Алексей НАГОРНЫЙ, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НДС: 12 ПРАКТИЧЕСКИХ СИТУАЦИЙ

Чем регламентируется бухучет НДС? Долгое время бухгалтерский учет НДС – помимо общих норм НП(С)БУ – регламентировался также «профильной» Инструкцией, утвержденной приказом Минфина от 01.07.97 г. № 141 (далее – Инструкция № 141). Однако с 09.08.19 г. эта Инструкция утратила силу. И сейчас для отражения НДС в бухучете специального нормативного документа нет – необходимо ориентироваться на общие бухучетные правила.

Как поступать на практике? Мы считаем, что Инструкцию № 141 забывать все же не стоит. Ее положениями можно пользоваться в той части, которая соответствует действующей редакции НП(С)БУ и Налогового кодекса (далее – НК). В статье мы покажем, как вести НДС-учет в наиболее часто встречающихся на практике ситуациях.

Применение счетов

Предприятия – плательщики НДС ведут бухучет НДС на четырех субсчетах. Рассмотрим предназначение каждого из них.

1. Субсчет 6415 «Расчеты по НДС» – это счет третьего порядка к субсчету 641 «Расчеты по налогам», который мы рекомендуем открыть для отдельного учета расчетов по НДС.

На субсчете 6415 отражаются:

- по кредиту – налоговые обязательства по НДС;
- по дебету – налоговый кредит по НДС, документально подтвержденный налоговыми накладными (далее – НН), расчетами корректировки (далее – РК) к НН, таможенными декларациями (далее – ТД) или документами, перечисленными в п. 201.11 НК (в частности, чеками РРО на сумму не более 240 грн с НДС и транспортными билетами). По дебету также отражается погашение обязательств по уплате НДС в бюджет согласно данным налоговых деклараций, уточняющих расчетов, налоговых уведомлений-решений, причем независимо от способа их погашения – с электронного счета в СЭА или напрямую с текущего счета (в предусмотренных НК случаях).

Сальдо субсчета 6415 на конец месяца должно содержать итоговые данные о состоянии расчетов по НДС, а именно: обязательства к уплате (кредитовое сальдо) либо отрицательное значение и/или переплата (дебетовое сальдо).

В балансах по формам № 1 и № 1-м кредитовое сальдо приводится в статье 1620 «Текущая кредиторская задолженность по расчетам с бюджетом», а дебетовое сальдо – в статье 1135 «Дебиторская задолженность по расчетам с бюджетом», а в балансе по форме № 1-мс – в статьях 1620 «Текущая кредиторская задолженность по расчетам с бюджетом» и 1155 «Текущая дебиторская задолженность» соответственно.

2. Субсчет **643 «Налоговые обязательства».** На субсчете 643 рекомендуем выделить следующие субсчета:

- **6431 «Налоговые обязательства по предоплатам»** – для учета налоговых обязательств, возникающих на дату получения предоплат от покупателей (заказчиков) за товары (услуги);
- **6432 «Налоговые обязательства отложенные»** – для учета отложенных налоговых последствий в виде начисления либо уменьшения налоговых обязательств по НДС. Например, этот субсчет можно использовать для отражения отложенного уменьшения налоговых обязательств в ситуации, когда отрицательный РК составлен и отправлен покупателю, но покупатель еще не зарегистрировал его в ЕРНН. В этой ситуации поставщик не имеет права уменьшить свои ранее начисленные налоговые обязательства по НДС, пока РК не будет зарегистрирован (пп. 192.1.1 НК). Также этот субсчет можно использовать предприятиям, применяющим кассовый метод учета НДС. Они могут учитывать на нем сумму исходящего НДС, начисленного по факту отгрузки товаров (предоставления услуг), до даты

получения оплаты от покупателя (на эту дату у «кассовиков» возникает обязанность включить сумму исходящего НДС в состав налоговых обязательств);

- **6433 «Налоговые обязательства, подлежащие корректировке»** – для учета налоговых обязательств, начисленных на дату приобретения у плательщиков НДС товаров или услуг, которые будут полностью (п. 198.5 НК) или частично (п. 199.1 НК) использоваться в не облагаемых НДС операциях или в нехозяйственной деятельности. Такой субсчет предусматривался Инструкцией № 141. При этом, поскольку по факту корректировке подлежат только суммы, которые начисляются на основании п. 199.1 НК, целесообразно на субсчете 6433 выделить два субсчета: **64331** – для учета НДС, начисленного согласно п. 198.5 НК, и **64332** – для учета НДС, начисленного согласно п. 199.1 НК.

