

Глава 29

Задолженность перед бюджетом по налогу на добавленную стоимость

$$\begin{aligned} \text{Пассивы} &= \text{Собственный Капитал} + \text{Обязательства} \\ \text{Обязательства} &= \text{Заемные средства} + \text{Кредиторская задолженность} \end{aligned}$$

В зависимости от того, какие средства направляются плательщиком в уплату налогов, налоги подразделяются на прямые и косвенные (специальные, возмещаемые). Уплата прямых налогов производится из собственных средств налогоплательщика.

При взимании *косвенных (специальных, возмещаемых) налогов* объектом налогообложения является стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг). Плательщик налогов включает сумму косвенного налога в стоимость реализованных товаров (работ, услуг), покупатель (потребитель) оплачивает расчетные документы, включая сумму налога. Продавец-плательщик налога получает полученную от покупателя сумму налога в составе выручки и перечисляет налог в бюджет. Таким образом, уплата налогоплательщиком косвенного налога производится из средств потребителя товара (работы, услуги). К косвенным налогам относятся: налог на добавленную стоимость, акцизы.

Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства в процессе деятельности организаций. *Добавленная стоимость* есть созданная организацией в процессе производства стоимость, равная разности между продажной стоимостью реализованной продукции (товаров, работ, услуг) и стоимостью материальных затрат организации, включенных в состав издержек производства и обращения.

Плательщиками НДС являются:

- организации независимо от форм собственности и ведомственной принадлежности, имеющие статус юридических лиц;
- филиалы, подразделения и другие обособленные подразделения организаций, самостоятельно реализующие за плату товары (работы, услуги);
- другие юридические лица.

Ставка НДС устанавливается в размере фиксированного процента от добавленной стоимости продукции (товаров, работ, услуг), созданной в процессе производства.

Объекты налогообложения на добавленную стоимость

Объектами налогообложения на добавленную стоимость являются:

- обороты по реализации на территории РФ товаров, выполненных работ и оказанных услуг;
- товары, ввозимые на территорию РФ.

При *реализации товаров* объектом налогообложения являются обороты по реализации всех товаров как собственного производства, так и приобретенных на стороне. В целях налогообложения товаром считается: продукция (предмет, изделие), в том числе производственно-технического назначения; здания, сооружения и другие виды недвижимого имущества; электро- и теплоэнергия, газ, вода.

При *реализации работ* объектом налогообложения являются объемы выполненных строительно-монтажных, ремонтных, научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических, проектно-изыскательских, реставрационных и других работ.

При *реализации услуг* объектом налогообложения является выручка, полученная от оказания:

- услуг пассажирского и грузового транспорта, включая транспортировку (передачу) газа, нефти, нефтепродуктов; электрической и тепловой энергии; услуг по погрузке, разгрузке, перегрузке товаров, хранению;
- услуг по сдаче в аренду имущества и объектов недвижимости, в том числе по лизингу;
- посреднических услуг;
- услуг связи, бытовых, жилищно-коммунальных услуг;
- услуг физической культуры и спорта;
- услуг по выполнению заказов предприятиями торговли;
- рекламных услуг;
- инновационных услуг, услуг по обработке данных и информационному обеспечению;
- других платных услуг, кроме сдачи в аренду земли.

К оборотам, облагаемым налогом, относятся также:

- обороты по реализации товаров (работ, услуг) внутри организации для нужд собственного потребления, затраты по которым не относятся на издержки производства и обращения, а также своим работникам;
- обороты по реализации товаров (работ, услуг) в обмен на другие товары (работы, услуги);
- обороты по передаче безвозмездно или с частичной оплатой товаров (работ, услуг) другим организациям или физическим лицам (иными словами, при безвозмездной передаче ценностей плательщиком НДС является передающая сторона);
- обороты по реализации предметов залога, включая их передачу залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства.

Установлен перечень товаров (работ, услуг), освобождаемых от налога на добавленную стоимость.

Определение величины облагаемого оборота

Облагаемый оборот – это оборот по реализации, подлежащий обложению НДС по установленной ставке для уплаты в бюджет. Облагаемый оборот определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), исходя из применяемых цен и тарифов без включения в них НДС. По товарам, с которых взимаются акцизы, в облагаемый оборот включается сумма акцизов.

В облагаемый оборот включаются также любые получаемые организациями денежные средства, если их получение связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), в том числе:

- суммы авансовых и других платежей, поступившие в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг), и суммы, полученные в порядке частичной оплаты по расчетным документам за реализованные товары (работы, услуги);
- средства от взимания штрафов, взыскания пеней, выплаты неустоек, которые были получены за нарушение обязательств, предусмотренных договорами поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг).

При реализации продукции *по ценам не выше фактической себестоимости* для определения облагаемого оборота принимается рыночная цена на аналогичную продукцию (работы, услуги), сложившаяся на момент реализации, но не ниже фактической себестоимости. Если организация не могла реализовать продукцию по ценам выше себестоимости из-за снижения ее качества или потребительских свойств (включая моральный износ), либо если сложившиеся рыночные цены на эту или аналогичную продукцию оказались ниже фактической себестоимости этой продукции, то для целей налогообложения принимается фактическая цена реализации продукции.

