**Расчеты с бюджетом по НДС на основе счетов-фактур**

В соотвветствии с Указом Президента РФ от 8 мая 1996 г. № 685 предприятия всех организационно-правовых форм с 1 января 1997 г. перешли на расчеты с бюджетом по НДС на основе применения счетов-фактур. Постановелнием Правительства РФ от 29 июля 1996 г. №514 утверждены: типовая форма счета-фактуры, порядок ведения журналов учета счетов-фактур двух видов: журнала учета выдаваемых покупателю счетов-фактур (1) и журнала учета поученных от поставщиков счетоов-фактур (2), форма книги продаж и книги покупок и требования к их ведению.

Механизм применения счетов-фактур изложен в письме Госналогслужбы и Минфина РФ от 25 декабря 1996г. № ВЗ-6-03/890, № 109 “ О применении счетов-фактур при расччетах по НДС с 1 января 1997 г.”. Уже первые мкесяцы работы показали, что некоторые вопросы,касающиеся практической организации работы по реализаци положений, установленных данным нормативным документом, нуждаються в дополнительных разъяснениях. Из содержания письма (п.1) вытекает, что счета-фактуры являются инструментом дополнительного контроя за полнотой сбора НДС и не отменяют (а следовательно, сохраняют) все действующие формы расчетных и первичных документов, включая счета и счета-фактуры типовой формы 868 м 868а при применении счетов фактур отпадает сама собой (например, при методе расчета НДС на основе предъявленных расчетных документов). Однако если, как полагает государственная налоговая служба, счета-фактуры предназначены только для целей контроляЮ то возникает необходимость кроме счетов-фактур для осуществления непосредственно расчетных операций выписывать формы 868 и 868а. В этом случае это резко увеличивает обем работы за счет ее неоправданного дублирования.

Письмом Госналогслужбы (п.9) предусмотрено, что бланки счетов-фактур должны быть заранее пронумерованы, а на предприятии должен быть налажен достоверный количественный и номерной учет незаполненных бланков счетов-фактур. Это вызывает определенныые трудности у тех предприятий, которые имеют филиалы, не находящиеся на отдельном балансе. Как представляется, в этом случае целесообразно вести отдельную нумерацию счетов-фактур: для филиала 1 с № 10001, филиала 2 с № 20002 и т.д., что позволит более четко осуществить контрль за использованием счетов-фактур филиалами и не нарушит общее трбование обязательной нумерации.

Филиалы и подразделения предприятий, находящиеся на отдельном балансеяя. самостоятельно реализующие товары (работы, услуги), как представляется, должны самостоятельно осуществлять всю процедуру учета счетов-фактур для целей налогообложения.

Предприятиям разрешен (п. 9) компьютерный вариант формирования счетов-фактур при обязательном соблюдении последовательности расположения и показаттелей формы счета-фактуры. Форма счета-фактуры утверждена постановлением Правимтельства и потому является унифицированной и межведомственной. Она обязательна к применению предприятиями всех организационно-правовых форм без каких-либо изменений.

Вместе с тем в письме уточнено (п. 7), что при завершении расччетного периода до истечения десятидневного срока составление счетов и их регистрация должны быть произведены в том же отчетном периоде, в котором произведена реализация товара (работ, услуг). Так, если товары отгружены после 21 числа, то все счета-фактуры долны быть выписаны текущим месяцем и зарегистрированы в текущем месяце.

Письмом (п. 3) предусмотрена как обязательная норма составление счетов-фактур в одном экземпляре (для своих целей) при получении авансов (Д-т 51, К-т 64) и средств от вимания штрафов (Д-т 51, К-т 64) и пеней (К-т субсчета 80-3), а также в двух экземплярах при безвозмездной передаче товаров, работ. услуг (Д-т субсчет 81-2 и счета 88, К-т 46), основынх средств (К-т 47), не6материальных активов и прочего имущества (К-т 48). Хотя в письме Госналогслужбы и нет прямых на то указаний, но, как представляется, данная процедура дожна быть соблюдена при отпуске продукции (работ, услуг) собственного производства на внутренне потребление для непроизводственных целей (дебет субсчета 81-2, 84, 88, 96, кредит счета 46), для расчетов с работниками по оплате труда (дебет 70, кредит 46), а также при бартерных операциях (дебет 60, кредит 46).

