

## МЕЖДУНАРОДНАЯ И ОТЕЧЕСТВЕННАЯ ПРАКТИКА УЧЕТА НДС

## INTERNATIONAL AND DOMESTIC PRACTICE OF VAT ACCOUNTING

Авторы: **АНТОН ВОЙНORОВИЧ**

email: [anton.voynorovich@mail.ru](mailto:anton.voynorovich@mail.ru)

**АЛЕКСАНДР ДАНЧЬ**

email: [alexandanch2000@gmail.com](mailto:alexandanch2000@gmail.com)

Научный руководитель: **МИХАИЛ ГЕРАСИМОВ**, ORCID: 0000-0001-5992-7298

email: [gherasimov.mihail.ivan@ase.md](mailto:gherasimov.mihail.ivan@ase.md)

Молдавская Экономическая Академия, Республика Молдова

**Abstract.** *This article discusses the international and domestic practice of VAT accounting in the Republic of Moldova. The article discusses the origin and first mention of VAT in the world, its initial accounting methods and the evolution of this tax. The article presents the rates of value added tax on the example of 2023 for a number of countries for comparison with the Republic of Moldova, determining the consequences of these fixed rates and the impact on the economic sector of the countries of the world. All the facts and aspects of the impact of VAT on the development of all sectors of the economy and the need to take it into account at the present time are noted. At the end of the article, based on the studies of international practice, a number of changes are proposed, which, according to the authors, will improve the accounting and submission of financial statements to the relevant authorities, which in turn optimizes the system for filing financial statements of VAT payers in the Republic of Moldova, as well as optimizes the components of the tax RM systems.*

**Keywords:** vat, vat accounting, accounting, financial reporting, vat rates, legislation.

**JEL:** M41

### Введение

Налоговые поступления являются очень важными для национального публичного бюджета как Республики Молдова, так и других стран мира. Именно благодаря им формируется большая часть бюджетных средств, свыше 60%, используемые для выполнения государственных функций и поставленных целей на бюджетный год. Налог на добавленную стоимость (НДС) является основополагающим и самым крупным налогом в налоговой системе, правильный и своевременный учет позволит благоприятно функционировать как предприятию, так и государственному аппарату. Учет данного налога и является центральным объектом данной научной статьи.

### Методология используемых методов

В данной статье в рамках научного подхода применялись аналитический метод, сравнительный, метод синтеза, статистико-математические методы анализа, графический метод.

### Основное содержание

НДС — «молодой» налог, стал применяться лишь в XX веке, хотя большинство действующих сегодня налогов были введены в практику на целое столетие ранее. Для сравнения, земельный

налог и акцизы были известны еще с древних времен. НДС относится к группе косвенных налогов, которые появляются, когда возрастают потребности государства в доходах в связи с ростом расходов. Первой формой косвенных налогов стали акцизы, но они взимаются с отдельных видов товаров, а обложению НДС подлежат все товары.

НДС зародился во Франции, метод частичных платежей был разработан французским экономистом Морисом Лоре в начале 50-х годов, новый вид налога тестировался во французской колонии — Кот-д'Ивуаре в 1954 году. Признав эксперимент успешным, французы ввели его у себя в 1958 году. Он оплачивается конечными покупателями продавцам на основе заранее определенной ставки в зависимости от характера приобретаемого товара или услуги. При этом компании не облагаются НДС, они просто собирают его и затем возвращают государству. НДС часто называют европейским налогом. Создание Европейского экономического сообщества (ЕЭС) в 1957 году в Риме дало сильный толчок распространению НДС в Европе, а спустя 10 лет вторая директива Совета ЕЭС провозгласила НДС главным косвенным налогом Европы.

К тому времени налог на добавленную стоимость начал функционировать в Дании, а в 1968 году — в ФРГ. Последние уточнения в механизм обложения НДС были сделаны в 1991 году, положения десятой директивы были включены во все налоговые законодательства стран-членов ЕЭС. [1]

НДС в Молдове применяется с 1992 года. Нормативной базой для данного налога является III-ий раздел Налогового Кодекса РМ, который был принят 1 июля 1997 года. Объективной необходимостью введения НДС в Республике Молдова явилось пополнение доходов бюджета, испытывающего острый дефицит и нуждающегося в стабильные налоговые поступления.