При обмене товарами (работами, услугами), при их *передаче безвозмездно* или с частичной оплатой облагаемый оборот определяется исходя из средней цены реализации такой или аналогичной продукции (работ, услуг) за отчетный месяц, а при отсутствии реализации такой или аналогичной продукции в отчетном месяце – из цены последней реализации, но не ниже фактической себестоимости.

Пример. Исчисление облагаемого НДС оборота при безвозмездной передаче ценностей

В декабре Х1 г. организация «В» передала безвозмездно другой организации 150 погонных метров хлопчатобумажной ткани, фактическая себестоимость данной ткани составила 3600 рублей за погонный метр. В декабре Х1 г. было реализовано потребителям 100 пог. метров такой же ткани по цене (без учета налога на добавленную стоимость) 4000 руб. за 1 пог. метр, а также 200 пог. метров – по 4200 руб. и 500 пог. метров – по 4500 рублей. Определим облагаемый НДС оборот по операции безвозмездной передачи ткани.

- 1) Определим среднюю цену реализации (без учета налога на добавленную стоимость)
 $(4000 \text{ р.} * 100 \text{ м} + 4200 \text{ р.} * 200 \text{ м} + 4500 \text{ р.} * 500 \text{ м}) : (100 \text{ м} + 200 \text{ м} + 500 \text{ м}) = 4362 \text{ (руб.)}$
- 2) Облагаемый НДС оборот по безвозмездной передаче ткани равен произведению средней цены реализации на объем реализации $4362 \text{ р.} * 150 \text{ м} = 654,3 \text{ (тыс. руб.)}$

Если же фактическая себестоимость одного пог. метра составляет 4600 руб., что больше средней цены реализации, то для целей налогообложения цена одного пог. метра принимается равной 4600 рублей.

В налогооблагаемую базу по *товарам, ввозимым на территорию РФ*, включается таможенная стоимость товара, таможенная пошлина, а по подакцизным товарам – сумма акциза.

Не облагаются налогом на добавленную стоимость:

- обороты по реализации продукции, полуфабрикатов, работ и услуг одними подразделениями организации другим подразделениям этой же организации для промышленно-производственных нужд (внутризаводской оборот);
- средства учредителей, вносимые в уставные капиталы в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;
- средства, полученные в виде пая (доли) в натуральной и денежной форме при ликвидации или реорганизации организаций (предприятий) в размере, не превышающем их уставный капитал, а также пай (доля) юридических лиц при выходе их из организаций в размере, не превышающем вступительный взнос; другие установленные обороты.

Определение облагаемого оборота для некоторых организаций

Для *строительных, строительного-монтажных и ремонтных* организаций облагаемым оборотом является стоимость реализованной строительной продукции (работ, услуг), определяемая исходя из договорных цен с учетом их изменений.

При осуществлении организациями *посреднических услуг* облагаемым оборотом является сумма дохода, полученная в виде надбавок, вознаграждений и сборов. У организаций *розничной торговли и общественного питания* облагаемый оборот при реализации товаров определяется в виде разницы между ценами их реализации и ценами, по которым они производят расчеты с поставщиками, включая сумму налога на добавленную стоимость.

У *заготовительных, снабженческо-сбытовых, оптовых и других* организаций, занимающихся продажей и перепродажей товаров, в том числе по договорам комиссии и поручения, облагаемый оборот определяется на основе стоимости реализуемых товаров, исходя из применяемых цен без включения в них НДС.

Учет НДС по приобретенным ценностям (работам, услугам)

Приобретая материально-производственные ресурсы (работы, услуги), организация-покупатель уплачивает поставщикам суммы НДС, включенные в покупную стоимость ценностей (работ, услуг), и учитывает их обособленно. Если приобретенные и оплаченные материальные ресурсы (работы, услуги) используются в производстве, и в учете их стоимость относится на издержки производства и обращения, то соответствующие суммы НДС относятся на *возмещение из бюджета* (зачет).

Не производится возмещение из бюджета (зачет) сумм НДС, уплаченных поставщикам:

- по товарам (работам, услугам), использованным на *непроизводственные нужды*. Суммы НДС по данным товарам относятся на соответствующие источники финансирования;
- по товарам (работам, услугам), использованным при осуществлении *операций, освобожденных от налога*. Суммы налога, уплаченные поставщикам по таким товарам (работам, услугам), относятся на издержки производства и обращения;
- по основным средствам и нематериальным активам, приобретаемым за счет *бюджетных ассигнований*, а также по вводимым в эксплуатацию *законченным капитальным строительством объектам* независимо от источника финансирования. Суммы налога, уплаченные по таким основным средствам и нематериальным активам поставщикам (подрядчикам), относятся на увеличение балансовой стоимости объектов (на капитальные вложения).

Налогоплательщик на основании данных оперативного бухгалтерского учета должен вести раздельный учет сумм налога как по оплаченным, так и по неоплаченным приобретенным материальным ресурсам.

Механизм взимания НДС

Осуществляя операции приобретения материальных ресурсов (работ, услуг) и операции реализации собственной продукции, выполнения работ, оказания услуг, организации уплачивают поставщикам суммы НДС по приобретенным ценностям и получают от покупателей суммы НДС с оборотов по реализации.

