

УДК 627.26

Бухгалтерский учет расчетов по НДС при применении специальных налоговых режимов

@ Хоружий Людмила Ивановна,

д-р экон. наук, профессор,
проректор по экономическим вопросам и имущественному комплексу,
РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева
127550, Москва, ул. Тимирязевская, д. 49
E-mail: uff07@timacad.ru

@ Дедова Ольга Васильевна,

канд. экон. наук,
ст. преподаватель кафедры бухгалтерского учета и налогообложения,
Брянский государственный университет им. И. Г. Петровского
241036, Брянск, ул. Бежицкая, д. 14
E-mail: o.vod2012@yandex.ru

В статье рассмотрен порядок отражения в бухгалтерском учете информации по расчетам с бюджетом по НДС при применении специальных режимов налогообложения.

Ключевые слова: НДС; специальные налоговые режимы; счет-фактура.

UDC 627.26

Accounting for VAT calculations in the application of special tax regimes

@ Khoruzhy Lyudmila,

Dr. of Economics, Professor,
Vice President for Economic Affairs and Property Complex
RSAU-MTAA named after K.A. Timiryazev
127550, Moscow, Timiryazevskaya st., 49
E-mail: uff07@timacad.ru

@ Dedova Olga,

PhD of Economics, Senior lecturer of Accounting and Taxation Department
Bryansk State University named after I.G. Petrovsky
241036, Bryansk, Bezhitskaya st., 14
E-mail: o.vod2012@yandex.ru

The article describes how reflection in the accounting information on settlements with the budget for VAT in the application of special tax regimes.

Key words: VAT; special tax regimes; invoice.

Исполнение обязанности по уплате НДС при специальных налоговых режимах

Введение специальных налоговых режимов предполагало для субъектов малого бизнеса упрощение расчетов с бюджетом путем замены уплаты нескольких налогов уплатой одного налога. К специальным режимам можно отнести упрощенную систему налогообложения (УСН), единый налог на вмененный доход (ЕНВД) и единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН).

В соответствии с п. 2 ст. 346.26 НК РФ организации, являющиеся налогоплательщиками ЕНВД, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Согласно норме п. 3 ст. 346.1 НК РФ организации, являющиеся плательщиками ЕСХН, не признаются плательщиками НДС, за исключением случаев ввоза товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также НДС, уплачиваемого в соответствии договором товариществ (простого, инвестиционного), концессионным соглашением или договором доверительного управления имуществом.

Однако п. 5 ст. 173 НК РФ предусматривает случаи уплаты НДС при выставлении покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога:

- 1) для лиц, не являющихся налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога;
- 2) налогоплательщиков при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению.

При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

Организации, применяющие специальные налоговые режимы, в силу различных условий сделок могут попасть в первую категорию лиц, т. е. платить НДС при выделении их сумм в выставленных счетах фактурах.

Объектом налогообложения НДС согласно ст. 146 НК РФ признаются следующие операции:

- 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. Передача права собственности на товары, работы, услуги на безвозмездной основе признается их реализацией;
- 2) передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на

которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

- 3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- 4) ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Из перечисленных объектов налогообложения четвертый пункт предусматривает обязанность по исчислению и уплате НДС всеми юридическими лицами независимо от применяемой системы налогообложения.

Расчеты по НДС при применении упрощенной системы налогообложения

Обязанность уплаты НДС для лиц, применяющих УСН, возникает в случаях выделения суммы НДС в выставляемых ими счетах-фактурах, расчетных документах и документах на признание в бухгалтерском учете операций по реализации товаров, работ и услуг.

При передаче товаров, работ, услуг для собственных нужд и выполнении СМР для собственного потребления НК РФ не устанавливает обязанности по исчислению и уплате НДС в бюджет для организаций, применяющих УСН. Выставлять счета-фактуры по данным операциям НК не предусмотрено, следовательно, выделять отдельно НДС не представляется возможным, да это и нецелесообразно.

Организации, применяющие УСН, периодически сталкиваются с ситуацией, когда покупатели, находящиеся на общем режиме налогообложения, просят выставить счет-фактуру с выделенной суммой НДС.

