Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт экономики, управления и природопользования

Кафедра бухгалтерского учета и статистики

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
_____ О.Н. Харченко
подпись инициалы, фамилия
«__» _____ 2019 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

направление 38.03.01 Экономика
профиль 38.03.01.01.01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит
(в коммерческих организациях)

ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА И ПЛАНИРОВАНИЕ РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ
(на примере АО «Краслесинвест»)

Научный руководитель _____ канд. экон. наук, доцент С. А. Самусенко

Выпускник _____ Швед Юлия Руслановна

Красноярск 2019

СОДЕРЖАНИЕ

Введение....3
1 Налоговый учет для целей налога на добавленную стоимость АО «Краслесинвест»....5
1.1 Особенности учета расчетов по налогу на добавленную стоимость в АО «Краслесинвест»....5
1.2 Организация налогового учета налога на добавленную стоимость в учетной политике....16
2 Анализ системы планирования расчетов по налогу на добавленную стоимость АО «Краслесинвест»....29
2.1 Планирование начислений налога на добавленную стоимость....29
2.2 Анализ налога на добавленную стоимость, подлежащего возмещению из бюджета....36
2.3 Предложения по совершенствованию налогового планирования налога на добавленную стоимость....46
Заключение....51
Список использованных источников....53

ВВЕДЕНИЕ

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога. Поэтому организация налогового учета необходима как для самой организации, так и для внешних пользователей информации.

Компании необходимо прогнозировать суммы налоговых платежей в планируемом периоде в процессе бюджетирования. Без бюджета налогов невозможно составить бюджетный баланс, план доходов и расходов и бюджет движения денежных средств.

Налог на добавленную стоимость (далее – НДС) играет ведущую роль в косвенном налогообложении. Налоговое планирование НДС позволяет планировать финансово-хозяйственную деятельность организации в целях оптимизации налоговых платежей и снижения налогового бремени по НДС. Совершенствование налогового учета по НДС является одним из важнейших условий обеспечения финансовой устойчивости и экономического роста предприятия.

Ряд положений главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации [22] (далее – НК РФ) предписывает налогоплательщику организацию раздельного учета, при этом в них не уточняется сам механизм ведения такого учета. Также экспортерам в учетной политике необходимо отразить механизм расчета сумм НДС, предъявляемых к восстановлению при использовании товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов (далее – НМА) в экспортных операциях [22]. Поэтому в учетной политике необходим анализ особенностей расчетов и учета НДС.

Особенно актуальны вопросы планирования расчетов по НДС на предприятиях лесопромышленного комплекса. Россия обладает огромным потенциалом в лесопромышленной сфере, ведь на её территории произрастает около 24 % мировых лесных ресурсов [29].

Лесопромышленные комплексы характеризуются наличием различных подразделений. Организации, имеющие обособленные подразделения, уплачивают НДС централизованно по месту нахождения самой организации. В связи с этим необходимо изучить в учетной политике отдельные положения, касающиеся порядка оформления счетов-фактур всеми подразделениями и передачи информации от обособленных подразделений к головному подразделению.

В основном лесопромышленные комплексы являются экспортерами. А с ситуацией возврата НДС чаще всего сталкиваются именно экспортеры, применяющие по отгрузкам на экспорт налоговую ставку 0 % [22] и имеющие право на вычет налога, уплаченного поставщикам, при приобретении у них товаров, работ, услуг, относящихся к продажам за рубеж. Основное значение для оптимизации налога на добавленную стоимость имеет своевременное и грамотное осуществление вычетов. Поэтому вопрос о возврате НДС при экспорте из России в зависимости от доли продаж на экспорт в общем объеме реализации может возникать ежеквартально.

Особенностью лесопромышленного комплекса является превышение возмещаемого НДС над начисленными налогами, что важно для организации, так как данные суммы довольно значительны для бюджета предприятия. Поэтому задача планирования расчетов по НДС является не только актуальной, но и жизненно важной для хозяйствующего субъекта.

Цель работы – анализ организации налогового учета и планирования расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость на предприятии лесопромышленного комплекса, подготовка рекомендаций по их совершенствованию.

В соответствии с поставленной целью решаются следующие задачи:

1. Исследовать существующие в организации особенности учета расчетов по налогу на добавленную стоимость.
2. Проанализировать организацию налогового учета налога на добавленную стоимость в учетной политике.
3. Проанализировать планирование начислений налога на добавленную стоимость.
4. Проанализировать налог на добавленную стоимость, подлежащий возмещению из бюджета
5. Подготовить предложения по совершенствованию налогового учета и налогового планирования НДС на анализируемом предприятии.

Предмет исследования – организация налогового учета и планирование расчетов по НДС АО «Краслесинвест».

Объектом исследования в данной работе является финансово-хозяйствующая деятельность лесопромышленного комплекса АО «Краслесинвест». «Краслесинвест» – это крупнейший лесоперерабатывающий комплекс в Богучанском районе Красноярского края. Он включает: лесопильное производство, пеллетный завод, целлюлозный комбинат; производство строганого погонажа, столярной плиты, мебели. На сегодня производимая продукция поставляется в Китай, Бельгию, Италию, Великобританию, Турцию, Ливан, Японию, Германию.

Основные положения работы докладывались на XV Международной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Проспект Свободный — 2019».

1 Налоговый учет для целей налога на добавленную стоимость АО «Краслесинвест»

1.1 Особенности учета расчетов по налогу на добавленную стоимость в АО «Краслесинвест»

Предприятие «Краслесинвест» основано в 2007 г. по инициативе Государственной корпорации «Внешэкономбанк». АО «Краслесинвест» (далее Общество) реализует на территории Красноярского края приоритетный инвестиционный проект в области освоения лесов «Богучаны. Лесопромышленный комплекс. Лесопильное производство» в рамках государственной программы «Комплексное развитие Нижнего Приангарья».

Согласно абзаца 3 пункта 10 статьи 165 главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ [22] к сырьевым товарам в целях применения вычетов по налогу на добавленную стоимость на момент определения налоговой базы относятся:

— минеральные продукты;

— продукция химической промышленности и связанных с ней других отраслей промышленности;

— древесина и изделия из нее;

— древесный уголь;

— жемчуг;

— драгоценные и полудрагоценные камни;

— драгоценные металлы;

— недрагоценные металлы и изделия из них.

Коды видов товаров определяются Правительством Российской Федерации в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза (далее - ТН ВЭД) [4].

Таким образом, Общество является потенциальным экспортером сырьевых товаров, а именно древесины и изделий из нее.

Понятие «сырьевые товары» в налоговом законодательстве появилось не так давно, а именно 01.07.2016, в связи с вступлением в силу Федерального закона от 30.05.2016 № 150-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» [23].

При реализации товаров, работ и услуг на экспорт налогообложение производится по ставке 0 % [22]. Государство заинтересовано в активизации внешнеэкономической деятельности, так как это способствует интенсивному развитию национальной экономики и ее интеграции в мировую экономику. Кроме того, происходит приток валюты в страну,

улучшается платежный баланс государства. Для того чтобы поддержать хозяйствующие субъекты, осуществляющие экспортные операции, государство строит свою налоговую политику таким образом, чтобы им было выгодно заниматься реализацией товаров (работ, услуг) на экспорт.

Причем речь идет не об освобождении от уплаты НДС при осуществлении экспортных операций, а о применении ставки, равной 0 %. Однако на самом деле наличие налоговой ставки как таковой, независимо от ее размера, дает организации право на получение налоговых вычетов. Организация-экспортер, Общество, не взимает с иностранного покупателя НДС, но имеет право предъявить суммы «входящего» НДС по сырью, материалам, товарам, работам и услугам, связанным с осуществлением экспорта, к вычету.

В этом, кстати, и состоит главное отличие экспортных операций от операций, осуществляемых в льготном режиме налогообложения, при осуществлении которых суммы «входного» налога учитываются в стоимости ресурсов, используемых в операциях, не облагаемых налогом.

Для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% и получения налоговых вычетов при реализации товаров в налоговые органы представляется пакет документов [1].

Первым необходимым документом является контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара (припасов) за пределы таможенной территории Российской Федерации. Если контракты содержат сведения, составляющие государственную тайну, вместо копий полного текста контракта представляется выписка из него, содержащая информацию, необходимую для проведения налогового контроля (в частности, информацию об условиях поставки, о сроках, цене, виде продукции).

Далее необходимо предоставить выписку банка (копия выписки), подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица — покупателя указанного товара (припасов) на счет налогоплательщика в российском банке.

В случае, если контрактом предусмотрен расчет наличными денежными средствами, налогоплательщик представляет в налоговые органы выписку банка (копию выписки), подтверждающую внесение налогоплательщиком полученных сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от иностранного лица — покупателя указанных товаров (припасов).

В случае осуществления внешнеторговых товарообменных (бартерных) операций налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, подтверждающие ввоз

товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по указанным операциям, на территорию Российской Федерации и их оприходование.

Так же необходима грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации.

При вывозе товаров в таможенном режиме экспорта через границу Российской Федерации с государством — участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, представляется грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками таможенного органа Российской Федерации, производившего таможенное оформление указанного вывоза товаров.

В случаях и порядке, определяемых Министерством Российской Федерации по налогам и сборам по согласованию с Государственным таможенным комитетом Российской Федерации, при вывозе отдельных видов товаров допускается представление экспортерами грузовой таможенной декларации (ее копии) с отметками таможенного органа, производившего таможенное оформление экспортируемых товаров, и специального реестра фактически вывезенных товаров с отметками пограничного таможенного органа Российской Федерации.

Копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации так же необходимо предоставить для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0%.

Причем при реализации одной российской организацией другой российской организации товаров, вывозимых с территории Российской Федерации в таможенной процедуре экспорта, нулевая ставка НДС не применяется, поскольку в данной ситуации отсутствует контракт с иностранным лицом. Такой вывод следует из Письма Минфина России от 01.10.2013 N 03-07-15/40626 [32]. С этим согласна и федеральная налоговая служба России, которая своим Письмом от 17.10.2013 N ЕД-4-3/18594@ «О налоге на добавленную стоимость» довела данное мнение финансистов до сведения нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков [24].

Налогоплательщик может представлять любой из перечисленных документов с учетом особенностей. В отдельных ситуациях вышеуказанный пакет документов может модифицироваться.

Данный пакет документов должен быть представлен в налоговую инспекцию в срок не позднее 180 дней, считая с даты помещения товара под таможенный режим экспорта. При

этом моментом определения налоговой базы при осуществлении экспортных операций считается последний день месяца, в котором собран полный пакет документов.

Налоговой базой при реализации товаров на экспорт является стоимость товаров по условиям договора [22].

Налоговая база определяется в рублях. Если в договоре стоимость товаров определена в иностранной валюте, то пересчитывается в рубли по курсу Банка России на дату отгрузки товаров.

Момент определения налоговой базы по экспортной операции зависит от того, когда был собран комплект документов, подтверждающих нулевую ставку.

При экспорте за пределы ЕАЭС этот момент определяется в следующем порядке:

1) если документы собраны в течение 180 календарных дней с даты помещения товаров под таможенную процедуру экспорта, налоговая база определяется на последнее число квартала, в котором собраны документы;

2) если документы собраны позже 180 дней с даты помещения товаров под таможенную процедуру экспорта, налоговая база определяется на дату отгрузки товаров.

Документы представляются налогоплательщиками для обоснования применения налоговой ставки 0 процентов одновременно с представлением налоговой декларации по ставке 0%. Так как Общество реализует товары и в России, и на экспорт, то подаются две раздельные декларации по НДС.

Экспортным операциям в налоговой декларации по НДС посвящены три раздела, а именно:

Раздел 4 – «Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена».

Раздел 5 – «Расчет суммы налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально подтверждена (не подтверждена)».

Раздел 6 – «Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена» [65].

Если продукция, реализованная внутри страны и на экспорт, произведена в едином производственном цикле, косвенные расходы (общепроизводственные, общехозяйственные) относятся и к тому, и к другому виду деятельности одновременно. Потому и входной НДС по ним нужно распределять: тот, что относится к реализации по 20 %, можно принимать к вычету сразу, а «нулевой» – по мере подтверждения экспорта.

Если Общество не соберет пакет документов, обосновывающих ставку 0%, то придется исполнить свою обязанность по уплате налога по ставке 20 %.

В этом случае начисление и уплата в бюджет НДС отражаются в соответствии с письмом Минфина Российской Федерации от 27.05.03 г. № 16-00-14/177 [26] следующими бухгалтерскими записями:

Дебет (далее – Дт) счета (далее – Сч.) 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС при экспорте товаров», аналитический счет «НДС к возмещению»; Кредит (далее – Кт) счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС при экспорте товаров», аналитический счет «НДС к начислению» (на сумму начисленного НДС);

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС при экспорте товаров», аналитический счет «НДС к начислению»; Кредит счета 51 «Расчетные счета» (на сумму уплаченного в бюджет НДС).

За этапом подачи в инспекцию федеральной налоговой службы всех необходимых документов, обосновывающих отгрузку за пределы РФ, начинается камеральная проверка, цель которой — определить обоснованность применения экспортной ставки.

В ходе проверки налоговым органом могут быть затребованы следующие документы:

1. Договоры с поставщиками экспортной продукции.

2. Счета-фактуры, накладные, товарно-транспортные накладные на поставку экспортной продукции.

3. Платежные поручения, выписки банка и другие документы, свидетельствующие об оплате продукции.

4. Книги покупок и книги продаж.

5. Бухгалтерские регистры по движению товара.

Если в ходе проведения камеральной проверки налоговый орган не выявит никаких нарушений налогового законодательства, то по ее окончании руководитель налогового органа или его заместитель выносит решение об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. Вместе с ним налоговый орган в течение семи рабочих дней должен принять решение о возмещении суммы налога [22].

Об этом налоговики обязаны письменно уведомить налогоплательщика, направив ему соответствующее уведомление о возмещении суммы налога в течение пяти рабочих дней со дня принятия решения о возмещении.

Тогда составляется следующая бухгалтерская запись:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»; Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС при экспорте товаров», аналитический счет «НДС к возмещению».

