

УДК 336.226

Налоговый учет расчетов по НДС

*Дедова О.В., кандидат экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения,
ФГБОУ ВО «Брянский государственный университет имени И.Г.*

Петровского»

Россия, Брянск

Мехедова О.П., бакалавр кафедры

«Бухгалтерский учет и налогообложение»

ФГБОУ ВО «Брянский государственный университет имени

академика И.Г. Петровского»

Россия, Брянск

Аннотация. НДС - косвенный налог, характеризующийся автоматическим появлением обязанности рассчитаться по нему с бюджетом при движении материальных ценностей (результатов работ, услуг) между экономическими субъектами, осуществляющими предпринимательскую деятельность. Поскольку его величина закладывается практически в стоимость любых операций, связанных с необходимостью покупки или иного получения материальных ресурсов, то государство позволяет часть уплаченного поставщикам и подрядчикам НДС включать в налоговые вычеты. При этом каждая сделка для признания в налоговых расчетах должна быть документально зафиксирована и обоснована для применения налоговых льгот. Данные обстоятельства определяют важность организации налогового учета по НДС.

Ключевые слова: налоговый учет, НДС, налоговые вычеты, счет-фактура, «входной» НДС, налоговая база

TAX ACCOUNTING FOR VAT

*Dedova O.V., candidate of economic sciences,
associate professor financial accounting and taxation,*

*Federal State-Funded Educational Institution of Higher Education
Bryansk State Academician I.G. Petrovski University*

Russia, Bryansk,

Mehedova O.P., Bachelor Chair

«Accounting and taxation»

*Federal State-Funded Educational Institution of Higher Education
Bryansk State Academician I.G. Petrovski University*

Russia, Bryansk

Annotation. VAT-indirect tax, characterized by the automatic appearance of the obligation to pay it to the budget when the movement of tangible assets (results of work, services) between economic entities engaged in business. Since its value

is included practically in the cost of any operations related to the need to purchase or otherwise obtain material resources, the state allows part of the VAT paid to suppliers and contractors to be included in tax deductions. At the same time, each transaction for recognition in tax calculations must be documented and justified for the application of tax benefits. These circumstances determine the importance of the organization of VAT tax accounting.

Keywords: tax accounting, VAT, tax deductions, invoice, «input» VAT, tax base

Постановка проблемы. НДС является достаточно трудоемким налогом при организации расчетов по нему у налогоплательщика в связи с большим количеством нюансов, когда возникает обязанность его уплаты или возможность применить налоговую льготу [2]. Организация налогового учета начинается с регламентирования внутренних основ путем закрепления индивидуальных способов ведения расчетов по налогам и сборам в учетной политике для целей налогообложения. Большая часть таких пунктов отводится НДС. Примечательным является тот факт, что в НК РФ не оговариваются положения, которые необходимо отражать в учетной политике, имеются только требования о том, что данный документ должен существовать, применяться с 1 января текущего года, утверждаться руководителем, распространяется на все обособленные подразделения (ст. 167 НК РФ) [1]. Следовательно, сами внутренние локальные нормы экономическим субъектом по НДС разрабатываются самостоятельно, главное - не противоречить пунктам НК РФ.

Цели исследования. Охарактеризовать основные аспекты расчетов по НДС при осуществлении производственной деятельности организаций, требующих отдельного учета в целях налогообложения.

Методы исследования: монографический, методы описания, обобщения и индукции.

Результаты исследования. На начальном этапе предпринимательской деятельности бухгалтерия предприятия в учетной политике для целей налогообложения должна отразить, используется ли льгота в виде освобождения от исполнения обязанности плательщика НДС [8]. Это разрешается фирмам, у которых невысокий объем получаемой выручки - не более 2 млн. руб. за три последовательных календарных месяца и отсутствуют операции по реализации подакцизных товаров за тот же период. Поскольку НК РФ четко оговорено, что лимит установлен по выручке, то организации не включают в максимальный размер полученные внереализационные доходы.

Право на освобождение возможно к получению только по трем объектам налогообложения: реализация и прочая передача товаров (работ, услуг), передача ценностей результатов работ (услуг) для собственного потребления на непроизводственные нужды, выполнение строительно - монтажных работ для своих нужд. Ввоз товаров на таможенную территорию

России не позволяет пользоваться описываемым нами правом, по данной операции налог платить придется, следовательно, необходимо вести раздельный учет операций, по которым исчисляется и не исчисляется НДС.