Однако в начале несовершенная действующая системы создавало ряд значительных проблем, которые затрудняли администрирование и сокращали доходы Государственного бюджета. В системе НДС РМ использовалось 2 принципа - места назначения и места происхождения товара, что создавало значительные затруднения как для Государственной налоговой службы, так и для предприятий. Налогообложение в Республике Молдова.

Согласно Налоговому кодексу РМ, НДС – это государственный налог и представляет собой форму изъятия в бюджет части стоимости поставленных товаров, оказанных услуг, подлежащих налогообложению на территории Республики Молдова, а также части стоимости облагаемых товаров, услуг, импортированных в Республику Молдова.

Субъектами налогообложения являются:

- юридические и физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, нерезиденты, осуществляющие предпринимательскую деятельность в Республике Молдова через постоянное представительство, зарегистрированные или подлежащие регистрации в соответствии с требованиями Налогового Кодекса;
- юридические и физические лица, импортирующие товары, кроме физических лиц, импортирующих товары для личного пользования или потребления, стоимость которых не превышает лимит, установленный действующим законодательством;
- юридические и физические лица, импортирующие услуги;
- юридические и физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, включая лиц, осуществляющих профессиональную деятельность согласно законодательству, и приобретающие на территории Республики Молдова заложенное

имущество, имущество, обремененное ипотекой, имущество, на которое наложен арест, у предприятий, зарегистрированных в качестве плательщиков НДС.

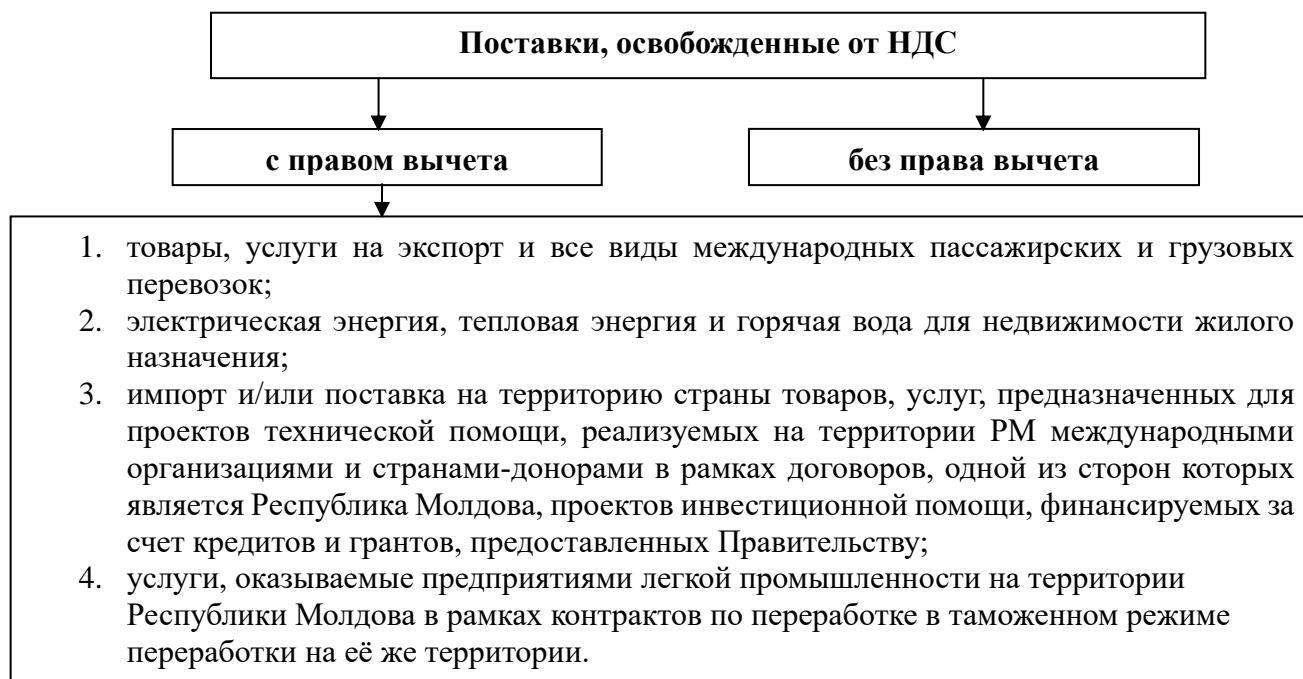
Объектами налогообложения являются поставки товаров и услуг, которые являются результатом их предпринимательской деятельности в Республике Молдова; импорт в Республику Молдова товаров, за исключением импортируемых физическими лицами товаров для личного пользования или потребления; импорт в Республику Молдова услуг.