Если налоговым органом полностью или частично отказано в возмещении НДС, то не позднее 10 дней он обязан представить экспортеру мотивированное заключение такого решения. Если в течение этого срока решение об отказе в возмещении сумм НДС не вынесено и (или) указанное заключение не представлено налогоплательщику, то налоговый орган должен принять решение о возмещении на сумму, по которой нет решения об отказе, и уведомить налогоплательщика о принятом решении в течение 10 дней.

Таким образом, общий срок, в течение которого налогоплательщик не вправе рассчитывать на образовавшуюся сумму переплаты по НДС, составляет три месяца, отведенные на камеральную проверку, плюс 12 рабочих дней с момента ее окончания. Согласно пункту 10 статьи 176 НК РФ [22] при нарушении налоговым органом сроков возврата суммы налога считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Это подтверждается примерами судебной практики, на что указывает Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 30.06.2010 по делу № А19-28706/09 [65].

В случае если налоговый орган принял положительное решение о возмещении сумм налога, но у налогоплательщика имеется недоимка и пени по НДС (либо недоимки и пени по иным налогам и сборам или задолженность по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат), то указанные суммы подлежат зачету в первоочередном порядке по решению налогового органа. Такой зачет налоговые органы производят самостоятельно и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику.

В случае не подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% сумма невозмещенного налога списывается на увеличение прочих расходов (в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счета 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС при экспорте товаров», аналитический счет «НДС к возмещению»).

Если налоговый орган отказал в возмещении НДС, то организация имеет право обжаловать его решение в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд в порядке, предусмотренном главой 19 НК РФ [21].

Организация может подать жалобу с приложением обосновывающих документов в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) в течение трех месяцев со дня получения решения. Решение по жалобе принимается в течение месяца со дня ее получения.

Жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд.

Исковое заявление в суд может быть подано налогоплательщиком в течение трех лет со дня получения решения налогового органа.

Необходимо уделить отдельно внимание налоговому вычету. В силу норм пункта 3 статьи 172 НК РФ [22] вычеты сумм налога по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 0 % в соответствии с пунктом 1 статьи 164 НК РФ, производятся на момент определения налоговой базы, установленный статьей 167 НК РФ. Согласно правоприменительной практике у налогоплательщиков отсутствует право на вычеты «входного» НДС по сырью и материалам, использованным для производства товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 0 %, до отгрузки товаров (работ, услуг).

Вместе с тем указанное ограничение является искусственным, нецелесообразным и препятствует развитию хозяйственной деятельности организаций, осуществляющих операции, облагаемые НДС по ставке 0 %, по следующим причинам.

Во-первых, рассматриваемое ограничение, приводящее фактически к отсрочке вычета, противоречит принципу равенства налогообложения . Ведь на налогоплательщиков, применяющих ставки НДС 20 % и 10 %, данное ограничение не действует.

Во-вторых, иногда проблематично соблюсти требование законодательства. Например, с учетом особенностей технологического процесса добычи сырья (многоступенчатое незавершенное производство) организовать партионный прямой учет материалов и соответствующих сумм НДС не представляется возможным. Любая расчетная методика допускает искажения и является некорректной.

В-третьих, затраты на администрирование данного ограничения (как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны налоговых органов) не оправдывают результатов. Экономический эффект состоит в единоразовом отвлечении денежных средств в первом налоговом периоде применения ограничения и впоследствии существенно не влияет на размер налоговых обязательств (поскольку экспортер «откладывает» новый вычет, но получает право дополнительно возместить старый вычет).

Перечисленные причины говорят о том, что необходимы изменения, устраняющие неравенство в налогообложении экспортеров и иных плательщиков НДС. Эти категории налогоплательщиков изначально в неравном положении - одни применяют нулевую, а другие традиционную ставку налога. Однако вычет законодатель все же решил уравнять, предоставив право отдельным экспортерам применять вычеты НДС в общем порядке без сбора комплекта документов, фактически привязывая по времени вычет к начислению НДС.

В обновленной редакции абзаца 1 пункта 1 статьи 165 НК РФ пакет документов требуется представить только для подтверждения обоснованности начисления налога по ставке 0 %. Для вычета это не нужно, за исключением случая реализации сырьевых товаров, названных в пункте 10 статьи 165.

Суть данной нормы в том, что подтверждающие документы (в частности, реестры) налогоплательщики представляют для обоснования применения нулевой ставки одновременно с подачей налоговой декларации. Порядок определения суммы налога, относящейся к товарам (работам, услугам), приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по ставке 0 %, устанавливается принятой учетной политикой для целей налогообложения.

При этом нужно исходить из специальных правил налоговых вычетов, установленных для экспортеров. Они описаны в пункте 3 статьи 172 НК РФ [22]. Вычеты сумм налога производятся на момент определения налоговой базы, установленный статьей 167 НК РФ:

— день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

— день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Экспортер получает право на вычет не ранее одного из указанных событий. Это правило упразднено в отношении операций по реализации товаров:

— вывезенных в таможенной процедуре экспорта (за исключением сырьевых товаров);

— помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны (за исключением сырьевых товаров);

— драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы.

Налогоплательщики, осуществляющие указанные операции, применяют общий порядок вычетов по НДС по мере принятия приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) на учет и получения счетов-фактур от поставщиков. То есть такие экспортеры применяют вычеты в том же порядке, что и плательщики НДС, реализующие товары (работы, услуги) на внутреннем рынке.

Главный вывод заключается в том, что к сырьевым товарам, вывозимым с территории Российской Федерации в таможенной процедуре экспорта, применяется нулевая ставка, а также в отношении их действует прежний порядок осуществления вычетов «входного» НДС. А для несырьевых товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, применяется ускоренный порядок вычетов по НДС, что в значительной степени облегчает не только работу бухгалтера, но и налоговое администрирование [11].

В процессе налогового администрирования в последние годы особое внимание уделяется проверке правильности применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость. Этому есть свое обоснование, поскольку по вычетам всегда было достаточно много спорных ситуаций, часть из которых остаются таковыми до сих пор.

Налогоплательщик обязан вместе с налоговой декларацией представить в налоговый орган пакет документов, предусмотренный статьей 165 НК РФ [22]. Кроме того, в порядке, который определяется Минфином России по согласованию с таможенным органом РФ, налогоплательщики могут представлять ряд дополнительных документов, таких как:

— реестр таможенных деклараций, содержащий сведения о фактически вывезенных товарах с отметками российского таможенного органа места убытия вместо таможенных деклараций (их копий);

— реестр таможенных деклараций, содержащий сведения о таможенном оформлении товаров в соответствии с таможенной процедурой экспорта, с отметками таможенного органа Российской Федерации, подтверждающих факт помещения товаров под таможенную процедуру экспорта вместо таможенных деклараций (их копий).

Указанные реестры представляются в налоговый орган по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота, являющегося российской организацией и соответствующего требованиям, утвержденным федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в сфере налогов и сборов.

работам, услугам после подтверждения экспорта и получения права на применение нулевой ставки по НДС.

Произведенная продукция или купленные товары подлежат продаже на внутреннем рынке России и частично экспортируется. В таких случаях возможен следующий последовательный порядок учета «входного» НДС по сырью, услугам и товарам:

1) принять НДС к вычету в полном объеме по общим правилам в периоде получения услуг, материалов и товаров на основе полученных счетов-фактур, если нельзя определить объемов предстоящих экспортных отгрузок;

1) НДС, принятый к вычету, восстанавливается пропорционально остаточной (балансовой) стоимости основного средства без учета переоценки;

2) восстанавливаемая сумма налога исчисляется с учетом доли, в которой основное средство используется для экспортных операций;

3) если основное средство в дальнейшем продолжает использоваться для операций, облагаемых по нулевой ставке, то налог, восстановленный при первой экспортной отгрузке, повторно не восстанавливается.

По указанным рекомендациям Минфина России следует заметить, что по основным средствам сложно определить долю их участия в экспортных операциях и некорректно применять к ним методы распределения, используемые для материалов, товаров и услуг.

Кроме того, Высший Арбитражный Суд РФ признал не соответствующими налоговому законодательству и не подлежащими применению указанные разъяснения Минфина России [25].

Суд руководствовался буквальным прочтением текста подпункта 5 пункта 3 статьи 170 НК РФ [22], в соответствии с которым восстановлению подлежит НДС, ранее принятый к вычету по основным средствам, которые стали использоваться налогоплательщиком для операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по ставке 0 %, т.е. в полной сумме, которая ранее была принята к вычету, без учета доли, в которой основное средство стало использоваться для операций, облагаемых по нулевой ставке.

Кроме того, суд указал, что если ранее восстановленный НДС потом был принят к вычету, то при последующем использовании объекта основных средств в деятельности, облагаемой по нулевой ставке, НДС вновь надо восстановить, и так до тех пор, пока этот объект не будет далее использоваться в подобных операциях либо будет списан с учета по непригодности.

Итак, если налогоплательщик применял разъяснения Минфина России до даты Решения Высшего Арбитражного Суда РФ, то при проверке налоговых деклараций не должны начисляться пени и штрафы. В настоящее время необходимо применять нормы Налогового кодекса РФ [22].

Таким образом, основной особенностью расчетов НДС в АО «Краслесинвест» является право применять нулевую ставку при экспорте. Это играет важную роль в экономической деятельности организации. Экспортные операции способны практически вдвое увеличить прибыль, что, несомненно, является выгодным для компании. Однако получение повышенного дохода связано с необходимостью трудоемкого процесса подтверждения налоговым структурам применения нулевой ставки по НДС.

1.2 Организация налогового учета налога на добавленную стоимость в учетной политике

Порядок ведения налогового учета фиксируется в учетной политике организации для целей налогообложения [51]. Для целей налогообложения учетная политика определяется Налоговым кодексом Российской Федерации как выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых Кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Налоговый учет, формирование налогооблагаемой базы, составление налоговой отчетности по налогам и сборам в отношении налогов и сборов, уплачиваемых Обществом, ведется с использованием программного обеспечения «1С Предприятие», регистры налогового учета ведутся в электронном виде, по формам, предусмотренным программным обеспечением, при необходимости дополнительных расшифровок данных - на бумажных носителях.

Ответственность за ведение налогового учета и представления налоговой отчетности возлагается на Главного бухгалтера Обще

— полученные при получении комиссионером (агентом) товара от комитента (принципала) для реализации;

— полученные при получении комиссионером (агентом) денежных средств от продавца при выполнении договора комиссии (агентского) на приобретение товара;

— оформленные поставщиком на суммовую разницу.

А при реализации товаров (работ, услуг) ведется книга продаж. В книге продаж рассчитывается НДС к уплате. Заполняется данная книга во всех случаях, когда возникает обязанность по исчислению налога, в том числе:

— при отгрузке товаров, выполнении работ, оказании услуг, передаче имущественных прав;

— при получении аванса;

— при получении средств, увеличивающих налоговую базу;

— при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления;

— при передаче товаров, выполнении работ, оказании услуг для собственных нужд;

— при возврате принятых на учет товаров;

— при исполнении обязанностей налоговых агентов;

— при осуществлении операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения).

Форма книги продаж и порядок её заполнения утверждены Постановлением Правительства РФ от 26 декабря 2011 года № 1137 [55].

Сведения из книги покупок и книги продаж не только используются для формирования отчетных показателей, но и включаются прямо в декларацию. Так, показатели книги покупок отражаются в разделе 8, а книги продаж — в разделе 9 декларации, составляемой по форме, утв. приказом Федеральной налоговой службой России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@ [62]. Причем отражаются построчно. И данные каждой записи из книг участвуют в формировании цифр в соответствующих разделах декларации.

Книга покупок и книга продаж может вестись вручную, но в большинстве случаев заполняется в электронном виде. Общество осуществляет ведение данных документов, а также дополнительных листов к ним в электронном виде.

По истечении налогового периода, но не позднее срока сдачи налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, следующего за истекшим налоговым периодом, книга покупок и книга продаж распечатываются, страницы пронумеровываются, прошнуровываются и скрепляются печатью.

Налоговая ставка при вывозе товаров из России составляет 0 % [22]. Но экспортеры не освобождены от налога на добавленную стоимость, они являются его плательщиками, должны сдавать декларации и имеют право на вычет входящих сумм.

В соответствии с пунктом 10 статьи 165 НК РФ [22] порядок определения суммы НДС в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, приобретенных для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по нулевой ставке, устанавливается принятой налогоплательщиком учетной политикой.

В пункте 6 статьи 166 НК РФ указано, что сумма налога исчисляется отдельно по каждой операции по реализации товаров (работ, услуг), облагаемой по ставке 0 процентов. Однако, каким способом это можно сделать, нормами НК РФ не определено.

Позиция Минфина России заключается в том, что способ ведения раздельного учета сумм НДС по экспортным и внутренним операциям налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике [35]. Федеральная налоговая служба России придерживается аналогичной точки зрения.

Таким образом в разделе учетной политики, связанном с начислением и уплатой НДС, необходимо определить порядок ведения раздельного учета операций, облагаемых НДС и освобожденных от налогообложения, а также порядок ведения раздельного учета «входного» НДС по товарам (работам, услугам), предназначенным для реализации на внутреннем рынке и для поставок на экспорт. В противном случае налоговые органы могут признать учет недействительным. И, следовательно, вполне могут пересчитать все суммы по НДС.

Однако налоговый кодекс РФ не содержит требования включать методику ведения раздельного учета НДС в учетную политику.

По данному вопросу есть две точки зрения.

Позиция 1: в учетной политике нужно закрепить методику ведения раздельного учета. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.08.2017 № Ф07-7077/2017 по делу № А56-76673/2016 [54]: суд указал, что ведение раздельного учета в целях исчисления НДС подлежит закреплению в учетной политике налогоплательщика.

Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 09.11.2017 № Ф03-3904/2017 по делу № А04-99/2017 [53]: суд указал, что поскольку законодательством о налогах и сборах не определен порядок ведения раздельного учета, под ним можно понимать любую обоснованную методику, закрепленную в учетной политике налогоплательщика и позволяющую достоверно определить необходимые показатели.

Позиция 2: отсутствие в учетной политике методики ведения раздельного учета не является нарушением. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 29.05.2012 по делу № А74-585/2011 [56]: суд указал, что Налоговый кодекс РФ не обязывает налогоплательщика закреплять способы ведения раздельного учета облагаемых и не облагаемых НДС операций непосредственно в учетной политике. Налогоплательщик вправе подтвердить фактическое ведение раздельного учета любыми способами, в том числе с

помощью первичных документов, регистров бухгалтерского учета, иных самостоятельно разработанных документов.

