

2.1. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Налог на добавленную стоимость — косвенный налог, форма

изъятия в бюджет государства части стоимости товара, работы или услуги, которая создается на всех стадиях процесса производства

товаров, работ и услуг и вносится в бюджет по мере реализации.

В результате применения НДС конечный потребитель товара, работы или услуги уплачивает продавцу налог со всей стоимости

приобретаемого им блага, однако в бюджет эта сумма начинает по-

ступать ранее конечной реализации, так как налог со своей части

стоимости, «добавленной» к стоимости приобретенных сырья, работ

и (или) услуг, необходимых для производства, уплачивает в бюджет

каждый, кто участвует в производстве товара, работы или услуги

на различных стадиях.

Налоговая ставка НДС в России составляет 18 % и применяется

по умолчанию, если операция не входит в перечень облагаемых

по ставке 10 % или в перечень со ставкой 0 %.

Экономическая сущность НДС. В российской налоговой системе

основную роль играют косвенные налоги, к которым относятся

НДС, который представляет собой надбавку к цене товара (работы

или услуги), которая оплачивается конечным потребителем. Налог

на добавленную стоимость является федеральным налогом, за счет

него формируется более 35 % всех доходов федерального бюджета.

Выплата свою основную функцию — фискальную, НДС выполняет

на процессы ценообразования, структуру потребления и др.

На территории РФ НДС введен с 1 января 1992 г. и заменил со-

бой налог с оборота и налог с продаж. В настоящее время порядок

налогообложения НДС регламентируется п. 21 «Налог на добав-

ленную стоимость» НК РФ.

Налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и обращения. Добавленная стоимость создается живым трудом, поэтому НДС возникает там, где есть живой труд, в результате которого создается новая стоимость. А живой труд есть на каждом этапе создания товара — начиная от добычи сырья и заканчивая торговлей. При этом по мере продвижения товара растут затраты, соответственно возрастает и величина НДС. Каждый участник этой цепочки включает НДС в цену своего товара, реализует его и получает от покупателя деньги. Из этих денег и уплачивается налог. Таким образом, предприятия и организации можно рассматривать только как сборщиков налога, конечным же его плательщиком является конечный потребитель товара. Именно на нем лежит вся тяжесть налогового бремени, что дает полное основание причислить НДС к налогам на потребление.

Налогоплательщиками НДС признаются (ст. 143 НК РФ):

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, перемещающие товары через таможенную границу РФ.

Условно всех налогоплательщиков НДС можно подразделить на две группы:

- 1) налогоплательщики «внутреннего» НДС, т.е. НДС, уплачиваемого при реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ;
- 2) налогоплательщики «ввозного» НДС, т.е. НДС, уплачиваемого на таможне при ввозе товаров на территорию РФ.

Не обязаны платить налог по операциям внутри РФ организации и индивидуальные предприниматели, которые:

- 1) применяют специальные налоговые режимы: упрощенную систему налогообложения (УСН), ЕНВД, единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН);

- 2) освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ.

Постановка на учет в качестве налогоплательщика. Налогоплательщики НДС подлежат обязательной постановке на учет в налоговом органе. Правовое регулирование постановки на учет в качестве налогоплательщика осуществляется ст. 83 и 84 части первой НК РФ, ст. 144 части второй НК РФ, а также приказом МНС России от 31 октября 2000 г. № БГ-3-12/375 «О постановке на учет в налоговом органе организаций и индивидуальных предпринимателей в качестве налогоплательщиков налога на добавленную стоимость».

Постановка на учет является обязательной и осуществляется по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособ-

денных подразделениях, месту жительства индивидуального предпринимателя.

Иностранцы организации имеют право встать на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков по месту нахождения своих постоянных представительств в Российской Федерации. Правовое регулирование осуществляется на основе Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций, утвержденного приказом МНС России от 7 апреля 2000 г. № АП-3-06/124.

Заявление о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя подается в налоговый орган в течение 10 дней после их государственной регистрации.