3. Субсчет **644 «Налоговый кредит»**. К этому субсчету целесообразно открыть такие субсчета:

- **6441 «Налоговый кредит по предоплатам»** – для учета сумм НДС в составе предоплат, перечисленных поставщикам (подрядчикам) за товары (услуги);
- **6442 «Налоговый кредит неподтвержденный»** – для учета входного НДС, не подтвержденного НН или РК, зарегистрированными в ЕРНН. На этом же субсчете входной НДС отражается и в случае, если у плательщика есть НН от контрагента, которая зарегистрирована в ЕРНН, но содержит ошибки в обязательных реквизитах и не дает права на налоговый кредит;
- **6443 «Налоговый кредит отложенный»** – для учета входного НДС, по которому есть документальное подтверждение в виде зарегистрированных НН или РК, но сумму которого предприятие решило пока не включать в состав налогового кредита (напомним, что право включить сумму налога из НН и РК в налоговый кредит сохраняется в течение 1 095 дней с момента их составления, но при условии их регистрации в ЕРНН). Также этот субсчет можно использовать предприятиям, применяющим кассовый метод учета НДС, которые до момента перечисления оплаты поставщику не имеют права включить входной НДС в состав налогового кредита.

В балансах по формам № 1, № 1-м и № 1-мс сальдо по дебету субсчетов 643 и 644 приводится в статье 1190 «Прочие оборотные активы», а сальдо по кредиту этих субсчетов – в статье 1690 «Прочие текущие обязательства» (это было установлено в пп. 5.3 Инструкции № 141, рекомендуем придерживаться такой же логики и далее).

Обратите внимание! Возможно, в учетной программе, используемой вашим предприятием, применяется другая аналитика (т. е. выделяются другие субсчета второго порядка) по субсчетам 643 и 644.

Например, в программе «1С:Бухгалтерия» (в большинстве конфигураций) **субсчет 6432** называется «Налоговые обязательства неподтвержденные», этот субсчет носит транзитный характер и предназначен для учета налоговых обязательств, под которые еще не составлены НН или РК. При этом предприятиям рекомендуется по Кт 6432 отражать любое начисление исходящего НДС по факту первого события в случае реализации продукции (товаров, работ, услуг), а затем после составления и регистрации НН в ЕРНН делать запись Дт 6432 – Кт 6415. Однако мы такие транзитные проводки делать не будем, поскольку налоговые обязательства по НДС возникают на дату первого события независимо от составления и регистрации НН или РК в ЕРНН, а значит, их сразу можно отражать по кредиту субсчета 6415. Непосредственно по Кт 6415 будем отражать и начисление налоговых обязательств в случае превышения базы налогообложения над договорной стоимостью (п. 188.1 НК), ликвидации основных средств (п. 189.9 НК), аннулирования регистрации плательщика НДС (п. 184.7 НК) и др.

4. Субсчет **315 «Специальные счета в национальной валюте».** Субсчет 315 предназначен для учета движения денежных средств на НДС-счете, открытом в Госказначействе (счете в СЭА). В балансах по формам № 1, № 1-м и № 1-мс сальдо по дебету субсчета 315 отражается в строке 1165 «Деньги и их эквиваленты».

НДС в учете налога на прибыль

Никаких налоговых разниц, связанных с учетом НДС, в разд. III и в переходных положениях НК нет. Поэтому все плательщики налога на прибыль отражают НДС по данным бухучета.

Применяем на практике

Ситуация 1

Приобретение товаров (услуг) для использования в хоздеятельности в налогооблагаемых операциях

ООО «Солнце» приобрело:

- объект основных средств (далее – ОС) в виде оборудования стоимостью 60 000 грн (в т. ч. НДС – 21 000 грн) по предоплате;

- товары стоимостью 24 000 грн (в т. ч. НДС – 4 000 грн) с оплатой по факту поставки;
- через подотчетное лицо материалы по чеку РРО на сумму 210 грн (в т. ч. НДС – 35 грн);
- через подотчетное лицо материалы по чеку РРО на сумму 990 грн (в т. ч. НДС – 165 грн).

Пояснение к ситуации 1

Право включить входной НДС в состав налогового кредита текущего периода возникает на дату **первого события** – перечисления предоплаты поставщику или получения от него товаров (услуг) (п. 198.2 НК). При этом главное условие – наличие надлежащим образом оформленных НН/РК, зарегистрированных в ЕРНН, таможенной декларации или документов, указанных в п. 201.11 НК (п. 198.6 НК).

Входной НДС, не подтвержденный НН, в налоговый кредит не включается и отражается по дебету субсчета **6442** (это было предусмотрено п. 8 Инструкции № 141). При получении правильно оформленной НН, зарегистрированной в ЕРНН, входной НДС включается в налоговый кредит проводкой Дт 6415 – Кт 6442. При этом если НН была зарегистрирована в ЕРНН вовремя (в течение срока, установленного п. 201.10 НК), входной НДС может быть включен в налоговый кредит в периоде составления НН, а если позже – тогда в том периоде, когда НН была зарегистрирована (п. 198.6 НК).

По **чеку РРО** налоговый кредит можно отразить только в том случае, если сумма чека **не превышает 240 грн с НДС** (пп. «б» п. 201.11 НК). Если сумма чека превышает 240 грн с НДС, тогда вся сумма НДС по этому чеку не включается в налоговый кредит (ОИР, категория 101.24) и может быть классифицирована как косвенный налог, не возмещаемый предприятию. Это значит, что такой НДС может быть включен в состав первоначальной стоимости необоротных активов (п. 8 НП(С)БУ 7, п. 11 НП(С)БУ 8) и запасов (п. 9 НП(С)БУ 9), а также в стоимость услуг.