Постановление ФАС Московского округа от 06.03.2012 по делу № А40-140274/10-4-840 [58]: суд указал, что Налоговый кодекс РФ не обязывает включать методику ведения раздельного учета в учетную политику по НДС. Поэтому отсутствие в учетной политике методики ведения раздельного учета не является нарушением.

Однако, рекомендуется указывать в учетной политике организации способ ведения раздельного учета для возможного уклонения от нарушений.

Необходимо четко описать принятые порядок и методику в учетной политике, указав, например, следующее [14]:

— что является базой для распределения НДС;

— за какой период производится расчет (за месяц или квартал);

— по каким товарам, работам и услугам НДС должен распределяться и т.д

Сумма НДС по операциям реализации товаров (работ, услуг), облагаемым по налоговой ставке 0 %, исчисляется отдельно по каждой такой операции. Также существует особый порядок налоговых вычетов при осуществлении экспортных операций, поэтому учет должен вестись таким образом, чтобы иметь возможность определить налоговую базу по операциям, облагаемым по различным ставкам [22].

В учетной политике АО «Краслесинвест» для целей налогообложения [51] для исчисления НДС устанавливается ведение раздельного учета по операциям реализации товаров (работ, услуг), подлежащих налогообложению по различным налоговым ставкам:

— реализация на внутренний рынок;

— реализация на экспорт.

В судебных актах и авторских консультациях представлены пять способов ведения раздельного учета:

— отражение сумм экспортного НДС на отдельных счетах и субсчетах бухгалтерского учета;

— исходя из фактических затрат на реализованную продукцию;

— исходя из процентного отношения отгруженной на экспорт продукции к общему объему продукции;

— пропорционально отношению стоимости товаров, отгруженных на экспорт, к общей стоимости отгруженных товаров.

Как правило, для ведения раздельного учета используют субсчета второго порядка или дополнительные справочники к бухгалтерским счетам 90 и 91 [9].

Предположим, что за базу распределения «входного» НДС принимается выручка от реализации товаров (работ, услуг) – налоговая база без учета НДС, и для определения той

части предъявленного поставщиками налога, которая относится к товарам (работам, услугам), приобретаемым для осуществления операций, облагаемых по ставке 0 %, необходимо отслеживать каждую операцию, облагаемую по ставке 0 % (сбор пакета документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ [22]), рекомендуется одним из уровней: аналитического учета по покупателям и заказчикам предусмотреть следующее разделение:

— покупатели и заказчики, приобретающие работы, услуги, облагаемые по ставке 0 %;

— покупатели и заказчики, приобретающие товары (работы, услуги), облагаемые по ставке 20 %.

Такой порядок ведения аналитического учета полностью соответствует требованиям Плана счетов бухгалтерского учета [27].

В случае выбора организацией такого способа раздельного учета, как отражение сумм экспортного налога на добавленную стоимость на отдельных счетах и субсчетах бухгалтерского учета, необходимо в приказе по учетной политике подробно расписать все задействованные счета и субсчета бухгалтерского учета и приложить к этому приказу утвержденный рабочий план счетов.

Согласно разъяснениям, данным в Письме управления федеральной налоговой службы России по г. Москве от 29.02.2008 N 19-11/19188 [49], упоминается другой способ: необходимым требованием к методике раздельного учета затрат является возможность исчисления на основании данных бухгалтерского учета и объективных критериев (выбираемых налогоплательщиком самостоятельно) оплаченной части НДС, приходящейся на материальные ресурсы (работы, услуги), фактически использованные при производстве и (или) реализации экспортируемой продукции.

При разработке методики необходимо учитывать, что распределение НДС по материальным ресурсам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, между видами продукции производится в пропорции, в которой материальные ресурсы (работы, услуги) используются при производстве и (или) реализации этих видов продукции.

Так же существует расчет по распределению «входного» НДС осуществленный исходя из процентного отношения отгруженной на экспорт продукции (количественного показателя) к общему объему продукции. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы организации на создание одной единицы продукции одни и те же независимо от того, как она впоследствии реализована: на внутреннем рынке или на экспорт. В связи с этим арбитры посчитали правильным, экономически обоснованным и справедливым в силу статьи 3 НК РФ [21] распределение НДС исходя из процентного отношения отгруженной на экспорт продукции к общему объему продукции [59]. НДС, уплаченный поставщикам за

материальные ресурсы, использованные при производстве экспортной продукции, рассчитывается пропорционально удельному весу товара, экспорт которого подтвержден в отчетном периоде. Сама по себе методика распределения НДС нареканий со стороны налогового органа не получила.

А пунктом 4 статьи 170 НК РФ [22] установлено, что суммы НДС, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), имущественным правам, используемым как для облагаемых, так и для не облагаемых НДС операций, принимаются к вычету (либо учитываются в их стоимости) в той пропорции, в которой эти товары (работы, услуги), имущественные права используются для облагаемых НДС операций (соответственно, освобождаемых от налогообложения).

Таким образом, налогоплательщикам, которые осуществляют операции как облагаемые НДС, так и освобожденные от обложения этим налогом, для применения вычета НДС необходимо рассчитать пропорцию.

Пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, реализация которых облагается НДС (освобождается от налогообложения), в общей стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав за налоговый период (квартал) [22].

Так, доля выручки от облагаемых НДС операций в общей сумме выручки (если организация в течение квартала не получала доходов от реализации ценных бумаг) рассчитывается по формуле (1):

$$\% \text{ В} = \frac{\text{В}_{\text{НДС}} + \text{Д}_{\text{НДС}}}{\text{В} + \text{Д}} * 100\ \% \qquad (1)$$

где % В – доля выручки от облагаемых НДС операций в общей сумме выручки за квартал;

$\text{В}_{\text{НДС}}$ – выручка от продаж, облагаемых НДС (без НДС) за квартал;

$\text{Д}_{\text{НДС}}$ – прочие доходы, облагаемые НДС (без НДС) за квартал;

В – выручка от продаж (без НДС) за квартал;

Д – прочие доходы (без НДС) за квартал.

Согласно официальной позиции [22] определять пропорцию нужно, основываясь на сопоставимых показателях. Для этого стоимость отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав следует определять без учета НДС, чтобы выручка была сопоставима с аналогичным показателем по льготным операциям [40, 44, 38, 28, 60, 61, 57].

Другой вариант ведения раздельного учета НДС – по объемам продаж. Для его осуществления весь «входной» НДС должен накапливаться на двух субсчетах, открытых к

счету 19, «Оплаченный НДС» и «Неоплаченный НДС». В конце месяца определяется доля выручки от реализации экспортных товаров в общем доходе организации.

Полученный результат умножается на суммы оплаченного и неоплаченного НДС, отраженного на счете 19, и тем самым определяется сумма экспортного НДС, которая распределяется между субсчетами «Оплаченный НДС по экспортным операциям» и «Неоплаченный НДС по экспортным операциям». НДС, приходящийся на внутренние операции, отражается на субсчетах «Оплаченный НДС по операциям в РФ» и «Неоплаченный НДС по операциям в РФ».

Самый простой вариант ведения раздельного учета затрат – пропорционально стоимости поступивших (произведенных организацией самостоятельно) товаров.

В этом случае в учетной политике организации делается запись: «Расходы с приходящимся на них НДС распределяются между товарами, предназначенными на экспорт, и товарами, предназначенными для реализации на внутреннем рынке, пропорционально стоимости приобретения этих товаров без учета НДС».

Однако для применения этого метода ведения раздельного учета организация должна заранее знать, какие товары будут реализованы на экспорт, а какие на внутреннем рынке [19].

Налогоплательщики, реализующие товары на экспорт, как правило, крупные организации с непрерывным циклом производства, и определить, какая сумма предъявленного НДС относится непосредственно к той или иной экспортной поставке, для них не представляется возможным из-за сложности учета. Такие налогоплательщики в соответствии с установленной учетной политикой могут распределять НДС как на прямые, так и на косвенные расходы исходя из процентного отношения отгруженной на экспорт продукции к общему объему выпущенной продукции.

Однако в Обществе раздельный учет обеспечивается путем выделения на отдельных субсчетах соответствующих балансовых счетов:

— реализация на внутренний рынок: счет 90.01.1, 91.01 в корреспонденции со счетом 62.01;

— реализация на экспорт: счет 90.01.1 в корреспонденции со счетом 62.21.

Учет «входного» НДС Общества обеспечивается на счетах счета 19:

— 19.01 «НДС по приобретенным основным средствам»;

— 19.03 «НДС по приобретенным МПЗ»;

— 19.04 «НДС по приобретенным услугам»;

— 19.05 «НДС по импорту»;

— 19.07 «НДС по экспортным операциям»;

— 19.08 «НДС при строительстве основных средств».

НДС по приобретенным ОС, ТМЦ, услугам учитывается на счетах 19.01, 19.03, 19.04 в полном объеме.

В некоторых случаях реализация товаров (работ, услуг) на экспорт осуществляется с применением полной или частичной предварительной оплаты. Иными словами, экспорт еще не осуществлен (и тем более – не подтвержден), а оплата от зарубежного покупателя уже поступила.

Согласно мнению Минфина России, изложенному в Письме от 19.08.2004 № 03-04-08/51 [41], налогоплательщик, получивший суммы предоплаты в счет предстоящей реализации товаров на экспорт, должен уплатить с них НДС, а потом возместить их, следуя порядку, установленному пунктом 4 статьи 176 НК РФ [22], то есть после получения соответствующего решения налогового органа, которое принимается не позднее трех месяцев считая со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации. В течение этого срока налоговый орган производит проверку обоснованности применения налоговой ставки 0% и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении.

Иными словами, и в отношении предоплаты по экспортным операциям применяется тот же порядок уплаты НДС по налоговой ставке 0 %, что и в общем случае реализации товара на экспорт.

Однако налогоплательщикам в некоторых случаях удавалось доказать, что они не должны были платить НДС по общеустановленным ставкам с сумм предварительной оплаты, полученных от зарубежного контрагента, а затем возмещать его из бюджета. Это было возможно в случае, если средства, полученные от зарубежного покупателя, фактически не являлись для налогоплательщика предоплатой, так как поставка товара на экспорт осуществлялась в том же налоговом периоде либо оплата поступала на счет экспортера через счет комиссионера, когда экспорт был уже подтвержден.

При реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, моментом определения налоговой базы согласно пункту 9 статьи 167 НК РФ является последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных статьей 165 НК [22].

Налоговые органы предъявляли к экспортерам требования о включении денежных средств, получаемых до того момента, когда собран полный пакет документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ, в налоговую базу того налогового периода, когда получены данные денежные средства, и, соответственно, требовали их обложения НДС, рассматривая данные денежные средства как авансовые платежи.

Таким образом, только после сбора полного пакета документов, указанных в статье 165 НК РФ, налогоплательщик мог, по мнению налогового органа, не включать полученные им денежные средства за отгруженный товар в налоговую базу по НДС.

Позднее Федеральная налоговая служба России изменило свою позицию по данному вопросу. В Письме федеральной налоговой службы России от 19.06.2003 N ВГ-6-03/672@ [48] разъяснено, что денежные средства, полученные налогоплательщиком за товары после даты оформления региональными таможенными органами грузовой таможенной декларации на вывоз товаров в режиме экспорта, не включаются в налоговую базу по НДС до момента определения налоговой базы, предусмотренного пунктом 9 статьей 167 НК РФ.

Денежные средства, полученные налогоплательщиком за товары после даты оформления региональными таможенными органами грузовой таможенной декларации на вывоз товаров в режиме экспорта, не включаются в налоговую базу по НДС только в размере средств, соответствующем доле отгруженной продукции.

Таким образом, согласно пояснениям федеральной налоговой службы России денежные средства, поступившие после отгрузки товаров на экспорт, не являются авансом, но только в случае, когда они поступили после даты оформления региональными таможенными органами грузовой таможенной декларации.

При этом в данном Письме федеральной налоговой службы России не делается акцент на том, что с момента оформления временной или полной грузовой таможенной декларации полученные денежные средства перестают считаться авансовыми платежами. Это представляется важным, поскольку с момента оформления временной грузовой таможенной декларации до момента оформления полной грузовой таможенной декларации может пройти и более одного месяца (налоговый период по НДС для большинства налогоплательщиков).

С учетом данных пояснений федеральной налоговой службы России налогоплательщик, отгрузивший товар на экспорт и имеющий на руках временную грузовую таможенную декларацию, не обязан включать полученные за экспортированный товар денежные средства в налоговую базу по НДС.

Согласно гражданскому законодательству в момент перехода права собственности на товар прекращается авансовый характер денежных средств, и абсолютно не важно, что еще не наступил момент определения налоговой базы по данным операциям, устанавливаемый в соответствии с нормами налогового законодательства.

Разграничение между авансовым платежом и платежом за поставленную продукцию определяется датой поступления платежа (до перехода права собственности или после), а не датой определения налоговой базы. Поэтому платежи, поступившие за фактически отгруженную продукцию, не могут считаться авансовыми независимо от момента определения налоговой базы. Несовпадение даты определения налоговой базы с датой реализации не означает, что все платежи, поступившие за отгруженную продукцию, остаются авансовыми до момента определения налоговой базы. Согласно статьи 162 НК РФ

налоговая база увеличивается только на суммы авансовых или иных платежей, поступивших в счет предстоящих поставок товаров [18].

Общество устанавливает ведение раздельного (обособленного) учета сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0%, путем выделения на отдельных субсчетах соответствующих балансовых счетов расчетов 62.02 – авансы по операциям облагаемым НДС 20 %, 62.22 – авансы по операциям облагаемым НДС 0%.

НДС, распределенный на экспорт, принимается к вычету в части подтвержденного НДС 0% в разрезе документов отгрузки. Суммы «входного» НДС по товарам, реализованным на экспорт, принимаются к вычету в особом порядке.