Не являются объектами налогообложения:

- поставка товаров и услуг, осуществляемая внутри зоны свободного предпринимательства;
- доход в виде процентных начислений, полученный лизингодателем на основе договора лизинга;
- поставка товаров и услуг, осуществляемая безвозмездно в рекламных целях и/или с целью продвижения продаж, в размере 0,5% дохода от продаж, полученного в течение года, предшествующему году, в котором осуществляется поставка;
- передача собственности в случае реорганизации хозяйствующего субъекта.

Ставки НДС в Республике Молдова:

- 20% облагаемой стоимости импортируемых товаров и услуг и поставок, осуществляемых на территории Республики Молдова;
- 8% на хлеб и хлебобулочных изделия, молоко и молочные продукты, поставляемых на территорию Республики Молдова; на продукцию животноводства в натуральном виде, живом весе, продукцию растениеводства и садоводства в натуральном виде; на природный и сжиженный газ; на лекарства; на сахар из сахарной свеклы; на твердое биотопливо, предназначенное для производства электроэнергии, тепловой энергии и горячей воды;
- 12% на услуги по размещению, независимо от уровня комфорта, в гостинице, гостинице-квартире, мотеле, на туристической вилле, в бунгало, туристическом пансионате, агро-туристическом пансионате, кемпинге, на базе отдыха или в летнем лагере, на продукты питания и/или напитки, за исключением алкогольной продукции, для потребления человеком. [2]



**Рисунок 1. Поставки, освобожденные от НДС в РМ.**

*Источник: разработано авторами на основании Налогового Кодекса РМ.[2]*

*НДС, подлежащий внесению в бюджет* = НДС, полученный от покупателей за отгруженную продукцию или оказанные услуги – НДС, оплаченный поставщикам за приобретенные товары и услуги (включая НДС на импортируемые ТМЦ) – НДС, подлежащий вычету за предыдущий месяц. [3]

К облагаемым поставкам относятся поставки по стандартной и пониженным ставкам, и поставки, освобожденные от НДС с правом вычета. облагаемая стоимость облагаемой поставки включает сумму всех налогов, пошлин и сборов, подлежащих уплате, за исключением НДС.

Субъектам налогообложения при уплате НДС в бюджет разрешается вычет уплаченной или подлежащей уплате поставщикам-плательщикам НДС суммы НДС на товарно-материальные ценности и услуги, приобретаемые для осуществления облагаемых поставок в процессе предпринимательской деятельности.

Субъект налогообложения имеет право на вычет уплаченного или подлежащего уплате поставщикам НДС на приобретаемые товарно-материальные ценности и услуги только при наличии:

- а) налоговой накладной на приобретаемые товарно-материальные ценности, услуги, по которым уплачен НДС, либо
- в) документа, подтверждающего уплату НДС на импортируемые товары, выданного таможенными органами.

Субъект налогообложения, осуществляющий облагаемую поставку на территории страны, обязан представить покупателю налоговую накладную на данную поставку.

Налоговая накладная – типовая форма первичного документа строгой отчетности на бумажном носителе или в электронном формате, представляемого покупателю субъектом налогообложения, зарегистрированным в установленном порядке, при осуществлении облагаемых поставок. Уплаченные или подлежащие уплате суммы НДС на приобретаемые товарно-материальные ценности и услуги, которые используются для поставок, освобожденных от НДС без права вычета, не подлежат вычету и относятся на затраты или расходы.

При превышении суммы НДС, уплаченной поставщикам при приобретении товарно-материальных ценностей и услуг, над суммой НДС, полученной или подлежащей к получению от покупателей за поставленные им товары и услуги, разница относится к вычету в следующий налоговый период.

