

ПРАКТИКУМ
БУХГАЛТЕРА

С учетом всех
последних
изменений

Ф.Н. Филина

РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ

БУХГАЛТЕРСКИЕ И НАЛОГОВЫЕ
АСПЕКТЫ

- Раздельный учет и налог на добавленную стоимость
- Раздельный учет и налог на прибыль
- Раздельный учет по операциям с ценными бумагами
- Раздельный учет при использовании различных систем налогообложения

Информационный партнер

Российский бухгалтер



РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ: БУХГАЛТЕРСКИЕ И НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ

Ф.Н.Филина

Глава 1. ПОНЯТИЕ РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА

Необходимость ведения раздельного учета вытекает из требований, которые предъявлены к бухгалтерской отчетности. Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. N 43н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99", установлено, что в бухгалтерской отчетности должны приводиться обособленно показатели выручки от продажи продукции, товаров, работ, услуг и показатели расходов, связанных с получением указанной выручки.

Требование ведения раздельного учета закреплено и в некоторых статьях Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ). Раздельный учет ставит своей целью определение суммы налогов, которые налогоплательщик должен уплачивать при ведении разных видов деятельности, при получении средств целевого финансирования, применении при налогообложении различных налоговых ставок, льгот в отношении отдельных товаров (работ, услуг).

В ряде случаев в целях обеспечения полной и достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации, правильности исчисления налогов положения бухгалтерского и налогового законодательства требуют организовать раздельный учет хозяйственных операций.

Это необходимо в случаях, когда организация осуществляет несколько видов деятельности, например:

- производство и реализацию собственной продукции;
- реализацию покупных товаров;
- сдачу помещений в аренду.

Раздельный учет необходимо вести в том случае, когда организация осуществляет деятельность, подлежащую налогообложению единым налогом на вмененный доход, а также виды деятельности, подлежащие налогообложению по традиционной системе и в соответствии с иными налоговыми режимами.

Раздельный учет должен быть организован таким образом, чтобы по его данным можно было безошибочно определить налогооблагаемую базу для исчисления налога.

В течение последних лет организации ведут наряду с бухгалтерским учетом и налоговый учет. За это время многие уже определились с тем, вести ли налоговый учет отдельно или осуществлять налоговый учет на основании одних и тех же бухгалтерских регистров.

В организациях, принявших решение вести налоговый учет отдельно, разработаны состав и форма аналитических регистров налогового учета, способы их формирования, а также организован документооборот, предусматривающий, в частности, порядок хранения регистров налогового учета и налоговой отчетности в целом.

Также определены объекты учета, правила ведения бухгалтерского и налогового учета по которым совпадают и различны, разработан порядок использования данных бухгалтерского учета для целей налогового учета, а также определены объекты раздельного налогового учета.

При этом предусмотрена возможность максимального использования правил налогового учета в бухгалтерском учете в тех случаях, когда правила бухгалтерского учета допускают различные варианты.

В книге нами рассмотрена необходимость ведения раздельного учета в следующих случаях:

- раздельный учет операций, облагаемых и не облагаемых НДС;
- раздельный учет реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по разным ставкам;
- раздельный учет сумм НДС при реализации товаров как на внутреннем, так и на внешнем рынке;
- раздельный учет затрат, относящихся к деятельности, облагаемой и не облагаемой НДС;
- раздельный учет при налогообложении прибыли по разным ставкам;
- раздельный учет доходов и расходов по деятельности, связанной с использованием обслуживающих производств и хозяйств;
- раздельный учет доходов и расходов в целях исчисления налога на прибыль у участников договора доверительного управления имуществом;
- раздельный учет доходов и расходов от совместной деятельности;
- раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования;
- раздельный учет имущества организациями социально-культурной сферы, осуществляющими наряду с основной деятельностью иные виды деятельности;

- раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей обложению в традиционном режиме, и предпринимательской деятельности, в отношении которой уплачиваются налоги в соответствии с иными режимами налогообложения;
- раздельный учет объектов налогообложения по налогу на прибыль иностранными организациями, осуществляющими наряду с основной деятельностью в своих собственных интересах деятельность в интересах третьих лиц;
- раздельный учет операций с подакцизными товарами;
- ведение раздельного учета некоммерческими организациями, осуществляющими помимо уставной деятельности предпринимательскую деятельность;
- раздельный учет налоговой базы по операциям с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;
- ведение раздельного учета доходов и расходов по операциям, возникающим при выполнении соглашения о разделе продукции;
- раздельный учет доходов и расходов при осуществлении деятельности, подлежащей налогообложению в соответствии с разными налоговыми режимами.

Глава 2. РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ И НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

На правильное исчисление налога на добавленную стоимость значительное влияние оказывает правильная организация раздельного учета по НДС. Целью раздельного учета является определение сумм налога, которые налогоплательщик должен уплачивать при ведении разных видов деятельности, при получении средств целевого финансирования, применении при налогообложении разных налоговых ставок, льгот в отношении отдельных товаров (работ, услуг).

Прямое требование о ведении раздельного учета содержится в п. 4 ст. 149 НК РФ:

"В случае если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии с положениями настоящей статьи, налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций".

Помимо этого необходимость ведения раздельного учета НДС возникает у налогоплательщика в следующих случаях:

- если налогоплательщик реализует товары (работы, услуги), облагаемые НДС по разным налоговым ставкам, что приводит к необходимости определять налоговую базу отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг) (п. 1 ст. 153 НК РФ);

- если налогоплательщик осуществляет операции по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0%, что приводит к необходимости определять сумму налога отдельно по каждой такой операции, например при реализации как внутри страны, так и на экспорт (п. 6 ст. 166 НК РФ).

Несмотря на то что требование о необходимости раздельного учета по НДС содержится в гл. 21 НК РФ, никаких рекомендаций по организации такого учета законодатель не дает.

Хотя принцип организации такого учета, на наш взгляд, заложен в п. 4 ст. 170 НК РФ. Учитывая положения этого пункта, налогоплательщик должен организовать раздельный учет выручки от реализации продукции, облагаемой и не облагаемой НДС, и соответственно раздельный учет сумм "входного" налога по товарам, работам, услугам, использованным при производстве облагаемой и необлагаемой продукции.

Игнорирование требования ведения раздельного учета приведет к тому, что суммы "входного" налога в отношении операций, освобожденных от налогообложения, налогоплательщик не сможет не только принять к вычету, но и учесть в составе расходов в целях налогообложения прибыли. На это прямо указано все в том же п. 4 ст. 170 НК РФ:

"При отсутствии у налогоплательщика раздельного учета сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается".

Как видим, законодатель предъявляет к налогоплательщику достаточно жесткое условие: если налогоплательщик, обязанный в соответствии с нормами законодательства вести раздельный учет, не выполняет этого требования, он вынужден будет списывать сумму "входного" налога за счет прочих расходов, не учитываемых при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Из всего вышеизложенного следует, что ведение раздельного учета налогоплательщиками просто необходимо. И поскольку гл. 21 НК РФ не регламентирует такого учета, в этих условиях налогоплательщик должен разработать такую методику сам и, конечно, в обязательном порядке закрепить ее в учетной политике для целей налогообложения. Форма ведения раздельного учета

может быть различной. Например, налогоплательщик может для ведения раздельного учета выручки использовать специальные субсчета, открываемые к счетам реализации, или определять обороты по реализации на основании выставленных и зарегистрированных в налоговых регистрах счетов-фактур или составлять специальный расчет выручки в виде справки. Аналогичным образом можно определять и сумму затрат, относящуюся к облагаемому и не облагаемому НДС виду деятельности. Жесткого ограничения в этом плане нет, главное, чтобы система раздельного учета позволяла быстро и достоверно определять необходимую информацию.

Нужно отметить, что гораздо чаще налогоплательщики используют первый из предложенных вариантов, то есть используют специальные субсчета, открываемые к счетам бухгалтерского учета. Такая форма раздельного учета более наглядна, тем более что в современных условиях большинство организаций и индивидуальных предпринимателей ведут учет автоматизированным способом.

В приведенной ниже таблице представим, каким образом можно организовать аналитический учет выручки от реализации товаров (работ, услуг), как облагаемых по разным ставкам НДС, так и не признаваемых объектом налогообложения, на счете 90 "Продажи" и на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

Субсчет	Наименование субсчета
Счет 90 "Продажи"	
90-1	Выручка
90-1-1	Выручка ОСН (общий режим или общая система налогообложения)
90-1-1-10	Выручка ОСН торговля
90-1-1-11	Реализация торговля ОСН (НДС 18%)
90-1-1-12	Реализация торговля ОСН (НДС 10%)
90-1-1-13	Реализация торговля ОСН (НДС 0%)
90-1-1-14	Реализация посреднических услуг
90-1-1-15	Реализация товаров по договорам комиссии
90-1-1-16	Реализация прочих услуг
90-1-2	Выручка ЕНВД
90-1-2-1	Реализация ЕНВД услуги (с открытием субсчетов по видам услуг)
90-1-2-2	Реализация ЕНВД торговля
Счет 91 "Прочие доходы и расходы"	
На счете 91 доходами, учитываемыми при определении пропорции, являются прочие доходы в соответствии с ПБУ 9/99. При этом в соответствии с условиями гл. 21 НК РФ, определяющими порядок расчета пропорции, принимаются доходы, связанные с отгруженными товарами, работами, услугами	
91-1	Прочие доходы
91-1-1	Прочие доходы ОСН (общий режим или общая система налогообложения)
91-1-1-1	Выручка от реализации основных средств
91-1-1-2	Выручка от реализации прочего имущества
91-1-1-9	Прочие доходы ОСН
91-1-2	Прочие доходы ЕНВД (с открытием субсчетов по видам прочих доходов, полученных от осуществления видов деятельности, переведенных на уплату ЕНВД)

2.1. Организация ведения учета на счете 19

Очень важным является момент грамотного построения аналитического учета по счету 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", где налогоплательщик отражает суммы "входного" налога. На наш взгляд, при построении аналитики по счету 19 налогоплательщик наряду с требованиями гл. 21 НК РФ должен учитывать структуру заполнения налоговой декларации по НДС. "Входной" налог, учитываемый налогоплательщиком на счете 19, при заполнении налоговой декларации отражается им в разд. 2.1 "Расчет общей суммы налога" и касается налоговых вычетов. Следовательно, чтобы уменьшить себе трудозатраты при заполнении налоговой отчетности, необходимо сгруппировать налоговые вычеты именно по тем направлениям, каких требует налоговая декларация.

Обратите внимание! Планом счетов, утвержденным Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-

хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению" (далее - План счетов бухгалтерского учета), к счету 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" открыто только три субсчета. Но не стоит забывать о том, что План счетов бухгалтерского учета содержит рекомендуемые счета бухгалтерского учета, а организация на его основе разрабатывает свой рабочий план счетов и закрепляет его в учетной политике, например:

Счет, субсчет	Наименование счета, субсчета
19	НДС по приобретенным ценностям
19-1	НДС при приобретении основных средств
19-1-1	НДС при приобретении основных средств ОСН
19-1-2	НДС при приобретении основных средств к распределению
19-1-3	НДС при приобретении основных средств ЕНВД
19-1-4	НДС при приобретении основных средств (ставка 0%)
19-2	НДС по приобретенным нематериальным активам
19-2-1	НДС при приобретении нематериальных активов ОСН
19-2-2	НДС при приобретении нематериальных активов к распределению
19-2-3	НДС при приобретении нематериальных активов ЕНВД
19-2-4	НДС при приобретении нематериальных активов (ставка 0%)
19-3	НДС по приобретенным материально-производственным запасам (товары)
19-3-1	НДС при приобретении ТМЦ ОСН (облагаем.)
19-3-2	НДС при приобретении ТМЦ ОСН (по ставке 0%)
19-3-3	НДС при приобретении ТМЦ - ЕНВД
19-3-4	НДС при приобретении ТМЦ к распределению
19-4	НДС при ввозе товаров на таможенную территорию
19-4-1	НДС при ввозе товаров на таможенную территорию ОСН
19-4-2	НДС при ввозе товаров на таможенную территорию к распределению
19-5	НДС по выполненным услугам
19-5-1	НДС по выполненным услугам ОСН
19-5-2	НДС по выполненным услугам к распределению
19-5-3	НДС по выполненным услугам ЕНВД
19-5-4	НДС по выполненным услугам (0%)
19-6	НДС по материальным ценностям (счет 10)
19-6-1	НДС при приобретении МПЗ ОСН (облагаем.)
19-6-2	НДС при приобретении МПЗ ОСН (по ставке 0%)
19-6-3	НДС при приобретении МПЗ - ЕНВД
19-6-4	НДС при приобретении МПЗ к распределению

2.2. НДС при осуществлении операций, подлежащих налогообложению и не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения)

Нужно отметить, что такая ситуация достаточно часто встречается на практике. Судите сами:

- налогоплательщик производит два вида продукции, один из которых облагается НДС, а другой освобожден от налогообложения на основании ст. 149 НК РФ;

- налогоплательщик одновременно занимается оптовой и розничной торговлей: оптовая торговля подпадает под налогообложение по традиционной системе, розница подлежит налогообложению в соответствии с гл. 26.3 "Система налогообложения с виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности";

- налогоплательщик работает на традиционной системе налогообложения, необлагаемых операций вроде бы не имеет, но передает по индоссаменту другому юридическому лицу вексель банка в расчет за товары. Реализация освобождена от НДС, в результате имеем облагаемые и необлагаемые операции. Кстати сказать, этот пример очень показателен. Многие налогоплательщики НДС считают, что раз эта операция не является основным видом деятельности, то и не учитывают ее при реализации права на вычет "входного" налога. Такая позиция ошибочна, рассчитываемая сумма налога, которую налогоплательщик имеет право взять к вычету, должна определяться им исходя из совокупности всех совершенных операций за налоговый период.