Полученные суммы НДС с оборотов по реализации начисляются к уплате в бюджет. Задолженность перед бюджетом по НДС уменьшается на суммы НДС по приобретенным материальным ресурсам (работам, услугам), стоимость которых относится на издержки производства и обращения.

Сумма НДС, подлежащая внесению в бюджет, определяется как разность между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные им материальные ресурсы (товары, работы, услуги), и суммами налога, фактически уплаченными поставщикам материальных ресурсов (товаров, работ, услуг), стоимость которых относится на издержки производства и обращения.

Пример. Источники уплаты налога на добавленную стоимость

При операциях реализации продукции (работ, услуг) величина НДС с оборота по реализации, включенная организацией в продажную стоимость продукции (работ, услуг) и получаемая от покупателей (потребителей) в составе выручки, может быть представлена как сумма двух составляющих:

- 1) НДС по приобретенным ценностям, использованным в производстве;
- 2) НДС, исчисленного от добавленной стоимости, созданной организацией в процессе собственного производства.

Первая составляющая подлежит зачету (возмещению), то есть остается в организации. Сумма НДС, подлежащая внесению в бюджет, равна второй составляющей. Таким образом, каждая

организация, принявшая всевозможное участие в создании материальных ценностей (работ, услуг), перечисляет в бюджет суммы налога на стоимость, созданную на своем этапе производства. Важно отметить, что выплата данных сумм в бюджет производится из средств, полученных от покупателей, а не из собственных средств.

При операциях приобретения материальных ресурсов (работ, услуг) суммы НДС по приобретенным ценностям, уплачиваемые покупателями, увеличиваются на каждом последующем этапе производства. Конечные потребители материальных ценностей, работ, услуг из собственных средств уплачивают налог на добавленную стоимость, созданную на всех этапах производства.

Другой порядок исчисления сумм НДС к уплате в бюджет применяется для организаций розничной торговли, общественного питания и аукционной продажи товаров.

Зачет и перерасчет сумм НДС

Зачет (списание) сумм НДС, уплаченных поставщикам и подлежащих возмещению из бюджета, производится только после осуществления платежа за соответствующие оприходованные материальные ценности в порядке, определенном законодательными и другими нормативными актами. Зачет уплаченного налога производится при обязательном выделении сумм НДС отдельной строкой в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, приходных кассовых ордерах, актах выполненных работ и т.д.).

В случае возврата покупателями товаров после оплаты расчетных документов, а также отказа заказчиков от ранее оплаченных работ (услуг), на сумму налога по таким операциям уменьшаются очередные платежи в бюджет либо производится их возмещение. Перерасчеты по налогу производятся после отражения в учете соответствующих операций по корректировке оборотов по реализации товаров (работ, услуг), если при этом не истек трехгодичный срок со дня поступления сумм налога в бюджет.

Суммы, подлежащие зачету, могут превышать сумму налога, исчисленную по реализации товаров (работ, услуг). В этом случае возникающая разница засчитывается в счет предстоящих платежей в бюджет. В случае реализации продукции по ценам ниже себестоимости (стоимости приобретения) возникающая отрицательная разница между суммами налога, исчисленными по реализации товаров, и суммами налога, уплаченными поставщикам, относится на прибыль, остающуюся в распоряжении организаций после уплаты налога на прибыль, и зачету в счет предстоящих платежей или возмещению из бюджета не подлежит.

Уплата НДС при реализации по договорам комиссии и поручения

В случае реализации товаров (работ, услуг) изготовительными, снабженческими, сбытовыми, оптовыми и другими организациями (предприятиями), занимающимися продажей и перепродажей товаров по договорам комиссии или поручения, плательщиками НДС являются как комиссионеры или поверенные, так и комитенты или доверители.

Облагаемым оборотом является:

- у *комитента или доверителя* – стоимость товаров, передаваемых комиссионеру или поверенному без налога на добавленную стоимость. При этом сумма НДС, подлежащая взносу в бюджет, исчисляется в виде разницы между суммами налога по товарам, передаваемым комиссионеру или поверенному, и суммами налога, уплаченными поставщикам товаров (работ, услуг);
- у *комиссионера или поверенного* – стоимость товаров (работ, услуг), реализуемых покупателям исходя из применяемых цен без включения в них налога на добавленную стоимость. При этом сумма налога, подлежащая взносу в бюджет комиссионером или поверенным по этим оборотам, исчисляется в виде разницы между суммами налога, полученными от покупателей товаров, и суммами налога, указанными комитентом или доверителем при передаче этих товаров комиссионеру или поверенному;
- у *комиссионера или поверенного* – сумма комиссионного вознаграждения в случае реализации товаров (работ, услуг) без участия в расчетах комиссионера или поверенного.

Сумма налога, подлежащая взносу в бюджет комиссионером или поверенным, определяется в виде разницы между суммами налога, исчисленными с комиссионного вознаграждения по соответствующим расчетным ставкам, и суммами налога по материальным ценностям (работам, услугам), оплаченным комиссионером или поверенным соответствующим поставщикам и в установленном порядке относимым у комиссионера или поверенного на издержки обращения.