К таким покупателям относятся организации, финансируемые за счет средств бюджетов различных уровней и приобретающие товары, работы, услуги через систему торгов, когда заявляется стоимость приобретения с учетом НДС. Поскольку величина сделки государством утверждается с НДС, то его следует и уплатить в бюджет как сумму, ожидаемую к возврату в бюджет.

В данном случае у поставщиков две возможности: отказаться и потерять клиента, согласиться и принять на себя обязанность налогоплательщика НДС: начислить и уплатить налог в бюджет, а также представить в налоговые органы налоговую декларацию по НДС.

Пример 1.

ФГУП «Водстрой» провело торги на покупку услуг по рекультивации земель, загрязненных в результате аварии на Чернобыльской АЭС, площадью 150 га. Согласно утвержденному тарифу стоимость реконструкции 1 га составляет 4500 руб., в том числе НДС. Торги выиграла ООО «МТС», применяющее упрощенную систему налогообложения.

Между организациями заключен договор на выполнение услуг по рекультивации на сумму 675 000 руб., в том числе НДС. По результатам выполнения работ по рекультивации выставлен акт о приеме-передаче результатов выполненных работ и счет-фактура с выделенным НДС.

Данные операции по реализации выполненных работ относятся к объекту налогообложения НДС, когда налог начисляется лицами, находящимися на общем режиме налогообложения, однако, обязанность по уплате возникла у ООО «МТС» только в связи с выделением НДС отдельной строкой в счете фактуре.

В этом случае в бухгалтерском учете ООО «МТС» необходимо сделать следующие записи.

Начислена задолженность ФГУП «Водстрой» за выполненные работы на сумму 675 000 руб.:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

К-т сч. 90 «Продажи», субсч. 1 «Выручка».

Начислен НДС за выполненные работы в сумме 102 966 руб. ($675\,000 \times 18 : 118$):

Д-т сч. 90 «Продажи», субсч. 3 «Налог на добавленную стоимость»,

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Перечислен НДС в бюджет в сумме 102 966 руб.:

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

К-т сч. 51 «Расчетные счета».

Расчеты по НДС при применении системы налогообложения в виде ЕНВД

При расчетах с бюджетом по НДС организациям, уплачивающим ЕНВД, следует иметь в виду, что не все хозяйственные операции будут освобождаться от налогообложения НДС.

Согласно п. 2 ст. 346.26 НК РФ система налогообложения в виде ЕНВД может применяться по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

- 1) оказания бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению;
- 2) оказания ветеринарных услуг;
- 3) оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
- 4) оказания услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок);
- 5) оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;
- 6) розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров

- по каждому объекту организации торговли. Для целей настоящей главы розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;
- 7) розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;
 - 8) оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания. Для целей настоящей главы оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;
 - 9) оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;
 - 10) распространения наружной рекламы с использованием рекламных конструкций;
 - 11) размещения рекламы с использованием внешних и внутренних поверхностей транспортных средств;
 - 12) оказания услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений для временного размещения и проживания не более 500 квадратных метров;
 - 13) оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей;
 - 14) оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

Реализация товаров, работ, услуг по данному перечню не будет облагаться НДС, однако, передача товаров, работ услуг для собственных нужд, не связанных с производственной деятельностью, а также выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления является объектом начисления НДС в бюджет. Обязанность по выставлению счета-фактуры с выделенным НДС при этом не возникает.

В соответствии с приказом Федеральной службы государственной статистики от 20.12.2012 № 643 «Об утверждении указаний по за-

полнению формы федерального статистического наблюдения № 1 – Предприятия «Основные сведения о деятельности организации» к строительно-монтажным работам (включая монтаж и наладку оборудования, необходимого для эксплуатации зданий, например, установка и монтаж оборудования для отопления, вентиляции, лифтов, систем электро-, газо- и водоснабжения), выполненным хозяйственным способом, относятся работы, осуществляемые для своих нужд собственными силами организации, включая работы, для выполнения которых организация выделяет на стройку рабочих основной деятельности с выплатой им заработной платы по нарядам строительства, а также работы, выполненные строительными организациями по собственному строительству (не в рамках подрядных договоров, а, например, при реконструкции собственного административно-хозяйственного здания, строительству собственной производственной базы и тому подобного).