2.2.1. Методика раздельного учета НДС и ее отражение в учетной политике

В настоящее время не существует рекомендаций ни Минфина России, ни МНС России по правилам ведения раздельного учета, поэтому налогоплательщик должен самостоятельно разработать методику ведения раздельного учета, положения которой не должны противоречить нормативным и законодательным актам.

Следует заметить, что специалисты налогового ведомства в своих разъяснениях указывают на обязательное утверждение применяемой методики раздельного учета сумм "входящего" НДС приказом руководителя, например в качестве приложения к учетной политике. В качестве примеров, в частности, Письмо УФНС по городу Москве от 20 октября 2004 г. N 24-11/68949, в котором отмечено, что порядок ведения раздельного учета должен быть отражен в учетной политике организации для целей налогообложения. В Письме УМНС по городу Москве от 28 июля 2004 г. N 24-11/50004 сказано, что порядок ведения раздельного учета затрат налогоплательщик устанавливает самостоятельно на основании Приказа Минфина России от 9 декабря 1998 г. N 60н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98". Установленный порядок ежегодно оформляется приказом руководителя организации, неотъемлемыми приложениями которого являются методика по раздельному учету затрат и рабочий план счетов (субсчетов).

На этом основании в отдельных случаях налоговые органы приходят к выводу, что отсутствие методики раздельного учета облагаемых и не облагаемых НДС операций непосредственно в учетной политике свидетельствует о том, что методика раздельного учета организацией не разрабатывалась, а значит, в нарушение налогового законодательства раздельный учет не ведется. Арбитражные суды не поддерживают подобную позицию. Однако наличие в учетной политике организации утвержденной методики раздельного учета не только исключит вероятные претензии со стороны налоговых органов, но и упрочит позиции организации в спорных ситуациях.

В качестве примера можно привести Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 19 января 2006 г. по делу N Ф04-9704/2005(18821-А67-3). Предметом судебного разбирательства явилось решение Инспекции ФНС России о привлечении предпринимателя к ответственности, доначислении налога, начислении пени и отказе в возмещении суммы НДС, поскольку, по мнению налогового органа, предприниматель неправомерно предъявил к вычету сумму НДС.

Судом установлено и материалами дела подтверждено, что предприниматель в проверяемом периоде оказывал услуги по сдаче арендуемых им помещений и оборудования в субаренду, а также осуществлял деятельность, подпадающую под действие системы налогообложения в виде ЕНВД. Следовательно, предприниматель осуществлял операции, которые в силу пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ признаются объектом налогообложения НДС, а также деятельность, подлежащую налогообложению ЕНВД.

В ходе проверки налоговые органы пришли к выводу, что предприниматель зарегистрировал в книге покупок счета-фактуры за аренду помещения и оборудования, коммунальные услуги, предъявив к вычету указанный в них НДС в полном объеме, - как для осуществления операций облагаемых НДС, так и по операциям, не подлежащим налогообложению.

Принцип распределения НДС в случае осуществления налогоплательщиком как облагаемых, так и не облагаемых НДС операций, приведен в п. 4 ст. 170 НК РФ. В аналогичном порядке ведется раздельный учет сумм НДС налогоплательщиками, переведенными на уплату ЕНВД.

Поскольку законодательством об НДС не определен порядок ведения раздельного учета, под ним можно понимать любую обоснованную методику, закрепленную в учетной политике организации и позволяющую достоверно определить необходимые показатели. В целях подтверждения соблюдения этого требования предприниматель представил приказ по учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета. Приказ предусматривал раздельный учет затрат на осуществление операций, облагаемых и не облагаемых НДС, обособление сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), использованным для осуществления операций, облагаемых и не облагаемых НДС.

Таким образом, арбитражный суд пришел к выводу о недоказанности налоговым органом наличия в действиях предпринимателя состава вменяемого ему правонарушения.

Формы ведения раздельного учета выбираются организациями самостоятельно в рамках общеустановленных норм и правил. Раздельный учет может быть организован открытием соответствующих субсчетов (первого и второго порядка) к счетам реализации на основании данных аналитического учета. Аналогично можно определять и сумму затрат, относящихся к видам деятельности.

Анализируя арбитражную практику, можно сделать вывод: при решении вопроса о том, что можно считать системой раздельного учета, суды принимают любые документы, позволяющие

достоверно определить, какая часть НДС относится к облагаемой, а какая - к не облагаемой налогом деятельности. При рассмотрении дел суды считают, что формы раздельного учета (то есть то, как технически производится учет - на счетах, субсчетах, в ведомостях или единым расчетом за месяц и тому подобное) не играют роли и могут быть различными.

Приведем некоторые примеры:

- суд признал достаточным определение суммы НДС, который организация не может возместить, на основании данных бухгалтерского учета и первичных учетных документов, представленных налогоплательщиком (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 20 января 2003 г. N А43-3513/02-31-108);

- судом признан факт ведения раздельного учета товаров по их поступлению (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 3 декабря 2001 г. N А29-802/01А);

- факт ведения раздельного учета налогоплательщиком подтвержден путем отражения операций по оптовой реализации товаров наряду с розничной (на ЕНВД) в отдельных регистрах бухгалтерского учета (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 17 марта 2004 г. N А78-2669/03-С2-25/138-Ф02-796/04-С1);

- признано правомерным ведение раздельного учета организацией на основе инвентаризационной описи реализованных товаров (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 29 мая 2003 г. N Ф03-А51/03-2/1179);

- ведение раздельного учета доходов и расходов при осуществлении нескольких видов деятельности признано правомерным путем ведения компьютерной программы складского учета (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17 мая 2004 г. N Ф04/2685-1094/А27-2004);

- право на льготу по НДС можно подтверждать на основе счетов-фактур, книг покупок и продаж, если налогоплательщик по ним рассчитывает НДС, приходящийся на разные виды операций (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 26 января 2004 г. N Ф04/346-1399/А70-2003);

- фактическое ведение раздельного учета может быть установлено на основе журналов-ордеров, карточек счетов, оборотных ведомостей по счетам, сводных ведомостей затрат, калькуляций себестоимости работ (Постановления ФАС Московского округа от 8 января 2004 г. N КА-А40/10796-03, от 18 ноября 2003 г. N КА-А40/9196-03, от 8 октября 2003 г. N КА-А41/7661-03);

- отсутствие в приказе об учетной политике указания на ведение раздельного учета при фактическом ведении такового не может служить основанием для отказа налогоплательщику в применении льготы (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 26 января 2004 г. N Ф04/346-1399/А70-2003).

Кроме того, обращаем ваше внимание на возможные риски, связанные с тем, что налоговыми органами применяемый порядок ведения раздельного учета при отсутствии синтетического учета (применение соответствующих субсчетов) может быть признан отсутствующим. В подтверждение приведем выдержку из Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 мая 2002 г. N А10-7005/01-4-Ф02-1029/02-С1:

"...при отсутствии синтетического учета затруднительно определить облагаемый и необлагаемый обороты, поскольку уровень синтетического учета является именно тем обобщающим показателем, на основании которого можно определить наличие раздельного учета. Главная книга, в которой нет субсчетов затрат по льготлируемым и облагаемым затратам, являющаяся главным сводным обобщающим документом бухгалтерии предприятия, не может служить источником данной информации. Аналитические учетные данные, по мнению налоговой инспекции, содержат много избыточной информации и не могут служить достоверным источником необходимых сведений".

Но суд указанные доводы заявителя (налогового органа) признал необоснованными.

Таким образом, если ваша организация не желает создавать возможные судебные прецеденты, рекомендуем вам, помимо ведения детализированного аналитического учета, организовать синтетический учет путем использования системы субсчетов (ведение отдельных регистров синтетического учета (мемориальных ордеров, бухгалтерских записей, журналов, книг, ведомостей, оборотно-сальдовых ведомостей, главной книги и других)) для обобщения первичных учетных документов по каждой операции.

Рассмотрим еще несколько решений арбитражных судов по вопросу применения налогоплательщиком собственной методики раздельного учета.

Так, в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 27 июля 2004 г. по делу N А19-3942/04-5-51-Ф02-2769/04-С1 суд указал, что налогоплательщики не только вправе, но и обязаны самостоятельно разработать способы ведения такого учета, который бы обеспечивал полноту и достоверность данных о затратах, связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг), облагаемой и не облагаемой НДС. Хотя такой подход дает некоторую свободу налогоплательщику, следует заметить, что по данному делу не было принято положительного решения, а оно было отправлено на новое рассмотрение. В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 22 ноября 2004 г. по делу N А66-3013-04 суд в ответ на несогласие налоговой

инспекции с методикой ведения организацией раздельного учета сумм налога подтвердил право налогоплательщика на самостоятельное утверждение порядка ведения учета. Утвержденный организацией порядок должен обеспечить ведение раздельного учета таким образом, чтобы можно было достоверно определить, к какому виду деятельности относятся те или иные суммы налога.

Постановлением ФАС Западно-Сибирского округа от 2 августа 2004 г. по делу N Ф04-5288/2004(А45-3291-25) было вынесено решение в пользу налогоплательщика на том основании, что для применения правил гл. 21 НК РФ налогоплательщик строго следовал тому расчетному методу разделения расходов, который был утвержден в учетной политике организации.

Выполнение налогоплательщиком обязанности по ведению раздельного учета может быть подтверждено данными бухгалтерского учета. Такое мнение судей нашло отражение в Постановлении ФАС Поволжского округа от 17 февраля 2005 г. по делу N А72-6539/04-8/626. Суд указал, что факт наличия или отсутствия раздельного учета товаров, реализуемых с НДС и реализуемых без НДС, мог быть установлен на основании системного анализа данных счетов бухгалтерского учета, в которых содержится информация по каждой конкретной операции. Также и ФАС Уральского округа в Постановлении от 15 марта 2005 г. по делу N Ф09-773/05-АК в качестве доказательств ведения организацией раздельного учета принял представленные обществом бухгалтерские справки, карточки по счетам 41, 19, 68, оборотные ведомости по счетам 62, 90, 41, 19, 68, субсчету 19.

Таким образом, можно утверждать, что арбитражная практика подтверждает право налогоплательщика на самостоятельное определение технологии раздельного учета сумм "входящего" НДС.

2.2.2. Порядок распределения входного НДС

Если приобретенные товары (работы, услуги), используются при производстве товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению НДС, то суммы НДС, уплаченные поставщикам, не подлежат вычету, а включаются в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг).

Порядок отнесения сумм НДС на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) установлен п. 4 ст. 170 НК РФ.

В соответствии с этим пунктом суммы НДС, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, которые осуществляют как облагаемые, так и освобождаемые от налогообложения операции, учитываются следующим образом.

1. Учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав в соответствии с п. 2 ст. 170 НК РФ - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, не облагаемых НДС.

По общему правилу суммы НДС не включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц.

Статья 170 НК РФ устанавливает четыре исключения из данного правила, когда сумма "входного" налога включается в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов:

а) приобретенные (ввезенные) товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, используются налогоплательщиком для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения). Подробный перечень таких операций приведен в ст. 149 НК РФ;

б) приобретенные (ввезенные) товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, используются налогоплательщиком для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

Условия, при которых местом реализации товаров признается территория России, приведены в ст. 147 НК РФ, место реализации работ (услуг) определяется в соответствии с положениями ст. 148 НК РФ;

в) товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, приобретены (ввезены) лицами, которые не являются налогоплательщиками по НДС, либо освобождены от исполнения обязанности налогоплательщика по исчислению и уплате налога;

г) приобретенные (ввезенные) товары (работы, услуги), в том числе основные средства, нематериальные активы, имущественные права, используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией. Перечень таких операций приведен в п. 2 ст. 146 и в п. 3 ст. 39 НК РФ.

Включение НДС в стоимость приобретенных материалов, товаров оформляется следующими бухгалтерскими записями.

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
10, 41	60	Приняты к учету материалы (товары) от поставщика
19	60	Учтена сумма НДС по принятым к учету материалам (товарам)
10, 41	19	Учен НДС в стоимости материалов (товаров)

Включение НДС в стоимость приобретенных работ (услуг) оформляется следующими бухгалтерскими записями.

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
20, 26, 44	60	Отражена стоимость приобретенных работ (услуг)
19	60	Отражена сумма НДС по приобретенным работам (услугам)
20, 26, 44	19	Учен НДС в стоимости приобретенных работ (услуг)

Включение НДС в стоимость приобретенного основного средства оформляется следующими бухгалтерскими записями.

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
08	60	Отражена стоимость приобретенного основного средства
19	60	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком
08	19	Учен НДС в стоимости основного средства
01	08	Введено в эксплуатацию основное средство

Включение НДС в стоимость приобретенного нематериального актива, имущественного права оформляется следующими бухгалтерскими записями.

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
08	60	Отражена стоимость приобретенного нематериального актива, имущественного права
19	60	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком
08	19	Учен НДС в стоимости приобретенного нематериального актива, имущественного права
04	08	Введен в эксплуатацию нематериальный актив, начато использование приобретенного имущественного права

Обратите внимание! Если в указанных случаях налогоплательщик принял к вычету сумму "входного" налога, он обязан ее восстановить и уплатить в бюджет.

Из приведенной корреспонденции счетов видно, что суммы НДС по операциям, не облагаемым НДС, проходят по 19 счету транзитом.

Нередко бухгалтеры при осуществлении операций, не облагаемых НДС, не учитывают сумму НДС, предъявляемую поставщиками, на счете 19, а напрямую учитывают ее в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), основных средств, нематериальных активов, имущественных прав. Такой учет возможен в том случае, если налогоплательщик предусмотрит в приказе об учетной политике именно этот способ учета сумм НДС по операциям, не облагаемым НДС. Необходимо предусмотреть и то, что счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" будет использоваться им только для учета сумм НДС, предъявляемых к вычету. Такая методика более правильная.

В этом случае корреспонденция счетов будет следующей.

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
10, 41	60	Приняты к учету материалы (товары) от поставщика
20, 26, 44	60	Отражена стоимость приобретенных работ (услуг)
08	60	Отражена стоимость приобретенного основного средства, нематериального актива, имущественного права

2. Принимаются к вычету в соответствии со ст. 172 НК РФ по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, которые используются для осуществления операций, облагаемых НДС.

3. Принимаются к вычету либо учитываются в стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, как облагаемых НДС, так и не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения), в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Пропорция, о которой идет речь, определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости отгруженных за налоговый период товаров (работ, услуг), имущественных прав.

В Письме МНС России от 13 мая 2004 г. N 03-1-08/1191/15@ сказано, что при определении пропорции согласно положениям п. 4 ст. 170 НК РФ необходимо основываться на сопоставимых показателях. В частности, для достижения сопоставимости показателей стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению, и стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых освобождены от налогообложения, эти показатели следует применять без учета налога на добавленную стоимость.

Итак, п. 4 ст. 170 НК РФ предусматривает такие условия учета налога в стоимости приобретенных товаров либо принятия налога к вычету, что фактически разделяет НДС, предъявленный поставщиками товаров (работ, услуг), на три группы. Поэтому представляется, что аналитический учет на счете 19 должен вестись в разрезе этого деления.

Суммы НДС по товарам (работам, услугам), которые точно используются для осуществления только облагаемых, либо только не облагаемых налогом операций, сразу отражаются на отдельных субсчетах счета 19. А суммы НДС по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций как облагаемых, так и не облагаемых НДС, сначала накапливаются на специальном субсчете счета 19, а затем принимаются к вычету либо учитываются в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) в пропорции, установленной положениями п. 4 ст. 170 НК РФ.

В расчете пропорции в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ принимают участие суммы "входного" НДС, относящиеся к тем товарам (работам, услугам), используемым для осуществления облагаемых и не облагаемых НДС операций, которые были приобретены (приняты к учету) в данном налоговом периоде, независимо от факта оплаты.

На основании произведенного расчета определяется часть "входного" НДС, относящаяся к необлагаемым операциям. Эта сумма в полном объеме подлежит включению в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг). Вторая часть "входного" НДС, относящаяся к облагаемым НДС операциям, должна быть принята к вычету.

В результате использования вышеприведенного порядка обязанность по ведению раздельного учета сумм налога по приобретенным товарам, работам, услугам, а значит, и условие принятия налога к вычету будут выполнены организацией.

Необходимо обратить внимание на то, что в аналогичном порядке должны вести раздельный учет сумм НДС и налогоплательщики, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности (далее ЕНВД) и наряду с этим осуществляющие операции, подлежащие налогообложению в общем порядке.

В Письме Минфина России от 20 января 2004 г. N 04-03-13/02 сказано, что при определении суммы НДС, подлежащей вычету при реализации облагаемых этим налогом товаров в режиме оптовой торговли, осуществляемой индивидуальным предпринимателем, переведенным на уплату единого налога на вмененный доход по розничной торговле, для обеспечения сопоставимости показателей в пропорции стоимость товаров, реализуемых в режиме оптовой торговли, следует

учитывать без НДС. Исходя из термина "стоимость отгруженных товаров (работ, услуг)" данная точка зрения не соответствует законодательству, пропорцию надо определять с учетом стоимости с НДС, "сопоставимость показателей" - это вредные фантазии налоговиков.

При этом обязанностью налогоплательщика является ведение раздельного учета сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, которые используются для осуществления операций как облагаемых, так и не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения).

Если налогоплательщик не выполняет обязанности по ведению раздельного учета, сумма НДС вычету не подлежит, а также не включается в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц).

В том случае, если приобретенные товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, имущественные права, НДС по которым был предъявлен к вычету из бюджета, используются для производства продукции, реализация которой как подлежит, так и не подлежит налогообложению, то после расчета доли НДС, подлежащей включению в стоимость, эту сумму нужно восстановить, включить в стоимость и уплатить в бюджет.

Особое внимание следует обратить на то, что в случае производства разных видов продукции, которые облагаются НДС по разным ставкам (0%, 10%, 18%) или освобождены от налогообложения, нужно обеспечить раздельный учет доходов, например открыть к счету 90 "Продажи" следующие субсчета:

- 90-1-1 "Выручка от реализации продукции, не облагаемой НДС";
- 90-1-2 "Выручка от реализации продукции, облагаемой НДС по ставке 18%";
- 90-2-1 "Себестоимость продукции, не облагаемой НДС";
- 90-2-2 "Себестоимость продукции, облагаемой НДС по ставке 18%".

Пример. Организация осуществляет производство продукции, операции по реализации части произведенной продукции не подлежат налогообложению НДС.

Общая стоимость отгруженной за налоговый период продукции составляет 600 000 руб. (без НДС), в том числе:

- продукции, реализация которой подлежит налогообложению, - 400 000 руб.;
- продукции, реализация которой налогообложению не подлежит, - 200 000 руб.

Сумма НДС по продукции, подлежащей налогообложению, - 72 000 руб.;

Расчет в примере производится исходя из методики определения пропорции без учета НДС.

Стоимость приобретенных в течение налогового периода материалов составила 236 000 руб. (в том числе НДС 36 000 руб.).

Стоимость материалов, использованных для производства продукции, реализация которой не облагается НДС, - 47 200 руб. (в том числе НДС 7200 руб.).

Стоимость материалов, использованных для производства продукции, реализация которой подлежит налогообложению, - 70 800 руб. (в том числе НДС 10 800 руб.).

Стоимость материалов, использованных для производства обоих видов продукции, - 118 000 руб. (в том числе НДС 18 000 руб.).

Сумма прочих затрат:

- на производство продукции, не облагаемой НДС, - 30 000 руб.;
- на производство продукции, облагаемой НДС, - 80 000 руб.

Рассчитаем суммы НДС, подлежащие возмещению и включению в стоимость материалов:

Доля продукции, облагаемой НДС, в общей стоимости отгруженной продукции:

$$400\,000\text{ руб.} / 600\,000\text{ руб.} \times 100\% = 66,7\%.$$

Доля продукции, не облагаемой НДС, в общей стоимости отгруженной продукции:

$$200\,000\text{ руб.} / 600\,000\text{ руб.} \times 100\% = 33,3\%.$$

Сумма НДС по материалам, использованным для производства обоих видов продукции, подлежащая возмещению:

$$18\,000\text{ руб.} \times 66,7\% = 12\,006\text{ руб.}$$

Сумма НДС по материалам, использованным для производства обоих видов продукции, подлежащая включению в стоимость:

$$18\,000\text{ руб.} \times 33,3\% = 5994\text{ руб.}$$

Доля материалов, использованных для производства обоих видов продукции, отнесенная на продукцию, облагаемую НДС:

$$100\,000\text{ руб.} \times 66,7\% = 66\,700\text{ руб.}$$

Доля материалов, использованных для производства обоих видов продукции, отнесенная на продукцию, не облагаемую НДС:

$$100\,000\text{ руб.} \times 33,3\% = 33\,300\text{ руб.}$$

Для отражения операций на счетах бухгалтерского учета организация использует следующие наименования субсчетов:

10-1-1 "Сырье и материалы для производства продукции, не облагаемой НДС";
 10-1-2 "Сырье и материалы для производства продукции, облагаемой НДС";
 10-1-3 "Сырье и материалы для производства продукции обоих видов продукции";
 19-3-1 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам";
 19-3-2 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам, принимаемый к вычету";
 19-3-3 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам, включаемый в их стоимость".
 68-2 "Расчеты по НДС";
 90-1-1 "Выручка от реализации продукции, не облагаемой НДС";
 90-1-2 "Выручка от реализации продукции, облагаемой НДС по ставке 18%";
 90-2-1 "Себестоимость продукции, не облагаемой НДС";
 90-2-2 "Себестоимость продукции, облагаемой НДС по ставке 18%";
 90-2-3 "НДС";
 90-9-1 "Финансовый результат от реализации продукции, не облагаемой НДС";
 90-9-2 "Финансовый результат от реализации продукции, облагаемой НДС по ставке 18%".