НДС по операциям с основными средствами и нематериальными активами

Суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные при приобретении основных средств и нематериальных активов, в полном объеме вычитаются из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет, в момент принятия на учет основных средств и нематериальных активов. По основным средствам и нематериальным активам, приобретаемым за счет бюджетных ассигнований, а также по вводимым в эксплуатацию законченным капитальным строительством объектам не возмещаются суммы НДС, уплаченные поставщикам (подрядчикам) при приобретении объектов. Данные суммы НДС относятся на увеличение балансовой стоимости объектов. При реализации или безвозмездной передаче приобретенных основных средств и нематериальных активов (кроме не облагаемых в установленном порядке) сумма НДС, подлежащая взносу в бюджет, определяется установленным образом. При возникновении отрицательной разницы между суммой налога, уплаченной при покупке объектов, и суммой НДС, полученной от продажи, возмещение НДС из бюджета не производится.

Влияние даты осуществления реализации

Для целей налогообложения организация может принимать момент реализации «по отгрузке» и «по оплате». При моменте реализации в целях налогообложения «по оплате» задолженность перед бюджетом по НДС начисляется на

дату поступления средств за товары (работы, услуги) на счета в банках, а при расчетах наличными деньгами — на дату поступления выручки в кассу.

Для организаций, определяющих момент реализации в целях налогообложения «по отгрузке», датой начисления задолженности перед бюджетом считается дата отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) и предъявления покупателям расчетных документов.

При безвозмездной передаче или обмене товаров (работ, услуг) днем реализации является день их передачи (выполнения работ, услуг).

Выделение сумм НДС в учетных документах

Во всех *первичных учетных документах* сумма налога на добавленную стоимость выделяется отдельной строкой:

- платежных поручениях, платежных требованиях-поручениях, реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, приходных кассовых ордерах;
- счетах, счетах-фактурах, накладных, актах приемки-сдачи работ, на основании которых производятся расчеты между организациями при бартерных сделках, при предварительной оплате (авансах) и т.д.

При отгрузке товаров, выполнении работ, оказании услуг, не являющихся объектами налогообложения, расчетные документы выписывают без выделения сумм НДС, и на них делается надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)».

В *регистрах бухгалтерского учета* (журналах-ордерах, ведомостях, машинограммах и др.) по заготовке материальных ценностей, реализации продукции (работ, услуг) и других активов, сумма налога должна выделяться в отдельную графу. Кроме того, организация учета сумм НДС должна обеспечить получение информации, необходимой для составления налоговых деклараций.

Сроки уплаты налога. Составление налоговой декларации

Уплата НДС производится ежемесячно, исходя из фактических оборотов по реализации товаров (работ, услуг) за истекший календарный месяц, в срок не позднее 20-го числа следующего месяца. Малые предприятия уплачивают налог ежеквартально в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за последним месяцем отчетного квартала. Уплата налога на добавленную стоимость по товарам, ввозимым на территорию РФ, производится одновременно с уплатой других таможенных платежей.

Ежемесячно (ежеквартально) на основе данных бухгалтерского учета плательщики налога составляют ведомость «*Расчет по налогу на добавленную стоимость*» и представляют ее в налоговые органы. Важно отметить, что расчеты налога на добавленную стоимость не составляются нарастающим итогом, в отличие от расчетов налога от фактической прибыли.

Таблица 29.1 Расчет по налогу на добавленную стоимость (в сокращении)

За октябрь X1 г.

(тыс. руб.)

№	Показатели	Оборот	Ставка %	Сумма НДС
1	Сумма НДС по приобретенным (оприходованным) ценностям, отражаемая по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» – всего	X	X	17
2	Сумма НДС по оприходованным оплаченным ценностям, подлежащая списанию с кредита счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» в дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по НДС» – итого	X	X	14
3	Стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), облагаемых НДС. Всего: в том числе	200 50 150	X 20% 10%	25 10 15
4	Сумма НДС, подлежащая внесению в бюджет по авансам и предоплатам, поступившим в отчетном периоде	-	-	1
5	Исключается сумма НДС, исчисленная с авансов и предоплат, засчитываемая при реализации товаров (работ, услуг) в отчетном периоде	-	-	2
6	Сумма НДС за отчетный период, подлежащая уплате в бюджет (стр.3 + стр.4) – (стр.2 + стр.5)	X	X	(25+1) – (14+2) = 10
7	Сумма НДС за отчетный период, подлежащая зачету или возмещению из бюджета (стр.2 + стр.5) – (стр.3 + стр.4)	X	X	-
8	Стоимость реализованных товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС – всего	-	X	X

Учет налога на добавленную стоимость

Учет выплаченных поставщикам сумм НДС по приобретенным ценностям осуществляется на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Учет задолженности перед бюджетом по НДС осуществляется на счете 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС».

Счет «Расчеты с бюджетом»

Активно-пассивный счет 68 «Расчеты с бюджетом» предназначен для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам, уплачиваемых организацией, и налогам с персонала этой организации.

По кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом» отражаются суммы, причитающиеся ко взносу в бюджет, в корреспонденции с дебетом счетов:

- 81 «Использование прибыли» – в части начисленного налога на прибыль;
- счета учета реализации – в части налога на добавленную стоимость;

- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – в части подоходного налога, удерживаемого из сумм оплаты труда работников организации и т.д.