Раздельный учет хозяйственных фактов организуется на этапе документального фиксирования их показателей. Налоговым документом при передаче товаров (работ, услуг) в порядке продажи или другой передачи (на безвозмездной основе, в качестве натуральной оплаты и т.п.) является счет - фактура. Порядок его заполнения подробно отражен в ст. 169 НК РФ [1]. Данный документ служит основанием для принятия НДС, выставленного продавцом покупателю, к вычету. Лица, применяющие право на освобождение, могут не выставять счет-фактуру по согласию между сторонами сделки.

Учет НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ оформляется грузовой таможенной декларацией с приложением товаросопроводительных документов из стран ввоза и транспортно - экспедиторских компаний. В ней приводятся учетные данные для формирования налоговой базы по въездному НДС, который уплачивается на момент ввоза, а далее декларируется за налоговый период, когда произошел ввоз товаров, к вычету его суммы не подлежат для лиц, освобожденных от обязанности платить НДС [3].

Поскольку мы упомянули счет - фактуру, то следует отметить, что данный документ бывает трех видов - обычный, авансовый и корректировочный. Во всех названных типах отражаются сведения: наименование, номер и дата, организационные сведения, описание реализуемых ценностей или результатов работ, услуг, их цена, количество, общая сумма с НДС, налоговая ставка и величина налога, прочие необходимые для расчета сведения.

Авансовый счет-фактура представляется продавцом или подрядчиком при поступлении предварительной оплаты в счет будущих поставок, если такая обязанность покупателя или заказчика оговорена контрактом. Корректировочный счет - фактура выставляется при изменении количества оговоренных к поставке объектов имущества или выполняемых работ (услуг) или их цены в сторону уменьшения, увеличения.

Сводным документом налогового учета являются книга покупок и книга продаж. В них в хронологическом порядке формируются сведения о контрагентах, их общие реквизиты, стоимость сделки и сумма НДС с разбивкой по категориям ставок.

При оказании посреднических услуг по договорам комиссии, агентским договорам, договорам транспортной экспедиции, выполнении функций застройщика организации ведут журнал учета полученных и выставленных счетов - фактур. Журнал заполняется только в тех налоговых периодах - кварталах, когда экономический субъект действовал в интересах сторонних лиц. Поэтому регистрируются только те счета - фактуры, которые выставлены посредником при продаже или приобретении товаров (работ, услуг). Счета - фактуры, выставленные комиссионером или агентом за свое

вознаграждение, в журнале учета полученных и выставленных счетов - фактур не регистрируются.

Элементы налогового учета реализуются через индивидуальное формирование налоговой базы по объектам налогообложения. Наиболее массовым спектром операций характеризуется объект налогообложения в виде реализации товаров (работ, услуг), включая безвозмездную передачу. Налоговая база определяется по ним как стоимость рыночных цен, устанавливаемых для лиц, приобретающих эти ценности или результаты работ (услуг) и не признаваемых по отношению к поставщикам и подрядчикам взаимозависимыми. В цену не включают НДС.

Та же рыночная стоимость, но с учетом налога, считается налоговой базой по операциям:

- 1) товарообменным (бартерным);
- 2) при безвозмездной передаче товаров (работ, услуг);
- 3) при реализации заложенного имущества залогодержателю;
- 4) при оплате труда в натуральной форме [10].

Налоговая база как разница между ценой продажи и первоначальной (остаточной) стоимостью приобретенных ценностей с учетом НДС исчисляется по следующим операциям:

- 1) продажа имущества, учтенного по стоимости с учетом уплаченного налога;
- 2) реализация сельхозпродукции и продуктов ее переработки, приобретенной у физических лиц, не уплачивающих НДС;
- 3) продажа автомобилей, приобретенных у физических лиц - неплательщиков НДС для перепродажи.

Налоговый учет затрат на выполнение определенных производственных действий необходим для определения налоговой базы по следующим категориям операций:

- 1) реализация услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов);
- 2) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- 3) стоимость переработки ввезенных товаров, ранее вывезенных с территории России в соответствии с таможенной процедурой переработки вне таможенной территории [6].

Передача организацией товаров (результатов работ, услуг) для собственных непроизводственных целей требует данных налогового учета о ценах идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) за предыдущий квартал, при их отсутствии - используются цены текущего периода. НДС не включается в этот показатель.

При ввозе товаров на территорию России или площадь под ее юрисдикцией налоговая база определяется как сумма таможенной стоимости этих товаров, таможенной пошлины, рассчитанной к уплате по данной операции, величины акцизов по этой же партии, если товар подакцизный.

Налоговый учет рыночной стоимости или суммы произведенных затрат на выполнение каких-либо операций организуется отдельно по каждой группе товаров и других ценностей одного наименования, вида и марки, по каждой категории работ или услуг.