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операций
Дебет	Кредит		
60	51	236 000	Оплачены материалы
10-1-1	60	40 000	Приняты к учету материалы, используемые для производства продукции, не облагаемой НДС
10-1-2	60	60 000	Приняты к учету материалы, используемые для производства продукции, облагаемой НДС
10-1-3	60	100 000	Приняты к учету материалы, используемые для производства обоих видов продукции
19-3-1	60	36 000	Отражен НДС по приобретенным материалам
19-3-3	19-3-1	7 200	Отражен НДС по материалам, используемым для производства продукции, не облагаемой НДС, включаемый в стоимость этих материалов
19-3-2	19-3-1	28 800	Отражен НДС, предъявляемый к вычету (36 000 руб. - 7200 руб.)
68-2	19-3-2	28 800	Предъявлена к вычету сумма НДС (36 000 руб. - 7200 руб.)
19-3-3	68-2	5 994	Восстановлен НДС по материалам, использованным для производства обоих видов продукции, подлежащий включению в стоимость
68-2	51	5 994	Перечислена в бюджет сумма восстановленного НДС
10-1-1	10-1-3	33 330	Отнесена на продукцию, не облагаемую НДС, доля материалов, использованных для производства обоих видов продукции
10-1-2	10-1-3	66 700	Отнесена на продукцию, облагаемую НДС, доля материалов, использованных для производства обоих видов продукции
20-1	19-3-3	5 994	Отнесен на стоимость необлагаемой продукции восстановленный НДС
20-1	10-1-1	80 500	Списана стоимость материалов на производство продукции, не облагаемой НДС (40 000 руб. + 7200 руб. + 33 300 руб.)
20-2	10-1-2	126 700	Списана стоимость материалов на производство продукции, облагаемой НДС (60 000 руб. + 66 700 руб.)
20-1	60	30 000	Отражены услуги сторонних организаций на производство продукции, не облагаемой НДС
20-2	60	80 000	Отражены услуги сторонних организаций на производство продукции, облагаемой НДС
62	90-1-1	200 000	Отражена выручка от реализации продукции, не облагаемой НДС

91-2-1	20-1	116 494	Отражена себестоимость реализованной продукции, не облагаемой НДС (30 000 руб. + 80 500 руб. + 5994 руб.)
90-9-1	99	83 506	Отражен финансовый результат от реализации продукции, не облагаемой НДС (200 000 руб. - 116 494 руб.)
62	90-1-2	472 000	Отражена выручка от реализации продукции, облагаемой НДС по ставке 18%
90-2-2	20-2	206 700	Отражена себестоимость реализованной продукции, облагаемой НДС (126 700 руб. + 80 000 руб.)
90-2-3	68-2	72 000	Начислен НДС
90-9-2	99	193 300	Отражен финансовый результат от реализации продукции, облагаемой НДС (472 000 руб. - 206 700 руб. - 72 000 руб.)

Мы рассмотрели пример, в котором для определения пропорции суммы взяты без учета НДС.

Но по поводу порядка определения пропорции есть противоположное мнение, которое изложено в Постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 15 июля 2003 г. по делу N КА-А40/4710-03. Суть дела заключалась в том, что налоговой инспекцией была проведена проверка налогоплательщика, при которой установлено неправильное исчисление налогоплательщиком налога на добавленную стоимость, подлежащего вычету, при ведении видов деятельности, как облагаемых, так и не облагаемых НДС, что привело к доначислению налога, начислению штрафных санкций и пени.

Предметом проверки суда были доводы налоговой инспекции о том, что пропорция для возмещения НДС из бюджета должна определяться от выручки от реализации товаров без учета НДС. Эти доводы обоснованно признаны судом несостоятельными. Далее в Постановлении сказано, что согласно ст. 153 НК РФ выручка определяется с учетом всех доходов, полученных налогоплательщиком за реализуемые товары, работы, услуги, в том числе в состав выручки входят суммы НДС, которые лицо, осуществляющее реализацию, должно предъявить покупателю к оплате вместе со стоимостью товара. Следовательно, в состав выручки для исчисления пропорции должны быть включены и косвенные налоги, с учетом того, что в данном случае отсутствует специальное указание в законе об исключении НДС из состава выручки.

Следует обратить внимание на то, что применение льготы по НДС в соответствии со ст. 149 НК РФ не зависит от наличия раздельного учета НДС по товарам, приобретаемым для осуществления операций, как облагаемых НДС, так и не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения).

Такой вывод подтверждается и судебной практикой. В качестве примера приведем Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 20 марта 2006 г. по делу N А82-8710/2005-15. По мнению налогового органа, налогоплательщик может использовать освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 149 НК РФ только при ведении им раздельного учета.

Из материалов дела следует, что налоговый орган провел камеральную проверку налоговой декларации по НДС, представленной организацией, и установил, что в указанный период организация осуществляла как освобождаемые от налогообложения, так и облагаемые НДС операции. В нарушение п. 4 ст. 149 НК РФ организация отражала в бухгалтерском учете приобретенные материальные ценности без учета того, для какого вида деятельности они будут использованы в дальнейшем. Поэтому проверяющие пришли к выводу о невыполнении налогоплательщиком требования о раздельном учете и, как следствие, об отсутствии у него права на льготу, предусмотренную ст. 149 НК РФ.

Организация возразила против доводов налогового органа, указав на наличие раздельного учета для целей налогообложения на стадии использования товарно-материальных ценностей и сырья в своей деятельности, и обжаловала решение налогового органа в арбитражный суд.

Арбитражный суд, изучив нормы Налогового кодекса, определил, что Налоговым кодексом определены правовые последствия отсутствия раздельного учета входного НДС по облагаемым и необлагаемым операциям, которые не ограничивают право на налоговую льготу.

Судом установлено, что организация вела раздельный учет НДС по облагаемым и не облагаемым НДС операциям, определяя сумму налоговых вычетов в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ. Суммы НДС по всему объему приобретенных товаров отражались организацией в книге покупок. При выборке сырья со склада в бухгалтерском учете осуществлялось его разделение по целевому назначению с оформлением документов на внутреннее перемещение сырья и расшифровок распределения приобретенных товаров для целей налогообложения. После этого

организация производила возмещение НДС по производственной деятельности, облагаемой НДС, то есть отсутствие раздельного учета в момент принятия на учет приобретенной продукции не влекло за собой необоснованного единовременного возмещения из бюджета НДС.

При таких обстоятельствах арбитражный суд сделал правильный выбор о том, что у налогового органа отсутствуют правовые основания для отказа организации в применении налоговой льготы.

2.2.3. Применение условия, позволяющего не распределять сумму "входного" НДС

Обратите внимание! Налогоплательщик имеет право не применять положения п. 4 ст. 170 НК РФ и принимать "входящий" НДС полностью к вычету на том основании, что доля совокупных расходов на производство товаров, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов. То есть если величина расходов на производство продукции, не подлежащей налогообложению, у налогоплательщика не превышает 5% от общего числа расходов на производство, он имеет право не применять положения о раздельном учете и в полной сумме возмещает "входной" налог.

Если организация планирует пользоваться данным правом, то целесообразно организовать раздельный учет не только сумм предъявленного налога по приобретенным товарам, но и раздельный учет расходов. Цель ведения раздельного учета расходов - иметь возможность по итогам налогового периода определять долю совокупных расходов на производство не облагаемых НДС товаров в общей сумме расходов, а также при необходимости возможность подтвердить данный уровень расходов при помощи регистров бухгалтерского учета. Однако положения НК РФ не устанавливают обязанность налогоплательщика вести раздельный учет расходов на производство не облагаемых НДС товаров.

Но обращаем ваше внимание, что, несмотря на отсутствие необходимости распределять "входной" НДС при соблюдении 5%-ного ограничения в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ, налогоплательщик обязан обеспечивать раздельный учет.

Необходимость ведения раздельного учета подтверждает и арбитражная практика (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 7 декабря 2004 г. N А05-6065/04-20, от 31 марта 2004 г. N А42-3992/02-22, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 26 октября 2005 г. N Ф04-7571/2005(16176-А03-14), Постановление ФАС Московского округа от 2 августа 2005 г. N КА-А40/7056-05).

Применяя эту норму налогового законодательства, будьте внимательны. Ведь фактически в абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ речь идет о налогоплательщиках, занимающихся производством товаров (работ, услуг), имущественных прав, в то же время, как показывает консультационная практика, налогоплательщики, занимающиеся перепродажей товаров, тоже применяют данную норму, что, несомненно, является ошибкой.

При использовании этой нормы следует обратить внимание на то, что законодатель не расшифровывает понятие "совокупных расходов" на производство. Действительно, общехозяйственные расходы квалифицировать как осуществленные в связи с совершением какой-либо конкретной операции практически невозможно. Кроме того, использование термина "совокупные расходы" указывает на то, что для расчета пятипроцентного порога должны учитываться все расходы налогоплательщика, отраженные в бухгалтерском учете: и прямые, и косвенные расходы.

Остается неясным и то, по данным какого учета налогоплательщик должен определять расходы - по данным бухгалтерского или налогового учета.

На наш взгляд, следует использовать данные бухгалтерского учета, причем в расчете должны участвовать и распределенные между облагаемыми и необлагаемыми операциями общехозяйственные расходы. Однако в бухгалтерском учете организации может быть закреплена иной порядок распределения общехозяйственных расходов (может распределяться в зависимости от выручки, каким-то иным способом или вообще относиться на финансовые результаты без всякого распределения). Поэтому если в бухгалтерском учете организации используется иной метод распределения общехозяйственных расходов, то для целей НДС нужно будет делать специальный расчет.

Пример. Организация ООО "Заря" занимается оказанием медицинских услуг.

В июне ООО "Заря" заключило договор на выполнение медицинских услуг на сумму 60 000 руб.

Кроме того, в этот же период организация заключила договор на выполнение медицинских услуг с производственной организацией на сумму 1 200 000 руб.

Сумма расходов на необлагаемые операции - 20 000 руб.

Сумма расходов на облагаемые операции - 420 000 руб.

В июне ООО "Заря" приобрело основное средство. Его стоимость 354 000 руб. (в том числе НДС - 54 000 руб.). Основное средство используется как для операций, облагаемых НДС, так и для необлагаемых операций.

Налоговый период для ООО "Заря" по НДС - календарный месяц.

Общая сумма прямых расходов составила 440 000 руб. (20 000 + 420 000).

Доля себестоимости продукции, не облагаемой НДС, в общей сумме затрат на производство составит 4,55% ($20\,000 / 440\,000 \times 100\%$).

Поскольку полученный показатель меньше 5%, всю сумму НДС по основному средству (60 000 руб.) организация принимает к налоговому вычету.

2.2.4. Раздельный учет при предоставлении займов

Рассмотрим вопрос о том, возникает ли необходимость ведения раздельного учета при осуществлении операций по предоставлению займов.

В соответствии с пп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации операции по предоставлению займов в денежной форме, а также оказание финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме.

Согласно п. 5 ст. 149 НК РФ налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные п. 3 ст. 149 НК РФ, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения. Для этого он должен представить соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование.

Если организация не заявила об отказе от освобождения операций от налогообложения, то применяются положения п. 4 ст. 149 НК РФ, согласно которому при осуществлении операций, подлежащих налогообложению, и операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии с положениями ст. 149 НК РФ, налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций.

Необходимость ведения раздельного учета подтверждает и арбитражная практика (Постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 7 декабря 2004 г. по делу N А05-6065/04-20, от 31 марта 2004 г. по делу N А42-3992/02-22).

Таким образом, раздельный учет облагаемых и необлагаемых операций необходим, чтобы определить пропорцию, в которой будет приниматься к вычету входной НДС.

Соответственно, при предоставлении займов, чтобы рассчитать долю необлагаемой продукции, плательщику надо определить стоимость финансовой услуги по выдаче займа. Стоимостью займа, по нашему мнению, будут являться проценты, начисляемые за пользование заемными средствами. При этом при расчете пропорции, необходимой для правильного вычета НДС, учитывать саму сумму займа не требуется, так как указанная сумма никак не связана со стоимостью отгруженных (оказанных) услуг и не является объектом обложения НДС (пп. 1 п. 2 ст. 146, пп. 1 п. 3 ст. 39 НК РФ). Данная позиция изложена в Письме Минфина России от 22 июня 2006 г. N 03-02-07/1-161:

"В соответствии с п. 5 ст. 38 Кодекса услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

В целях гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" Кодекса доходы, полученные организацией в виде процентов по договору займа, признаются платой за оказанные финансовые услуги по предоставлению займов в денежной форме.

В соответствии с пп. 15 п. 3 ст. 149 Кодекса указанные услуги не подлежат налогообложению".

Минфин России в Письме от 6 июня 2005 г. N 03-04-11/126 высказал мнение относительно ведения раздельного учета НДС при осуществлении расчетов за приобретенные товары (работы, услуги) векселями третьих лиц. В Письме сказано, что согласно пп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ операции по реализации ценных бумаг, в том числе векселей, не подлежат налогообложению НДС. Передача права собственности на вексель третьего лица, в том числе в обмен на товары, в целях применения НДС признается реализацией векселя, освобождаемой от налогообложения. Основания для этого следующие:

"Согласно п. 1 ст. 39 НК РФ реализацией товаров (работ, услуг) признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

В соответствии с п. 3 ст. 38 НК РФ товаром признается любое имущество, реализуемое или предназначенное для реализации. При этом п. 2 данной статьи НК РФ предусмотрено, что под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав в соответствии с ГК РФ.