Заявление о постановке на учет частных нотариусов, частных детективов, частных охранников, которые также являются налогоплательщиками НДС, подается в налоговый орган по месту их жительства в течение 10 дней после выдачи им лицензии, свидетельства или иного документа, на основании которого осуществляется их деятельность.

Налоговый орган обязан осуществить постановку налогоплательщика на учет в течение пяти дней со дня подачи им всех необходимых документов и в тот же срок выдать соответствующее свидетельство.

Каждому налогоплательщику присваивается ИНН, который состоит из кода 10 цифр — для организации и 14 цифр — для индивидуального предпринимателя. Все первые цифры обозначают код субъекта РФ, все вторые — код налоговой инспекции, где встал на учет налогоплательщик.

Вместе с тем следует подчеркнуть, что обязанность по уплате НДС у налогоплательщиков возникает не в связи с их регистрацией в качестве налогоплательщиков НДС, а в связи с их государственной регистрацией в качестве юридических лиц или индивидуальных предпринимателей и появлением у них объектов налогообложения. *Освобождение от обязанности налогоплательщика НДС — это право не платить НДС по операциям на внутреннем российском рынке в течение 12 календарных месяцев и не представлять декларацию по НДС в налоговую инспекцию.*

От обязанностей налогоплательщика НДС могут быть освобождены организации и предприниматели, у которых общая сумма выручки без учета НДС за три последовательных календарных месяца не превышает 2 млн р. При этом в сумме выручки не учитывается выручка, полученная по деятельности, которая облагается ЕНВД.

Не могут воспользоваться правом на освобождение:

- лица, сумма трехмесячной выручки которых превышает 2 млн р.;
- вновь созданная организация;
- лица, реализующие только подакцизные товары.

Если предприятие решило не платить НДС, то об это оно должно уведомить налоговую инспекцию по месту учета и представить документы, подтверждающие объем выручки. Документы разрешено представить как лично, так и заказным письмом по почте. Ждать какого-либо решения от налоговой инспекции не нужно, поскольку освобождение носит уведомительный, а не разрешительный характер.

Освобождение от уплаты НДС должно применяться в течение 12 последовательных календарных месяцев. Однако досрочно утратить право на освобождение можно в двух случаях:

- 1) когда совокупная трехмесячная выручка превысит 2 млн р.;
- 2) предприятие начнет реализовывать только подакцизные товары.

Объект налогообложения. Обязанность заплатить налог возникает тогда, когда есть объект налогообложения. Объектами налогообложения по НДС являются следующие операции:

- 1) реализация товаров (работ, услуг) и передача имущественных прав на возмездной или безвозмездной основе;

2) передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд. При этом должно выполняться условие — расходы на приобретение этих товаров (работ, услуг) не включаются в состав расходов для целей налогообложения прибыли (говорят, что они не уменьшают налогооблагаемую прибыль). Уменьшают налогооблагаемую прибыль те расходы, которые:

- а) обоснованы (экономически оправданы);
- б) документально подтверждены;
- в) произведены для деятельности, направленной на получение дохода;

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления, которые налогоплательщик выполняет самостоятельно для себя. Поэтому если строительно-монтажные работы для предприятия выполняют исключительно подрядные организации, то объекта налогообложения не возникает;

4) ввоз товаров на территорию РФ — это фактическое пересечение товарами таможенной границы и все последующие предусмотренные Таможенным кодексом РФ действия с товарами до их выпуска таможенными органами.

Налоговая база, налоговый период и налоговые ставки. Налоговая база по НДС — это стоимость объекта налогообложения, вы-

Налогообложение по ставке НДС 10 % производится при реализации:

честкой деятельности и др.

экспортные товары (работы, услуги) в области космических перевозок; товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ. В их числе:

Перечень товаров (работ, услуг), реализация которых облагается НДС по ставке 0 %, содержится в п. 1 ст. 164 НК РФ. В их числе:

новые — 0, 10 и 18 %, и все ставки рассчитаны — 10/110 и 18/118.

В настоящее время действуют пять ставок НДС. Три ставки относятся к НДС, действующему на территории РФ.