Пример 2.

ООО «Строймастер» осуществляет розничную продажу строительных материалов через магазин торговой площадью 95 кв. м. В апреле 2013 г. из приобретенных для перепродажи товаров были выделены 3 банки краски на текущий ремонт помещения, используемого работниками общества как комнату отдыха. Стоимость банки краски составляет 250 руб. Комната отдыха не используется в хозяйственной деятельности общества ни при реализации, ни при осуществлении управленческих функций, поэтому передача краски не может признаваться в качестве расходов, связанных с производственным процессом.

У ООО «Строймастер» возникает обязанность по исчислению и уплате НДС в бюджет. В этом случае в бухгалтерском учете ООО «Строймастер» необходимо произвести следующие записи.

Принята на учет приобретенная краска как товар для дальнейшей перепродажи в сумме 750 руб. (250 x 3):

Д-т сч. 41 «Товары»,

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Списана краска в сумме 750 руб. при передаче ее на текущий ремонт:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы»,

К-т сч. 41 «Товары».

Начислен НДС по переданным материалам на текущий ремонт в сумме 135 руб. (750 x 18 %):

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы»,

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Перечислен НДС в бюджет в сумме 135 руб.:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

К-т сч. 51 «Расчетные счета».

Пример 3.

ООО «Строймастер» построило хозяйственным способом новое здание, которое планируется использовать под магазин.

Затраты на строительство составили 1350 тыс. руб., в том числе стоимость списанных основных и вспомогательных материалов – 800 тыс. руб., заработная плата работников, занятых при строитель-

стве, с отчислениями во внебюджетные фонды – 350 тыс. руб., сумма начисленной амортизации по используемым при строительстве объектам основных средств – 130 тыс. руб., прочие расходы – 70 тыс. руб.

Здание построено за период с 15.04.2013 по 12.09.2013, введено в эксплуатацию с 01.10.2013. Затраты на строительство за период с 15.04.2013 по 30.06.2013 составили 40 %, за период с 01.07.2013 по 12.09.2013 – 60 %. Поскольку строительство длилось два квартала, то рассчитывать НДС необходимо за два налоговых периода – II и III кварталы 2013 г. исходя из суммы фактических расходов на выполнение СМР.

В этом случае в бухгалтерском учете ООО «Строймастер» необходимо произвести следующие записи.

Списаны материалы, использованные при строительстве магазина, в сумме 800 000 руб.:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»,
К-т сч. 10 «Материалы».

Начислена заработная плата работникам, занятым на строительстве, и отчисления во внебюджетные фонды в сумме 350 000 руб.:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»,
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Начислена амортизация по оборудованию, использованному при строительстве, в сумме 130 000 руб.:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»,
К-т сч. 02 «Амортизация основных средств».

Списаны прочие расходы на строительство магазина в сумме 70 000 руб.:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»,
Кт сч. 26 «Общехозяйственные расходы»,
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Начислен НДС за выполненные СМР во II квартале в сумме 97 200 руб. ($1\,350\,000 \times 40\% \times 18\%$):

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»,
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Начислен НДС за выполненные СМР в III квартале в сумме 145 800 руб. ($135\,0000 \times 60\% \times 18\%$):

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»,
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Принято к бухгалтерскому учету введенное в эксплуатацию здание магазина в сумме 1 593 000 руб. ($1\,350\,000 + 97\,200 + 145\,800$):

Д-т сч. 01 «Основные средства»,
К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Таким образом, поскольку передача товаров, работ, услуг для производственных нужд и выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления не относятся к деятельности, попадающей под обложение ЕНВД, то организация должна оплатить НДС за счет собственных средств и увеличить первоначальную стоимость создаваемого или реконструируемого объекта.

Расчеты по НДС при применении системы налогообложения в виде ЕСХН

Для плательщиков ЕСХН обязанность по уплате НДС возникает в случаях, аналогичных случаям, рассматриваемым для плательщиков УСН, – при выставлении счета-фактуры с выделенным НДС. Бухгалтерские записи должны быть сделаны аналогичным образом.