При наличии превышения суммы НДС на приобретаемые предприятиями, производящими хлеб и хлебобулочные изделия, и предприятиями, перерабатывающими молоко и производящими молочные продукты, товарно-материальные ценности и услуги над суммой НДС на поставки хлеба, хлебобулочных изделий, молока, молочных продуктов, разница возмещается из бюджета в пределах разницы между стандартной и сниженной ставкой НДС, умноженной на стоимость поставки, подлежащей обложению по сниженной ставке.

Если причиной превышения суммы НДС на приобретаемые товарно-материальные ценности и услуги над суммой НДС за поставки товаров и услуг является осуществление субъектом налогообложения поставок, освобожденных от НДС с правом вычета, то он имеет право на возмещение суммы превышения НДС на приобретаемые товарно-материальные ценности и услуги.

Возмещение НДС осуществляется в порядке, установленном Правительством, в срок, не превышающий 45 дней. Возмещение НДС осуществляется в счет погашения задолженностей

хозяйствующих субъектов (или их кредиторов) перед национальным публичным бюджетом, а в случае отсутствия задолженностей – на банковский счет хозяйствующего субъекта или по его заявлению – в счет его будущих обязательств перед национальным публичным бюджетом. Субъект, осуществляющий предпринимательскую деятельность, за исключением органов публичной власти, публичных учреждений, обязан зарегистрироваться как плательщик НДС, если он в течение любых 12 следующих друг за другом месяцев осуществлял поставки облагаемых товаров и услуг на сумму более 1 200 000 леев. Субъект обязан официально уведомить об этом Государственную налоговую службу, заполнив соответствующий формуляр и зарегистрироваться в срок не позднее последнего дня месяца, в котором было допущено превышение.

Субъект, осуществляющий предпринимательскую деятельность, вправе зарегистрироваться в качестве плательщика НДС, если он намерен выполнять облагаемые поставки товаров или услуг. Субъект считается зарегистрированным с первого дня месяца, следующего за месяцем, в котором в налоговую службу было подано заявление о регистрации.

Государственная налоговая служба вправе самостоятельно аннулировать регистрацию плательщика НДС в случае, если:

- 1) субъект налогообложения не представлял декларацию о НДС за каждый налоговый период;
- 2) представленная информация о местонахождении субъекта или его подразделений является недостоверной.

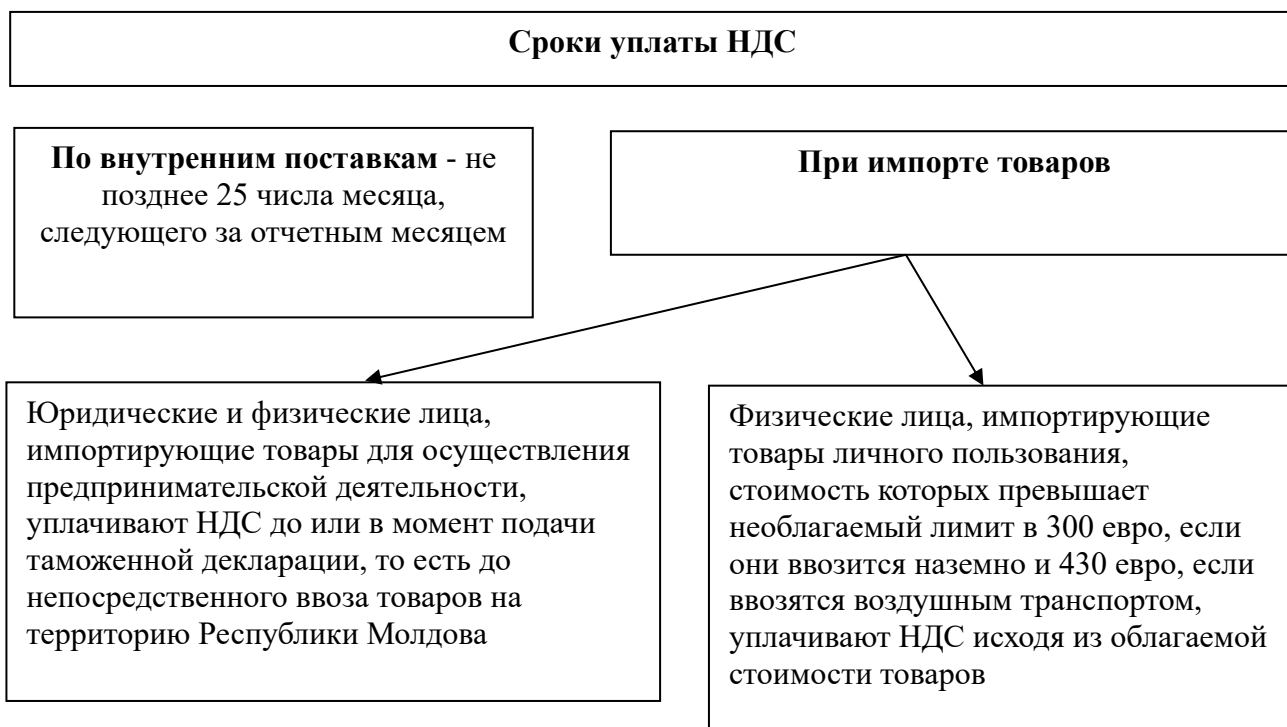
В момент аннулирования регистрации плательщика НДС он рассматривается как субъект, осуществивший облагаемую поставку своих запасов товаров и основных средств, НДС по которым при их приобретении был отнесен в зачет, и должен рассчитаться по НДС за эту поставку.