В настоящее время НДС устанавливается на основании данных о факте реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

В настоящее время НДС устанавливается на основании данных о факте реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

В настоящее время НДС устанавливается на основании данных о факте реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

В настоящее время НДС устанавливается на основании данных о факте реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

В настоящее время НДС устанавливается на основании данных о факте реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

В настоящее время НДС устанавливается на основании данных о факте реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

В настоящее время НДС устанавливается на основании данных о факте реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

В настоящее время НДС устанавливается на основании данных о факте реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

В настоящее время НДС устанавливается на основании данных о факте реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

В настоящее время НДС устанавливается на основании данных о факте реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

В настоящее время НДС устанавливается на основании данных о факте реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

В настоящее время НДС устанавливается на основании данных о факте реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

В настоящее время НДС устанавливается на основании данных о факте реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

В настоящее время НДС устанавливается на основании данных о факте реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

В настоящее время НДС устанавливается на основании данных о факте реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

В настоящее время НДС устанавливается на основании данных о факте реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

В настоящее время НДС устанавливается на основании данных о факте реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

В настоящее время НДС устанавливается на основании данных о факте реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

В настоящее время НДС устанавливается на основании данных о факте реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

В настоящее время НДС устанавливается на основании данных о факте реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

1) общедоступных продовольственных товаров (макаронные изделия, крупа, молоко и молочные продукты, яйца, масло растительное, сахар, соль, овощи, детское питание и т.д.);

2) товаров для детей по установленному Правительством РФ перечню;

3) периодических печатных изданий и книжной продукции по установленному перечню;

4) лекарственных средств и изделий медицинского назначения;

5) скота и птицы в живом весе.

Ставка НДС 18 % применяется во всех остальных случаях.

Порядок исчисления налога. Сумма НДС определяется как произведение налоговой базы и ставки налога:

$$\text{НДС} = \text{НБ} \cdot \text{НС}.$$

При осуществлении операций, которые облагаются по разным ставкам НДС, необходимо учитывать их операции отдельно. При этом НДС исчисляется так:

$$\text{НДС} = \text{НБ}_1 \cdot \text{НС}_1 + \text{НБ}_2 \cdot \text{НС}_2 + \text{НБ}_3 \cdot \text{НС}_3,$$

где $\text{НБ}_1, \text{НБ}_2, \text{НБ}_3$ — налоговая база по каждому виду операций, которые облагаются НДС по разным ставкам; $\text{НС}_1, \text{НС}_2, \text{НС}_3$ — ставки налога.

Налоговые вычеты. Если организация приобретает ценности, в стоимость которых включен НДС, то этот НДС называется «входным». Таким образом, «входной» НДС — это тот налог, который предъявил поставщик товаров (работ, услуг), имущественных прав дополнительно к цене.

«Входной» НДС может быть:

1) принят к вычету (возмещению);

2) отнесен на себестоимость продукции.

Принятие НДС к возмещению из бюджета возможно при единовременном выполнении трех условий:

1) имеется счет-фактура поставщика, в котором НДС выделен отдельной строкой;

2) товары (работы, услуги) приобретены для операций, облагаемых НДС;

3) товары (работы, услуги) оприходованы (приняты к учету) на баланс организации.

В случае если договором предусмотрена предварительная оплата приобретаемых ценностей, покупатель, оплативший предстоящую поставку, вправе принять к вычету НДС, начисленный с аванса, не дожидаясь оприходования ценностей на баланс. Но при этом

обязатель-
му аванса

Воспол-
в течение

Если п-
то сумма «
ценностей
дукции.

Если п-
гоооооооо
раздельно
пользуютс-
таемым це-
НДС опер-
нально до-

Учет НДС
лению НДС
учета по Н-

1. Для с-
ций, связа-
ную стоим-
с бюджет-
ность».

По дебе-
ретенным
бавленным
«Налог на
и быстрый
стоимость
на добавле-
характера
капитальн-

Поставщи-

Рис. 2.1. Сх-

обязательно от продавца должен быть получен счет-фактура на сумму аванса с выданным НДС.