На основании ст. ст. 128 и 143 ГК РФ ценные бумаги, в том числе векселя, относятся к объектам гражданских прав".

Что касается вопроса раздельного учета затрат для целей НДС, в Письме сказано, что при использовании векселей в расчетах за приобретаемые товары налогоплательщик обязан вести раздельный учет данных операций для целей раздельного учета сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих и не подлежащих вычету.

К расходам, производимым налогоплательщиками НДС при осуществлении ими операций, как подлежащих налогообложению, так и освобождаемых от налогообложения (в данном случае это операции с векселями), относятся расходы, которые невозможно разделить по видам осуществляемых операций без расчета пропорции, о которой идет речь в п. 4 ст. 170 НК РФ. К таким расходам относятся расходы, определяемые для целей исчисления налога на прибыль как прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией продукции, в том числе общехозяйственные расходы. Далее в Письме сказано следующее:

"Что касается других расходов, которые возможно непосредственно учитывать по конкретным видам операций, в том числе по операциям с векселями, то по таким расходам рассчитывать пропорцию не требуется".

Как видно из Письма Минфина России от 6 июня 2005 г. N 03-04-11/126, Минфин придерживается мнения, что передача векселя третьего лица (то есть передача права собственности на вексель) является его реализацией.

Вместе с тем некоторые арбитражные суды высказывают иную точку зрения, отличную от той, которая изложена в приведенном выше Письме Минфина России:

"В соответствии со статьями 128, 142 - 143 ГК РФ вексель как разновидность ценных бумаг является одним из объектов гражданских прав. В статье 129 ГК РФ указано, что объекты гражданских прав могут свободно отчуждаться, если они не изъяты из оборота или не ограничены в обороте. Виды объектов гражданских прав, нахождение которых в обороте не допускается, должны быть прямо указаны в законе.

Вексель имеет определенную стоимостную оценку, соответственно, является документом, удостоверяющим имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении.

Вексель имеет двойственную природу: он является и ценной бумагой, и средством платежа. Если вексель используется организацией исключительно как средство платежа (для осуществления расчетов с контрагентами), то выбытие векселя в этом случае не является реализацией ценной бумаги. Поэтому передачу векселя третьего лица в оплату товаров (работ, услуг) нельзя рассматривать как осуществление не облагаемой НДС операции, предусмотренной подпунктом 12 пункта 2 статьи 149 НК РФ, требующей ведения раздельного учета затрат по пункту 4 статьи 170 НК РФ.

В этом случае оплата и вычет входного НДС в соответствии с требованиями налогового законодательства производятся по правилам общеустановленного порядка налогообложения (статьи 171, 172 НК РФ)".

Такой позиции, в частности, придерживаются ФАС Северо-Западного округа (Постановление от 30 мая 2005 г. по делу N А66-8822/2004, Постановление от 10 июня 2005 г. по делу N А66-7746/2004), ФАС Западно-Сибирского округа (Постановление от 22 июня 2005 г. N Ф04-3835/2005(12285-А45-25)).

Тем не менее даже наличие арбитражной практики, обосновывающей точку зрения, отличную от точки зрения Минфина России, не гарантирует налогоплательщикам, что налоговые органы не будут требовать от них ведения раздельного учета по НДС и что арбитражные суды других округов сделают выводы, аналогичные выводам, изложенным в вышеуказанных Постановлениях.

2.2.5. Налог на добавленную стоимость при оказании медицинских услуг

Для налогоплательщиков, осуществляющих такой вид деятельности, как оказание медицинских услуг населению, для которых часть операций рассматривается в льготном налоговом режиме, установленном ст. 149 НК РФ, вопрос об определении показателя выручки является достаточно серьезным. Ведь первая ошибка, которую часто совершают налогоплательщики, связана с тем, что они исключают из показателя выручки операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения). Отсюда, соответственно, неправильно определяется налоговая база и, как следствие, возникают налоговые штрафы и пени.

С введением гл. 21 НК РФ "медицинские услуги", оказываемые медицинскими организациями на платной основе, и те услуги, которые оказываются за счет бюджетных средств или за счет средств обязательного медицинского страхования, являются объектом обложения налогом на добавленную стоимость, но на них распространяется льготный режим. Следовательно, налогоплательщики должны в обязательном порядке учитывать эти операции при расчете выручки для определения налоговой базы и правильно заполнять декларацию по НДС.

Льготный налоговый режим по медицинским услугам предусмотрен пп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Обратите внимание! Если организация осуществляет медицинскую деятельность, которая требует обязательного лицензирования, то льгота может быть предоставлена только в том случае, если имеется лицензия на осуществление такого вида деятельности.

Рассмотрим подробнее, какие медицинские услуги будут иметь льготу по НДС.

Деятельность в рамках обязательного медицинского страхования

Если говорить о медицинских услугах, то необходимо рассматривать те виды деятельности, которые попадают под льготы. В первую очередь это деятельность в рамках обязательного медицинского страхования (причем в данном случае не имеет значения, кто их финансирует).

Разберемся, что понимается под оказанием медицинских услуг в рамках обязательного медицинского страхования. В России действуют государственные медицинские организации, муниципальные медицинские организации, частные клиники и кабинеты. Цель их работы - охрана здоровья граждан нашей страны. Причем государственные и муниципальные медицинские учреждения параллельно с бесплатной гарантированной медицинской помощью согласно действующему законодательству могут оказывать и платные медицинские услуги населению.

В настоящее время медицинские учреждения финансируются за счет бюджетных средств, пожертвований юридических и физических лиц (спонсорская помощь), доходов от предпринимательской деятельности, хотя основная часть средств - это поступления от обязательного медицинского страхования. Как происходит такое финансирование? Организации как работодатели отчисляют средства в фонды медицинского страхования. Оттуда денежные потоки поступают в страховую организацию, которая перечисляет деньги непосредственно в медицинское учреждение.

Необходимо отметить, что медицинская организация может иметь любую форму собственности - ограничений нет, однако непременным условием является наличие соответствующей аккредитации. Под аккредитацией медицинских учреждений понимается установление их соответствия профессиональным стандартам. Аккредитации подлежат все медицинские учреждения независимо от форм собственности. Процедуру аккредитации медицинских учреждений проводят специальные комиссии, создаваемые из представителей органов управления здравоохранения, профессиональных медицинских ассоциаций, страховых медицинских организаций. Аккредитованному медицинскому учреждению выдают сертификат. В сертификате должны быть перечислены все услуги, которые может оказывать медицинская организация по обязательному медицинскому страхованию.

Таким образом, при наличии лицензии и соответствующей аккредитации медицинское учреждение заключает договор с медицинской страховой организацией на предоставление медицинских услуг.

Медицинская организация получает денежные средства из фонда обязательного медицинского страхования только за те услуги, которые включены в территориальную программу обязательного медицинского страхования. Медицинская организация, заключившая договор на оказание лечебно-профилактической помощи в соответствии с договором, ведет учет всех пациентов, которым оказана медицинская помощь в рамках обязательного медицинского страхования. На основании данных учета она выставляет счет за оказанные услуги страховой медицинской организации. Страховщик обязательно проверяет достоверность данных, предоставленных медицинским учреждением, а затем осуществляет оплату по выставленному счету. Медицинская организация денежные средства, полученные за оказанные услуги в рамках медицинского страхования, должна учитывать в составе выручки. На практике нередко эти средства учитываются в составе целевых средств. Такая позиция ошибочна. Дело в том, что договор на оказание медицинских услуг в соответствии с ГК РФ - это договор возмездного оказания услуг. Согласно ст. 779 ГК РФ:

"1. По договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги.

2. Правила настоящей главы применяются к договорам оказания услуг связи, медицинских, ветеринарных, аудиторских, консультационных, информационных услуг, услуг по обучению,

туристическому обслуживанию и иных, за исключением услуг, оказываемых по договорам, предусмотренным главами 37, 38, 40, 41, 44, 45, 46, 47, 49, 51, 53 настоящего Кодекса".

Договор на оказание медицинских услуг является возмездным договором, следовательно, такая деятельность является коммерческой.

Существует интересный вопрос. Медицинское учреждение заключает договоры с юридическими лицами по обязательному медицинскому страхованию работников. Согласно этим договорам медицинское учреждение оказывает разного рода платные медицинские услуги. Сможет ли медицинское учреждение воспользоваться льготой по налогу на добавленную стоимость?

Согласно пп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ не облагаются НДС услуги, оказываемые медицинскими учреждениями в рамках обязательного медицинского страхования. Следовательно, оказывая услуги обязательного медицинского страхования, медицинская организация не должна начислять НДС. Но для этого нужно раздельно учитывать операции, облагаемые и не облагаемые НДС.

Таким образом, договоры, которые оплачиваются за счет средств обязательного медицинского страхования, являются предметом льготирования, по которым необходимо показывать стоимостную оценку и не забывать показывать сумму входного налога по данному виду деятельности в декларации.

Оказание платных медицинских услуг

Другой вид льготирования - платные медицинские услуги. Форма и источник оплаты этих услуг могут быть любыми, но они обязательно должны входить в Перечень, утвержденный Постановлением Правительства Российской Федерации от 20 февраля 2001 г. N 132 "Об утверждении Перечня медицинских услуг по диагностике, профилактике и лечению, оказываемых населению, реализация которых независимо от формы и источника их оплаты не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость". Названное Постановление фактически только делит виды медицинской помощи, то есть можно сказать, что фактически оно недостаточно конкретное. Однако необходимо отметить, что услуги, указанные в нем, практически все требуют получения лицензии в соответствии с Федеральным законом от 8 августа N 128-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности".

Таким образом, если медицинская организация оказывает медицинские услуги и у нее возникают затруднения при определении льготного вида услуги, необходимо рассматривать эти услуги еще и с точки зрения лицензирования. Если данный вид услуги указан в лицензии, то она подпадает под льготу.

Обратите внимание! Иногда медицинские учреждения оказывают населению такой вид услуг, как выписка амбулаторной карты (истории болезни), взимая с больных плату. Причем не облагают такой вид услуги налогом на добавленную стоимость, аргументируя это тем, что это медицинская услуга.

Это позиция ошибочна, и в данном случае медицинское учреждение должно видеть в таких операциях объект налогообложения со ставкой 18%.

Ведь согласно пп. 2 п. 2 ст. 149 части второй НК РФ от налога на добавленную стоимость освобождены услуги по диагностике, профилактике и лечению, оказанные населению, независимо от формы и источника оплаты медицинскими и санитарно-профилактическими учреждениями в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством Российской Федерации.

На заведение истории болезни (медицинской карты) без фактического оказания на этапе заведения карты конкретной медицинской услуги этот порядок не распространяется.

Хочется посоветовать таким организациям во избежание лишних проблем включить в себестоимость предоставляемых медицинских услуг плату за заведение истории болезни, и вопрос по объекту налогообложения будет снят.

Коснемся и такой услуги, подпадающей под действие льготы, как оказание скорой помощи населению.

Пример. Медицинское учреждение (не станция скорой помощи) имеет на своем балансе автомобили и оказывает платные услуги скорой медицинской помощи. Для этого оно заключает договоры с организациями, обслуживает их сотрудников, проводит медосмотры и оказывает скорую медицинскую помощь.

Кроме того, учреждение оказывает услуги скорой медицинской помощи и непосредственно населению, заключая договоры с гражданами. Может ли оно воспользоваться льготой по налогу на добавленную стоимость?

Необходимо отметить, что прежде всего медицинское учреждение на данный вид услуг должно иметь лицензию. Кроме того, льгота по НДС предоставляется только в том случае, если услуги скорой помощи оказываются непосредственно населению.