Пример 4.

В рамках государственной поддержки сельхозтоваропроизводителей в регион направлены целевые средства на оказание помощи сельскохозяйственным организациям по подготовке к весеннему севу.

Осваивает бюджетные средства ФГУП «Сельхозстрой» путем распределения их среди организаций, оказывающих услуги по вспашке и культивации земельных участков под сельхозпосевы.

ООО «Колос», осуществляющее производство и реализацию сельскохозяйственной продукции, произвело посев запланированных площадей в полном объеме и имеет возможность помочь соседним хозяйствам по вспашке земель. Общество применяет систему налогообложения в виде ЕСХН.

По результатам торгов ООО «Колос» должно вспахать земельный участок в соседнем хозяйстве площадью 200 га с тарифом 3800 руб. за 1 га, в том числе НДС. По условиям договора с ФГУП «Сельхозстрой» общество выставляет акт о приеме работ по вспашке и счет-фактуру с выделенным НДС.

В этом случае в бухгалтерском учете ООО «Колос» необходимо произвести следующие записи.

Начислена задолженность ФГУП «Сельхозстрой» за выполненные работы в сумме 760 000 руб:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

К-т сч. 90 «Продажи», субсч. 1 «Выручка».

Начислен НДС за выполненные работы в сумме 115 932 руб. (760 000 х 18 : 118):

Д-т сч. 90 «Продажи», субсч. 3 «Налог на добавленную стоимость»,

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Перечислен НДС в бюджет в сумме 115 932 руб.:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

К-т сч. 51 «Расчетные счета».

Данный порядок исчисления и уплаты НДС может повлиять на признание организации сельскохозяйственным товаропроизводителем.

В соответствии с НК РФ сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию, при условии, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая про-

дукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 %.

Относят к сельхозтоваропроизводителям также градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации при выполнении критерия по численности работников, занятых в таких организациях, и членов их семей – не менее половины от численности всего поселения.

Однако на выполнение критерия 70 % выручки оказывает влияние величина дохода. При определении общей суммы выручки учитываются доходы организации по всем осуществляемым видам предпринимательской деятельности. При определении соответствия критерия 70 % выручки необходимо классифицировать факты хозяйственной жизни с точки зрения возможности их признания в качестве дохода.

При выставлении счета-фактуры с выделенной суммой НДС возникает вопрос о возможности включения НДС в состав доходов. Ведь чем выше общая сумма выручки, тем больше вероятность несоблюдения 70 % порога.

Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

При этом не признаются доходами организации поступления от других юридических лиц в виде сумм НДС. Следовательно, при выставлении организацией, применяющей систему налогообложения в виде ЕСХН, счета-фактуры с выделенной суммой НДС, которая не должна учитываться в качестве дохода.

При расчете установленного порога по выручке вопросы могут возникать и в признании в качестве дохода стоимости передаваемых товаров, работ, услуг для непроизводственных нужд и стоимости выполненных строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Белов Н. Г., Хоружий Л. И., Хусаинова А. С. Комментарии к закону «О бухгалтерском учете» // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 10.
4. Карзаева Н. Н., Складчикова А. А. Организация аналитического учета налога на добавленную стоимость при экспорте зерна // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 9. – С. 53–56.

Bibliograficheskiy spisok

1. Nalogovyy Kodeks Rossijskoj Federacii. – Rezhim dostupa: <http://www.consultant.ru>.
2. Prikaz Minfina ot 06.05.1999 № 32n «Ob utverzhdenii Polozhenija po buhgalterskomu uchetu «Dohody organizacii» (PBU 9/99)». – Rezhim dostupa: <http://www.consultant.ru>.
3. Belov N.G., Horuzhij L.I., Husainova A.S. Kommentarii k zakonu «O buhgalterskom uchete» // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2012. – № 10.
4. Karzaeva N.N., Skladchikova A.A. Organizacija analiticheskogo ucheta naloga na dobavlennuju stoimost' pri jeksporte zerna // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2012. – № 9. – S.53–56.