Так, помимо общих условий для вычета НДС налогоплательщик обязан представить в налоговые органы отдельную налоговую декларацию, а также документы, подтверждающие правомерность применения нулевой ставки НДС. Тогда входной НДС по товарам, реализованным внутри страны и за границу, принимается к вычету в разные сроки и по разным декларациям. Это является еще одной причиной, по которой Минфин РФ придерживается мнения, что налогоплательщик обязан вести раздельный учет НДС по приобретенным товарам, реализованным на экспорт и на внутренний рынок. При этом раздельный учет должен быть организован так, чтобы обеспечить правильное исчисление налоговых вычетов. В случае, когда невозможно точно определить, к каким именно операциям относятся расходы, используется косвенный метод.

В АО «Краслесинвест» по итогам квартала определяется доля НДС по приобретенным ОС, ТМЦ, услугам относящаяся на внутренний и экспортный рынки пропорционально доходам от реализации продукции (работ, услуг), прочим доходам от реализации за налоговый период (квартал) Распределение «входного» НДС производится ежеквартально пропорционально долей внутреннего рынка и реализации на экспорт (сч. 19.07) с помощью программного обеспечения 1С «Бухгалтерия» документом «Формирование НДС Предъявленный 0».

Распределенный на внутренний рынок НДС принимается к вычету в полном объеме. Но для этого есть свои, отличающиеся условия [22]:

— товар ввезен в процедуре выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза, переработки вне таможенной территории, переработки для внутреннего потребления. Выполнение условия подтверждается декларацией на товары (подается в электронной форме, но таможенные органы по запросу делают бумажную распечатку);

— товар приобретен для операций, облагаемых НДС;

— товар принят к учету, на любой счет;

— НДС фактически уплачен и этот факт подтвержден первичными документами.

НДС по импорту в Обществе принимается к вычету в полном объеме. НДС по строительно-монтажным работам принимается к вычету в полном объеме.

Контроль за предоставлением пакета документов для подтверждения права на возмещение НДС при налогообложении по ставке 0%, а также расчет распределения сумм НДС в АО «Краслесинвест» возлагается на бухгалтерию.

Вычет НДС с авансов выданных производится в полном размере указанном в счет-фактуре.

Вычет НДС с авансов выданных возможен только при одновременном выполнении условий [22]:

— внесение авансового платежа выполняется в счет грядущих поставок товара (выполнения работ, оказания услуг или передачи имущественных прав), предназначенных для облагаемых НДС операций;

— предъявление налога и оформление счета-фактуры продавцом при получении аванса;

— обязательное отражение в договоре условия осуществления предварительной оплаты.

Невыполнение одного из перечисленных условий лишает покупателя права на вычет НДС с авансов выданных.

При заключении с одним и тем же предприятием нескольких независимых договоров покупатель вправе принять к вычету НДС с авансов, выданных предприятию-продавцу только по договорам, относительно которых выполнены вышеперечисленные условия.

Покупатель не вправе произвести вычет НДС с авансов, выданных продавцу в счет грядущих поставок и в том случае, когда предоплата выполнена, но договором не предусмотрена.

Как показывает практика, налоговые органы наиболее часто отказывают в вычете НДС, ссылаясь на неправильно заполненный счет-фактуру.

Поэтому необходимо проверять правильность оформления счет-фактуры на внесенный авансовый платеж. Такой документ оформляет продавец в течение 5 дней со дня поступления ему оплаты. Правила заполнения счета-фактуры на аванс определены пунктом 5.1 статьи 169 НК РФ [21] и указывают на обязательность заполнения в таком документе:

— даты выписки счета-фактуры и ее порядкового номера;

— наименования, адреса и идентификационного номера продавца и покупателя;

— номера платежно-расчетного документа;

— наименования поставляемых товаров (выполненных работ, оказанных услуг или переданных имущественных прав);

— суммы оплаты;

— налоговой ставки (при авансовых платежах расчеты по НДС осуществляются только по расчетным ставкам 10/110 или 20/120 [22]);

— суммы налога, предъявляемой покупателю.

Вычет НДС с авансов полученных нужно заявлять в том налоговом периоде, в котором появилось право на вычет. Переносить его на более поздние периоды нельзя [45].

Восстановление НДС с уплаченного аванса производится в размере налога, принятого к вычету по отгруженным товарам (работам, услугам), по которым согласно договору зачитывались суммы аванса в оплату приобретенных товаров, работ, услуг, имущественных прав . Аналогичные выводы содержат письма Минфина РФ от 20.05.2016 № 03-07-08/28995 [46], от 28.11.2014 № 03-07-11/60891 [47].

Расторжение либо изменение условий договора поставки товаров (работ, услуг, имущественных прав), в результате которых аванс либо возвращается, либо переносится на другой договор.

Уплата НДС и предоставление налоговой декларации по НДС производится ежеквартально. Так как налоговым периодом по НДС признается квартал, следовательно, декларация подается в налоговую инспекцию ежеквартально в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом (25 апреля, 25 июля, 25 октября и 25 января).

При этом налогоплательщику НДС следует помнить о правиле, закрепленном в пункте 7 статьи 6.1 НК РФ [21], согласно которому если последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем, то днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день. Аналогичные разъяснения по этому поводу приведены и в Письме Минфина России от 22.07.2005 N 03-04-11/173 [42].

Для налогоплательщика НДС это означает, что если 25 апреля, 25 июля, 25 октября или 25 января выпадает на выходной день, то подать декларацию по НДС можно и в ближайший за соответствующей датой рабочий день. В противном случае сроки подачи декларации будут нарушены, что чревато привлечением к ответственности по статье 119 НК РФ [21].

Итак, глава 21 НК РФ обязывает отражать в учетной политике организации отдельные положения по порядку ведения налогового учета. Также можно, а иногда даже необходимо уточнить порядок применения некоторых положений Налогового кодекса, которые трактуются неоднозначно. Порядок определения суммы НДС, относящейся к товарам (работам, услугам), приобретенным для производства и (или) реализации товаров, облагаемых по нулевой ставке, является обязательным элементом учетной политики, если организация осуществляет такие операции. Налоговый кодекс РФ не устанавливает каких-либо вариантов ведения раздельного учета. Налогоплательщикам необходимо разработать их самостоятельно. Предложения по совершенствованию налогового учета для целей налога на добавленную стоимость рассмотрены в третьем параграфе второй главы.

2 Анализ системы планирования расчетов по налогу на добавленную стоимость АО «Краслесинвест»

2.1 Планирование начислений налога на добавленную стоимость

Отличительной особенность составления бюджетов на предприятии лесопромышленного комплекса является планирование налогов. Без бюджета налогов невозможно составить ни бюджетный баланс, ни бюджет доходов и расходов, ни бюджет движения денежных средств.

В бюджете налогов представляется информация о планируемом начислении налогов и налоговых платежах, сгруппированная по видам налогов. Бюджет налогов необходимо составлять, во-первых, для дальнейшего расчета финансовых показателей компании и определения влияния на них налогового бремени, во-вторых, для формирования платежного календаря и, в-третьих, для оптимизации налогов [10].

Общество является экспортером несырьевых товаров. Производимая продукция поставляется в Китай, Бельгию, Италию, Великобританию, Турцию, Ливан, Японию, Германию. Поэтому особенности, связанные с экспортом несырьевых товаров, имеет важное значение в системе планирования Общества.

Так экспорт дает предприятию право на применение нулевой ставки НДС. Государство заинтересовано в активизации внешнеэкономической деятельности, так как это способствует интенсивному развитию национальной экономики и ее интеграции в мировую экономику. Кроме того, происходит приток валюты в страну, улучшается платежный баланс государства. Для того чтобы поддержать хозяйствующие субъекты, осуществляющие экспортные операции, государство строит свою налоговую политику таким образом, чтобы им было выгодно заниматься реализацией товаров (работ, услуг) на экспорт.

Причем речь идет не об освобождении от уплаты НДС при осуществлении экспортных операций, а о применении ставки, равной 0 %.

С точки зрения процесса бюджетирования данный процесс требует организации планирования начислений и возмещений НДС, что позволит понимать сроки оплаты налоговых обязательств и поступления от возмещений налога. В свою очередь, предприятием лесопромышленного комплекса в составе операционного бюджета требуется отдельный бюджет по НДС, а в составе финансового бюджета – график платежей по расчетам с бюджетом.

При планировании НДС необходимо помнить, что, как и остальные косвенные налоги, этот налог не влияет на планирование прибыли, так как не является «затратным», то

есть не увеличивает затраты предприятия, а отражается только при формировании бюджета движения денежных средств и прогнозного баланса [72].

Выручка от реализации продукции является основным источником возмещения средств, затраченных на производство продукции, формирования централизованных и децентрализованных фондов денежных средств.

Из полученной выручки хозяйствующий субъект возмещает материальные затраты на сырье, материалы, топливо, электроэнергию и другие предметы труда (далее – МЗ).

Таким образом, можно представить выручку следующим образом (формула 2).

$$В = МЗ + АМ + ЗП + СП + (НИ+НТР+НЗ) + Пр + НДС + НП \quad (2)$$

где МЗ – материальные затраты на сырье, материалы, топливо, электроэнергию и другие предметы труда;

АМ – амортизационные отчисления, являющиеся источником воспроизводства основных фондов и нематериальных активов;

ЗП – затраты на оплату труда;

СП – страховые платежи во внебюджетные фонды;

НИ – налог на имущество;

НТР – транспортный налог;

НЗ – земельный налог;

Пр – прибыль;

НДС – налог на добавленную стоимость;

НП – налог на прибыль.

Из этого следует формула 3.

$$В = МЗ + ДС \quad (3)$$

где ДС – добавленная стоимость (формула 4).

$$ДС = ЗП + СП + (НИ+НТР+НЗ) + Пр + НДС + НП \quad (4)$$

Как следует из рассмотренного выше, налог на добавленную стоимость представляет собой произведение ставки налога на добавленную стоимость. На практике вместо обложения налогом разницы между стоимостью реализованной продукции и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения, налог рассчитывается как разница между суммами налогов (предъявленного покупателям и поставщиками).

Это положение не противоречит практике и теории НДС зарубежных налоговых систем, где рассматриваемый налог существует уже не одно десятилетие. Так, в Оксфордском толковом словаре «Бизнес» говорится, что «хотя теоретически НДС является налогом на добавленную стоимость, на практике он похож на налог с оборота.

Однако продавец имеет право вычитать сумму налога, которую он, согласно выписанным ему счетам-фактурам, уплатил за товары и услуги (но не в виде заработной платы или жалованья). Таким образом, этот налог является косвенным, а его бремя ложится в итоге не на торговцев, а на конечных потребителей товаров и услуг...» [5].

А генеральные инспекторы финансов Франции Ив Бернар и Жан-Клод Колли в «Толковом экономическом и финансовом словаре» констатируют: «Таким образом, образование НДС основывается на принципе налога с оборота и принципе единого налога, то есть единого налога, выплачиваемого по частям» [3].

Так как Общество ведет деятельность, облагаемую разными ставками НДС, то необходим раздельный учет расходов по операциям, облагаемым и необлагаемым НДС.

Для обобщения данных по НДС в бухгалтерском учете используется соответствующий субсчет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и счет 19 «НДС».

По кредиту счета 68 отражается начисление НДС:

— при реализации товаров (работ, услуг): Дт 90 Кт 68;

— при получении авансов: Дт 76 Кт 68.

На основе оборотно-сальдовых ведомостей Общества была рассчитана выручка за 2016-2018 гг. Планируемый 2019 г. составлялся на основе плана продаж АО «Краслесинвест» на 2019 г.

Начисленный НДС считается следующим образом (формула 5).

$$НДС_{н} = НДС_{18/20} + НДС_{10} + НДС_{ав} \quad (5)$$

где $НДС_{н}$ – НДС начисленный;

$НДС_{18/20}$ – НДС с выручки 18/20 %;

$НДС_{10}$ – НДС с выручки 10 %;

$НДС_{ав}$ – НДС с Авансов получен Кт 76.АВ

Для анализа динамики величины НДС начисленного рассчитаем темпы роста и темпы прироста (формула 6).

$$Тпр = Тр - 100\% \quad (6)$$

где Тпр – темп прироста начисленного НДС

Тр – темп роста начисленного НДС.

В свою очередь, темп роста – это отношение показателя отчетного периода к базисному.

В таблице 1 представлен расчет выручки и начисленного НДС за 2016-2019 гг.

Таблица 1 – НДС начисленный, в руб.

НДС начисленный	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г. план
Выручка, в том числе:	908 749 300,86	2 977 758 669,59	4 454 606 262,98	5 496 400 849,78
Выручка с НДС 18/20 % Сч. 90.01	527 905 601,33	572 575 241,44	1 397 325 489,83	1 317 271 153,80
НДС с выручки 18/20 %	80 527 973,08	87 341 985,98	213 151 345,91	263 454 230,76
Выручка с НДС 10% Сч. 90.01	17 130 095,78	0,00	0,00	0,00
НДС с выручки 10%	1 557 281,43	0,00	0,00	0,00
Выручка с НДС 0% Сч. 90.01	363 713 603,75	2 405 183 428,15	3 057 280 773,15	4 179 129 695,98
НДС с полученных авансов Кт 76.АВ.	59 489 123,81	15 267 223,94	27 097 802,71	41 666 666,67
Авансы, полученные в иностранной валюте Сч. 76.25	366 686 340,11	905,47	-	-
Начисленный НДС	141 574 378,33	102 609 209,92	240 249 148,62	305 120 897,43

На основе приведенных данных проведем расчет отклонений за 2016-2017 гг. (таблица 2).

Таким образом, выручка в 2017 году в целом увеличилась на 2 069 009 368,73 руб. или на 228 %. При чем прекратилась реализация товаров по 10 %, но увеличилась выручка с НДС по ставке 18% на 44 669 640,11 руб. или на 8 %, а следовательно, увеличился и НДС. Больше всего на рост выручки повлияло увеличение выручки с экспорта на 2 041 469 824,40 руб. или 561 %. Это связано с тем, что Общество 31 июля 2016 года запустило новый завод по

производству пиломатериалов. НДС с полученных авансов значительно уменьшился на 74 % или на 44 221 899,8 руб. Авансы, полученные в иностранной валюте, сократились практически в полном объеме.

Таблица 2 – Анализ динамики НДС начисленного за 2016 и 2017 гг., в руб.