По дебету счета 68 «Расчеты с бюджетом» отражаются:

- суммы, фактически перечисленные в бюджет – в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств;
- суммы, зачтенные в уменьшение задолженности перед бюджетом.

Аналитический учет по данному счету 68 ведется по видам налогов.

Учет сумм НДС по реализованным ценностям (работам, услугам)

При общепринятом моменте реализации по факту отгрузки ценностей (работ, услуг) и предъявления расчетных документов, организация по факту реализации начисляет за покупателем задолженность в сумме согласно расчетным документам, включая НДС. Данной операции соответствует запись по кредиту счетов реализации в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и других счетов. Таким образом, причитающиеся к получению от покупателей суммы НДС учитываются в составе выручки.

Реализованы по отгрузке ценности и предъявлены расчетные документы

12.01	«Расчеты с покупателями и заказчиками» «Реализация продукции (работ, услуг)»	Д-т 7200	К-т 7200
-------	---	-------------	-------------

Суммы НДС должны быть выделены из суммы выручки от реализации и начислены к уплате в бюджет. Начисление задолженности перед бюджетом по НДС за реализованные «по отгрузке» ценности зависит от принятого метода определения реализации для целей налогообложения.

При реализации для целей налогообложения «по отгрузке» задолженность организации перед бюджетом по НДС начисляется одновременно с отражением в учете отгрузки (реализации) ценностей и признанием выручки. Сумма НДС, заявленного в расчетных документах на реализованные ценности, списывается с дебета счетов реализации в кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом».

Начислен в бюджет НДС за реализованные ценности

12.01	«Реализация продукции (работ, услуг)» «Расчеты с бюджетом»	Д-т 1200	К-т 1200
-------	---	-------------	-------------

При реализации для целей налогообложения «по оплате» задолженность организации перед бюджетом по НДС начисляется по факту оплаты продукции покупателем. По факту отгрузки ценностей и предъявления расчетных документов заявленная в расчетных документах сумма НДС списывается на отдельный субсчет с дебета счетов реализации в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». При поступлении оплаты от покупателей суммы НДС начисляются в бюджет проводкой по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом».

Таблица 29.2 Учет НДС по реализованным ценностям
(реализация для целей налогообложения — «по оплате»)

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Отгружены ценности и предъявлены расчетные документы	Продажная цена, включая НДС	«Расчеты с покупателями и заказчиками»	«Реализация продукции (работ, услуг)»
Выделена сумма НДС по реализованным ценностям	Сумма НДС	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Начислен к уплате в бюджет НДС по факту реализации для целей налогообложения	Сумма НДС	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	«Расчеты с бюджетом»

Организации *розничной торговли и общественного питания* начисляют к уплате в бюджет суммы НДС, исчисленные от разницы между продажной и покупной стоимостью товаров (торговой надбавки или скидки). Данной операции соответствует проводка по кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом» в корреспонденции с дебетом счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Начислены к уплате в бюджет суммы НДС, относящиеся к торговой надбавке			
30.03	«Реализация продукции (работ, услуг)» «Расчеты с бюджетом»	Д-т 700	К-т 700

В случае возврата покупателем (заказчиком) продукции (без ее замены) данные, ранее отраженные на счетах учета реализации, в том числе суммы налога на добавленную стоимость, должны быть уточнены путем внесения исправительных (сторнировочных) записей на соответствующие счета.

Учет НДС по переданным товарам собственного производства

При оплате труда (включая выдачу премий, вознаграждений) товарами собственного производства, при передаче товаров собственного производства безвозмездно или по ценам ниже рыночных (в том числе своим работникам), НДС (в части превышения над суммами, отраженными через счета учета реализации) по таким товарам, продукции, работам, услугам отражается по кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом» (соответствующего субсчета) в корреспонденции со счетами учета соответствующих источников.

Счет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Активный счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» предназначен для обобщения информации об уплаченных (причитающихся к уплате) суммах НДС по приобретенным ценностям.

К счету 19 «НДС по приобретенным ценностям» могут быть открыты субсчета:

- 19-1 «НДС при осуществлении капитальных вложений» — для учета сумм НДС, выделенных в расчетных документах по строительству и приобрете-

- нию основных средств (включая отдельные объекты основных средств, земельные участки и объекты природопользования);
- 19-2 «НДС по приобретенным нематериальным активам» – для учета сумм НДС, выделенных в расчетных документах по приобретению нематериальных активов;
 - 19-3 «НДС по приобретенным материальным ресурсам» – для учета сумм НДС, выделенных в расчетных документах по приобретению сырья, материалов, полуфабрикатов и других видов производственных запасов;
 - 19-4 «НДС по приобретенным малоценным и быстроизнашивающимся предметам» – для учета сумм НДС, выделенных в расчетных документах по приобретению МБП и других средств труда, которые в соответствии с установленным порядком включаются в состав средств в обороте;
 - «НДС по работам (услугам) производственного характера» и другие субсчета, вводимые по мере необходимости.

По дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» отражаются уплаченные (причитающиеся к уплате) организацией суммы НДС по приобретаемым материальным ресурсам, основным средствам, нематериальным активам и другим ценностям, работам и услугам – в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» или кредитом счетов учета денежных средств.