Воспользоваться правом на налоговый вычет организация может в течение трех лет после окончания налогового периода.

Если предприятие не получает права на налоговый вычет, то сумма «входного» НДС включается в стоимость приобретаемых ценностей, это означает, что она относится на себестоимость продукции.

Если предприятие осуществляет операции, повлекшие налоговое обложение и освобожденные от НДС, то ему необходимо вести раздельный учет сумм «входного» НДС: по товарам, которые используются в облагаемых и необлагаемых операциях. По приобретаемым ценностям, используемым для облагаемых и необлагаемых операций, «входной» НДС необходимо раздельно пропорционально доде вырывать от этих операций (рис. 2.1).

Учет НДС. Бухгалтерские проводки по начислению и перечислению НДС в бюджет. Рассмотрим порядок ведения бухгалтерского учета по НДС.

1. Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с НДС, используются счет 19 «Налог на добавленную стоимость» по приобретенным ценностям» и счет 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

По дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость» по приобретенным ценностям» (по соответствующим субсчетам «Налог на добавленную стоимость» по приобретенным материальным ресурсам», «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам», «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам», «Налог на добавленную стоимость по работам (услугам) производственного характера», «Налог на добавленную стоимость при осуществлении капитальных вложений», «Налог на добавленную стоимость по при-

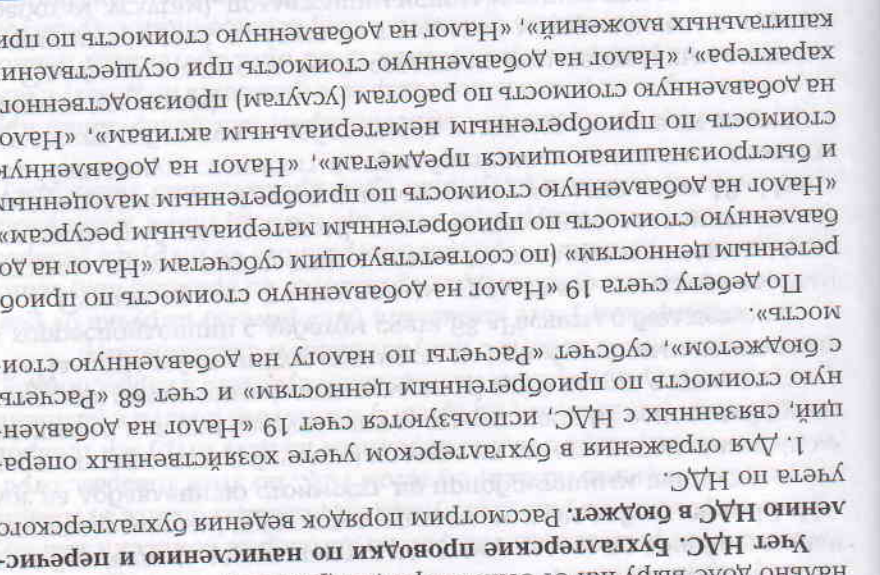


Рис. 2.1. Схема получения налогового вычета по НДС

обретенным товарам» и другим субсчетам, вводимым в случае необходимости, организация отражает суммы налога по приобретенным материальным ресурсам, малоценным и быстроизнашивающимся предметам, 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» и др.

Суммы НДС, фактически полученные (подлежащие получению) от покупателей (заказчиков) за реализованные им товары, продукцию, работы, услуги и другие ценности, отражаются по кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» и дебету счетов учета реализации.

Суммы НДС, фактически полученные (подлежащие получению) от покупателей за реализованные им товары, продукцию, работы, услуги и другие ценности и отражаемые по кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом», уменьшаются на суммы налога по приобретенным (оприходованным) ценностям, учитываемым по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (по соответствующим субсчетам) по мере их оплаты поставщикам (подрядчикам) или при наступлении соответствующих оснований путем списания оплаченных (засчитываемых) сумм налога с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты с бюджетом».

2. Суммы налога 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 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» соответствующих субсчетов на дебет счетов учета источников их покрытия (финансирования).