Считаю, что при отражении операций использования товаров (работ, услуг) на собственные цели для расчетов по оплате труда, при безвозмездной передаче и при договоре мены (по бартеру) необходимо изменить методологию учета и отражать указанные операции с использованием счета 62 в общеустановленном порядке с регистрацией указанных операций в книге продаж.

Каждое предприятие осуществляет регистрацию выписанных счетов-фактур покупателям в книге продаж, аполученных от поставщиков - в книге покупок. К книгам обеих форм предъявляются общие требования: они должны быть прошнурованы, их страницы пронумерованы и скреплены печатью предприятия; книги подлежат хранению в течение 5 лет. Контроль за правильностью ведения осуществляет руководитель предприятия или уполномоченное им лицо. Книги ведутся для тогго, чтобы обеспечить получение полной и достоверной информации по НДС, начисленному за реализованные товары, работы и услуги (дебет счетов 46, 47, 48, кредит счета 68) на основве книги продаж и подлежащему зачету (дебет счета 68, кредит счета 19), на основе книги покупок или восстановлению (дебет счетов 20, 29, субсчета 81-2, счетов 84, 88, 96, кредит счета 68) по НДС, уплаченному (дебет счета 19, кредит счетов 60, 76) в соответствии с требованиями Инструкции 39 ГНС.

Ведение книги продаж имеет особенности в зависимости от того, какую учетную политику приняло предприятие для учета процесса реализации - по мере отгрузки продукции, работ, услуг (по предъявленным счетам) или по кассовому методу (по оплаченным сччетам).

При учете процесса реализации по мере отгрузки (по предъявленным счетам) в книге продаж регистрируются в хронологической последовательности выписанные счета-фактуры, врученные покупателям за тгруженную продукцию (работы, услуги) и товары (дебет счета 62, кредит счета 46), основные средства (дебет счета 76, кредит счета 47) и другое имущество (дебет счета 62, кредит счета 48).

При использовании кассового метода счета-фактуры выписываются и регистрируются в книге продаж по мере посупления денег в кассу, на расчетный или валютный счет предприятия. В случае частичной оплаты товаров (работ, услуг) в книге продаж производится регистрация каждой суммы, поступившей при частичной оплате с указанием реквизитов счета-фактуры, составленного на отгрузку этого товара (работ, услуг) с помиеткой “частичная оплата”.

Таким образом, итоговые суммы книги продаж за отчеетный период предназначены для определения подлежащего к начислению НДС (дебет счетов 46, 47, 48, кредит счета 68). В книге продаж также также должны быть зарегистрированы и все авансовые поступления (дебет счетов 50, 51, 52, кредит счета 64), а также составленные предприятием счета-фактуры при безвозмездной передаче товаров (работ, услуг) (дебет субсчета 81-2, счета 88, кредит счета 46), основных средств и НМА (кредит счета 47) и другого имущества (кредит счета 48), передача имущества в качестве вклада в уставный капитал (дебет счета 06, кредит счетов 46, 47, 48), вклада в совместную деятельность (дебет счетов 06, 58). В дальнейшем по мере фактического отпуска товаров, выполнения работ, оказания услуг, суммы предоплат (авансов) отражаются повторно в книге продаж сторнировочной записью и регистрируют новый счет-фактуру на всю поставку.

В ней же подлежат регистрации итоговые данные за день контрольно-кассовой машины при реализации предприятием товаров, рот, услуг населению за наличный расчет, а также бланки строгой отчетности взамен счетов-фактур в предприятиях, гед услуги населению оказываются без применения контрольно-кассовых машин. Возможно, целесобразно в данном случае по итогам работы за день составить один общий счет-фактурру для его регистрации в книге продаж, зотя такая процедура письмом Госналогслужбы не предусмотрена.