Датой аннулирования регистрации в качестве плательщика НДС считается дата составления акта контроля, на основании которого принято решение руководства Государственной налоговой службы об аннулировании регистрации. Субъект налогообложения, включенный в список обязательного использования электронной накладной (е-фактура), утвержденный Государственной налоговой службой, при осуществлении налогооблагаемой поставки на территории страны обязан представить покупателю (бенефициару) электронную накладную, выданную в порядке, установленном Государственной налоговой службой.

Налоговым периодом по НДС считается календарный месяц, начиная с первого дня месяца. Каждый субъект налогообложения обязан представлять декларацию о НДС за каждый налоговый период. Декларация представляется в Государственную налоговую службу ежемесячно, не позднее 25 числа месяца, следующего за месяцем, в котором закончился налоговый период.

Первичным документом, удостоверяющим фактическое совершение поставки, облагаемой НДС, является налоговая накладная. Если НДС уплачивается по услугам, то к ней прилагается акт выполненных услуг. Все налоговые накладные, как по поступившим товарам, так и по реализованным отражаются в журналах учета:

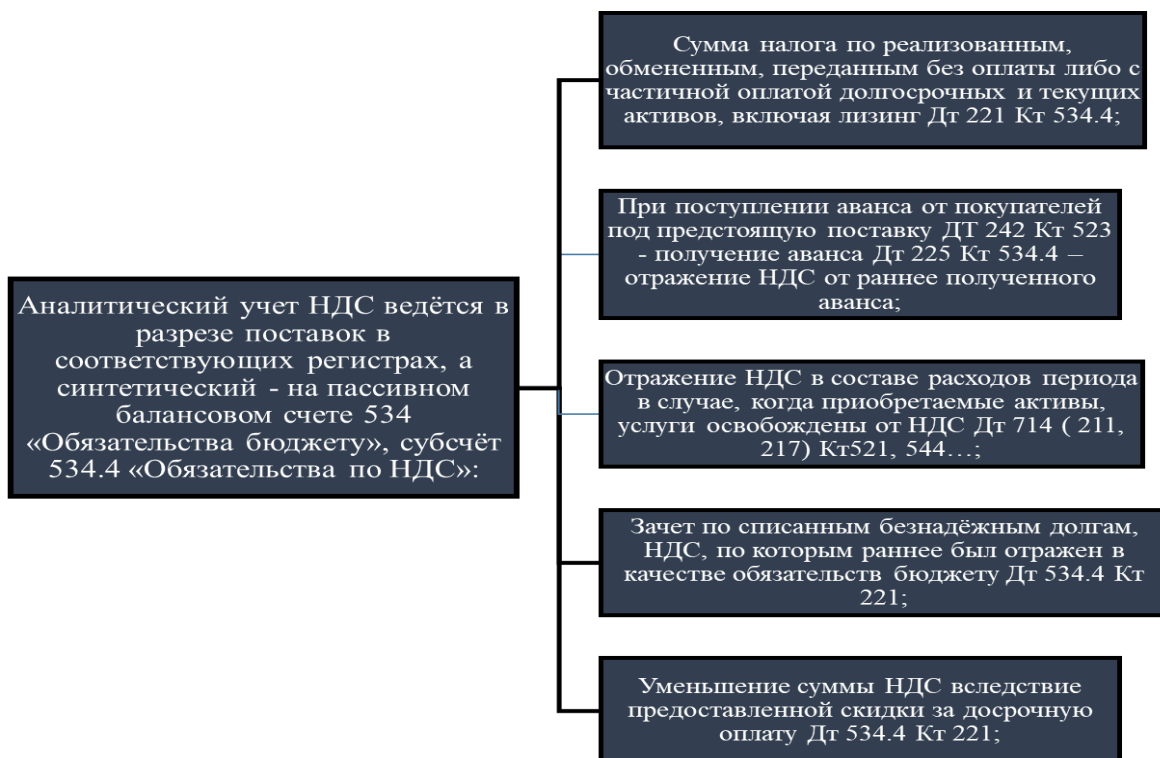
- Регистр учета покупок;
- Регистр учета продаж.