Суммы налога по основным средствам, нематериальным активам, иному имуществу, а также по товарам и материальным ресурсам (работам, услугам), подлежащим использованию при изготовлении продукции и осуществлении операций, освобожденных от налога, списываются на дебет 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.

3. 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», определяются расчетным путем исходя из количества и стоимости списываемых на производственные или непроизводственные нужды товарно-материальных ценностей. В случае отпуска товарно-материальных ценностей на производственные нужды после списания налога со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» производится восстановление соответствующих сумм налога по кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом» в корреспонденции со счетами учета источников их покрытия (финансирования). В случае возврата покупателям (заказчикам) продукции (без ее замены) данные, ранее отраженные на счетах бухгалтерского учета операций по реализации продукции и сумм НДС, должны быть уточнены путем внесения исправительных записей на соответствующие счета.

4. В случае реализации товаров по договорам комиссии или по ручения с участием в расчетах сумма, подлежащая оплате за товары покупателями (заказчиками) с учетом НДС по этим товарам, отражается комиссионером или поверенным на дату отгрузки товаров покупателям (заказчикам) по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на отдельном субсчете в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В бухгалтерском учете комитента (доверителя) выручка от реализации товаров и сумм НДС отражаются по времени получения извещения от комиссионера или поверенного об отгрузке товаров покупателю (заказчику). При этом время получения извещения не должно превышать разумный срок прохождение таких документов.

Сумма НДС, уплаченная комиссионером или поверенным при оказании услуги по реализации товаров, отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», соответствующего субсчета в корреспонденции с кредитом счета учета расходов (задоженных), связанных с оказанием услуги. Списание этих сумм в дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» производится в порядке, установленном в п. 1.

Одновременно по кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом» в корреспонденции с дебетом счета учета соответствующих источников отражается сумма НДС, причитающаяся в соответствии с налоговым законодательством к уплате в бюджет по расчету с этих сумм.

5. При оплате труда (включая выдачу премий, вознаграждений) товарами собственного производства, при передаче товаров соб-

ственного 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.

6. Налог на добавленную стоимость, уплаченный при приобретении основных средств, учитывается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Налог на добавленную стоимость при осуществлении капитальных вложений» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». В момент принятия на учет основанным законодательством РФ лежащие в соответствии с установленным законодательством РФ порядком возмещению, списываются с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Налог на добавленную стоимость при осуществлении капитальных вложений» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

7. Налог, уплаченный при приобретении нематериальных активов, учитывается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Сумма НДС, подлежащая возмещению в соответствии с установленным законодательством РФ порядком, списывается с кредита счета 19, субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам» в дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

8. В случае недостачи, порчи или хищений материальных ресурсов до момента отпуска их в производство (эксплуатацию) и до момента оплаты сумма указанного в первичных документах при их приобретении НДС и не подлежащего в соответствии с налоговым законодательством зачету списывается с кредита соответствующих субсчетов счета 19 в дебет счета учета недостач материальных ценностей. В случае обнаружения недостачи, порчи или хищения материальных ресурсов до момента отпуска их в производство (эксплуатацию) после их оплаты суммы НДС, не подлежащего в соответствии с налоговым законодательством зачету, но ранее уже возмещенные из бюджета, восстанавливаются по кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную

России от 29 октября 2014 г. № ММВ-7-3/558. утв. приказом ФНС

Налоговая декларация. Порядок заполнения налоговой деклараци

учитывается НДС.

на выплату заработной платы. Далее показывается, как при этом

сторонней организации, получает в оплату товар, который идет

10. Часто возникает ситуация, когда предприятие, оказав услуги

3) Δ 19 — К 68 — обратная запись по строкам 2.

2) Δ 68 — К 19 — НДС представляется к возмещению;

1) Δ 19 — К 60 (76) — выданы НДС по приобретенным товарам;

исправительные проводки:

ления в бухгалтерский учет и отчетность, сделав соответствующие

пеней, необходимо предпринять следующие меры: внести исправ-

ления финансовых санкций как в виде штрафов, так и в виде

рушения, но самостоятельно выявить их, с целью избежания при-

Тем налогоплательщикам, которые допустили аналогичные на-

Δ 44 — К 19 — НДС отнесен на издержки производства.

