

# Политика налогового учёта налога на добавленную стоимость (НДС) в производственных организациях<sup>S</sup>

**Р.В. НУЖДИН**, канд. экон. наук, доцент кафедры теории экономики и учётной политики (e-mail: rv.voronezh@gmail.com)<sup>1</sup>

**Г.В. БЕЛЯЕВА**, д-р экон. наук, проф. кафедры теории экономики и учётной политики (e-mail: kafbuhuchet@yandex.ru)<sup>1</sup>

**Е.В. ГОРКОВЕНКО**, канд. экон. наук, доцент кафедры экономической безопасности и финансового мониторинга (e-mail: gorek@mail.ru)<sup>1</sup>

**М.М. ПУХОВА**, канд. экон. наук, доцент кафедры теории экономики и учётной политики (e-mail: putochka19@mail.ru)<sup>1</sup>

**Е.П. БОРЩЕВСКАЯ**, канд. экон. наук, доцент кафедры международной экономики и внешнеэкономической деятельности (e-mail: bogah0578@yandex.ru)<sup>2</sup>

<sup>1</sup>ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет инженерных технологий»

<sup>2</sup>ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет»

## Введение

В процессе своей экономической деятельности производственные организации обязаны разрабатывать, принимать, оформляя в виде специального документа – «Приказа», дополнять и (или) изменять в случае целесообразности потребность учётную политику для целей налогообложения. Учётная налоговая политика (УНП), как известно, – это внутриорганизационный нормативный акт, содержащий систему специфических для конкретного вида деятельности и отличительных, применяемых в аналогичных субъектах хозяйствования, политических подходов ввиду разнообразия способов оптимизации налогообложения. Кроме того, УНП является важнейшим элементом системы налогового менеджмента производственных организаций, перерабатывающих сырьё сельскохозяйственного происхождения. Политические положения налогового учёта формируются на основе требований нормативного правового регулирования России, а также внутрифирменных интересов субъектов хозяйствования относительно обеспечения налоговой выгоды.

В учётной налоговой политике должны быть регламентированы одни из наиболее трудоёмких и сложных с точки зрения формирования и раскрытия процедуры, связанные с налогообложением добавленной стоимости в контексте специфических требований и особенностей. Для обеспечения объективности, полноты и релевантности выбранных вариантов, закреплённых в учётной налоговой политике, необходимо иметь представление об особенностях налогового учёта НДС, дающих возможность реализовать перечисленные требования. К таковым можно отнести: раздельный налоговый учёт фактов хозяйственной жизни, освобождение фактов хозяйственной жизни от НДС, определение момента возникновения налоговой базы, составление необходимых сопроводительных учётных документов, условия необходимости внесения дополнений и изменений в учётную налоговую политику.

Налог на добавленную стоимость получил распространение в экономической деятельности представителей бизнеса Европейского сообщества в 60-х гг. прошлого века, в России – в 90-х гг.

без соответствующей длительной подготовки процесса обложения налогом добавленной стоимости. Введение НДС было обусловлено рядом его специфических преимуществ как налога [16] – такими как фискальные, экономические и психологические. Преимущества первой группы заключаются в высокой доходности НДС, второй – в его относительной независимости от волатильности, особенно спада экономики как источника доходной части бюджета государства, третьей – в обеспечении «незаметности» уплаты налога для конечного потребителя (с точки зрения психологии покупателя уплачивают НДС неосознанно).

Являясь косвенным налогом, НДС выполняет в Российской Федерации только фискальную функцию. При этом существует два способа исчисления НДС: первый, когда налогоплательщик определяет добавленную стоимость как налоговую базу, а затем рассчитывает от неё НДС по соответствующей процентной ставке; второй – который по существу считается налоговым кредитом, предполагает расчёт НДС как разницу между НДС по реализованным результатам деятель-

<sup>S</sup> Выбор спонсора научных публикаций осуществляется по усмотрению редакции, любая взаимосвязь между видами деятельности спонсора и результатами научной работы исключается

ности и НДС по приобретённым товарам (выполненным работам, оказанным услугам), имеющим форму вычета. Последний способ применяется в России и является обязательным в соответствии с п. 1 ст. 168 НК РФ. Свойство «обязательности» присуще и самой учётной политике для целей налогообложения в соответствии с п. 12 ст. 167 НК РФ, поскольку организация-налогоплательщик обязана закрепить в ней соответствующими пунктами один из вариантов налогового учёта, если они существуют в нормативном правовом поле. Таким образом, предназначением УНП необходимо считать её объективную способность дать объяснение заинтересованным пользователям налоговой отчётности, на основании каких правил она сформирована. Поэтому УНП служит единственным информационным источником, декларирующим выбранные организацией-налогоплательщиком приёмы и способы налогового учёта.