НДС начисленный	2016 (Базисный период)	2017 (Отчетный период)	Отклонение, руб.	Отклонение, %
Выручка, в том числе:	908 749 300,86	2 977 758 669,59	2 069 009 368,73	327,68
Выручка с НДС 18 % Сч. 90.01	527 905 601,33	572 575 241,44	44 669 640,11	108,46
НДС 18% с выручки	80 527 973,08	87 341 985,98	6 814 012,90	108,46
Выручка с НДС 10% Сч. 90.01	17 130 095,78	0,00	-17 130 095,78	-
НДС 10% с выручки	1 557 281,43	0,00	-1 557 281,43	-
Выручка с НДС 0% Сч. 90.01	363 713 603,75	2 405 183 428,15	2 041 469 824,40	661,28
НДС с полученных авансов Кт 76.АВ	59 489 123,81	15 267 223,94	-44 221 899,87	25,66
Авансы, полученные в иностранной валюте Сч. 76.25	366 686 340,11	905,47	-366 685 434,64	0,00
Начисленный НДС	141 574 378,33	102 609 209,92	-38 965 168,41	72,48

В итоге, начисленный НДС за 2017 г. по сравнению с 2016 г. уменьшился на 28 % или на 38 965 168,41 руб., причем, в основном, это связано с сокращением НДС с полученных авансов. Анализ динамики за 2017-2018 гг. представлен в таблице 3.

Таким образом, выручка в 2018 г. в целом увеличилась на 1 476 847 593,39 руб. или на 50 %. Больше всего на рост выручки повлияла выручка с НДС 18 %, она увеличилась на 824 750 248,39 или на 144 %, соответственно увеличился и НДС. А выручка с экспорта увеличилась на 27 % или на 652 097 345,00 руб. Это связано с увеличением продаж

пиломатериалов. НДС с полученных авансов значительно увеличился на 77 % или на 11 830 578,77 руб. Авансы, полученные в иностранной валюте, сократились в полном объеме.

В итоге, начисленный НДС за 2018 г. по сравнению с 2017 годом увеличился на 134 % или на 137 639 938,70 руб., причем наибольший вклад в данное увеличение внес НДС с выручки 18 %. В таблице 3 представлен анализ динамики НДС начисленного за 2017 и 2018 гг.

Таблица 3 – Анализ динамики НДС начисленного за 2017 и 2018 гг., в руб.

НДС начисленный	2017 (Базисный период)	2018 (Отчетный период)	Отклонение, руб.	Отклонение, %
Выручка, в том числе:	2 977 758 669,59	4 454 606 262,98	1 476 847 593,39	149,59
Выручка с НДС 18 % Сч. 90.01	572 575 241,44	1 397 325 489,83	824 750 248,39	244,04
НДС 18% с выручки	87 341 985,98	213 151 345,91	125 809 359,93	244,04
Выручка с НДС 10% Сч. 90.01	0,00	0,00	-	-
НДС 10% с выручки	0,00	0,00	-	-
Выручка с НДС 0% Сч. 90.01	2 405 183 428,15	3 057 280 773,15	652 097 345,00	127,11
НДС с полученных авансов Кт 76.АВ.	15 267 223,94	27 097 802,71	11 830 578,77	177,49
Авансы, полученные в иностранной валюте Сч. 76.25	905,47	-	-	-
Начисленный НДС	102 609 209,92	240 249 148,62	137 639 938,70	234,14

Аналогичные расчеты с 2018 г. по 2019 г. представлен в таблице 4.

Таким образом, планируемая выручка в 2019 году в целом должна увеличиться на 1 305 248 817,56 руб. или на 29 %. Больше всего на рост выручки повлияла выручка с экспорта, она увеличилась на 1 121 848 922,83 руб. или на 37 %. Это также связано с увеличением продаж пиломатериалов. Планируемая выручка с НДС должна увеличиться на 13 % или на 183 399 894,73 руб., а НДС с выручки должна увеличиться на 24 % или на 50 302

884,85 руб. На это могло повлиять не только увеличение продаж пиломатериалов, но и изменение ставки НДС с 18 % до 20 %. НДС с полученных авансов также должен увеличиться на 54 % или на 14 568 863,96 руб.

В итоге, планируемый начисленный НДС за 2019 г. по сравнению с 2018 г. должен увеличиться на 27 % или на 64 871 748,81 руб., при чем наибольший вклад в данное увеличение внес НДС с полученных авансов.

Таблица 4 – Анализ динамики НДС начисленного за 2018 и 2019 гг., в руб.

НДС начисленный	2018 (Базисный период)	2019 (Отчетный период)	Отклонение, руб.	Отклонение, %
Выручка, в том числе:	4 454 606 262,98	5 759 855 080,54	1 305 248 817,56	129,30
Выручка с НДС 18/20 % Сч. 90.01	1 397 325 489,83	1 580 725 384,56	183 399 894,73	113,13
НДС 18/20% с выручки	213 151 345,91	263 454 230,76	50 302 884,85	123,60
Выручка с НДС 10% Сч. 90.01	0,00	0,00	-	-
НДС 10% с выручки	0,00	0,00	-	-
Выручка с НДС 0% Сч. 90.01	3 057 280 773,15	4 179 129 695,98	1 121 848 922,83	136,69
НДС с полученных авансов Кт 76.АВ	27 097 802,71	41 666 666,67	14 568 863,96	153,76
Авансы, полученные в иностранной валюте Сч. 76.25	-	-	-	-
Начисленный НДС	240 249 148,62	305 120 897,43	64 871 748,81	127,00

Таким образом, в целом за рассмотренные периоды выручка увеличивалась за счет запуска нового завода, и как следствие, увеличения продаж пиломатериалов. Выручка с НДС 10% с продуктов питания сократилась в полном объеме, как и авансы, полученные в иностранной валюте. НДС с полученных авансов значительно сократились в 2017 г., потом авансы увеличивались, но все же величины меньше, чем в 2016 г.. Так, начисленный НДС сократился в 2017 г. за счет сокращения НДС 10% с выручки и НДС с полученных авансов, но затем начисленный НДС увеличивался.

2.2 Анализ налога на добавленную стоимость, подлежащего возмещению из бюджета

Плательщики НДС имеют право на возмещение НДС, предъявленного либо уплаченного налогоплательщиками при приобретении товаров, работ, услуг, а также имущественных прав на территории РФ.

Учитывая изложенное, право на возмещение (возврат) из бюджета налога на добавленную стоимость возникает в случае, когда «входной» НДС превышает НДС от реализации. Такая ситуация может возникнуть также если налогоплательщик использует разные ставки налога про реализации и приобретении товаров (работ и услуг). Например, реализует товар по ставке 0 % или 10 %, а приобретает по основной – 18 % [7].

Обычно, право на возмещение НДС возникает при совершении налогоплательщиком экспортных операций. Наличие налоговой ставки как таковой, независимо от ее размера, дает организации право на получение налоговых возмещений, значимых для бюджета Общества. А так как АО «Краслесинвест» является экспортером, то организация, не взимает с иностранного покупателя НДС, но имеет право предъявить суммы «входящего» НДС по сырью, материалам, товарам, работам и услугам, связанным с осуществлением экспорта, к возмещению (рисунок 1).

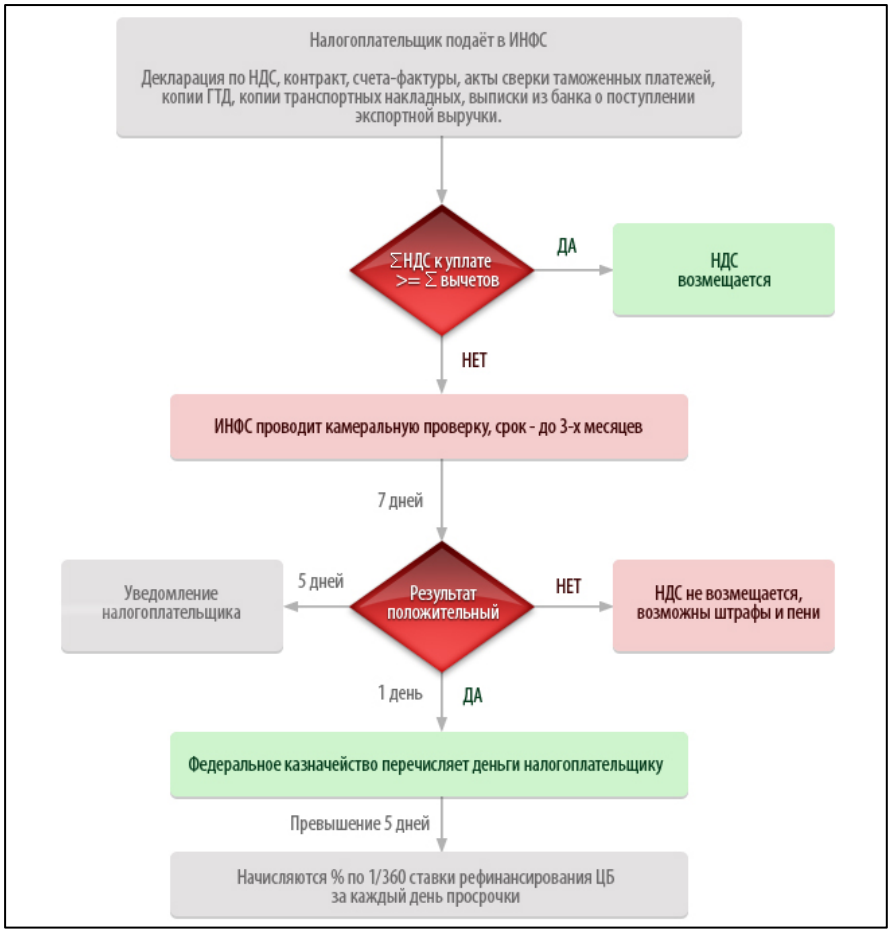

Рисунок 1 – Возмещение экспортного НДС

Для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% и получения налоговых возмещений при реализации товаров в налоговые органы представляется пакет документов в срок не позднее 180 дней, считая с даты помещения товара под таможенный режим экспорта [22].

За этапом подачи в инспекцию федеральной налоговой службы всех необходимых документов, обосновывающих отгрузку за пределы РФ, начинается камеральная проверка, цель которой – определить обоснованность применения экспортной ставки.

Если в ходе проведения камеральной проверки налоговый орган не выявит никаких нарушений налогового законодательства, то по ее окончании руководитель налогового органа или его заместитель выносит решение об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Вместе с ним налоговый орган в течение семи рабочих дней должен принять решение о возмещении суммы налога. Об этом налоговики обязаны письменно уведомить налогоплательщика, направив ему соответствующее уведомление о возмещении суммы налога в течение пяти рабочих дней со дня принятия решения о возмещении.

Но НДС к возмещению может появиться разово, к примеру, в результате приобретения организацией дорогостоящего оборудования, строительства объекта.

Сумма НДС к возмещению отражается в налоговой декларации за соответствующий налоговый период. Порядок возмещения НДС регулируется статьей 176 НК РФ [22].

Если товары приобретаются у лиц, не являющихся плательщиками НДС, или реализуются операции, освобожденные от уплаты НДС, предприятие не имеет права выделять НДС в платежных и прочих первичных документах и предъявлять НДС к возмещению из бюджета.

При предъявлении НДС, уплаченного по приобретенным товарно-материальным ценностям к возмещению из бюджета, необходимо учитывать следующие особенности:

1. Приобретаемые ТМЦ должны быть связаны с процессом производства технологически (расходы на приобретение ТМЦ относятся на расходы, связанные с производством и реализацией продукции). Формулировка предмета договора и назначения платежа в платежном поручении должны совпадать с формулировками в 25 главе НК РФ.

2. Приобретенные ТМЦ должны быть либо фактически оплачены при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, либо оприходованы в бухгалтерском учете при наличии первичных документов.

3. Должно иметь место правильное документальное оформление операции и оформление расчетов по НДС

Когда бухгалтер формирует операцию реализации, то закладывает в стоимость НДС и заносит его в книгу продаж:

Дт 62.01 «Расчеты с покупателями» Кт 90.01 «Выручка» - формируется задолженность покупателя с выручки;

Дт 90.03 «Налог на добавленную стоимость» Кт 68.02 «Налог на добавленную стоимость» – сбор со стоимости товара начисляется как задолженность в бюджет.

Получая от контрагентов документы на оказанные услуги (выполненные работы и прочее), бухгалтерии необходимо заложить НДС к вычету и отражать его в книге покупок:

Дт 20 (23, 25, 26, 10, 44, 08) Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – поступает продукция, оборудование, или сумма списывается на затраты, одновременно формируется кредиторская задолженность;

Дт 19 Кт 60 – учитывается входящий налог со стоимости покупки.

Проводками по возмещению НДС в учете будут записи:

Дт 68.02 Кт 19 – восстанавливается возмещаемый НДС.

Дт 51 «Расчетные счета» Кт 68.02 – получен возвращенный НДС из налоговых органов.

Согласно основному принципу исчисления налога на добавленную стоимость, действующему в мировой практике и в России, величина налога, подлежащая взносу в бюджет налогоплательщиком или возмещению из бюджета налогоплательщику, рассчитывается в виде разницы между суммами налога, предъявляемыми продавцом покупателям за реализуемые им товары (работы, услуги), и суммами налога, предъявляемыми налогоплательщиком – поставщиком материальных ресурсов производственного назначения (рисунок 2).