**Рисунок 2. Сроки уплаты НДС в РМ.**

*Источник: разработано авторами на основании Налогового Кодекса РМ.[2]*

Ежемесячно плательщиком представляется декларация по НДС (TVA 12). Декларация составляется на официальном бланке и представляется с обязательным использованием автоматизированных методов электронной отчетности в Государственную налоговую службу не позднее 25-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором закончился налоговый период. [2]



**Рисунок 3. Практические примеры учета НДС с применением НСБУ РМ.**

*Источник: разработано авторами на основе НСБУ РМ.[5]*



Сегодня НДС взимается более чем в 137 странах мира. Стандартные налоговые ставки НДС примерно одинаковые, кроме того, страны имеют сниженные ставки налога. Во многих странах, которые ввели НДС, поступления от этого налога превысили первоначальные оценки. Этот налог способствует продвижению страны к бюджетно-налоговой системе, характеризующейся большей определенностью для хозяйственных агентов и большей практичностью для властей.

#### Страны-лидеры по ставке НДС на 2023 год.

Позиция	Страна(ы)	Ставка НДС
1	Венгрия	27%
2	Дания, Норвегия, Швеция	25%
3	Исландия	24,5%
4	Финляндия, Греция	24%
5	Польша, Португалия, Ирландия, Уругвай	23%
6	Словения, Хорватия, Италия	22%
7	Латвия, Литва, Чехия, Аргентина, Бельгия, Испания	21%
8	Россия, Австрия, Республика Молдова, Армения, Украина, Болгария, Эстония, Албания, Франция, Словакия, Великобритания, Узбекистан	20%
9	Германия, Кипр, Румыния, Чили	19%
10	Мальта	18%

Источник: разработано авторами на основе международных статистических данных.[8]

#### Рейтинг стран с самой низкой ставкой НДС в 2023 году.

Позиция	Страна(ы)	Ставка НДС
1	Острова Джерси	3%
2	Малайзия, Сингапур, Панама	5%
3	Доминиканская Республика	6%
4	Таиланд	7%
5	Швейцария, Япония	8%

Источник: разработано авторами на основе международных статистических данных.[8]

НДС в Евросоюзе является общим налогом, взимаемым за следующие виды коммерческой деятельности:

1)Поставка товаров (Supply of Goods).

2) Приобретение товаров в пределах ЕС (Intra-Community Acquisition of Goods).

3) Импорт товаров (Importation of Goods).

4) Оказание услуг (Supply of Services).

Особенностью ЕС является то, что при отсутствии внутренних таможенных границ понятия "Экспорт" и "Импорт" при торговле между странами Союза не применяются. Торговые операции внутри ЕС определяются как "Поставка" (Supply) и "Приобретение".

В Европейском Союзе каждое государство решает самостоятельно, какую ставку НДС использовать. И хотя конкретного правила нет, все же имеются определенные ориентиры.