Δ 68 — К 19 — красным строком по строкам 2;

Исправительные проводки:

2) Δ 68 — К 19 — НДС представляется к возмещению.

1) Δ 19 — К 60 (76) — выданы НДС по приобретенным товарам;

строится следующим образом:

Бухгалтерский учет налогоплательщика в этом случае будет

размере.

налога на прибыль в большем, чем имеет место в действительности,

данных (работ, услуг), вследствие чего в бюджет поступает сумма

2) у предприятия оказывается искаженной достоверность про-

в бухгалтерских, учетных и налоговых расчетных документах;

меньше суммы, которая должна была быть исчислена и отражена

1) фактически внесенная в бюджет сумма налога оказывается

налоговоборжения:

ника вает за собой последствия, влияющие на дальнейший ход

к возмещению из бюджета, то подобное нарушение налогоплатель-

по товарам, имеющим льготы, поставило соответствующую сумму

на издержки производства и обращения НДС, уплаченной

тов учета денежных средств. Если предприятие вместо отнесения

на добавленную стоимость» в корреспонденции с кредитом че-

бета счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу

9. Суммы НДС, перечисленные в бюджет, отражаются по де-

риальных ценностей, использованных прибыли отчетного периода.

стоимость» в корреспонденции с дебетом счетов недостае мате-

Форма декларации состоит из титульного листа, тематических разделов 1—7, предусматривающих расчет суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет или возмещению из бюджета, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), осуществляемых в отчетном налоговом периоде, и приложений 1 и 2 к разделу 3. При этом форма построена таким образом, что каждому показателю, отражаемому в декларации, соответствует свое поле, состоящее из определенного количества знакомест (приложение 1).

Идентификационный номер налогоплательщика и код причины постановки на учет указываются как на титульном листе, так и на всех других страницах декларации.

Кроме того, на всех страницах, соответствующих заполняемым разделам и приложениям декларации, проставляется подпись руководителя организации (индивидуального предпринимателя или представителя налогоплательщика) и дата.

Итоговая сумма налога, подлежащая уплате в бюджет или возмещению из бюджета и рассчитанная налогоплательщиком по всем операциям, подлежащим отражению в декларации за соответствующий налоговый период, указывается в разделе 1 декларации.

Налоговый агент отражает суммы налога, подлежащие уплате в бюджет, в разделе 2 декларации.

Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям, облагаемым налогом по ставкам 10 и 18 %, производится в разделе 3 декларации.

Показатели, связанные с налогом, подлежащим восстановлению по объектам недвижимости, указываются в приложении 1 к разделу 3.

Иностранные организации, имеющие на территории РФ несколько подразделений и осуществляющие в России предпринимательскую деятельность через эти подразделения, расчет суммы налога в отношении операций, производимых подразделениями, отражают в приложении 2 к разделу 3.

Операции, подлежащие налогообложению НДС по ставке в 0 %, указываются в разделах 4 и 6 декларации. При этом расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 % по которым документально подтверждена, отражается в разделе 4 декларации, а расчет суммы налога по таким операциям, обоснованность применения налоговой ставки 0 % по которым документально не подтверждена, отражается в разделе 6 декларации.

Расчет сумм налоговых вычетов, заявляемых в декларации отдельно от операций по реализации товаров (работ, услуг), обла-

таких налогов по нулевой ставке, обоснованность применения ставки 0 % по которым ранее была документально подтверждена или не подтверждена, указывается в разделе 5 Декларации.

В разделе 7 Декларации отражаются:

- операции, не подпадающие под освобождение (освобожденные от налогообложения);
- операции, не признаваемые объектом налогообложения;
- операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;
- суммы оплат, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), ответственность производителей (заготовленного сырья и изготовления) которых составляет свыше шести месяцев.

Налогоплательщики представляют в налоговый орган запов-ненную декларацию вместе с документами, если их представление предусмотрено законодательством о налогах и сборах, на бухгалтерском носители по установленной форме или в электронном виде.