Учены суммы НДС по полученным услугам производственного характера			
24.11	«НДС по приобретенным ценностям» «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	Д-т 750	К-т 750

С кредита счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» списываются накопленные суммы НДС при оплате материальных ресурсов (работам, услугам) или при наступлении соответствующих оснований. Порядок списания сумм НДС регулируется законодательными и другими нормативными актами. Списание, как правило, производится в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС». Данной проводкой производится зачет уплаченных поставщикам сумм НДС при расчетах с бюджетом.

Таблица 29.3 Учет сумм НДС при приобретении ценностей

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Оприходованы полученные от поставщика материалы	Стоимость материалов без НДС	«Материалы»	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Приняты к учету суммы НДС по приобретенным материалам	Сумма НДС	«НДС по приобретенным ценностям»	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Оплачены расчетные документы поставщика, включая суммы НДС	Стоимость материалов, включая НДС	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	«Расчетный счет»
Принят к зачету уплаченный поставщику НДС	Сумма НДС	«Расчеты с бюджетом»	«НДС по приобретенным ценностям»

Учет не подлежащих возмещению из бюджета сумм НДС по приобретенным материальным ресурсам (работам, услугам)

При приобретении товарно-материальных ценностей суммы НДС, указанные в первичных документах, отражаются по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» в корреспонденции кредитом счетов 62 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» или счетов учета денежных средств.

Суммы НДС по основным средствам, нематериальным активам, иному имуществу, а также по товарам и материальным ресурсам (работам, услугам), подлежащим использованию *на непроизводственные нужды*, списываются с кредита счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» в корреспонденции с дебетом счетов учета соответствующих источников покрытия: 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 96 «Целевое финансирование и поступления», 08 «Капитальные вложения».

Отнесены на уменьшение средств целевого финансирования суммы НДС по услугам, полученным при осуществлении целевых мероприятий

28.02	«Целевое финансирование и поступления» «НДС по приобретенным ценностям»	Д-т 940	К-т 940
-------	--	------------	------------

Суммы НДС по основным средствам, нематериальным активам, иному имуществу (работам, услугам), подлежащим использованию при изготовлении продукции и осуществлении операций, *освобожденных от налога*, списываются с кредита счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.), а по основным средствам и нематериальным активам — учитываются вместе с затратами по их приобретению.

Отнесены на затраты производства суммы НДС по материально-производственным запасам, используемым при изготовлении продукции, освобожденной от НДС

22.07	«Основное производство» «НДС по приобретенным ценностям»	Д-т 830	К-т 830
-------	---	------------	------------

В случае использования товарно-материальных ценностей не только на производственные, но и на непроизводственные нужды, сумма налога по ранее приобретенным и оплаченным товарно-материальным ценностям, подлежащая списанию с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом», определяется расчетным путем исходя из количества и стоимости списываемых на производственные или непроизводственные нужды товарно-материальных ценностей.

В случае отпуска товарно-материальных ценностей на непроизводственные нужды после того как суммы НДС по ним были отнесены на возмещение из бюджета, производится *восстановление* соответствующих сумм налога проводкой по кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом» в корреспонденции с дебетом счетов учета источников их покрытия (финансирования).

Восстановлены суммы НДС по оплаченным материалам, отпущенным на осуществление капитальных вложений

30.03	«Капитальные вложения» «Расчеты с бюджетом»	Д-т 400	К-т 400
-------	--	------------	------------

Учет НДС по приобретенным основным средствам

Налог на добавленную стоимость, уплаченный при приобретении основных средств, учитывается по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 19-1 «НДС при осуществлении капитальных вложений» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Учены суммы НДС по приобретенным основным средствам, причитающиеся поставщикам

15.09	«НДС по приобретенным ценностям» «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Д-т 2300	К-т 2300
-------	---	-------------	-------------

В момент принятия на учет основных средств суммы налога, подлежащие возмещению в соответствии с законодательством, списываются с кредита счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 19-1 «НДС при осуществлении капитальных вложений», в дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом».

Приняты к зачету суммы НДС по оплаченным и оприходованным объектам основных средств производственного назначения

20.09	«Расчеты с бюджетом» «НДС по приобретенным ценностям»	Д-т 2300	К-т 2300
-------	--	-------------	-------------

Суммы НДС по приобретенным объектам основных средств, подлежащим использованию на *непроизводственные нужды*, списываются с кредита счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» в дебет счетов 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 96 «Целевые финансирование и поступления».

Отнесены на собственные источники суммы НДС по основным средствам непроизводственного назначения (за исключением сельскохозяйственных организаций)

24.01	«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» «НДС по приобретенным ценностям»	Д-т 2600	К-т 2600
-------	--	-------------	-------------

Суммы налога по основным средствам, нематериальным активам, подлежащим использованию при изготовлении продукции и осуществлении операций, *освобожденных от налога*, учитываются вместе с затратами по их приобретению.

Отнесены суммы НДС на увеличение затрат на приобретение объекта основных средств, подлежащего использованию при изготовлении продукции, освобожденной от НДС

8.10	«Капитальные вложения» «НДС по приобретенным ценностям»	Д-т 1700	К-т 1700
------	--	-------------	-------------

Учет НДС по объектам основных средств, построенным хозяйственным способом

При выполнении работ по строительству объекта хозяйственным способом суммы НДС по материальным ресурсам, топливу, работам, услугам, стоимость которых списывается на строительство объекта, *не возмещаются* из бюджета.

