проводок по реализации товара и переходу права собственности.
- дополнительные записи в регистре продаж, а также дополнительные корректировки, осуществляемые вручную при представлении регистра выданных налоговых накладных в приложении к электронному налоговому отчету TVA 12.

Если путь к неограниченному по срокам требованию покупателем налоговых фактур будет открыт (а сделано это должно быть, несомненно, на законодательном уровне путем издания документов, не допускающих двоякого толкования), то вышеуказанные корректировки налогоплательщик вынужден будет осуществлять в массовом порядке, что увеличит время обработки документов и количество ошибок в отчетности и учете. И абсолютно реальна ситуация, когда под конец налогового года многие вдруг вспомнят о необходимости документального подтверждения затрат и расходов и ринутся с чеками в магазины розничной торговли.

И в-третьих. На самом деле, ничто не мешает покупателю в розничной торговле потребовать выписки налоговой накладной в момент отпуска товара и оплаты за него и получить ее от налогоплательщика. Почему штрафные санкции, налагаемые ч. (4) ст. 260 НК в размере 3600 леев за каждую непредставленную налоговую накладную в розничной торговле в отличный от операционного день, возникающие из-за недобросовестного отношения к своим обязанностям покупателя, должны применяться к продавцу?

От редакции

Поправки в Инструкцию по заполнению типовой формы первичного документа строгой отчетности «Налоговая накладная», утвержденную ПМФ № 115/2010, были внесены ПМФ № 134/2014 спустя два месяца после того, как вступило в силу Положение о порядке применения нулевой ставки НДС и возмещения сумм НДС по поставкам, указанным в пункте с) статьи 104 НК. Это положение предусматривает, что в случае приобретения товаров и услуг для официального или личного пользования персоналом аккредитованных в Молдове дипломатических представительств, консульских учреждений, представительств международных организаций в местах, специально отведенных для розничной торговли и предоставления услуг с оплатой наличными и/или банковской картой, поставщики-плательщики НДС должны представить покупателю налоговую накладную. Появление в п. 8 Инструкции положения о выписке обобщающей налоговой накладной на основании кассовых чеков, представленных покупателем, сопровождалось дополнением подпунктов 3) пунктов 9 и 11 действующей Инструкции новой частью в следующей редакции: «В случае выписки налоговой накладной субъектам, упомянутым в п. с) ст. 104 Налогового кодекса, поставщик вправе отразить серию и номер паспорта своей страны, либо серию и номер аккредитационного удостоверения». Таким образом, право предъявлять кассовые чеки для выписки на их основании обобщающих налоговых накладных было предоставлено персоналу дипломатических, консульских и международных организаций. Тем более, что в Положении о порядке применения нулевой ставки НДС и возмещения сумм НДС по поставкам, указанным в пункте с) статьи 104 НК², оговорено, что оно не распространяется на граждан Республики Молдова, а также на иностранных граждан и лиц без гражданства, постоянно проживающих в Республике Молдова.

Продавец в розничной торговле определяет дату возникновения обязательств по НДС по установленным правилам и полагает, что выполнил все предписания статей 108, 117 и 118 НК. До сих пор считалось, что обязательство по выписке налоговой накладной в розничной торговле возникает, если этого требует покупатель, **на дату осуществления поставки**, а не в любой момент по желанию покупателя. Причем именно для розничной торговли и интернет-магазинов этот момент четко определен: операционный кассовый день согласно ч. (3) ст. 117 и ч. (1) ст. 118 НК.

В последнее время представители ГНС все чаще говорят о том, что покупатель может требовать от продавца выписки обобщающей налоговой накладной и не в момент возникновения налоговых обязательств продавца. Положения по выписке обобщающей налоговой накладной в розничной торговле внесены в проект новой Инструкции по заполнению налоговой накладной (п. 9). Таким образом, налоговой накладной в рознице придается статус формального документа, подтверждающего сумму НДС в составе общей стоимости поставки, независимо от даты, когда фактически поставка была осуществлена.

К чему приведет возможность любого покупателя потребовать налоговую накладную по чеку за пределами операционного дня?

В кассовом чеке нет сведений о покупателе, поэтому продавец не может знать, что поставки, по которым требуется выписка налоговой накладной, действительно были осуществлены в адрес соответствующего лица. Предположим, что в нарушение требований Закона о бухгалтерском учете продавец выписал обобщающую налоговую накладную предъявителю чека и сделал корректировку в Регистре продаж. Через месяц с тем же чеком с требованием выписать налоговую накладную к продавцу может обратиться другой «покупатель» и затребовать налоговую накладную. Продавец по записям в Регистре продаж на дату фактической продажи товара видит, что обороты дня по ККМ позволяют выписать налоговую накладную. Технической возможности отследить, была ли выписана налоговая накладная по факту у продавца нет. Он вновь выписывает налоговую накладную, делая корректировку в Регистре продаж за текущий месяц и предоставляя очередному покупателю право на зачет. Так как срок предъявления покупателем требования о выписке налоговой накладной по мнению работников ГНС не ограничен, количество покупателей, требующих налоговую накладную по единственному чеку, определяется только их предприимчивостью. Сможет ли ГНС выявить, что НДС был взят на зачет по налоговым накладным, выписанным пяти покупателям на основании единственного чека (в течение трех лет четверо смогут пользоваться зачетом, а у пятого так и останется зачет по товару, который фактически мог быть приобретен физическим лицом)?

Но будем считать, что все покупатели добросовестны и просто забыли потребовать налоговую накладную в момент покупки.

Мало того, что выписка обобщающей налоговой накладной покупателю по чекам, датированным прошлыми периодами, ставит многих продавцов перед необходимостью вносить изменения в программы учета, запутывает учет, усложняет налоговый контроль (некоторые экономические агенты заносят в регистр продаж несколько тысяч записей ежемесячно, а обобщающая налоговая накладная может содержать как поставки прошлых периодов, так и поставки текущего операционного дня). Кроме этого, если в розничной торговле дата поставки и дата кассового чека не совпадают, продавцу понадобится доказывать при проверке, что покупатель затребовал налоговую накладную с опозданием.

Также следует учитывать, что частью (1) статьи 117 НК установлено требование по выписке налоговой накладной на конкретную поставку на момент возникновения налогового обязательства, а особые случаи выписки налоговой накладной изложены в ст. 117¹ НК, которая не содержит каких-либо положений по выписке обобщающей налоговой накладной. Помимо этого, в отличие от случая, конкретно оговоренного в ч. (6) ст. 108 НК относительно регулярно осуществляемых поставок, заключение о возможности указания в качестве даты поставки периода, за который представляются чеки, недостаточно аргументировано.

Присоединяемся к высказанному Марианной Буга мнению, что для признания за любыми покупателями - юридическими и физическими лицами права требовать выписки налоговой накладной в розничной торговле не в день приобретения и оплаты ТМЦ и услуг необходимо внесение соответствующих изменений в Налоговый кодекс.

¹ В соответствии с Приказом № 134/2014 пункт 8 Инструкции был дополнен предложением следующего содержания: «При осуществлении поставок в специально оборудованных местах для розничной торговли, поставщики могут выписывать обобщающую налоговую накладную на основании кассовых чеков, представленных покупателем».

² Утверждено ПП № 543/2014.