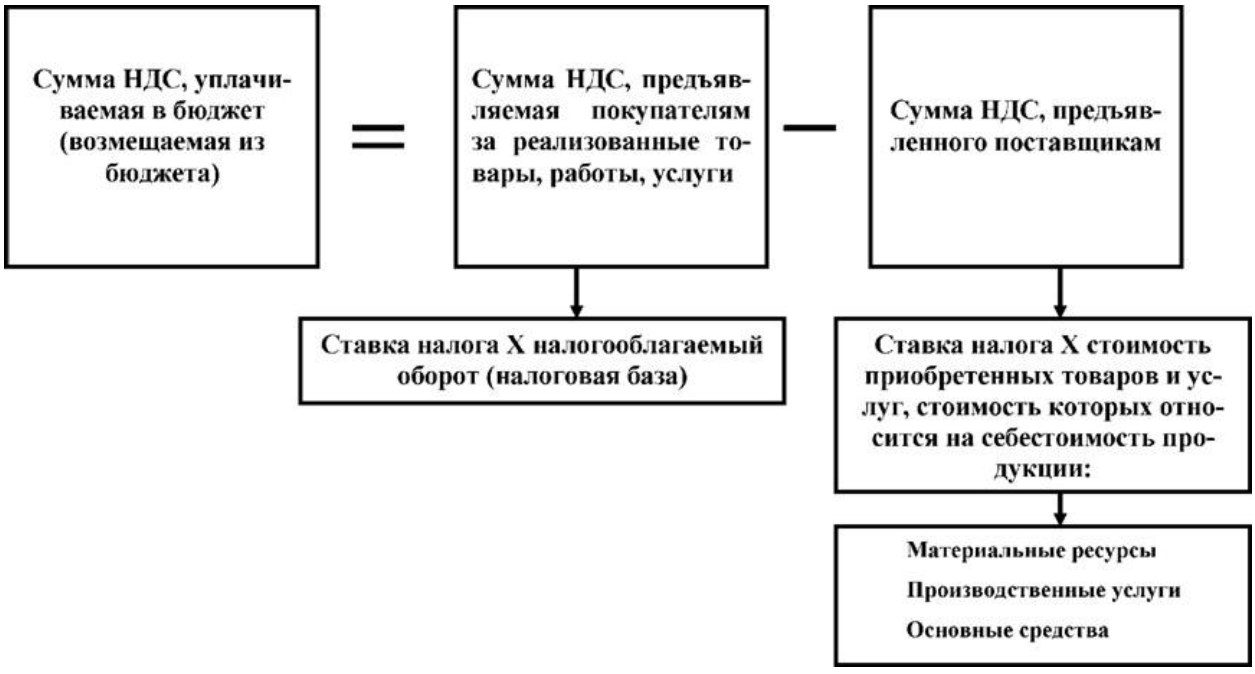

Рисунок 2 – Сумма НДС, уплачиваемая в бюджет (возмещаемая из бюджета)

Таким образом, для расчета величины НДС к начислению необходимо определить сумму НДС к вычету.

Для того, чтобы зачесть «входящий» налог, надо выполнить одновременно три условия принятия НДС к вычету [22]:

1. Товары должны быть куплены для осуществления операций, облагаемых НДС.
2. Товары должны быть поставлены на учет.

3. Наличие правильно оформленного счета-фактуры продавца (ст. 169 НК РФ) и соответствующих документов.

Вычету подлежат следующие суммы НДС:

— предъявленные продавцами при приобретении товаров на территории РФ, а также уплаченные при ввозе товаров в РФ;

— уплаченные покупателями — налоговыми агентами, предъявленные продавцами налогоплательщику — иностранному лицу;

— исчисленные с авансов под предстоящую поставку товаров;

— предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в случае возврата товаров;

— начисленные при выполнении строительно-монтажных работ;

— уплаченные по командировочным и представительским расходам;

— исчисленные по операциям реализации товаров на экспорт, при отсутствии подтверждающих документов;

— восстановленные акционером (участником, пайщиком) по имуществу, полученному в качестве уставного капитала;

— исчисленные покупателем при увеличении стоимости и/или объема отпущенных товаров;

— исчисленные плательщиком при ввозе товаров по итогам налогового периода, в котором истекли 180 дней с даты выпуска этих товаров, в соответствии с таможенной процедурой на территории Особой экономической зоны в Калининградской области.

Вычет НДС с аванса покупателем возможен тогда, когда выполнен ряд условий:

— аванс уплачен в счет будущих поставок товара, предназначенных для деятельности, облагаемой НДС;

— наличие счета-фактуры на аванс;

— в договоре поставки товара предусмотрены условия предварительной оплаты.

Причем не важно, наличными или в безналичной форме произведена предоплата, при соблюдении всех вышеуказанных условий налогоплательщик вправе принять налог к вычету.

Проводка по вычету НДС делается независимо от того, уплачено ли поставщику за товар. Факт неоплаты поставки отношения к вычету НДС не имеет. Это значит, что принять НДС к вычету налогоплательщик может и тогда, когда расчеты с поставщиком еще не произведены, а в учете у него числится кредиторская задолженность.

Итак, чтобы рассчитать НДС к уплате или возмещению необходимо понимать величину вычетов (формула 7).

$$НДС_В = НДС_т + НДС_{СМР} + НДС_{ав} + \sum НДС_э + ЗА + ЗА_{НА} \quad (7)$$

где $НДС_в$ – НДС к вычету;

$НДС_т$ – НДС по приобретенным товарам, работам, услугам;

$НДС_{СМР}$ – НДС, исчисленный при выполнении строительно-монтажных работ, для собственного потребления;

$НДС_Э$ – сумма НДС по товарам, реализованным по ставке 0% (экспорт);

ЗА – зачет авансов;

$ЗА_{НА}$ – зачет авансов по НА.

Основываясь на оборотно-сальдовых ведомостях, составляем таблицу (таблица 5).

Таблица 5 – НДС к вычету, в руб.

НДС к вычету	2016 г.	2017 г.	2018 г.
НДС по приобретенным товарам, работам, услугам, в том числе:	120 988 800,50	309 272 907,39	510 713 458,26
НДС по приобретенным основным средствам Сч. 19.01	23 854 288,62	1 548 280,49	9 983 789,77
НДС по приобретенным материально-производственным запасам Сч. 19.03	34 542 365,58	76 359 142,28	110 142 835,72
НДС по приобретенным услугам Сч. 19.04	62 592 146,30	231 365 484,62	390 586 832,77
НДС, исчисленный при выполнении строительно-монтажных работ, для собственного потребления Кт 19.08	60 090 250,43	50 739 766,54	90 395 826,86
НДС с выданных авансов Дт 60.02 (18/118)	89 815 632,27	129 720 161,41	111 972 069,40
Сумма НДС по товарам, реализованным по ставке 0% (экспорт) Сч. 19.07	18 650 557,19	179 854 961,82	320 003 507,64
Зачет авансов Дт 76АВ	63 093 556,05	53 224 301,94	26 766 124,73
Зачет авансов по налоговым агентам Дт 76НА	1 718 647,47	2 506 497,12	271 091,42
Сумма НДС к вычету	354 357 443,91	725 318 596,22	1 060 122 078,31

Для анализа динамики величины НДС к вычету рассчитаем темпы роста и темпы прироста (таблица 6).

Таблица 6 – Анализ динамики НДС к вычету за 2016 и 2017 гг., в руб.

НДС к вычету	2016 (Базисный период)	2017 (Отчетный период)	Отклонение, руб.	Отклонение, %
НДС по приобретенным товарам, работам, услугам, в том числе:	120 988 800,50	309 272 907,39	188 284 106,89	255,62
НДС по приобретенным основным средствам Сч. 19.01	23 854 288,62	1 548 280,49	-22 306 008,13	6,49
НДС по приобретенным материально-производственным запасам Сч. 19.03	34 542 365,58	76 359 142,28	41 816 776,70	221,06
НДС по приобретенным услугам Сч. 19.04	62 592 146,30	231 365 484,62	168 773 338,32	369,64
НДС, исчисленный при выполнении строительно-монтажных работ, для собственного потребления Кт 19.08	60 090 250,43	50 739 766,54	-9 350 483,89	84,44
НДС с выданных авансов Дт 60.02 (18/118)	89 815 632,27	129 720 161,41	39 904 529,14	144,43
Сумма НДС по товарам, реализованным по ставке 0% (экспорт) Сч. 19.07	18 650 557,19	179 854 961,82	161 204 404,63	964,34
Зачет авансов Дт 76АВ	63 093 556,05	53 224 301,94	-9 869 254,11	84,36
Зачет авансов по налоговым агентам Дт 76НА	1 718 647,47	2 506 497,12	787 849,65	145,84
Сумма НДС к вычету	354 357 443,91	725 318 596,22	370 961 152,31	204,69

Таким образом сумма НДС к вычету увеличился на 10 5% или на 370 961 152,31 руб. Больше всего на это повлияли экспортные операции, сумма НДС по товарам, реализованным по ставке 0 % (экспорт) Сч. 19.07, увеличилась на 864 % или на 161 204 404,63 руб.

НДС по приобретенным товарам, работам, услугам увеличился на 156 % или на 188 284 106,89 руб., это связано с увеличением НДС по приобретенным услугам на 269 % или на 168 773 338,32 руб. и НДС по приобретенным материально-производственным запасам на 121% или на 41 816 776,70 руб., хотя НДС по приобретенным основным средствам значительно сократился на 94 % или на 22 306 008,13 руб.

НДС, исчисленный при выполнении строительно-монтажных работ, для собственного потребления также сократился на 16 % или на 9 350 483,89 руб. НДС с выданных авансов увеличился на 44 % или на 39 904 529,14 руб. Зачет авансов сократился на 16 % или на 9 869 254,11 руб., хотя зачет авансов по НА увеличился на 46 % или на 787 849,65 руб.

В таблице 7 представлен анализ динамики НДС к вычету на 2017 и 2018 гг.

Таким образом сумма НДС к вычету увеличился на 46 % или на 334 803 482,09 руб. Больше всего на это повлияли НДС, исчисленный при выполнении строительно-монтажных работ, для собственного потребления, который увеличился на 78 % или на 39 656 060,32 руб., и сумма НДС по товарам, реализованным по ставке 0 % (экспорт) Сч. 19.07, которая также увеличился на 78 % или на 140 148 545,82 руб.

НДС по приобретенным товарам, работам, услугам увеличился на 65 % или на 201 440 550,87 руб., это связано с увеличением НДС по приобретенным основным средствам на 545 % или на 8 435 509,28 руб., НДС по приобретенным услугам на 69 % или на 159 221 348,15 руб. и НДС по приобретенным материально-производственным запасам на 44 % или на 33 783 693,44 руб.

Негативно повлияло на сумму НДС к вычету сокращение НДС с выданных авансов на 14 % или на 17 748 092,01 руб., зачета авансов на 50 % или на 26 458 177,21 руб. и зачета авансов по налоговым агентам на 89 % или на 2 235 405,70 руб.

Чтобы посчитать планируемый НДС к вычету на 2019 г. величина НДС по приобретенным товарам, работам, услугам была взята из бюджета закупок. Выполнение строительно-монтажных работ, для собственного потребления в 2019 г. Общество не планирует.

Изучив крупные заключенные договора, можно предположить, что величина зачета авансов по налоговым агентам в 2019 г. будет равна 423 567,21 руб.

НДС с выданных авансов можно запланировать исходя из анализа договоров на закупку на значительные суммы. Тогда планируемая величина на 2019 г. составляет 148 359 658,15 руб.

Таблица 7 – Анализ динамики НДС к вычету за 2017 и 2018 гг., в руб.

НДС к вычету	2017 (Базисный период)	2018 (Отчетный период)	Откл., руб.	Откл., %
НДС по приобретенным товарам, работам, услугам, в том числе:	309 272 907,39	510 713 458,26	201 440 550,87	165,13
НДС по приобретенным основным средствам Сч. 19.01	1 548 280,49	9 983 789,77	8 435 509,28	644,83
НДС по приобретенным материально-производственным запасам Сч. 19.03	76 359 142,28	110 142 835,72	33 783 693,44	144,24
НДС по приобретенным услугам Сч. 19.04	231 365 484,62	390 586 832,77	159 221 348,15	168,82
НДС, исчисленный при выполнении строительно-монтажных работ, для собственного потребления Кт 19.08	50 739 766,54	90 395 826,86	39 656 060,32	178,16
НДС с выданных авансов Дт 60.02 (18/118)	129 720 161,41	111 972 069,40	-17 748 092,01	86,32
Сумма НДС по товарам, реализованным по ставке 0% (экспорт) Сч. 19.07	179 854 961,82	320 003 507,64	140 148 545,82	177,92
Зачет авансов Дт 76АВ	53 224 301,94	26 766 124,73	-26 458 177,21	50,29
Зачет авансов по налоговым агентам Дт 76НА	2 506 497,12	271 091,42	-2 235 405,70	10,82
Сумма НДС к вычету	725 318 596,22	1 060 122 078,31	334 803 482,09	146,16

Зачет авансов также необходимо рассчитать, основываясь на заключенных с Обществом договорах на крупные суммы. Тогда величина на 2019 г. составляет 34 248 723,71 руб.

Так как выручку Общество получает в одном налоговом периоде (квартале), а подтверждение нулевой ставки – в другом, то необходимо узнать какая доля отгрузок

«закрывается» по НДС тем же кварталом. В среднем в организации за год «закрывается» 34,54 % от общей величины вычета. Тогда планируемый НДС по товарам, реализованным по ставке 0% (экспорт) на 2019 г. равен 471 826 388,09 руб.

В таблице 8 представлен анализ динамики НДС к вычету на 2017 и 2018 гг.

Таблица 8 – Анализ динамики НДС к вычету за 2018 и 2019 гг., в руб.

НДС к вычету	2018 (Базисный период)	2019 (Отчетный период)	Откл., руб.	Откл., %
НДС по приобретенным товарам, работам, услугам, в том числе:	510 713 458,26	596 710 150,37	85 996 692,11	116,84
НДС по приобретенным основным средствам Сч. 19.01	9 983 789,77	-	-9 983 789,77	-
НДС по приобретенным материально-производственным запасам Сч. 19.03	110 142 835,72	149 121 010,34	38 978 174,62	135,39
НДС по приобретенным услугам Сч. 19.04	390 586 832,77	447 589 140,03	57 002 307,26	114,59
НДС, исчисленный при выполнении строительно-монтажных работ, для собственного потребления Кт 19.08	90 395 826,86	-	-90 395 826,86	-
НДС с выданных авансов	111 972 069,40	148 359 658,15	36 387 588,75	132,50
Сумма НДС по товарам, реализованным по ставке 0% (экспорт) Сч. 19.07	320 003 507,64	471 826 388,09	151 822 880,45	147,44
Зачет авансов Дт 76АВ	26 766 124,73	34 248 723,71	7 482 598,98	127,96
Зачет авансов по налоговым агентам Дт 76НА	271 091,42	423 567,21	152 475,79	156,25
Сумма НДС к вычету	1 060 122 078,31	1 251 568 487,53	191 446 409,22	118,06

Таким образом сумма НДС к вычету увеличился на 18 % или на 191 446 409,22 руб. Больше всего на это повлияли зачет авансов по налоговым агентам, который увеличился на 56 % или на 152 475,79 руб. Сумма НДС по товарам, реализованным по ставке 0 % (экспорт) увеличилась на 47 % или на 151 822 880,45 руб. НДС с выданных авансов увеличился на

33 % или на 36 387 588,75 руб. зачет авансов увеличился на 27 % или на 7 482 598,98 руб. НДС по приобретенным товарам, работам, услугам увеличился на 17 % или на 85 996 692,11 руб., это связано с увеличением НДС по приобретенным материально-производственным запасам на 35 % или на 38 978 174,62 руб. и НДС по приобретенным услугам на 15 % или на 57 002 307,26 руб., НДС по приобретенным основным средствам полностью сократился. НДС, исчисленный при выполнении строительно-монтажных работ, для собственного потребления также сократился в полном объеме.