Налогоплательщики, относящиеся к категории крупнейших, и налогоплательщики, не являющиеся крупнейшими налогоплательщиками, представляют отчетный год превышает 100 человек, обязаны представлять декларацию в электронном виде.

Суммы НДС, исчисленные налогоплательщиками по операциям по реализации товаров (работ, услуг), признаваемым объектом налогообложения этим налогом, уплачиваются в бюджет равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом, который является кварталом, т. е. фактическая уплата налога производится не единовременно до 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, как это было предусмотрено вступившим в силу Федерального закона от 13 октября 2008 г. № 172-ФЗ «О внесении изменений в статью 174 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», а ежемесячно в размере $\frac{1}{3}$ в течение трех следующих месяцев.

Вместе с тем порядок уплаты налога равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим кварталом, не распространяется на налоговых агентов, перечисляющих денежные средства за приобретенные работы (услуги), местом реализации которых является территория РФ, у иностранных лиц, не состоящих на учете в российских налоговых органах в качестве налогоплательщиков.

Порядок оформления платежных документов на перечисление налога в бюджетную систему РФ. Платежные документы необходимо оформлять в соответствии с приказом Минфина России от 24 ноября 2004 г. № 106н «Об утверждении правил указания информации в полях расчетных документов на перечисление налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему РФ» (далее — Правила).

Налогоплательщики (плательщики сборов), налоговые агенты при заполнении расчетных документов на перечисление платежей в бюджетную систему РФ указывают информацию в полях 104 — 110 и «Назначение платежа» в соответствии с Правилами.

Оформление одного расчетного документа допускается только по одному налогу (сбору) согласно классификации доходов бюджетов РФ.

В одном расчетном документе по одному коду бюджетной классификации РФ не может быть указано более одного показателя основания платежа и типа платежа.

При заполнении расчетного документа на перечисление платежей в бюджетную систему РФ в поле 104 указывается показатель кода бюджетной классификации (КБК) в соответствии с классификацией доходов бюджетов РФ. При указании КБК в платежном документе четырнадцатый символ не должен иметь нулевое значение, а в зависимости от назначения платежа может иметь значение:

- «1» при уплате налога, авансовых платежей по налогу, взносы;
- «2» при оплате пени за несвоевременное перечисление налога (сбора);
- «3» при оплате штрафных санкций.

При заполнении платежного документа на уплату налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему РФ указывают:

- в поле 101 — статус налогоплательщика, оформившего платежный документ;
- в поле 105 — код ОКАТО муниципального образования, на территории которого мобилизуются денежные средства от уплаты налога сбора в бюджетную систему РФ.

Разноска налоговыми органами поступающих сумм налогов и сборов в карточках «Расчетов с бюджетом» производится строго в соответствии с конкретными реквизитами КБК, ИНН, КПП, статус налогоплательщика и ОКАТО, указанными налогоплательщиком в платежном поручении на уплату налогов (сборов).

Пример 2.1. Как отразить в учете организации-подрядчика получение предоплаты от заказчика с поставляющей новацией ее обязательства по договору подряда в заемное обязательство?

100%-я предоплата по договору подряда получена организацией в апреле в сумме 472 000 руб., в том числе НДС — 72 000 руб. Работы организацией выполнены не были, и 10 июля сторонами подписано соглашение о новации обязательства по договору подряда в заемное обязательство. С даты подписания соглашения сумма полученной предоплаты признается суммой займа, выданного организацией сроком до 31 августа, при этом на эту сумму заказчик начисляет проценты в размере 9 % годовых. Проценты выплачиваются организацией одновременно с возвратом основной суммы долга 31 августа. Соглашение о новации не содержит условий об изменении ставки процентов. Организация исчисляет ежемесячные авансовые платежи и исхода из фактически полученной прибыли, в связи с чем отчетными периодами признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года. Организация составляет промежуточную бухгалтерскую отчетность ежемесячно.

В соответствии с учетной политикой организации для целей налогообложения предельная величина процентов по займам, включаемых в состав расходов, рассчитывается исходя из ставки рефинансирования Банка России с учетом специального коэффициента.