По предложенной в письме схеме ведения книги продаж содержащихся в ней сведений явно недостаточно для того, чтобы ее итоговые данные использовать для начисления в бюджет НДС (дебет счета 46, кредит счета 68). Так, в книге продаж не предусмотрено отражение операций с внутренним использованием продукции (работ, услуг) на непроизводственные цели (дебет субсчета 81-2, счетов 88, 96, кредит счета 46), направленной на оплату труда (дебет счета 70, кредит счета 46), при выполнени хозяйственным способом работ по капитальному строительству. В указанных случаях начисляется НДС; представляется необходимым также составить счета-фактуры на общую сумму за месяц и зарегистрировать их в книге продаж. Это позволит избежать необходимых дополнительных выборок и сосредоточить в полном объеме сведения о свей реализации продукции.

В книге покупок регистрируются оплаченные счета-фактуры поставщиков (дебет счетов 60, 76, кредит счетов 50, 51, 52) за приобретенные основные средства и нематериальные активы (дебет счетов 07, 08, крдит счета 60 или 76), поступившие производственные запасы (дебет счета 10),МБП (дебет счета 12), товары (дебет счета 41) и оказанные услуги, потребленные на производственные цели (дебет счетов 20, 24, 25, 26, 29, 31, 43, 89) и непроизводственные (дебет субсчета 81-2, счетов 88, 96).

Итоговые данные книги покупок служат основанием для зачета НДС уплченного (дебет счета 68, кредит счета 19). Произведенные предприятием авансовые платежи в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) не отражаются в книге покупок, так как по ним не производится зачет НДС входящего (уплаченного).Это связано с тем, что принятие к зачету НДС по приобретенным товарам и матеральным ресурсам осуществляется при соблюдении двух обстоятельств - оплате счетов-фактур и оприходовании товаров.

Как представляется, с целью получения более полной и достоверной информации о суммах НДС, подлежащих зачету в книге покупок, должны быть зарегистрированы также все счета-фактуры и чеки кассовых аппаратов при наличии товарных чеков за материалы, работы и услуги, оплаченные наличными из кассы (дебет счетов 60, 76, кредит счета 50) или из подотчетных сумм (кредит счета 71).

О порядке ведения журналов учета счетов-фактур. Постановлением Правительства предусмотрено наличие на каждом предприятии двух видов журналов учета счетов-фактур: журнала учета выдаваемых покупателям счетов-фактур и журнала учета проулченных от поставщиков счетов-фактур. Все счета-фактуры, хранящиеся в журналах учета счетов-фактур, должны быть пронумерованы с начала года. Такая необходимость обусловлена тем, что в указанных журналах помимо счетов-фактур предусмотрено хранение и других документов, зарегистрированных в книге продаж и книге покупок, в частности таможенные декларации или их копии.

Указанные журналы следует рассматривать не как самостоятельные (дополнительные) регистрационные журналы, а как установленную форму обязательного отдельного хранения всех счетов-фактур выданных покупателям (полученных от поставщиков) в хронологическом порядке их выдачи (получения) в специальных папках (скоросшивателях).

Выводы

Первое. Предложенная в письме схема ведения счетов-фактур и их регистрации в книге продаж и покупок значительно усложнила работу предприятия, породои дублирование.

Второе. По предложенной схеме данные книги продаж и книги покупок не могут быть использованы для исчисления налога, так как в них не содержится всей исчерпывающей информации для начисления НДС за товары, работы и услуги и зачета НДС уплаченного.

Третье. Госналогслужба России совместно с Минфином, выпустив письмо “Оприменении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость” (которое, кстати, не 0арегистрировано в Минюсте России0, “поправила” закон, обязав соблюдать норму, в нем не предусмотренную.

К зачету по НДС начисленному не будут приниматься суммы НДС уплаченного в случае, если предприятием не ведется книга покупок и журнал. Это следует понимать так, что если предприятие не допустило ошибок в расчетах с бюджетом по НДС (правильно начислило и правильно зачло НГДС входящий), но не ведет книгу покупок, то у него, ао-первых, будет исключена сумма НДС входящего и, во-вторых, оно уплатит штраф в том же размере (хотя интересы бюджета соблюдены и не нарушены).