Тогда можно посчитать НДС к возмещению за все периоды (таблица 9).

Таблица 9 – НДС к возмещению, в руб.

Показатель	2016	2017	2018	2019 план
Начисленный НДС	141 574 378,33	102 609 209,92	240 249 148,62	305 120 897,43
НДС к вычету	354 357 443,91	725 318 596,22	1 060 122 078,31	1 251 568 487,53
НДС к возмещению	212 783 065,58	622 709 386,30	819 872 929,69	946 447 590,10

Таким образом, НДС к возмещению увеличивается каждый год, за счет значительного роста НДС к вычету.

Также необходимо посчитать безопасный вычет по НДС (формула 8).

$$\% \text{ НДС} = \frac{\text{НДСв}}{\text{НДСн}} \times 100\% \quad (8)$$

где % НДС – доля вычетов по НДС;

НДСв – НДС, принятый к вычету;

НДСн – начисленный НДС.

Если в декларации по НДС доля вычетов превышает 89 %, то у налоговых инспекторов появятся к организации определенные вопросы. Дело в том, что высокий удельный вес вычетов говорит о низкой налоговой нагрузке, что может стать причиной вызова генерального директора в налоговый орган. Там собирается комиссия по легализации налоговой базы, либо же формируется план выездной проверки. Чтобы снять с себя подозрения, организация должна отправить письменное пояснение к декларации. Оно составляется в произвольной форме. Наиболее популярными объяснениями высокого удельного веса налоговых вычетов по НДС является:

— закуп под конец налогового периода;

— счета-фактуры были получены по окончанию отчетного периода;

— организация занимается сезонной деятельностью;

— недавно сформировавшаяся организация не начала вести коммерческую деятельность в полном объеме;

— организация работает с авансовыми платежами.

Итак, доля вычетов по НДС, составляет:

$$\text{Доля вычетов по НДС}_{2016г.} = \frac{354\,357\,443{,}91}{141\,574\,378{,}33} \times 100\% = 250{,}3\ \%$$

$$\text{Доля вычетов по НДС}_{2017г.} = \frac{725\,318\,596{,}22}{102\,609\,209{,}923} \times 100\% = 706{,}87\ \%$$

$$\text{Доля вычетов по НДС}_{2018г.} = \frac{1\,060\,122\,078{,}31}{240\,249\,148{,}62} \times 100\% = 441{,}26\ \%$$

$$\text{Доля вычетов по НДС}_{2019г.} = \frac{1\,251\,568\,487{,}53}{305\,120\,897{,}43} \times 100\% = 410{,}19\ \%$$

Но данное правило не распространяется на лесопромышленные комплексы, так как ЛПК является материалоемким производством, к тому же АО «Краслесинвест» запускает новые заводы, которые также влияют на большую величину вычетов.

2.3 Предложения по совершенствованию налогового планирования налога на добавленную стоимость

Предложения по совершенствованию налогового планирования налога на добавленную стоимость продемонстрированы на рисунке 3.

Рисунок 3 – Предложения по совершенствованию налогового планирования налога на добавленную

На лесопромышленном комплексе часть продаж приходится на экспорт, который дает предприятию право на применение нулевой ставки НДС. При отгрузке товара на экспорт с территории РФ у организации-продавца возникнет объект обложения НДС [22]. При вывозе товаров с территории РФ в таможенной процедуре экспорта НДС не уплачивается, поскольку подпунктом 1 пунктом 1 статьи 164 НК РФ предусмотрено, что для товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, применяется налоговая ставка 0 % при условии представления в налоговые органы документов.

Наличие налоговой ставки как таковой, независимо от ее размера, дает организации право на получение налоговых вычетов. Для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 % и получения налоговых вычетов при реализации товаров в налоговые органы представляется пакет документов в срок не позднее 180 дней, считая с даты помещения товара под таможенный режим экспорта.

С точки зрения процесса бюджетирования это требует организации планирования начислений и возмещений НДС, что позволит понимать сроки оплаты налоговых обязательств и поступления от возмещений налога.

В бюджете НДС представляется информация о планируемом начислении налога и налоговых платежах, с указанием налогооблагаемой базы и предполагаемой задолженности компании перед бюджетом.

Бюджет НДС необходимо составлять, во-первых, для дальнейшего расчета финансовых показателей компании и определения влияния на них налогового бремени, во-вторых, для формирования платежного календаря и, в-третьих, для оптимизации налога.

При планировании НДС следует учитывать особенности данного налога, которые связаны с тем, что в качестве объекта обложения признается весь оборот, а не добавленная стоимость.

Основное условие планирования НДС – максимальный зачет сумм налога, уплаченного поставщикам. Нередко удается добиться ощутимой экономии путем простого соблюдения требований законодательства. Следует точно выполнять условия учета возмещения из бюджета сумм НДС, уплаченных поставщикам. В частности, правомерное принятие НДС к зачету (возмещению) возможно только при наличии надлежащим образом оформленных счетов-фактур, таможенных деклараций и других документов. Вычетам суммы налога подлежат только при наличии соответствующих первичных документов.

Таким образом, предприятию лесопромышленного комплекса в составе операционного бюджета требуется отдельный бюджет по НДС, а в составе финансового бюджета – график платежей по расчетам с бюджетом.

С 1 октября 2018 г. повторно представлять контракты (договоры) для подтверждения нулевой ставки НДС не требуется. Соответствующие изменения внесены в пункте 10 статьи

165 НК РФ [22]: в случае, если контракты (договоры) ранее были представлены в налоговый орган для обоснования применения налоговой ставки НДС 0 процентов за предыдущие налоговые периоды, их повторное представление не требуется. Вместо представления данных документов налогоплательщик представляет в налоговые органы уведомление с указанием реквизитов документа, которым (приложением к которому) были представлены указанные документы, и наименования налогового органа, в который они были представлены.

Данное правило вступило в силу 01.10.2018 г. и применяется в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), совершенных также начиная с начала четвертого квартала 2018 года. Правило касается товаров, реализованных на экспорт с 1 октября 2018 г.

Данное изменение законодательства облегчает для организации трудоемкий процесс подтверждения нулевой ставки НДС.

В процессе расчетов по планируемому вычету НДС на 2019 год была выявлена проблема – отсутствие бюджета авансовых платежей.

Рассмотрим НДС с выданных авансов. Перечисляя продавцу предоплату, покупатель получает право на вычет НДС с авансов выданных. Это означает, что на сумму «авансового» НДС покупатель сможет уменьшить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет. Это имеет существенное значение в планировании учета НДС. Вычеты по авансовым счетам-фактурам можно делать только в том периоде, в котором они получены. Переносить такие вычеты на более поздние периоды нельзя. Пункт 2 статьи 171 разрешает переносить вычеты на срок до трех лет, но на авансы это не распространяется [39].

Суммы авансовых платежей необходимы для расчета вычетов, которые в свою очередь нужны для планирования НДС к возмещению. Без данного бюджета процесс расчета авансов выданных, зачет авансов и зачет авансов по налоговым агентам становится трудоемким, так как необходимо рассматривать все заключенные контракты каждый раз при необходимости. Также понимание авансовых платежей необходимо для контроля исполнения договоров.

Универсальной формулы расчета прогнозной суммы авансов не существует, поскольку условия предоплаты и отсрочки платежа могут сильно варьироваться в различных компаниях. Рассчитаем на гипотетических показателях пример расчета НДС с выданных авансов. Предположим, что у компании «Х» в 2019 г. есть три контракта с крупными суммами, остальные контракты имеют менее значительные величины. Каждый контракт имеет свой процент аванса.

Первый контракт на сумму 2 500 000 руб. (с НДС) с предоплатой 50 %, второй контракт – 3 000 000 руб. (с НДС) с авансом 30 %, третий контракт – 1 500 000 руб. (с НДС) с предоплатой 75 %.

Вычислим аванс с каждого контракта:

$Аванс_1$ = 2 500 000 * 50% = 1 250 000 руб.

$Аванс_2$ = 3 000 000 * 30% = 900 000 руб.

$Аванс_3$ = 1 500 000 * 75% = 1 125 000 руб.

На данном этапе организация может понимать какие суммы ей необходимы для оплаты авансов.

Рассчитаем НДС с выданных авансов:

НДС с выданных $авансов_1$ = 1 250 000 * 20 / 120 = 208 000 руб.

НДС с выданных $авансов_2$ = 900 000 * 20 / 120 = 150 000 руб.

НДС с выданных $авансов_3$ = 1 125 000 * 20 / 120 = 187 000 руб.

Тогда сумма НДС с выданных авансов по крупным сделкам составляет 545 000 руб.

Теперь вычислим авансы по остальным контрактам на общую сумму 500 000 руб. Для этого предположим, что средний процент аванса по всем контрактам составляет 40 %. Тогда:

Общий аванс по контрактам = 500 000 * 40 % = 200 000 руб.

Общий НДС с выданных авансов = 200 000 * 20 / 120 = 33 000 руб.

Следовательно, гипотетически компания в 2019 г. по НДС с авансов выданных сможет произвести вычет на сумму 578 000 руб.

Таким же образом считаются зачет авансов и зачет авансов по налоговым агентам.

Данный способ позволяет облегчить вычисление авансовых платежей, так как процесс расчета каждого контракта слишком трудоемкий. При этом все крупные контракты учтены относительно их первоначальных условий.

Также это позволяет рассчитать планируемый НДС к вычету, который необходим для общего учета НДС.

Особенностью организации является экспорт несырьевых товаров. С 1 июля 2018 г. вступил в силу перечень сырьевых товаров. Перечень содержит 14 разделов, который был рассмотрен в первой главе, в каждом из которых указаны коды из ТН ВЭД. До появления перечня у компаний часто возникали трудности с тем, чтобы квалифицировать, сырьевой их товар или нет. Минфин советовал сопоставлять категории сырьевых товаров из НК РФ с названиями групп товаров в ТН ВЭД. Теперь организация может идентифицировать свои товары.

Общество в 2018 и 2019 гг. экспортировало только пиломатериалы. Пиломатериалы не входят в список сырьевых товаров. Поэтому АО «Краслесинвест» экспортирует ближайшее время только несырьевые товары.

Из чего следует следующая особенность: если компания экспортирует товар, которого нет в перечне сырьевых, она может сразу отразить в декларации вычет «входного» НДС. Ждать подтверждения нулевой ставки не нужно. НДС принимается к вычету в общем

порядке – на момент принятия к учету – и независимо от того, будут товары экспортироваться или реализовываться на внутреннем рынке. НДС в таком случае восстановлению не подлежит [37].

Подтверждение обоснованности применения налоговой ставки 0% при этом остается необходимым. Данное право влияет только на получение вычета.

Экспорт именно несырьевого товара выгоден для организации. Конечно, в любом случае необходимо подтверждать нулевую ставку, но получить вычет можно, не дожидаясь данного подтверждения. Что позволяет организации получать значительные суммы возмещения намного быстрее, чем при экспорте сырьевых товаров.

На данный момент АО «Краслесинвест» не использует право упрощенного получения вычета от экспорта несырьевого товара. Поэтому рекомендуется сразу отражать в декларации вычет «входного» НДС, не дожидаясь подтверждения нулевой ставки НДС.

В предыдущем параграфе было рассмотрено, что выручку Общество получает в одном налоговом периоде (квартале), а подтверждение нулевой ставки - в другом. В среднем в организации за год «закрывается» 34,54 % отгрузок тем же кварталом от общей величины вычета. Данная сумма может значительно увеличиться, так как получение вычета будет происходить быстрее.

Не заявленные к вычету суммы НДС по товарам (работам, услугам), принятым к учету после 01.07.2016 г., используемым для осуществления операций по реализации на экспорт товаров, не поименованных в перечне кодов видов сырьевых товаров в соответствии с ТН ВЭД, утвержденном постановлением Правительства РФ от 18.04.2018 № 466, могут приниматься к вычету до момента определения налоговой базы по экспортируемым товарам, путем отражения указанных сумм в налоговой декларации по НДС, представляемой по итогам налогового периода, начинающегося с 01.07.2018 [34, 33, 43, 36].

С 01.07.2016 г. раздельный учет «входного» НДС при экспорте касается только экспортеров сырьевых товаров. Компании, реализующие на экспорт несырьевые товары, раздельный учет товаров по НДС могут не вести.

У продавцов, экспортирующих только несырьевые товары, приобретенные с 01.07.2016 г., при условии осуществления на внутреннем рынке исключительно облагаемых НДС операций, отсутствует обязанность ведения раздельного учета сумм входного НДС и, соответственно, распределения НДС по общехозяйственным расходам.

Таким образом, Обществу при реализации на экспорт только пиломатериалов или других несырьевых товаров, нет необходимости вести раздельный учет. Однако же для удобства учета расчетов по налогу на добавленную стоимость и с учетом того, что Общество является потенциальным экспортером сырьевого товара рекомендуется оставить раздельный учет.

Налоговый учет является неотъемлемой частью учета организации и играет важнейшую роль в налоговом планировании и в исполнении налоговых обязательств. Вышеизложенные предложения упростят порядок учета НДС, а в следствии и налогового учета в целом.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Акционерное общество «Краслесинвест» представляет собой компанию, деятельность которой в настоящее время направлена на реализацию инвестиционного проекта «Комплексное развитие Нижнего Приангарья» в части строительства крупнейшего лесопромышленного комплекса на территории Богучанского района. Проект строительства Богучанского лесопромышленного комплекса — крупнейший инвестиционный проект в области освоения лесов на территории РФ.