Ставка рефинансирования Банка России, установленная на дату заключения соглашения о новации, составила (условно) 10 %.

Бухгалтерский учет. Сумма предоплаты, полученная от заказчика по договору подряда, не признается доходом организации и отражается в составе кредиторской задолженности (абз. 4 п. 3, 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н). В бухгалтерском учете поступление предоплаты отражается записью по дебету счета 51 «Расчетные счета» в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». При этом суммы предоплаты учитываются на счете обособленно (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, утвержденная приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н).

На дату подписания соглашения о новации обязательство подрядчика по выполнению работ по договору подряда прекращается и возникает обязательство по возврату займа (в сумме полученной предоплаты), что отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 62 и кредиту счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утвержденного приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-

хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н).

Бухгалтерские записи по исчислению НДС с суммы предварительной оплаты и принятию его к вычету производятся в порядке, установленном Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н (табл. 2.1).

Проценты, начисленные в соответствии с соглашением о новации, ежемесячно включаются в состав прочих расходов, что отражается в учете организации записью по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» в корреспонденции с кредитом счета 66 (абз. 2 п. 3, п. 6, 7, 8 ПБУ 15/2008, п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ (10/99), утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н). Сумма начисленных процентов учитывается обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу, в связи с чем организацией может быть открыт отдельный аналитический счет к счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (п. 4 ПБУ 15/2008).

Возврат основной суммы займа и начисленных по нему процентов расходом не признается и отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и кредиту счета 51 «Расчетные счета» (п. 3 ПБУ 10/99, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н).

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице проводок. К балансовому счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» открываются счета:

- 62-п «Расчеты с покупателями по полученной предоплате»;
- 62-НДС-ав «Налог на добавленную стоимость, начисленный с авансов и предоплат».

К балансовому счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»:

- 66-о «Расчеты по основной сумме займа»;
- 66-п «Расчеты по начисленным процентам».

К балансовому счету 68 «Расчеты по налогам и сборам»:

- 68-НДС «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»;

Таблица 2.1

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
В апреле, на дату получения предоплаты от заказчика				
Получена от заказчика предоплата по договору подряда	51	62-п	472 000	Выписка банка по расчетному счету
Исчислен НДС с суммы полученной предоплаты	62-НДС-ав (76-НДС-ав)	68-НДС	72 000	Счет-фактура
Кассовый метод: отражено отложенное налоговое обязательство	09	68-пр	80 000	Бухгалтерская справка-расчет
В июле, на дату заключения соглашения о новации				
Обязательство организации по договору подряда новировано в заемное обязательство	62-п	66-о	472 000	Соглашение о новации
Принят к вычету НДС, исчисленный с суммы предварительной оплаты	68-НДС	62-НДС-ав (76-НДС-ав)	72 000	Соглашение о новации, счет-фактура
Кассовый метод: погашено отложенное налоговое обязательство	68-пр	09	80 000	Бухгалтерская справка
31 июля				
Отражены проценты, начисленные за июль (472 000 р. · 9% / 365 дн. · 21 дн.)	91-2	66-п	2444,06	Соглашение о новации, бухгалтерская справка-расчет

Окончание табл. 2.1

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Первичный документ
Кассовый метод: отражено отложенное налоговое обязательство ($2444,06 \text{ р.} \cdot 20\%$)	09	68-пр	488,81	Бухгалтерская справка-расчет
Отражены проценты, начислен- ные за август ($472\,000 \text{ р.} \cdot 9\% / 365 \text{ дн.} \cdot 31 \text{ дн.}$)	91-2	66-п	3607,89	Соглашение о новации, бухгалтерская справка-расчет
Погашена сумма основного долга, а также сумма начисленных процентов ($472\,000 \text{ р.} + 2444,06 \text{ р.} + 3\,607,89 \text{ р.}$)	66-о, 66-п	51	478 051,95	Выписка банка по расчетному счету
Кассовый метод: погашено отло- женное налоговое обязательство	68-пр	09	488,81	Бухгалтерская справка