Целью исследования является теоретическое обоснование особенностей учётной налоговой политики по НДС для оценки возможностей оптимизации налога на добавленную стоимость в производственных организациях.

### Методы и материалы

В ходе исследования нашли применение мировоззренческий (диалектический), общенаучные (дедуктивный, индуктивный), частнонаучные (системный, анализ, синтез, исторический) методы познания и материалы (информационные источники).

Методологической основой исследования послужили следующие методы: диалектический — для теоретического обоснования цели исследования; анализа и синтеза — для обеспечения экономической логики построения исследовательских действий и правомерности

резюмирующих выводов; системный — для раскрытия взаимообусловленности исследовательских элементов предмета исследования в контексте «связи → зависимости»; исторический — для пояснения роли объекта исследования.

Информационную базу исследования составили сведения, полученные из специальных публикаций, соответствующих нормативных правовых и информационно-разъяснительных документов, статистических данных по соответствующим видам экономической деятельности за репрезентативный временной период.

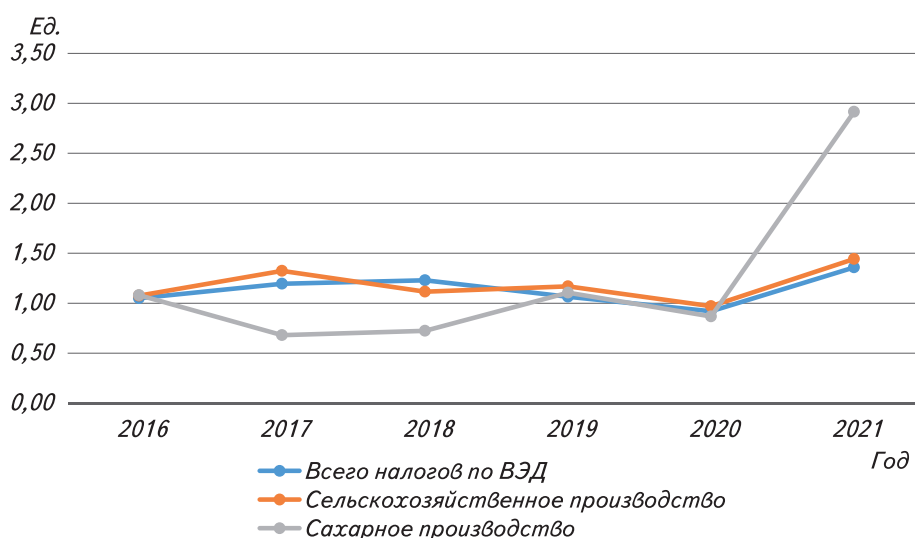
Опираясь на перечисленные методы и используя отмеченные материалы, признана насущность применения в исследовании риск-ориентированного подхода, становящегося в последнее время базовой основой формирования учётной политики производственных организаций [14, с. 128].

В составе налогового бремени вышеназванных организаций наибольшую долю (более 50 %) составляют налог на прибыль и НДС, которые являются лидерами по сложности исчисления и оптимизации, что не может не отражаться на содержании учёт-

ной налоговой политики. За последние пять лет темпы динамики налоговых платежей (в совокупности) по видам экономической деятельности (ВЭД) производственных организаций имели несущественный размах вариации (кроме 2021 г. в силу преобладающего влияния факторов внешней среды), что демонстрирует диаграмма на рисунке, в отличие от темпов динамики налоговой нагрузки в среднем по ВЭД. Такие обстоятельства свидетельствуют о необходимости более пристального внимания к учётной налоговой политике и направлениям её постоянной оптимизации.

Как правило, вопросы, связанные прямо или косвенно с учётной политикой для целей налогообложения в организациях по налогу на добавленную стоимость, рассматриваются относительно:

- 1) теоретических положений администрирования, исчисления, учёта и уплаты НДС [2, 3, 6, 13];
- 2) осуществления практических мероприятий в ходе воплощения теоретических положений по учёту НДС [1, 4, 7–9];
- 3) особенностей новаций, вступающих в действие в налоговом периоде и влияющих на содержа-



Темпы динамики налоговых платежей по видам экономической деятельности в Российской Федерации, ед. (2016–2021 гг.)