Следовательно, если договор заключен с организацией (юридическим лицом) и конкретные физические лица в нем не указаны, то НДС начислять необходимо. И хотя доказать, что медицинское учреждение оказывает услуги по оказанию скорой помощи именно юридическому лицу, практически невозможно, налоговые органы могут эти услуги посчитать объектом налогообложения по НДС. Чтобы этого не произошло, можно вписать в указанные договоры фамилии конкретных физических лиц, которым будут оказываться такие услуги, и вопрос будет снят.

Что касается договоров, заключенных непосредственно с физическими лицами, то здесь проблем нет, НДС начислять не нужно.

Разумеется, чтобы воспользоваться рассматриваемой льготой, медицинское учреждение должно вести раздельный учет услуг, облагаемых и не облагаемых НДС.

Следующий вид услуг, не подлежащих налогообложению, - услуги по дежурству медицинского персонала у постели больного.

Пример. Завод по изготовлению автомобильных запчастей содержит на своем балансе медпункт. Лицензия на медицинскую деятельность имеется.

В июне в медпункте была введена новая услуга: дежурство у постели больного.

В данном случае организация не имеет права рассчитывать на применение льготы по налогу на добавленную стоимость. Ведь такая льгота предоставляется только медицинским учреждениям и организациям. Медицинский пункт находится на балансе завода по изготовлению железобетонных изделий, не является самостоятельным медицинским учреждением и, следовательно, пользоваться данной льготой не может.

Необходимо отметить, что вопросы отнесения услуг к косметологии или к косметике являются достаточно слабо урегулированными. Грань между двумя этими видами услуг налоговым органам определить достаточно сложно.

Тем более что в Общероссийском классификаторе услуг населению ОК-002-93 (ОКУН), утвержденном Постановлением Госстандарта России от 28 июня 1993 г. N 163, косметические услуги представлены в составе косметологии. Классификатор находится в ведении Минэкономразвития (МЭРТ). Если ситуация спорная, можно обратиться непосредственно в Министерство с просьбой, чтобы оно присвоило вашей услуге соответствующий код. Если налоговые органы будут не согласны с вашими кодами, то они вынуждены будут оспаривать позицию Министерства, а не вашу.

Из всего вышесказанного следует: если налогоплательщик претендует на льготные операции, то он обязан иметь все документы, подтверждающие, что организация-налогоплательщик имеет право использовать льготный режим. Причем налоговые органы могут потребовать предоставления такой документации в рамках камеральной проверки в течение трех месяцев со дня подачи декларации. Это право закреплено в ст. 88 НК РФ.

Также очень много вопросов у налогоплательщиков возникает по поводу того, теряют ли они право на льготу, если заканчивается срок лицензии и организация не успела продлить ее действие. Если в сроке действия лицензии произошел "перерыв", то налоговые органы вправе обложить ваши операции налогом на добавленную стоимость, так как мы изначально знаем, что льгота дается только при наличии лицензии. В том случае, если вы уложились в сроки и лицензирующий орган даст документ о том, что ваша "старая" лицензия считается условно продленной, то право на использование льготного режима будет за вами сохранено.

Пример. У районной больницы 20 января заканчивался срок действия лицензии, и она своевременно подала в Лицензионную палату документы на продление срока. В этот период на территории, где находится районная больница, не было лицензирующего органа, поэтому лицензия была получена больницей после окончания срока ее действия.

Налоговый орган предложил больнице уплатить НДС со стоимости медицинских услуг, которые оказывались без лицензии, а также пени и штраф в соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ. При принятии такого решения налоговая инспекция указывала на то, что льготу по НДС могут применять только медицинские учреждения, имеющие лицензию (п. 6 ст. 149 НК РФ).

По мнению работников районной больницы, они не обязаны уплачивать НДС со стоимости медицинских услуг, которые были оказаны в период деятельности без лицензии на основании пп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Районная больница обратилась в суд с просьбой разобраться в данном споре. Суд первой инстанции решил, так как больница не смогла своевременно получить лицензию по не зависящим от нее причинам, это освобождает ее только от уплаты штрафа. НДС со стоимости медицинских услуг больница обязана заплатить.

В то же время апелляционный суд полностью поддержал больницу. При принятии решения он руководствовался тем, что налогоплательщик является медицинским учреждением и может пользоваться льготой согласно пп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ даже в случае отсутствия лицензии, а тем более по вине лицензирующего органа.

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа вынес 10 февраля 2004 г. Постановление по делу N А29-3085/2003А. В своем решении суд согласился с мнением апелляционного суда и привел дополнительный довод: по не зависящим от нее причинам районная больница не смогла продлить действие лицензии, а также и приостановить свою деятельность из-за отсутствия лицензии.

Таким образом, на основании пп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ, если в регионе нет уполномоченного органа по выдаче лицензии и не утвержден порядок ее выдачи, это не лишает медицинскую организации льготы по НДС. Только право на такую льготу нужно будет доказывать в суде.

Оказание медицинских услуг своим сотрудникам

Хочется еще несколько слов сказать по поводу того, что многие медицинские организации допускают ошибки при таких операциях, как оказание услуг своим сотрудникам, забывая о том, что эти операции будут являться объектом налогообложения. Ведь здесь самая "обычная" реализация.

По поводу операций по реализации товаров (работ, услуг) на собственные нужды отметим следующее. Для того чтобы такие операции у налогоплательщика имели место, должно соблюдаться условие существования у организации какого-то обособленного подразделения, чтобы действительно был факт передачи, а не внутреннее перемещение материально-производственных запасов.

Допустим, медицинская организация имеет на балансе спортивный зал. Спортивный зал оказывает услуги своим работникам и членам их семей. Расходы на содержание спортзала не снижают налогооблагаемую базу по прибыли, то есть этот объект содержится за счет внереализационных расходов, не уменьшающих налогооблагаемую прибыль. Организация приобрела комплект мебели и передала ее на баланс обособленного подразделения - спортивного зала. Такая передача будет представлять собой объект налогообложения по НДС. В случае возникновения такой операции необходимо передать имущество с учетом НДС и не нужно забывать, что при приобретении имущества организация после его передачи имеет право на вычет.

Например, организация приобрела диван за 11 240 руб. (вместе с НДС), передала обособленному подразделению при условии, что налоговая база - 9525 руб., начислила НДС с передачи - 1715 руб. и поставила к вычету "входной" НДС - 1715 руб. Для бюджета операция фактически нулевая.

Пример. Обособленное подразделение, которое содержится за счет внереализационных расходов, не уменьшающих налогооблагаемую прибыль организации, и не является объектом налогообложения по прибыли, осуществляет операции, являющиеся объектом налогообложения по НДС.

Спортивный зал оказывает услуги работникам на безвозмездной основе. И этот вид услуги тоже можно рассматривать как объект налогообложения. Ведь в данном случае обособленное подразделение (юридическое лицо) оказывает услуги физическим лицам, следовательно, возник объект налогообложения. Если есть основания для применения льготного налогового режима, то его можно применить, если льготы нет, то это будет отнесено к обычной реализации.

Мы уже отмечали, что медицинская деятельность имеет большие налоговые льготы по сравнению с другими видами деятельности. И, если организация или индивидуальный предприниматель, занимающийся таким видом деятельности, хочет заняться еще чем-либо, у него обязательно возникают вопросы ведения раздельного учета. Ведь если организация осуществляет только оказание медицинских услуг населению, то фактически она осуществляет "льготируемый" вид деятельности и вопросы, связанные с исчислением налога на добавленную стоимость, более или менее понятны.

А если наряду со льготными операциями возникают операции, признаваемые объектом налогообложения, у бухгалтера возникает много хлопот, поскольку НК РФ в таких случаях требует ведения раздельного учета сумм НДС.

Порядок учета НДС и виды операций, не облагаемых НДС, по которым определены правила учета НДС, прописаны в п. п. 2, 4 ст. 170 НК РФ.

Пример. Организация осуществляет два вида деятельности - оптовую и розничную торговлю медицинской техникой. Причем в части розницы хозяйствующий субъект переведен на уплату единого налога на вмененный доход и не является плательщиком НДС.

Организация приобрела медицинскую технику для перепродажи на сумму 300 000 руб. (в том числе НДС - 45 763 руб.), которую решает продавать в режиме оптовой торговли, и соответственно принимает ее на учет на оптовый склад. Кроме того, организация приобретает упаковочный материал, необходимый для упаковки медицинской техники, на сумму 12 000 руб. (в том числе НДС - 1831 руб.). В дальнейшем ситуация сложилась таким образом, что часть медицинской техники была реализована оптом, а часть в розницу.

Медицинская техника, покупная стоимость которой 180 000 руб., была продана в режиме оптовой торговли за 240 000 руб., в том числе НДС - 36 610 руб., а остаток медицинской техники на 70 000 руб. был реализован в розницу за 100 000 руб.

Организация согласно учетной политике ведет учет медицинской техники по покупным ценам. Для целей бухгалтерского учета расходы на продажу, согласно Плану счетов бухгалтерского учета, учитываются на счете 44 "Расходы на продажу".

В бухгалтерском учете организация использует субсчета:

41-1 "Медицинская техника в оптовой торговле";

41-2 "Медицинская техника в рознице";

90-1-1 "Выручка в оптовой торговле";

90-2-1 "Себестоимость продаж в оптовой торговле";

90-3-1 "НДС по реализации в оптовой торговле";

90-1-2 "Выручка в розничной торговле";

90-2-2 "Себестоимость продаж в рознице".

Субсчета, введенные для учета НДС по медицинской технике, реализованной в оптовой торговле, - 19-1 и розничной торговле - 19-2.

В бухгалтерском учете организации операции будут отражены следующим образом.

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
41-1	60	254 237	Принята к учету медицинская техника на склад оптовой торговли
19-1	60	45 763	Учтен НДС по поступившей медицинской технике
68-1	19-1	45 763	Принят к вычету НДС по поступившей медицинской технике
10	60	10 169	Приняты к учету материалы для упаковки медицинской техники
19-1	60	1 831	Учтен НДС по приобретенным материалам для упаковки медицинской техники
68-1	19-1	1 831	Принят к вычету НДС по материалам
60	51	12 000	Оплачены материалы поставщику
60	51	300 000	Оплачена медицинская техника
62	90-1-1	240 000	Отгружена медицинская техника покупателю в опте
44	10	7 200	Списаны материалы, использованные для упаковки медицинской техники, реализованной в опте (10 169 x 180 000 / 254 237)
90-2-1	41-1	180 000	Списана покупная стоимость медицинской техники, реализованной в опте
90-2-1	44	7 200	Списаны расходы на продажу
90-3-1	68-1	36 610	Начислен НДС по медицинской технике, реализованной в опте
41-2	41-1	70 000	Переведена оставшаяся медицинская техника в розницу
19-2	68-1	10 678	Восстановлен НДС, ранее принятый к вычету, приходящийся на медицинскую технику, переданную в розницу (70 000 x 18%)
19-2	68-1	427	Восстановлен НДС по материалам для упаковки медицинской техники, реализованной в розницу (2800 x 18 / 118)
62	90-1-2	100 000	Реализована медицинская техника в розницу

41-2	19-2	10 678	Учтена сумма НДС в стоимости медицинской техники, реализованной в розницу
10-2	19-2	427	Учтена сумма НДС в стоимости материала по материалам для упаковки медицинской техники, реализованной в розницу
44	10-2	3 227	Списаны материалы, предназначенные для упаковки медицинской техники в розницу (70 000 / 254 237 x 10 169) + 427
90-2-2	41-2	80 678	Списана покупная стоимость медицинской техники с учетом НДС, реализованной в розничной торговле (70 000 + 10 678)
90-2-2	44	3 227	Списаны расходы на продажу (2800 + 427)

2.2.6. Входной НДС по основным средствам при осуществлении облагаемых и не облагаемых видов деятельности

Рассмотрим порядок учета входного НДС по основным средствам на примере организации, осуществляющей медицинскую деятельность.

Медицинская деятельность имеет большие налоговые льготы.

Если у организации или индивидуального предпринимателя, занимающегося медицинской деятельностью, возникает необходимость ведения иного вида деятельности, соответственно возникает и необходимость ведения раздельного учета.

Организация, осуществляющая только оказание медицинских услуг населению, фактически осуществляет вид деятельности, не облагаемый НДС (освобождаемый от налогообложения), и вопросы, связанные с исчислением НДС, понятны.