Во-первых, ставка не должна быть меньше 15 %.

Во-вторых, есть список товаров, на которые ставка очень низкая или нулевая.

В Германии НДС введен в Саксонии ещё в XVIII столетии. В современной Германии общая ставка по НДС составляет 19 %, но для некоторых товаров существуют сниженные ставки (для книг и пищевых продуктов ставка налога составляет 7 %).

В Латвии базовая ставка НДС на протяжении многих лет составляла 18 %. Для некоторых товаров и услуг была установлена сниженная ставка НДС в размере 5 %, некоторые от НДС освобождены (применяется ставка 0 %).

НДС в США заменен налогом с продаж. Средний размер НДС в Америке в 2023 году составляет 7% и точный процент налога НДС зависит от конкретного штата. Существуют штаты в Америке, где нет ни НДС, ни налога с продаж, а в некоторых штатах США НДС заменен не просто на налог с продаж, а на другой местный налог.

В Мексике НДС включается в стоимость товаров и составляет в среднем 16 % от цены.

В Панаме НДС (VAT - 5 %) взимается только на определённые виды услуг, некоторые внешнеторговые операции. С оплаты бытовых услуг, транспорта, товаров потребительского сектора НДС не взимается. [4]

## Выводы

Про налог на добавленную стоимость можно рассказывать бесконечно — в налоговом законодательстве и судебной практике есть очень много информации по «узким» направлениям, например, импорт/экспорт, банкротство и другие. Обширная география распространения НДС свидетельствует о его жизнеспособности и соответствии требованиям рыночной экономики. В заключении нашей научной статьи, мы предлагаем соответствующие предложения по улучшению аспектов, связанных с учетом НДС в Республике Молдова на основе международной практики:

1) Перенос подачи декларации по НДС (TVA12) с 25 числа месяца, следующего за отчетным месяцем на последний день месяца, следующего за отчетным.

2) Внести возможность уплаты НДС на импорт товаров не в сам момент пересечения таможенной границы РМ, а с возможностью уплаты в течении последующих 30 календарных дней, что позволит предприятию снизить краткосрочные финансовые риски.

3) В связи с ростом инфляции пересмотреть порог валового дохода, при котором требуется юридическому лицу зарегистрироваться в качестве плательщика НДС.

## Библиография

1. Родионова Е. Ликбез по НДС: кратко обо всем, что надо знать про этот налог. Журнал Налоговое и бухгалтерское консультирование, 2021. Доступно: <https://obplaw.ru/2021/09/likbez-po-nds-korotko-obo-vsem-chto-nado-znat-pro-etot-nalog/>.



2. Налоговый кодекс № 1163-ХІІІ от 24.04.1997, актуализированный на 01.01.2023.  
Доступно: <http://lex.md/fisc/codfiscaltxttru.htm>.
3. Кику. Н. Г. «Налогообложение (курс лекций)». Издательство МЭА, Кишинёв, 2010, 77 стр.  
ISBN: 9975-75-341-8.
4. «Система европейского НДС». Научный портал NEXUS FINANCIAL CONSULTING,  
2022. Доступно: <https://www.nexus.ua/ukraina-i-evropeyskiy-nds>.
5. Национальные стандарты бухгалтерского учета и План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Общий план счетов бухгалтерского учета и методологические нормы применения счетов [просмотрено: 01.03.2023] Доступно: [https://monitorul.fisc.md/shop/archive/sncnoi\\_rus2017.html/](https://monitorul.fisc.md/shop/archive/sncnoi_rus2017.html/)
6. Гедрович, О. Основы бухгалтерского учёта: краткий курс лекций; Молд. Экон. Акад. Каф. Бухгалтерского учета и экон. анализа. – Кишинев: АSEM, 2015., 76 стр.  
ISBN: 978-9975-75-719-5.
7. Клюкина Е.Д., Черноусова К.С., «История происхождения налогов и налогообложения». International Journal of Humanities and Natural Sciences, 2020, vol. 4-2(43), 94-97. ISSN 2221-0989.
8. «Рейтинг стран по размеру НДС». Научно-новостной портал NONNEWS. Доступно: <https://nonews.co/directory/lists/countries/value-added-tax>