ние учётной политики по НДС [5, 11, 12].

В частности, И.В. Гашенко, И.В. Оробинской, Ю.С. Зима рассмотрены вопросы налогового администрирования НДС с целью формирования доверительных отношений в тандеме «государственные органы – хозяйствующий субъект» [3, с. 2–4]; Т.А. Логиновой выявлены хозяйственные ситуации, при которых необходимы корректировки начисленных сумм НДС относительно товаров капитального характера [9, с. 71–72]; А.Б. Днепровой обращено внимание на отражение в декларациях необлагаемых налогом на добавленную стоимость фактов хозяйственной жизни [4, с. 67–70]; И.В. Артельных описаны значимые особенности исчисления НДС при исполнении различных хозяйственных договоров [1, с. 75–77].

Однако существует определённая непроработанность или отсутствие некоторых существенных положений относительно НДС в составе учётной налоговой политики производственных организаций.

### Результаты

В ходе разработки положений УНП по НДС необходимо учитывать экономические черты этого вида налога, связанные прежде всего с объектом обложения – добавленной стоимостью. В силу объективных причин содержание последней как дефиниции в экономической теории, бухгалтерском и налоговом учёте различаются. С экономической точки зрения добавленная стоимость – это стоимость продаж, уменьшенная на величину материальных и приравненных к ним затрат и расходов, идущих на внутреннее потребление. С бухгалтерской и налоговой точек зрения в состав добавленной стоимости как объекта учёта и налогообложения не включается амортизация активов

(как материальных, так и нематериальных). Поскольку оспаривать правомочность формулы определения последней не представляется возможным, необходимо при разработке положений учётной налоговой политики по НДС принимать во внимание приоритеты бухгалтерского и налогового понимания добавленной стоимости.

Учитывая изложенные обстоятельства, нами постулируются следующие особенности учёта НДС, которые необходимо признать определяющими при разработке соответствующих положений учётной налоговой политики в производственных организациях.

#### 1. Раздельный учёт фактов хозяйственной жизни (ФХЖ)

В соответствии с п. 4 ст. 149 НК РФ организации, которые совершают ФХЖ, подлежащие и подлежащие обложению НДС (т. е. освобождаются от этого вида налогообложения), обязаны вести раздельный учёт данных фактов. Если этого не происходит, то освобождение от обложения НДС соответствующих фактов хозяйственной жизни не предоставляется. При этом особую сложность приобретает методика раздельного учёта сумм «входящего» НДС. Поскольку данный порядок не прописан нормами права, его нужно закрепить в учётной налоговой политике, опираясь на положения п. 4 ст. 170 НК РФ. Иначе говоря, соответствующий пункт «Приказа об учётной налоговой политике» должен закрепить процедуру разделения сумм «исходящего» НДС на три группы:

1) суммы НДС, увеличивающие стоимость приобретённых ценностей, используемых для осуществления операций, не облагаемых НДС;

2) суммы НДС, подлежащие вычету по приобретённым ценностям, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС;

3) суммы НДС, подлежащие вычету или увеличивающие стоимость – пропорционально доле, в которой факты хозяйственной жизни подлежат налогообложению или освобождаются от налогообложения НДС.

Также в «Приказе» необходимо прописать процедуру определения 5%-го порога общей величины совокупных расходов на приобретение, производство, реализацию товаров, работ, услуг, имущественных прав в случае отсутствия раздельного учёта.

Сама методика раздельного учёта фактов хозяйственной жизни должна соответствовать требованиям ст. 166 НК РФ. Её можно разрабатывать, опираясь на следующие принципиальные установки:

1) аналитическая расшифровка субсчетов (второго порядка) определённых бухгалтерских счетов;

2) выделение отдельных субсчетов определённых бухгалтерских счетов;

3) приложение к соответствующим налоговым регистрам.