Если приобретенные материалы и оборудование до их оплаты были отпущены для осуществления капитальных вложений, либо были приобретены с соответствующей целью, то соответствующие суммы НДС списываются с кредита счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» в дебет счета 08 «Капитальные вложения».

Отнесены на увеличение капитальных вложений суммы НДС по материалам, отпущенным на строительство объектов хозяйственным способом

16.03	«Капитальные вложения» «НДС по приобретенным ценностям»	Д-т 470	К-т 470
-------	--	------------	------------

Если суммы НДС по использованным в капитальном строительстве материальным ресурсам (работам, услугам) ранее были отнесены к возмещению из бюджета, то производится восстановительная проводка по дебету счета 08 «Капитальные вложения» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС».

Восстановлены суммы НДС по оплаченным материалам и оборудованию, отпущенным на осуществление капитальных вложений

27.05	«Капитальные вложения» «Расчеты с бюджетом»	Д-т 1400	К-т 1400
-------	--	-------------	-------------

При вводе объекта в эксплуатацию расходы, связанные со строительством (включая учтенные суммы НДС), списываются с кредита счета 08 «Капитальные вложения» в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Одновременно по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» отражается первоначальная стоимость объекта с учетом налога на добавленную стоимость, исчисленного с оборота по реализации по окончании строительства.

Сумма НДС, исчисленная от первоначальной стоимости оконченного строительством объекта, сравнивается с суммами налога, исчисленными в период строительства. Разница начисляется к уплате в бюджет по дебету счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» и кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС».

Начислен к уплате в бюджет НДС по законченному строительством объекту (за вычетом сумм НДС, исчисленных в период строительства объекта)

11.08	«Реализация продукции (работ, услуг)» «Расчеты с бюджетом»	Д-т 7400	К-т 7400
-------	---	-------------	-------------

Учет НДС по авансам полученным

При получении авансов под поставку материальных ценностей либо под выполнение работ (услуг), а также при получении оплаты продукции и работ, произведенных для заказчиков, по частичной готовности, вся сумма, указанная в документах по полученным авансам (оплате), отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 64 «Расчеты по авансам полученным». Одновременно сумма НДС, исчисленная по установленной ставке на основании документов о полученных авансах, отражается по дебету счета 64 «Расчеты по авансам полученным» и кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС».

При отгрузке продукции, выполнении работ (услуг) на сумму ранее учтенного НДС делается обратная запись по дебету счета 68 «Расчеты с бюджетом» и кредиту счета 64 «Расчеты по авансам полученным». Затем все операции, связанные с реализацией продукции (работ, услуг), отражаются в установленном порядке.

Таблица 29.4 Учет сумм НДС по авансам полученным

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Получен аванс под выполнение работ	Стоимость аванса с НДС	«Расчетный счет»	«Расчеты по авансам полученным»
Выделена сумма НДС из полученного аванса	Сумма НДС	«Расчеты по авансам полученным»	«Расчеты с бюджетом»
Списаны выделенные суммы НДС по полученным авансам при выполнении работ	Сумма НДС	«Расчеты с бюджетом»	«Расчеты по авансам полученным»

Учет арендодателем сумм НДС

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая получению (полученная) арендодателем от арендатора в составе *арендной платы*, начисляется к уплате в бюджет проводкой по кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС», в корреспонденции с дебетом счета 80 «Прибыли и убытки».

Начислен к уплате в бюджет НДС от сумм полученной от арендатора арендной платы			
22.10	«Прибыли и убытки»	Д-т	К-т
	«Расчеты с бюджетом»	470	470

Суммы налога на добавленную стоимость, подлежащие уплате (уплаченные) арендодателем *по хозяйственным операциям*, связанным со сдачей имущества в аренду и расходы по которым относятся в дебет счета 80 «Прибыли и убытки», отражаются по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Списание сумм НДС с кредита счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» производится согласно налоговому законодательству.

Таблица 29.5 Учет сумм НДС по принятым работам, полученным услугам

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Начислена задолженность подрядчикам за ремонт сданного в аренду объекта	Стоимость работ без НДС	«Прибыли и убытки»	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Учены суммы НДС по принятым работам	Сумма НДС	«НДС по приобретенным ценностям»	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Учет сумм НДС по недостающим и испорченным ценностям

В случае недостачи, порчи или хищений материальных ресурсов, обнаруженных до момента отпуска данных ресурсов в производство (эксплуатацию) и до их оплаты, соответствующие суммы НДС не подлежат зачету согласно налоговому законодательству, а относятся на недостачи. Суммы НДС отражаются по кредиту счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» в корреспонденции с дебетом счета 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Отнесены на недостачи суммы НДС по неоплаченным ценностям, похищенным до их оплаты и до отпуска в производство

30.06	«Недостачи и потери от порчи ценностей» «НДС по приобретенным ценностям»	Д-т 70	К-т 70
-------	---	-----------	-----------