Планирование налогов является особенностью составления бюджетов на предприятии лесопромышленного комплекса. Наличие бюджета налогов позволяет составить бюджетный баланс, бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств. Налоговое планирование – это основной рычаг, с помощью которого организация имеет возможность минимизировать свои затраты на уплату налогов и сборов и, как следствие, увеличить прибыль. Основной задачей налогового планирования является определение размера обязательных платежей компании в пользу бюджета до того, как будет подана отчетность.

Наиболее сложным в части налогового планирования является НДС. Планирование НДС как часть процесса планирования финансово-хозяйственной деятельности организации позволяет оптимизировать налоговые платежи и снизить налоговое бремя. Также планирование НДС позволяет заранее спрогнозировать предстоящие налоговые расходы и подготовиться к их осуществлению.

В работе было проанализировано планирование расчетов по НДС на конкретном предприятии. Установлено, что на сумму начисленного НДС повлиял запуск нового завода в 2016 г., и как следствие – увеличения продаж пиломатериалов. В 2017 г. отмечено сокращение начисленного НДС за счет сокращения НДС 10 % с выручки и НДС с полученных авансов. В следующих периодах начисленный НДС только увеличивался.

Возмещение НДС играет важную роль в процессе хозяйственной деятельности лесопромышленных комплексов. Исследуемая организация занимается экспортом, поэтому суммы налоговых вычетов довольно велики. В Обществе доля вычетов в рассматриваемых периодах более 200 % от сумм начислений, но это является нормой для подобных материалоемких производств. В целом, НДС к возмещению из бюджета увеличивался каждый год, за счет значительного роста НДС к вычету. В каждом периоде НДС к вычету увеличивался по разным причинам: экспортные операции; выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления; зачет авансов по налоговым агентам и др.

Планирование вычетов НДС было затруднительно, поскольку в Обществе отсутствовал бюджет авансовых платежей. Поэтому в работе был предложен вариант расчета

выданных авансов на основе гипотетических показателей. Также для совершенствования налогового планирования рекомендуется включать в состав операционного бюджета отдельный бюджет по НДС, а в состав финансового бюджета – график платежей по расчетам с бюджетом.

Организация последние несколько лет экспортирует только несырьевые товары, в этой части предложено несколько способов совершенствования налогового учета. Согласно НК РФ, Общество имеет право упрощенного получения вычета от экспорта несырьевого товара. Поэтому в работе рекомендовано Обществу отражать в декларации вычет «входного» НДС, сразу до подтверждения нулевой ставки НДС.

НДС принимается к вычету в общем порядке и независимо от того, будут ли товары экспортироваться или реализовываться на внутреннем рынке. Также для упрощения ведения бухгалтерского учета рекомендуется отказаться от ведения раздельного учета в части НДС. С 01.07.2016 г. раздельный учет «входного» НДС при экспорте касается только экспортеров сырьевых товаров. Компании, реализующие на экспорт несырьевые товары, раздельный учет товаров по НДС могут не вести.

Для организации важны суммы вычета, а при экспорте несырьевых товаров получение данных вычетов происходит значительно быстрее. Подтверждение нулевой ставки необходимо, но получить вычет можно, не дожидаясь данного подтверждения.

В будущих периодах при осуществлении налогового планирования следует учитывать возможные изменения налогового законодательства, которые могут быть связаны с установлением новых форм и режимов налогообложения, изменением налоговых ставок, отменой прежних или вводом новых налоговых льгот.

Таким образом, отсутствие налогового планирования НДС может привести к существенным проблемам, убыткам или штрафным санкция. Планирование НДС позволяет не только оптимизировать налоговые платежи, но и существенно уменьшить риски компании. Так в работе был предложен порядок совершенствования планирования начисления и возмещения НДС, что позволит внести свои коррективы в процесс налогового планирования, минимизировать налоговые риски и, следовательно, повысить уровень экономической эффективности хозяйствующего субъекта.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1 Басовская, Е. Н. Формирование системы планирования производства в промышленности с учетом современной налоговой политики уровне : дис. … канд. экон. наук : 08.00.05 / Басовская Елена Николаевна. – Тула, 2005. – 180 с.

2 Белякова, Э. И. Аналитические процедуры в аудите налога на добалвенную стоимость : дис. … канд. экон. наук : 08.00.12 / Белякова Эльвира Ирековна. – Москва, 2012. – 178 с.

3 Бернар, И., Колли, Ж.-К. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: в 2-х т.–М.: Международные отношения, 1997. – 760 с.

4 Берсенев, А. В. Развитие методического инструментария исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость : дис. … канд. экон. наук : 08.00.10 / Берсенев Артем Валериевич. – Сургут, 2006. – 207 с.

5 Бизнес: Оксфордский толковый словарь. Англо-русский — М: Изд-во «Прогресс — Академия», Изд-во РГГУ, 1995.

6 Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник — 8-е изд., испр. / М. А. Вахрушина // М.: Издательство «Омега-Л», 2015. — 570 с.

7 Возмещение НДС. Возврат налога на добавленную стоимость юридическим лицам [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://bizneszakon.ru/nalogooblozhenie/vozmeschenie-nds-vozvrat-naloga.

8 Вылкова, Е. С. Налоговое планирование в системе управления финансами хозяйствующих субъектов : дис. … д-ра. экон. наук : 08.00.10 / Вылкова, Елена Сергеевна. – Санкт-Петербург, 2002. – 486 с.

9 Глебова, О. П. Как организовать раздельный учет для целей исчисления НДС / О. П. Глебова // Российский налоговый курьер. – 2018. – № 1. – № 2.

10 Глубокова, Н. Ю. Налоговое планирование: учебно-методический комплекс / Н. Ю. Глубовокова // Москва: Изд. центр ЕАОИ, 2016 – 64 с.

11 Гордеева, С. Н. Сырьевые товары и НДС: плохо или хорошо? / С. Н. Гордеева // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2016. – № 11.

12 Гусева, Т. А. Правовое регулирование налогового планирования в предпринимательской деятельности: проблемы теории и практики : дис. … д-ра. юр. наук : 12.00.14 / Гусева Татьяна Алексеевна. – Саратов, 2008. – 455 с.

13 Деева, Е. А. Теоретические и методические аспекты формирования системы налогового аудита налога на добавленную стоимость : дис. … канд. экон. наук : 08.00.12 / Деева Елена Александровна. – Воронеж, 2007. – 187 с.

14 Дементьева, Н. М. Применение вычетов по налогу на добавленную стоимость: спорные вопросы / Н. М. Дементьева // Все для бухгалтера. – 2014. – № 2.

15 Зайцев, М. Налоговое планирование / М. Зайцев // Финансовая газета. – 2015. – № 37. – С. 14-15.

16 Кобенко, А. В. Формирование бюджета налогов / А. В. Кобенко // Финансовый директор. – 2016. – №4.

17 Козенкова, Т. А. Влияние налогового планирования на финансовые результаты деятельности организации : дис. … канд. экон. наук : 08.00.10 / Козенкова Татьяна Андреевна. – Москва, 2000. – 169 с.

18 Короткова, Л. А. Об определении налоговой базы по НДС при экспортных операциях / Л. А. Короткова // Налоговый вестник. – 2015. – № 5.

19 Мартынова, И. Н. НДС при осуществлении внешнеторговых операций / И. Н. Мартынова // Налоговый вестник. – 2018. – № 1.

20 Митрофанов, И. А. Налогообложение добавленной стоимости в финансовом механизме российских организаций : дис. … канд. экон. наук : 08.00.10 / Митрофанов Илья Александрович. – Москва, 2009. – 164 с.

21 Налоговый кодекс Российской Федерации. В 2 ч. Ч. 1 [Электронный ресурс] : федер. закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ ред. от 06.06.2019. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

22 Налоговый кодекс Российской Федерации. В 2 ч. Ч. 2 [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ ред. от 17.06.2019. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

23 О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.05.2016 № 150-ФЗ // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

24 О налоге на добавленную стоимость [Электронный ресурс] : письмо Минфина России от 17.10.2013 г. № ЕД-4-3/18594@ // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

25 О признании частично недействующими абзацев пятого и шестого Письма Минфина России от 01.06.2012 № 03-07-15/56 [Электронный ресурс] : решение ВАС РФ от 26.02.2013 № 16593/12// Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

26 Об отражении в бухгалтерском учете налога на добавленную стоимость при экспорте товаров [Электронный ресурс] : письмо Минфина России от 27.05.2003 № 16-00-14/177 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

27 Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н ред. от 08.11.2010 г. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

28 Определение ВАС РФ от 25.03.2013 № ВАС-3003/13 по делу № А03-18530/2011 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

29 Панова, В. А. Лесопромышленный комплекс РФ и его конкурентоспособность на мировом рынке / В. А. Панов // Молодой ученый. – 2015. – № 24. – С. 523-526

30 Перелыгина, И. Н. Поэлементарнее планирования налога на добавленную стоимость в рамках бюджетирования коммерческой организации / И. Н. Перелыгина // Управленческий учет. – 2014. – № 4.

31 Письмо Минфина России от 01.06.2012 г. № 03-07-15/56 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

32 Письмо Минфина России от 01.10.2013 № 03-07-15/40626 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

33 Письмо Минфина России от 03.08.2018 № 03-07-08/54932 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

34 Письмо Минфина России от 03.08.2018 г. № 03-07-08/54830 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

35 Письмо Минфина России от 07.12.2018 № 03-07-08/88904 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

36 Письмо Минфина России от 10.07.2018 г. № 03-07-08/47794 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

37 Письмо Минфина России от 12.12.2016 № 03-07-08/73930 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

38 Письмо Минфина России от 17.06.2009 № 03-07-11/162 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

39 Письмо Минфина России от 17.10.2017 № 03-07-11/67480 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

40 Письмо Минфина России от 18.08.2009 № 03-07-11/208 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

41 Письмо Минфина России от 19.08.2004 № 03-04-08/51 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

42 Письмо Минфина России от 22.07.2005 № 03-04-11/173 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

43 Письмо Минфина России от 25.07.2018 г. № 03-07-08/52212 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

44 Письмо Минфина России от 26.06.2009 № 03-07-14/61 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

45 Письмо Минфина РФ от 09.04.2015 № 03-07-11/20290 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

46 Письмо Минфина РФ от 20.05.2016 № 03-07-08/28995 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

47 Письмо Минфина РФ от 28.11.2014 № 03-07-11/60891 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

48 Письмо МНС РФ от 19.06.2003 № ВГ-6-03/672@ "О налоге на добавленную стоимость" // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

49 Письмо УФНС РФ по г. Москве от 29.02.2008 № 19-11/19188 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

50 Положение об учетной политике АО «Краслесинвест» для целей бухгалтерского учета на 2019 год.

51 Положение об учетной политике АО «Краслесинвест» для целей налогового учета на 2019 год.

52 Попов, М. В. Аудит расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость в организациях, совмещающих налоговые режимы : дис. … канд. экон. наук : 08.00.12 / Попов Михаил Владимирович. – Краснодар, 2010. – 214 с.

53 Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 09.11.2017 № Ф03-3904/2017 по делу № А04-99/2017 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

54 Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.08.2017 N Ф07-7077/2017 по делу № А56-76673/2016 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

55 Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 (ред. от 19.01.2019) "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

56 Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 29.05.2012 по делу № А74-585/2011 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

57 Постановление ФАС Дальневосточного округа от 13.06.2012 № Ф03-1656/2012 по делу № А37-359/2011) // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

58 Постановление ФАС Московского округа от 06.03.2012 по делу № А40-140274/10-4-840 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

59 Постановление ФАС Уральского округа от 23.12.2013 № Ф09-13581/13 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

60 Постановление ФАС Центрального округа от 06.12.2013 по делу № А14-16841/2012 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

61 Постановление ФАС Центрального округа от 17.04.2012 по делу № А09-4324/2011 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

62 Приказ ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@ (ред. от 28.12.2018) "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме" (Зарегистрировано в Минюсте России 15.12.2014 № 35171) // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

63 Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 16.07.2012 # 54 (ред. от 19.03.2019) "Об утверждении единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза и Единого таможенного тарифа Евразийского экономического союза" (с изм. и доп., вступ. в силу с 16.05.2019) // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

64 Самсонов, Е. А. Методологические подходы совершенствования инструментария налогового планирования в организации : дис. … д-ра. экон. наук : 08.00.10 / Самсонов, Евгений Анатольевич. – Томск, 2016. – 324 с.

65 Семинихин, В. В. Налог на добавленную стоимость / В. В. Семинихин // ГроссМедиа, РОСБУХ. – 2018.

66 Стороженко, О. Г. Налоговое планирование на корпоративном уровне : дис. … канд. экон. наук : 08.00.10 / Стороженко Оксана Григорьевна. – Москва, 2004. – 199.

67 Угрюмова, А. В. Налоговое администрирование НДС: опыт применения и пути совершенствования : дис. … канд. экон. наук : 08.00.10 / Угрюмова Анастасия Валерьевна. – Москва, 2009. – 134 с.

68 Фишер, О. В. Налоговое планирование на промышленном предприятии уровне : дис. … канд. экон. наук : 08.00.10 / Фишер Ольга Владимировна. – Волгоград, 2004. – 217 с.

69 Хаджианиди, Ф. Г. Налог на добавленную стоимость в системе налоговых решений : дис. … канд. экон. наук : 08.00.10 / Хаджианиди Федор Георгиевич. – Владикавказ, 2011. – 183 с.

70 Халина, В. А. Налог на добавленную стоимость в системе таможенных платежей : дис. … канд. экон. наук : 08.00.10 / Халина Виктория Александровна. – Владикавказ, 2006. – 168 с.

71 Шестакова Е. В. Налоговое планирование: теория и практические рекомендации с материалами судебной практики / Е. В. Шестакова // М.: Юстицинформ, 2015. – 123 с.

72 Шестакова, Е. В. Планирование НДС и налоговые риски / Е. В. Шестакова // Справочник экономиста. – 2016. – № 1.

73 Щербанева, В. Н. Налоговое планирование как элемент системы экономической безопасности : дис. … канд. экон. наук : 08.00.10 / Щербанева Валентина Николаевна. – Тольятти, 2017. – 119 с.