#### 2. Освобождение фактов хозяйственной жизни от обложения НДС

В соответствии с п. 5 ст. 149 НК РФ организация может отказаться или приостановить процедуру обложения НДС фактов хозяйственной жизни, связанных с реализацией товаров, выполнения работ, оказания услуг, которые предусмотрены п. 3 ст. 149 НК РФ, но на срок не менее одного года. Поэтому необходимо представить в налоговый орган (в соответствующий срок) заявление об отказе от освобождения относительно обложения НДС. Кроме того, в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ происходит обложение НДС по ставке 0 % при реализации товаров на экспорт, находящихся в свободной таможенной зоне, вывезенных по процедуре реэкспорта. Обоснованность примене-

ния налоговой ставки 0 % в соответствии со ст. 165 НК РФ должна быть подтверждена необходимыми документами.

Следует отметить, что организация-налогоплательщик вправе в отдельных случаях относительно вывоза товаров, работ, услуг, осуществлённых в экспортной таможенной процедуре, не применять ставку 0 %; для этого нужно сделать соответствующее заявление в налоговую службу, как прописано в п. 7 ст. 164 НК РФ, на срок не менее одного года.

### 3. Момент определения налоговой базы

В соответствии с п. 13 ст. 167 НК РФ в случае получения частичной оплаты в счёт предстоящих поставок товаров организация имеет право определять в УНП момент возникновения налоговой базы как день отгрузки (передачи) товаров, выполнения работ, оказания услуг. При этом должны соблюдаться два условия:

- период производства указанных товаров превышает шесть месяцев;
- организацией осуществляется раздельный учёт ФХЖ.

Иначе говоря, ведение раздельного учёта в такой ситуации является обязательным, а в случае его отсутствия – вышеуказанный момент определяется в общеустановленном порядке. При этом в налоговую службу необходимо представить два документа: 1) подтверждение длительности производственного цикла (регламент, утверждённый Приказом Минпромторга России от 07.06.2012 № 750); 2) копию контракта с покупателем, заверенную подписью руководителя или главного бухгалтера.

### 4. Составление сопроводительных учётных документов в системе документооборота

В соответствии с п. 6 ст. 169 НК РФ организация-налогоплательщик обязана составить счёт-

фактуру, в том числе в электронном виде, утверждённом Приказом ФНС России от 19.12.2018 № ММВ-7-15/820@. В «Приказе об учётной налоговой политике» в связи с этим нужно утвердить перечень лиц, имеющих право на подписание счетов-фактур. Также учётной налоговой политикой закрепляется перечень лиц, имеющих право на подписание книг продаж и покупок, если их будет подписывать не руководитель. Особо следует подчеркнуть, что счета-фактуры должны содержать соответствующие реквизиты, перечисленные в ст. 169 НК РФ, только в таком случае организация будет иметь право на налоговые вычеты. Правила заполнения, выставления и получения счетов-фактур и их формы, в том числе в электронном виде, регламентированы Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137, Приказом Минфина России от 10.11.2015 № 174н, Приказом ФНС России от 19.12.2018 № ММВ-7-15/820@, Приказом ФНС России от 04.03.2015 № МММВ-7-6/93@.

Кроме того, в учётной налоговой политике необходимо отразить периодичность возобновления нумерации счетов-фактур. Поскольку нормативного ограничения таких сроков не существует, организация-налогоплательщик имеет право указать любой из вариантов – один раз в месяц, в квартал, в год или иные.

Ещё одна важная процедура, касающаяся счетов-фактур, связана с вносимыми в них исправлениями. Как известно, любая (даже незначительная) ошибка в составлении счетов-фактур, т. е. несоответствие положениям ст. 169 НК РФ и приложений 1 и 2 Постановления Правительства РФ № 1137, может стать предметом спора с налоговым органом по поводу отказа в применении налогового вычета. Поэтому внесённые в счёт-

фактуру исправления должны быть подтверждены подписями руководителя и главного бухгалтера, а в других случаях – лицами, перечень которых должен быть приведён в «Приказе об учётной налоговой политике».

### 5. Необходимость внесения в содержание УНП изменений и дополнений, которая возникает ввиду перманентных новаций в нормативных правовых актах

В процессе разработки положений УНП нужно учитывать новации, которые начинают обладать юридической силой в соответствующем налоговом периоде [5, 11, 12]. Нами выявлены две из них, способные повлиять на содержание указанных выше положений в производственных организациях в 2022 г.