В случае обнаружения недостачи, порчи или хищения материальных ресурсов до момента отпуска их в производство (эксплуатацию) и после оплаты, суммы НДС по данным ресурсам также не подлежат зачету. Поскольку ранее суммы НДС были отнесены к возмещению из бюджета, то на суммы НДС по недостающим, испорченным и похищенным ценностям производится восстановительная проводка по кредиту счета 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС», и дебету счета 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Восстановлены суммы НДС по ценностям, оплаченным и похищенным после оплаты до их отпуска в производство

11.02	«Недостачи и потери от порчи ценностей» «Расчеты с бюджетом»	Д-т 40	К-т 40
-------	---	-----------	-----------

Учет сумм НДС в бухгалтерском учете комиссионера (поверенного)

При реализации ценностей по договору комиссии (поручения) комиссионер или поверенный начисляет к уплате в бюджет суммы НДС с вознаграждения за оказанные услуги по реализации товаров. Данная операция отражается по кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС», и дебету счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Начислены к уплате в бюджет суммы НДС с суммы вознаграждения за оказанные услуги

16.06	«Реализация продукции (работ, услуг)» «Расчеты с бюджетом»	Д-т 1000	К-т 1000
-------	---	-------------	-------------

Зачету при расчетах комиссионера с бюджетом подлежат суммы НДС по материальным ценностям (работам, услугам), оплаченным комиссионером соответствующим поставщикам и в установленном порядке относимым у комиссионера на издержки обращения. Данной операции соответствует проводка с кредита счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты с бюджетом».

Отнесены к зачету суммы НДС по услугам, потребленным в связи с операциями комиссии			
		Д-т	К-т
16.06	«Расчеты с бюджетом» «НДС по приобретенным ценностям»	1000	1000

Если суммы НДС по реализованным товарам уплачиваются комиссионером, то их начисление к уплате в бюджет производится по кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом» в корреспонденции с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Начислены к уплате в бюджет суммы НДС по реализованным комиссионным товарам			
		Д-т	К-т
06.03	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» «Расчеты с бюджетом»	2000	2000

Сумма налога, подлежащая взносу в бюджет комиссионером или поверенным, исчисляется как разница между суммами налога, полученными от покупателей товаров, и суммами налога, указанными комитентом при передаче этих товаров комиссионеру.

Учет сумм НДС в бухгалтерском учете комитента (поручителя)

Сумма налога на добавленную стоимость с вознаграждения комиссионеру за оказание услуги по реализации товаров отражается комитентом по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции с кредитом счетов учета затрат и расчетов, связанных с оказанием услуги.

Приняты к учету суммы НДС с вознаграждения комиссионеру за его услугу по реализации			
		Д-т	К-т
06.03	«НДС по приобретенным ценностям» «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	732	732

Зачет комитентом этих сумм производится в общеустановленном порядке проводкой с кредита счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС».

Отнесены к зачету при расчетах с бюджетом суммы НДС с вознаграждения комиссионеру			
		Д-т	К-т
06.03	«Расчеты с бюджетом» «НДС по приобретенным ценностям»	732	732

При отражении в бухгалтерском учете реализации товаров (при получении извещения от комиссионера) сумма НДС с оборота по реализации отражается по дебету счетов реализации (46 «Реализация продукции (работ, услуг)», 48 «Реализация прочих активов») в корреспонденции с кредитом счетов:

- 68 «Расчеты с бюджетом» – если НДС с оборота по реализации выплачивается в бюджет комитентом;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – если НДС выплачивается в бюджет комиссионером (поверенным).

Учет расчетов с бюджетом по НДС

Полученные от покупателей суммы НДС по реализованным ценностям учитываются на кредите счета 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС». Суммы НДС по приобретенным ценностям, принимаемые к зачету при расчетах с бюджетом, списываются в дебет счета 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» с кредита счета 19 «НДС по приобретенным ценностям».

Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов субсчета «Расчеты с бюджетом по НДС» определяется сумма задолженности перед бюджетом по НДС. Превышение оборота по кредиту показывает сумму налога, подлежащую внесению в бюджет. Перечисление данной суммы в бюджет отражается по дебету счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС», в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетный счет».

Таблица 29.6 Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Начислен в бюджет НДС с оборота по реализации	Полученные от покупателей суммы НДС	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Расчеты с бюджетом», суб. «Расчеты с бюджетом по НДС»
Приняты к зачету суммы НДС по оприходованным и оплаченным ценностям	Выплаченные поставщикам суммы НДС	«Расчеты с бюджетом», суб. «Расчеты с бюджетом по НДС»	«НДС по приобретенным ценностям»
Уплачен в бюджет НДС (погашена задолженность по НДС)	Разность оборотов по субсчету	«Расчеты с бюджетом», суб. «Расчеты с бюджетом по НДС»	«Расчетный счет»

Превышение оборота по дебету в части субсчета «Расчеты с бюджетом по НДС» показывает сумму, подлежащую возмещению из бюджета и относимую в уменьшение предстоящих платежей в бюджет по НДС.

Вопросы

1. Укажите объекты налогообложения на добавленную стоимость.
2. Какие суммы НДС по приобретенным ценностям относятся на возмещение из бюджета?
3. Какие сроки установлены для уплаты в бюджет НДС?
4. Какие счета используются для учета расчетов с бюджетом по НДС?