Если же наряду с необлагаемыми операциями возникают операции, признаваемые объектом налогообложения НДС, необходимо обратить внимание на следующее. Порядок учета НДС и виды операций, не облагаемых НДС, определены п. 2 и 4 ст. 170 НК РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении либо фактически уплаченные при ввозе на территорию Российской Федерации товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов в случаях приобретения (ввоза) перечисленных активов:

- используемых для операций по производству и (или) реализации, а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);
- используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации;
- лицами, которые не являются налогоплательщиками в соответствии с гл. 21 НК РФ либо освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога;
- для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

Пунктом 3 ст. 170 НК РФ установлено, что суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ, подлежат восстановлению налогоплательщиком в случае дальнейшего использования таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, нематериальных активов и имущественных прав, при осуществлении операций, перечисленных в п. 2 ст. 170 НК РФ. Исключение составляет передача имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов.

Суммы налога подлежат восстановлению в размере налога, ранее принятого к вычету. В отношении основных средств и нематериальных активов суммы налога подлежат восстановлению в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Суммы налога, подлежащие восстановлению, учитываются в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ, восстановление же производится в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги), в том числе основные средства, нематериальные активы и имущественные права, были переданы или начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления операций, указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ.

В п. 3 ст. 170 также указано, что при переходе налогоплательщика на специальные налоговые режимы, то есть на упрощенную систему налогообложения и систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, принятые к вычету суммы НДС подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на перечисленные специальные налоговые режимы.

Пример. Медицинская организация ООО "Доктор Плюс" оказывает услуги, как облагаемые, так и не облагаемые НДС. ООО "Доктор Плюс" имеет лицензию на осуществление медицинских услуг населению. В этой части организация осуществляет деятельность, не подлежащую налогообложению НДС (освобождаемую от налогообложения) в соответствии с п. 2 ст. 149 НК РФ.

Одновременно организация оказывает и косметические услуги, которые подлежат налогообложению (пп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ).

13 августа организация приобрела компьютер, стоимость которого составляет 35 400 руб. (в том числе НДС - 5400 руб.). Расходы по транспортировке компьютера составили 590 руб. (в том числе НДС - 90 руб.).

В предыдущем налоговом периоде облагаемый оборот выручки по косметическим услугам составил 295 000 руб. (в том числе НДС - 45 000 руб.), по медицинским услугам, не облагаемым НДС, - 60 000 руб.

Оплата компьютера, ввод его в эксплуатацию, принятие НДС к вычету и увеличение стоимости компьютера на сумму НДС произведены 15 августа.

Для отражения операций на счетах бухгалтерского учета организация использует следующие наименования субсчетов:

08-4 "Приобретение объектов основных средств";

19-1 "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств";

68-2 "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операций
Дебет	Кредит		
08-4	60	30 000	Принят к учету в составе вложений во внеоборотные активы приобретенный компьютер
19-1	60	5 400	Отражена сумма НДС по приобретенному компьютеру
08-4	76	500	Включены в первоначальную стоимость компьютера расходы по доставке
19-1	76	90	Отражена сумма НДС по транспортным услугам
68-2	19-1	4 427,42	Принят к вычету входной НДС (5400 руб. + 90 руб.) x 250 000 руб. / (60 000 руб. + 250 000 руб.)
08-4	19-1	1 062,58	Включена в первоначальную стоимость компьютера часть входного НДС (5400 руб. + 90 руб.) x 60 000 руб. / (60 000 руб. + 250 000 руб.)
60	51	35 400	Произведена оплата поставщику компьютера
76	51	590	Оплачены транспортные услуги
01	08-4	31 562,58	Включен в состав основных средств приобретенный компьютер (30 000 + 500 + 1062,58)

2.2.7. Учет входного НДС в книгах покупок и продаж при восстановлении входного НДС

В предыдущем разделе мы рассмотрели, что согласно п. 3 ст. 170 НК РФ в том случае, если налогоплательщик осуществляет операции, не облагаемые НДС, и использует для осуществления этих операций товары (работы, услуги), в том числе основные средства, нематериальные активы и имущественные права, входящий НДС по которым ранее был принят к вычету, то он должен восстановить суммы налога и уплатить соответствующую сумму налога в бюджет.

Это положение еще раз было подтверждено и разъяснено в Письме МНС России от 30 июля 2004 г. N 03-1-08/1711/15@ "О налоге на добавленную стоимость".

Таким образом, в целях правомерного принятия к вычету сумм НДС товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, имущественные права, должны быть приобретены для осуществления операций, подлежащих налогообложению. То есть обязательным условием для принятия к вычету сумм налога является их использование для операций, подлежащих налогообложению налогом на добавленную стоимость.

Налоговые органы, проигрывая одно судебное разбирательство за другим, упорно считают, что если имущество, ранее приобретенное для производственной деятельности, использовано для операций, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения), то суммы налога, ранее правомерно принятые к вычету, подлежат восстановлению и уплате в бюджет. При этом, по их мнению, по недоамортизированному имуществу сумма налога подлежит восстановлению в части, приходящейся на остаточную стоимость такого имущества.

Рассмотрим, как отражаются восстановленные суммы НДС налогоплательщиком. В п. 16 Постановления от 2 декабря 2002 г. N 914 сказано, что при восстановлении согласно п. 3 ст. 170 НК РФ сумм НДС, принятых к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам, нематериальным активам, имущественным правам, счета-фактуры, на основании которых суммы НДС ранее были приняты к вычету, подлежат регистрации в книге продаж на сумму налога, подлежащую восстановлению. То есть налогоплательщик должен зарегистрировать в книге продаж тот счет-фактуру, НДС по которому ранее был принят к вычету. При этом указывается та сумма налога, которая подлежит восстановлению.

Следует обратить внимание, что перечень случаев, когда сумма НДС должна быть восстановлена, является закрытым и в иных случаях у налогоплательщика не возникает обязанности по восстановлению сумм НДС.

Как быть налогоплательщику в том случае, если товары (работы, услуги), приобретенные для осуществления облагаемых и не облагаемых НДС операций, оформлены одним счетом-фактурой? Обратимся к Правилам ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 г. N 914.

В п. 8 названного документа указано, что счета-фактуры, полученные от продавцов, подлежат регистрации в книге покупок по мере возникновения права на налоговые вычеты в порядке, предусмотренном ст. 172 НК РФ. При этом отмечено, что при приобретении товаров, (работ, услуг), имущественных прав для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по различным налоговым ставкам и (или) не подлежат налогообложению, регистрация счета-фактуры в книге покупок производится на ту сумму, на которую налогоплательщик получает право на вычет и которая определяется с учетом положений п. 10 ст. 165 и п. 4 ст. 170 НК РФ.

2.3. Учет НДС при реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по разным налоговым ставкам

2.3.1. Реализация товаров по разным ставкам НДС на примере организации торговли

В организации розничной торговли

Предположим, что розничная торговая организация, которая осуществляет продажу продовольственных товаров, одновременно с этим в торговом зале осуществляет реализацию хлебобулочных изделий, то есть товаров, облагаемых по ставке НДС 10%, и реализацию кондитерских изделий, которые подпадают под действие ставки НДС 18%.

Как в данном случае следует определять налогооблагаемую базу по НДС? Налоговое законодательство в этом случае требует обязательного ведения раздельного учета, в противном случае организации придется заплатить НДС со всего налогооблагаемого оборота по максимальной ставке.

Если организация осуществляет реализацию товаров с разными ставками налога, то на основании ст. 166 НК РФ сумма налога при определении налоговой базы исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете - как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

Следовательно, для того чтобы правильно исчислить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, необходимо определить налогооблагаемую базу по ставке 10% и налогооблагаемую базу по ставке 18%.

Пример. Торговое предприятие ООО "Веселый мир" осуществляет розничную продажу продовольственных товаров с разными ставками НДС. За ноябрь выручка от реализации товаров населению за наличный расчет составила 1 580 000 руб. В том числе:

- облагаемых НДС по ставке 10% - на сумму 580 000 руб.;
- облагаемых НДС по ставке 18% - на сумму 1 000 000 руб.

В ООО "Веселый мир" ведется раздельный учет реализации товаров. Рассчитаем сумму НДС, которую необходимо начислить с товарооборота.

Цена товара в рознице складывается из цены товара, которую заплатили поставщику + величина торговой наценки + НДС с продажной стоимости товара.

Торговая наценка представляет собой сумму расходов на продажу, плановую прибыль от торговых операций, НДС с продажной стоимости товара.

Сумма НДС по ставке 18% составит 152 542 руб. (1 000 000 руб. / 118% x 18%).

Сумма НДС по ставке 10% составит 52 727 руб. (580 000 руб. / 110% x 10%).

Общая сумма начисленного НДС составит 250 269 руб. (152 542 + 52 727).

Рассмотрим, в какую ситуацию попадет организация при отсутствии раздельного учета по НДС при реализации товаров.

Сумма НДС по ставке 18% составит 241 017 руб. (1 580 000 руб. / 118% x 18%).

Из приведенного примера следует, что отсутствие раздельного учета в организации негативно сказывается на ее прибыли.

Каким именно образом следует организовать ведение раздельного учета в организации розничной торговли, не предусматривает ни один документ. То есть какой-то универсальной методики на сегодняшний день нет. Следовательно, в целях исчисления НДС при реализации товаров по разным ставкам налогоплательщикам следует самостоятельно разработать порядок ведения раздельного учета. Можно организовать раздельный учет на основании первичных документов, подтверждающих реализацию, чеков контрольно-кассовой техники (далее - ККТ) с разбивкой по секциям, например, секция 1 - НДС 10%, секция 2 - НДС 18%. Методы организации такого учета в обязательном порядке должны быть отражены в учетной политике организации.

В организации оптовой торговли

Налоговое законодательство по НДС (ст. 164 НК РФ) предусматривает несколько ставок налога для торговых операций, а именно 0%, 10%, 18%.

Нулевая ставка налога используется при экспортных операциях, причем налогоплательщик, осуществляющий реализацию товаров в таможенном режиме экспорта, имеет определенную льготу: при использовании 0% ставки он имеет право на вычет "входного" НДС. Порядок возмещения "входного" налога определен ст. 165 НК РФ. Порядок учета НДС при осуществлении экспортных операций мы рассмотрим более подробно в разд. 2.3 нашей книги.

Перечень товаров, при реализации которых используется ставка 10%, достаточно большой, он установлен п. 2 ст. 164 НК РФ. Обратите внимание, данный перечень закрытый и расширению не подлежит.

Во всех остальных случаях реализация товаров производится по ставке 18%.

Осуществляя операции, признаваемые объектом налогообложения, торговая организация начисляет сумму налога, подлежащую уплате, а затем определяет окончательную сумму налога, которую следует уплатить в бюджет.

При расчете окончательной суммы налога из суммы начисленного налога вычитаются суммы НДС, уплаченного поставщикам, в соответствии с требованиями ст. 171 НК РФ.

Для отражения операций по налогу на добавленную стоимость Планом счетов бухгалтерского учета предназначены два счета - счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" и счет 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по НДС".

Счет 19 предназначен для обобщения информации об уплаченных (причитающихся к уплате) организацией суммах НДС по приобретенным ценностям, а также работам, услугам.

Все суммы так называемого "входного" налога предварительно учитываются по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям". То есть по дебету счета 19 указываются суммы НДС, отраженные в документах, полученных от поставщиков, в корреспонденции со счетами 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Суммы НДС, подлежащие возмещению из бюджета, списывают с кредита счета 19 "Налог на добавленную стоимость" в дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "НДС".

Если в расчетных документах, подтверждающих стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), сумма налога не выделена отдельной строкой, то исчисление его самостоятельно расчетным путем не производится.

Сумма налога, начисленная налогоплательщиком по объектам налогообложения, отражается по кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по НДС", в корреспонденции со счетами реализации, как правило, это счета 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы", а в случае получения оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "НДС с предоплаты". Здесь следует обратить внимание на следующее. Начисление НДС с суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров можно отражать в учете двумя способами:

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", субсчет "Предварительная оплата", Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по НДС" или

Дебет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по НДС".

Организация может использовать любой из приведенных выше способов отражения НДС по суммам предварительной оплаты. При этом выбранный метод желательно указать в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета.

После определения дебетового и кредитового оборотов по счету 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по НДС", определяется сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет.