Во-первых, до 01.01.2023 продлён срок освобождения от обложения НДС фактов ввоза на территорию Российской Федерации некоторых категорий скота в соответствии с Федеральным законом от 23.11.2020 № 375-ФЗ и Общероссийским классификатором продуктов по видам экономической деятельности и фактов реализации, передачи для собственных нужд данных видов продуктов.

Во-вторых, с 01.03.2022 вступила в силу обновлённая форма транспортной накладной в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 30.11.2021 № 2616, которая теперь содержит 12 разделов. Особый интерес с практической точки зрения имеет допущение, касающееся возможности использовать такую транспортную накладную в качестве первичного документа учётного характера. С этой целью нужно составить четвёртый экземпляр данной накладной, причём на бумажном носителе, в котором приведены:

- 1) стоимость услуги без НДС (всего);
- 2) ставка НДС;

3) сумма НДС, предъявляемая покупателю;

4) стоимость услуги с НДС (все-го);

5) перечень лиц, ответственных за оформление фактов перевозки (со стороны грузоотправителя и перевозчика);

б) дата подписания документа.

Важность этой новации заключается в возможности производственных организаций учесть расходы на перевозку для целей налогообложения в соответствии с письмом ФНС России от 19.04.2021 № СД-4-2/5238@.

В-третьих, с 01.03.2022 введена в официальный оборот «Электронная транспортная накладная» в соответствии с Постановлением РФ от 30.11.2021 № 2116 и ст. 2 Федерального закона от 02.07.2021 № 336-ФЗ, обязательное применение которой планируется с 2023 г. Форма этого документа состоит из четырёх обязательных обменных файлов, касающихся действий грузоотправителя и перевозчика, при её подписании можно использовать два варианта – простую электронную подпись и усиленную неквалифицированную подпись с последующей усиленной квалифицированной электронной подписью перевозчика. Отличительной особенностью применения такого документа является необходимость его направления в государственную и информационную систему электронных перевозочных документов.

Следует особо отметить, что не все вводимые новации прямо или косвенно влияют на содержание УНП производственной организации АПК. К примеру, вторая из перечисленных новаций по НДС не найдёт отражения в «Приказе об учётной политике для целей налогообложения». Относительно третьей из перечисленных можно сказать следующее:

до 01.01.2023 в учётную налоговую политику следует включить пункт об использовании или неиспользовании электронной транспортной накладной, с 01.01.2023 этот пункт следует исключить, поскольку применение названного первичного документа станет обязательным фактом.

Резюмируя изложенное, можно сделать следующие выводы:

– налог на добавленную стоимость является вторым по значимости налогом в составе налогового бремени производственных организаций, при этом с внутри-организационной регламентацией учёта данного налога связано множество трудностей;

– существует ряд особенностей налогообложения добавленной стоимости, которые необходимо принимать во внимание в ходе разработки положений учётной налоговой политики, в том числе главным здесь являются новации налогового законодательства, действующие в соответствующем налоговом периоде, если они образуют учётный вариант;

– состав положений, относящихся к политике учёта НДС, не является закрытым, допускает изменения и дополнения, соответствующие нормативным требованиям, но в обязательном порядке требуется раскрытие методических алгоритмов принятых вариантов ведения отдельных учётных и расчётных процедур.

#### Список литературы

1. *Артельных, И.В.* НДС-нюансы при исполнении хозяйственных договоров / И.В. Артельных // Налоговая политика и практика. – 2020. – № 5. – С. 73–77.

2. *Брызгалин, А.В.* Учётная политика предприятия для целей налогообложения на 2021 год / А.В. Брызгалин // Налоги и финансовое право. – 2021. – № 2. – С. 9–111.

3. *Гашенко, И.В.* Достижение эффективности налогового администрирования НДС в условиях автоматизации и цифровизации налоговых процессов / И.В. Гашенко, И.В. Оробинская, Ю.С. Зима // Налоги и налогообложение. – 2019. – № 11. – С. 1–7.

4. *Днепров, А.Б.* Отражение в декларации необлагаемых НДС операций / А.Б. Днепров // Бухгалтерский учёт. – 2021. – № 7. – С. 66–71.

5. Изменения в законодательстве по НДС, налогу на прибыль организаций // Налоговая политика и практика. – 2020. – № 1. – С. 4–8.

6. Контроль за добавленной стоимостью: перспективы развития на 2020–2023 годы // Налоговая политика и практика. – 2020. – № 3. – С. 4–7.