Раздельный налоговый учет для целей исчисления НДС предусмотрен по операциям:

- получения предварительной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, услуг) - по ним НДС будет рассчитываться по расчетной налоговой ставке, а в дальнейшем по мере фактической отгрузки налог рассчитывается в общеустановленном порядке, уплаченный ранее НДС с авансов включается в налоговые вычеты [5];

- заказе на производство товаров (выполнение работ, услуг), длительность цикла изготовления которых превышает 6 месяцев - налоговая база будет исчисляться по мере выполнения определенных этапов заказа, оговоренных контрактом, при этом покупатели и заказчики имеют право на возмещение НДС с перечисленной предварительной оплаты при получении авансового счета - фактуры;

- облагаемым по ставке 0 процентов - применение сниженной ставки должно подтверждаться пакетом документов, предусмотренных НК РФ в зависимости от вида товаров и сопровождающих их работ, услуг, а также используемого транспорта, включая трубопроводный и линии связи. Отсутствие подтверждения в 180-дневный срок с даты признания пересечения границы или выполнения определенных действий предполагает обязательную уплату НДС по внутрироссийским ставкам, расчет которого будет произведен позже как минимум на 6 месяцев с даты экспорта, что обязывает рассчитать штрафные налоговые санкции с даты просрочки платежа. При этом данный НДС может быть включен в налоговые вычеты, а пени и штрафы за непредставление документов и неуплату налога - нет, погашаются за счет чистой прибыли компании [4];

- которые не подлежат налогообложению или освобождаются от налогообложения в зависимости от нормы налогового законодательства, предоставляющего льготу - НДС по операциям не рассчитывается. Одновременно не разрешается выделенные поставщиками и подрядчиками суммы НДС по купленным под данные операции ценностям (результатам работ и услуг) включать в налоговые вычеты. Если приобретения производились для облагаемых и не облагаемых операций, то «входной» НДС подлежит распределению по их видам пропорционально выручке от облагаемых и необлагаемых операций в ее общем объеме. НДС по льготным операциям включается в стоимость покупок, по общим (нелюготным) - в состав налоговых вычетов. При удельном весе расходов на необлагаемые операции не более 5 процентов распределение не производят, весь «входной» НДС включается к возмещению из бюджета.

В этом аспекте следует отметить, что налоговые вычеты возможны к учету при соблюдении условий:

1. Приобретения произведены для облагаемых НДС операций;

2. Купленное имущество, результаты работ и услуг приняты к бухгалтерскому учету - составлены бухгалтерские проводки:

Дт 08, 10, 41, 20, 25, 26 и т.д. - Кт 60, 76 - оприходованы ценности, работы, услуги от поставщиков и подрядчиков;

Дт 01, 04 - Кт 08 - внеоборотные активы включены в состав основного имущества компании;

Дт 19 - Кт 60 - отражен «входной» НДС;

Дт 68 - Кт 51 - уплачен НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ [7],

а также все поступления оформлены первичными учетными документами - актами на оприходование, приходными ордерами, актами принятия к учету результатов работ, услуг, грузовые таможенные декларации и т.п.

3. Показатель НДС выделен отдельной суммой в полученном счете-фактуре.

Приведенные требования позволяют уменьшить рассчитанный к уплате НДС в бюджет по объектам налогообложения:

Дт 68 - Кт 19 - принят к вычету «входной» НДС при соблюдении условий гл. 21 НК РФ.

Дифференцированные налоговые ставки в размере 10 процентов и 18 процентов однозначно предполагают отдельный учет операций, которые облагаются по этим ставкам, поскольку налоговая база по ним должна быть рассчитана в индивидуальном порядке под каждую ставку (выделение объектов по другим ставкам - 0 процентов и расчетной указано выше).

Ведение обособленного учета при признании НДС к вычету определяется нормами налогового законодательства, ограничивающими некоторые виды расходов при их признании для целей налогообложения прибыли, в частности, командировочные и представительские расходы. По командировочным расходам уплаченный НДС возможен к возмещению, если подотчетным лицом приложены к авансовому отчету все оправдательные документы с выделенным НДС, что в бухгалтерском учете фиксируется проводками:

Дт 10, 26, 08, 41 - Кт 71 - списаны командировочные расходы подотчетного лица;

Дт 19 - Кт 71 - во всех оправдательных документах обособленно приведена величина «входного» НДС [9].