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**
Приобретение объекта ОС (первое событие – предоплата)					
1	Перечислена предоплата поставщику	Платежное поручение, счет, договор	371	311	60 000
2	Отражены расчеты по входному НДС, не подтвержденному НН, зарегистрированной в ЕРНН		6442	6441	10 000
3	Зарегистрирована НН в ЕРНН, отражен налоговый кредит по НДС	НН поставщика	6415	6442	10 000
4	Получен объект ОС	Расходная накладная поставщика, ТТН	152	631	50 000
5	Закрыты расчеты по налоговому кредиту по НДС	НН поставщика	6441	631	10 000
6	Произведен зачет задолженностей	Регистры бухучета	631	371	60 000
7	Введен в эксплуатацию объект ОС	Акт приемки-передачи ОС типовой формы № ОЗ-1*	104	152	50 000
* Утверждена приказом Минстата от 29.12.95 г. № 352 (далее – Приказ № 352).					
Приобретение товара (первое событие – поставка)					
1	Получен товар от поставщика	Расходная накладная поставщика, ТТН	281	631	20 000
2	Отражены расчеты по входному НДС, не подтвержденному НН, зарегистрированной в ЕРНН		6442	631	4 000
3	Зарегистрирована НН в ЕРНН, отражен налоговый кредит по НДС	НН поставщика	6415	6442	4 000
4	Перечислена оплата поставщику	Платежное поручение	631	311	20 000
Приобретение за наличные по чеку РРО (сумма чека не более 240 грн с НДС)					
1	Выданы денежные средства под отчет	Расходный кассовый ордер типовой формы № КО-2*	372	301	210
2	Утвержден авансовый отчет: – оприходованы материалы	Авансовый отчет, чек РРО	201	372	175
	– отражен налоговый кредит по НДС		6415	372	35
Приобретение за наличные по чеку РРО (сумма чека превышает 240 грн с НДС)					
1	Выданы денежные средства под отчет	Типовая форма № КО-2	372	301	990
2	Утвержден авансовый отчет, оприходованы материалы	Авансовый отчет, чек РРО	201	372	990
* Приложение 3 к Положению, утвержденному постановлением Правления НБУ от 29.12.17 г. № 148.					

Ситуация 2

НН по приобретенному товару (услуге) не была получена в течение 1 095 дней

ООО «Меркурий» приобрело у резидента маркетинговую услугу стоимостью 30 000 грн (в т. ч. НДС – 5 000 грн) и полностью оплатило ее. С момента приобретения услуги прошло 3 года, а поставщик так и не зарегистрировал НН в ЕРНН. Что будет в бухучете?

Пояснение к ситуации 2

Входной НДС, не подтвержденный НН, в налоговый кредит не включается и отражается по дебету субсчета 6442 (это было предусмотрено п. 8 Инструкции № 141).

Если предельный срок для регистрации НН по операции истек, а зарегистрированная НН так и не получена от поставщика, то входной НДС, отраженный на субсчете 6442, **списывается в расходы** проводкой Дт **949** «Прочие расходы операционной деятельности» – Кт 6442 (это также предусматривалось п. 8 Инструкции № 141).

Напоминаем! На сегодня предельный срок регистрации НН формально не установлен. Но фактически НН дает право на включение суммы НДС в состав налогового кредита в любом отчетном периоде в течение 1 095 дней с даты ее составления (п. 198.6 НК). То есть 1 095 дней можно считать предельным сроком регистрации НН в ЕРНН, по истечении которого НН в ЕРНН уже не зарегистрируется.

Итак, бухгалтерская запись Дт 949 – Кт 6442 делается после истечения 1 095 дней с даты, на которую должна была быть составлена НН **(на 1 096-й день).**

Как обосновать право на включение входного НДС, не подтвержденного НН, в состав расходов? Сумма такого НДС выбыла с предприятия (была уплачена поставщику), однако возместить эту сумму (уменьшить на нее сумму НДС к уплате в бюджет по декларации) после истечения 1 095 дней предприятие не сможет. Это значит, что на 1 096-й день мы можем утверждать, что экономические выгоды предприятия уменьшились (стало известно, что НДС, уплаченный поставщику, никогда не возместится), входной НДС получил статус косвенного налога, не возмещаемого предприятию, поэтому его место – в составе расходов.

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**
1	Получена рекламная услуга	Договор, акт оказанных услуг	93	685	25 000
2	Отражены расчеты по входному НДС, не подтвержденному НН, зарегистрированной в ЕРНН		6442	685	5 000
3	Перечислена оплата поставщику	Платежное поручение	685	311	30 000
4	Включен в состав прочих операционных расходов входной НДС, по которому НН не была зарегистрирована в течение предельного срока	НН поставщика	949	6442	5 000