7. *Лисичкина, Л.И.* Вычет и восстановление НДС по основным средствам / Л.И. Лисичкина // Бухгалтерский учёт. – 2021. – № 6. – С. 43–48.

8. *Лисичкина, Л.И.* Раздельный бухгалтерский учёт для налогообложения / Л.И. Лисичкина // Бухгалтерский учёт. – 2022. – № 3. – С. 37–42.

9. *Логинова, Т.А.* Корректировки по НДС в отношении капитальных товаров / Т.А. Логинова, Т.И. Сёмкина // Налоги и налогообложение. – 2019. – № 5. – С. 70–77.

10. *Осина, Д.М.* Проблемные вопросы соблюдения срока заявления НДС к вычету / Д.М. Осина // Налоги и налогообложение. – 2018. – № 5. – С. 1–7.

11. Основные изменения в законодательстве по НДС на внутреннем рынке: на что обратить внимание // Налоговая политика и практика. – 2021. – № 12. – С. 28–32.

12. *Петрова, В.Ю.* Новые правила по НДС / В.Ю. Петрова // Бухгалтерский учёт. – 2021. – № 9. – С. 12–15.

13. *Пинская, М.Р.* Администрирование налогообложения добав-

**САХАР**

SUGAR ■ ZUCKER ■ SUCRE ■ AZUCAR

ISSN 2413-5518  
Выходит в свет с 1923 г.

Оформить подписку на журнал «Сахар» в бумажной версии на 2022 г. можно по ссылке: <https://podpiska.pochta.ru>.  
Подписная цена с учётом доставки зависит от региона.  
Минимальный срок подписки – 1 месяц



**Варианты подписки на 2022 г.**

**1) бумажная версия:**  
через электронный каталог «Почта России»  
по адресу: <https://podpiska.pochta.ru>  
(наш индекс П6305)

**2) через редакцию (заявка на [sahar@saharmag.com](mailto:sahar@saharmag.com))**  
с доставкой по России «Почтой России»,  
цена 1000 р. за 1 месяц, 12000 р/год

**3) PDF-версия журнала (подписка через редакцию):**  
для России, стран ближнего  
и дальнего зарубежья – 3000 р. на полугодие;  
минимальный срок подписки – 1 месяц, цена 500 р.

Адрес редакции: 121069, Россия, г. Москва, Скатертный пер., д. 8/1, стр. 1.

Тел/факс: +7(495) 690-15-68; +7(985)769-74-01; e-mail: [sahar@saharmag.com](mailto:sahar@saharmag.com)

Бухгалтерия: +7 (495)695-45-67; e-mail: [buh@saharmag.com](mailto:buh@saharmag.com); официальный сайт: [www.saharmag.com](http://www.saharmag.com)

ленной стоимости в евразийском пространстве: компаративный анализ / М.Р. Пинская, А. Иванов // *Налоги и налогообложение*. – 2019. – № 10. – С. 19–24.

14. Румянцева, В.М. Риск-ориентированный подход как основа формирования корпоративной учётной политики / В.М. Румянцева // *Учёт. Анализ. Аудит*. – 2018. – Т. 5. – № 4. – С. 120–130.

15. Русакова, О.В. Налог на добавленную стоимость по авансам с точки зрения Конституционного суда РФ / О.В. Русакова // *Налоги и налогообложение*. – 2021. – № 1. – С. 1–7.

16. Сидорова, Н.И. Специфика // *Финансы*. – 2008. – № 2. – С. 36–40.

**Аннотация.** Дано определение учётной политики для целей налогообложения. Для обеспечения требований объективности, полноты и релевантности выбираемых организацией вариантов в учётной налоговой политике систематизированы и описаны пять особенностей налогового учёта НДС, дающие возможность реализовать перечисленные требования. Акцентировано внимание на условиях отражения в учётной налоговой политике новаций.  
**Ключевые слова:** производственные организации, учётная налоговая политика, налог на добавленную стоимость, налоговый учёт, особенности учёта НДС.  
**Summary.** The definition of accounting policy for tax purposes is given. To ensure the requirements of objectivity, completeness and relevance of the options chosen by the organization in the accounting tax policy, five features of VAT tax accounting are systematized and described, making it possible to implement the listed requirements. Attention is focused on the conditions for reflecting innovations in the accounting tax policy.  
**Keywords:** production organizations, accounting tax policy, value added tax, tax accounting, features of VAT accounting.