Представительские расходы нормируются в размере 4 процентов от фонда оплаты труда за текущий период. В результате, если их величина за налоговый период превышает норматив, то НДС к вычету можно принять только в пределах величины затрат, соответствующих лимиту, в дальнейшем при увеличении срока отчетного периода по налогу на прибыль и возможности признать большую величину представительских расходов, дополнительные суммы НДС могут быть признаны к возмещению:

Дт 26 - Кт 60, 70 - признаны представительские расходы к включению в состав общехозяйственных затрат предприятия;

Дт 19 - КТ 60, 76 - отражен «входной» НДС по представительским расходам;

Дт 68 - Кт 19 - по мере признания представительских расходов при расчете налога на прибыль организаций «входной» НДС увеличивает совокупный размер налоговых вычетов.

Заключение. Следует отметить, что НДС - достаточно оригинальный налог, предполагающий разнообразие нюансов при его исчислении - это и виды операций, признаваемых и не признаваемых объектами налогообложения, и передача товаров (работ, услуг) на территории России и за ее пределами, и облагаемые (необлагаемые) операции, и производство товаров (работ, услуг) с длительным операционным циклом, и факты хозяйственной жизни, приводящие к обязательствам выполнения функций налоговых агентов, и операции, предусматривающие расчет налоговой базы с учетом и без учета НДС, а также предусматривающие применение разных налоговых ставок - обычных и расчетных и др. Недаром налоговое законодательство именно по этому налогу содержит перечень и описание документов, относимых к категории налоговых - счета - фактуры, книги покупок и продаж, журнал учета выставленных и полученных счетов-фактур. Дополнительно используются различные документы бухгалтерского учета в зависимости от категории объекта налогообложения или вида налогового вычета - накладные внутрихозяйственного назначения при передаче товаров (работ, услуг) для непроизводственных нужд и расчета их цены за прошлый квартал, смета с полным набором первичных документов на выполнение строительно-монтажных работ или переработку давальческого сырья, договоры с физическими лицами - при покупке у них для дальнейшей перепродажи сельхозтоваров или автомобилей. Данный перечень является далеко не окончательным и значительным, требует тщательного контроля за их наличием и правильным составлением, предполагает повышенное внимание при оформлении операций, являющихся нетипичными для организаций при осуществлении расчетов по НДС. Рассмотренные нами индивидуальные качества расчетов по анализируемому налогу подтверждают важность организации налогового учета по расчетам по НДС.

Библиографический список:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2 // Электронный ресурс: <http://www.consultant.ru>
2. Гудкова О.В., Ермакова Л.В. Система налогового администрирования в РФ и пути ее модернизации (на материалах Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Брянской области): Минобрнауки России, Федеральное гос. бюджетное образовательное учреждение высш. проф. образования «Брянский. гос. ун-т им. И. Г. Петровского». Брянск, 2012.
3. Дедова О.В. Аудиторская проверка внешнеэкономической деятельности / В сборнике: Бухгалтерский учет: достижения и научные перспективы XXI века Материалы Международной научно-практической

конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета университета. 2015. С. 112-120.

4. Дедова О.В., Мельгуй А.Э., Ковалева Н.Н. Налогообложение НДС товаров при осуществлении внешнеторговых операций // Бухучет в сельском хозяйстве. 2017. № 5-6. С. 71-86.

5. Ермакова Л.В., Гудкова О.В. Налоговое регулирование в инновационной сфере // Modern Economy Success. 2018. № 3. С. 42-46.

6. Ермакова Л.В., Дедова О.В., Кузнецова О.Н. Учетно-аналитическое обеспечение деятельности хлебопекарных организаций // Управленческий учет. 2017. № 2. С. 44-52.

7. Ковалева Н.Н., Мельгуй А.Э., Дворецкая Ю.А., Ковалев А.Ф. Особенности бухгалтерского учета текущего и капитального ремонта зданий и сооружений в строительных организациях // Бухучет в строительных организациях. 2018. № 11. С. 4-13.

8. Кузнецова О.Н., Ковалева Н.Н., Дворецкая Ю.А. Оценка налоговых рисков сельскохозяйственных товаропроизводителей - плательщиков ЕСХН // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2018. № 10. С. 60-63.

9. Мельгуй А.Э., Дворецкая Ю.А., Ковалева Н.Н. Особенности оформления служебных командировок // Бухучет в сельском хозяйстве. 2015. № 12. С. 32 - 41.

10. Современные налоговые парадигмы российской экономики. Ковалева Н.Н., Дворецкая Ю.А., Мельгуй А.Э., Кузнецова О.Н., Катков Ю.Н., Дедова О.В., Ермакова Л.В. / Под научной редакцией Н.Н. Ковалевой. Брянск, 2017 – 169 с.