Бухгалтеру торговой организации следует обратить внимание на ст. 149 НК РФ, в которой перечислены операции, освобождаемые от налогообложения.

Обратите внимание! Если организация торговли осуществляет операции, как подлежащие налогообложению, так и освобождаемые от него, то она в обязательном порядке должна вести раздельный учет таких операций (п. 4 ст. 149 НК РФ).

Кроме того, необходимость раздельного учета в организациях оптовой торговли возникает и в связи с тем, что налоговое законодательство предусматривает различные ставки налога при реализации товаров. И хотя перечень товаров, которые облагаются налогом по ставке 10%, достаточно обширный, все-таки основная ставка НДС - 18%, и нередко оптовые организации торговли осуществляют реализацию товаров с разными ставками налога. Несмотря на то что сам НК РФ не обязывает налогоплательщика вести раздельный учет при реализации товаров по разным ставкам (в отличие от одновременного осуществления налогооблагаемых и освобожденных от налогообложения операций), делать это необходимо, так как в противном случае налог будет исчисляться по максимальной ставке со всего объема реализации.

Ведение же раздельного учета в разрезе применяемых ставок позволит определить налоговую базу отдельно по каждому виду товаров, облагаемых по разным ставкам (п. 1 ст. 153 НК РФ), а затем воспользоваться правилами п. 1 ст. 166 НК РФ:

"Сумма налога при определении налоговой базы в соответствии со статьями 154 - 159 и 162 настоящего Кодекса исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете - как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз".

Нужно отметить, что оптовые торговые организации не испытывают особых сложностей для организации раздельного учета, в отличие от розничных организаций торговли. При осуществлении оптовых продаж продавец - налогоплательщик НДС на каждую операцию по реализации товара выписывает покупателю счет-фактуру, в котором по каждому виду товаров указываются применяемая ставка налога и сумма налога, исчисленная по этой ставке.

Обязанность налогоплательщика по выписке счетов-фактур предусмотрена гл. 21 "Налог на добавленную стоимость", а именно ст. 169 НК РФ.

Напоминаем! Согласно ст. 168 НК РФ:

- счета-фактуры выставляются не позднее пяти дней со дня отгрузки товара;
- в расчетных документах и в счетах-фактурах сумма налога выделяется отдельной строкой.

Если торговая организация реализует товары, реализация которых освобождена от налогообложения, то в этом случае выписывается счет-фактура без выделения соответствующей суммы налога, при этом на счете-фактуре делается соответствующая надпись или ставится штамп "Без налога (НДС)".

Выставленный счет-фактура, в соответствии с требованием п. 3 ст. 169 НК РФ, регистрируется в книге продаж, форма которой предусматривает раздельный учет товаров в разрезе используемых ставок налога и продаж, освобожденных от налога. По окончании каждого налогового периода налогоплательщик использует итоговые показания граф книги продаж при заполнении налоговой декларации. Таким образом, налогоплательщику не требуется специального выделения в учете реализации товаров, осуществляемой по разным ставкам.

Однако в связи с тем, что в книгу продаж, наряду с операциями по реализации товаров, заносятся и суммы налога, начисленные по другим основаниям, например, суммы предварительной оплаты или иные платежи, связанные с расчетами за товары, то организация торговли перед заполнением налоговой декларации, видимо, должна составить специальную бухгалтерскую справку, где из общей суммы НДС, начисленного к уплате, следует выделить суммы налога, относящиеся к разным видам доходов.

Варианты ведения раздельного учета НДС

Согласно п. 6 ст. 168 НК РФ при реализации товаров населению в розницу сумма данного налога входит в цену этих товаров. Следовательно, нельзя сразу определить, глядя на ценник товара, какой НДС (18% или 10%) там заложен.

В оптовой торговле на основании счета-фактуры можно сразу сказать, по какой ставке НДС облагается товар. В рознице по каждой операции счет-фактура не выписывается, тем более что в книгу продаж в розничной торговле вносятся показания контрольно-кассовой техники, и если продавец выпишет такой счет-фактуру, то по правилам он должен его также зафиксировать в книге продаж. Налицо двойное налогообложение, одна и та же покупка дважды подпадет под налогообложение...

Мы уже неоднократно отмечали, что гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ требует ведения обязательного раздельного учета в случаях, когда налогоплательщик осуществляет налогооблагаемые операции и операции, не подлежащие (освобожденные от налогообложения). Это требование предусмотрено п. 4 ст. 149 НК РФ. И если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций.

При реализации товаров по различным ставкам такое требование законодательством не предусмотрено. Однако на основании примера, приведенного в разд. 2.2.1, можно сделать вывод, к чему приводит отсутствие раздельного учета.

Идеальным вариантом ведения раздельного учета в организациях розничной торговли может стать применение ККТ, обрабатывающей информацию о продаваемых товарах по специальным штрих-кодам, наносимым на товар, находящийся в продаже. Информация считывается с продаваемого товара и обрабатывается специальной программой, в результате чего организация имеет информацию по проданным товарам с разбивкой по различным ставкам НДС. Но ККТ такого класса стоит дорого, программное обеспечение тоже дорогостоящее, и не все торговые организации могут их приобрести.

Наиболее распространенным на сегодняшний день остается проведение инвентаризации по товарам. При этом в инвентаризационных ведомостях должна содержаться дополнительно информация об остатках товаров и ставках налога.

Это очень трудоемкий способ, применять его фактически могут только организации торговли, имеющие небольшой товарооборот. Инвентаризация должна проводиться не реже одного раза в налоговый период по состоянию на 1-е число месяца, следующего за отчетным месяцем. Данные инвентаризации должны содержать всю необходимую информацию для определения налогооблагаемой базы и суммы налогов.

Обратите внимание: в этом случае данные о продажах товаров, реализованных за отчетный период, будут известны только в конце налогового периода, и, соответственно, внести записи в книгу продаж можно только в конце налогового периода. Чтобы подстраховаться, нужно отразить данный порядок заполнения книги продаж в учетной политике организации.

Учет при закупке сельхозпродукции

Книга покупок предназначена для определения суммы "входного" НДС, который организация имеет право принять к вычету.

В соответствии с п. 11 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением N 914, в книге покупок не регистрируются счета-фактуры, полученные:

- при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг), включая основные средства и нематериальные активы;
- участником биржи (брокером) при осуществлении операций купли-продажи иностранной валюты, ценных бумаг;
- комиссионером (агентом) от комитента (принципала) по переданным для реализации товарам либо от продавца товаров, выписанные на имя комиссионера (агента).

Все остальные полученные счета-фактуры должны быть отражены в данном регистре.

Налоговой базой по НДС при реализации тех товаров, которые попадают в организации торговли "стандартным способом" - от поставщиков, занимающихся оптовыми поставками и являющихся плательщиками данного налога, является цена реализации данных товаров.

Многие торговые организации реализуют продукцию, которую закупают у населения (например, мясо, мед, орехи и так далее). В этом случае при реализации таких товаров налоговая база по НДС будет определяться несколько иначе. Пунктом 4 ст. 154 НК РФ определено, что при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленных у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками), по перечню, утвержденному Правительством Российской Федерации (за исключением подакцизных товаров), налоговая база

определяется как разница между ценой, определяемой в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом налога и ценой приобретения указанной продукции.

Обратите внимание! Перечень сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки (за исключением подакцизных товаров), закупаемых у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками), утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 16 мая 2001 г. N 383 "Об утверждении Перечня сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки (за исключением подакцизных товаров), закупаемых у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками)".

Следовательно, если реализуемая торговой организацией продукция попадает в данный Перечень, то налоговая база по НДС будет определяться как разница между ценой реализации и ценой приобретения.

Пример. Торговое предприятие ООО "Союз" осуществляет продажу в розницу картофеля, закупленного у физических лиц.

При покупке картофеля в бухгалтерском учете сделаны следующие записи.

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операций
Дебет	Кредит		
41	76	20 000	Принят к учету закупленный у физических лиц картофель (2500 килограммов x 8 руб.)
76	50	20 000	Произведена оплата физическим лицам

Отпускная цена картофеля (с учетом НДС) установлена в размере 12 руб. за 1 килограмм.

Сумма выручки от реализации картофеля составила 30 000 руб. (2500 килограммов x 12 руб.).

Налоговая база определяется как разница между отпускной ценой картофеля с учетом НДС и ценой приобретения картофеля, следовательно, налоговая база составит 10 000 руб. (30 000 руб. - 20 000 руб.).

Если продукция закуплена у физического лица, не являющегося плательщиком НДС, то сумма НДС определяется в соответствии со ст. 164 НК РФ расчетным методом.

Картофель облагается НДС по ставке 10% в соответствии с п. 2 ст. 164 НК РФ, следовательно, используем расчетную ставку 10% / 110%.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, составит 909,09 руб. (10 000 руб. x 10% / 110%).

Обратите внимание! Закупая продукты у населения, необходимо правильно заполнить все первичные документы. Торговая организация должна обязательно оформить закупочный акт формы N ОП-5. Данный документ унифицирован и приведен в Альбоме унифицированных форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании, утвержденном Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. N 132. Акт составляется в двух экземплярах в момент, когда осуществляется закуп продукции у населения представителем организации-покупателя. Акт должен быть подписан представителем организации, закупившей продукцию, и продавцом - физическим лицом, кроме того, данный документ должен быть утвержден руководителем организации. Один экземпляр закупочного акта остается у физического лица - продавца продукции, второй у организации. На основании этого документа оформляется расходный кассовый ордер.

Представители торговых организаций не должны забывать, что, закупая продукцию у населения, необходимо требовать документы, подтверждающие качество продукции и то, что данный товар прошел санитарно-эпидемиологический контроль и не представляет опасности для населения (например, ветеринарное свидетельство).

Так как организация закупает продукцию у физического лица, которое не является плательщиком НДС, следовательно, продавец (физическое лицо) не выписывает никакого счета-фактуры и в книге покупок организация ничего не отражает.

А вот при реализации товара, закупленного у населения, организация должна сделать запись в книгу продаж. Наиболее целесообразно, видимо, на основании ленты ККТ выписать счет-фактуру в одном экземпляре, где стоимость товара и сумму НДС расписать с учетом положений п. 4 ст. 154 НК РФ.

2.3.2. Особенности применения освобождения от обложения НДС операций по передаче в рекламных целях товаров (работ, услуг)

Деятельность в области рекламы регулируется Федеральным законом от 13 марта 2006 г. N 38-ФЗ "О рекламе" (далее - Закон "О рекламе"). Поэтому при проведении рекламных компаний необходимо руководствоваться именно этим нормативным документом.

В соответствии со ст. 3 Закона "О рекламе" под рекламой понимается информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке. При этом объект рекламирования - это товар, средство его индивидуализации, изготовитель или продавец товара и другие объекты, на привлечение внимания к которым направлена реклама.

При размещении рекламы в печатных изданиях нужно помнить, что ставка НДС, применяемая к данной операции, а следовательно, и сумма, подлежащая уплате, не зависят от характера издания.

Услуги по размещению рекламы и информационных сообщений в периодических печатных изданиях подлежат налогообложению НДС по ставке 18%.

При приобретении рекламных услуг налогоплательщик может предъявить к вычету суммы НДС после принятия услуг к учету и при условии наличия соответствующих первичных документов. Если в соответствии с гл. 25 НК РФ расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, то суммы налога по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам (п. 7 ст. 171 НК РФ).

Обратимся к гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ. В соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ полностью в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, включаются:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;
- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о работах и услугах, выполняемых и оказываемых организацией, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Все другие виды рекламных расходов, осуществленных в течение отчетного периода, учитываются в размере, не превышающем 1 процент выручки от реализации. Расходы в сумме, превышающей установленные нормы, не учитываются в целях налогообложения в соответствии с п. 44 ст. 270 НК РФ.

Обратите внимание! Если организация осуществляет различные рекламные расходы, которые нормируются в целях налогообложения прибыли, то сумма, которая не должна превышать установленный норматив, определяется путем сравнения 1% от выручки и общей суммы нормируемых расходов, а не по каждой позиции отдельно!

Расходы на участие в выставках относятся к ненормируемым расходам. В целях налогообложения они учитываются в полном объеме. В составе расходов на рекламу учитывается стоимость приобретаемых призов, вручаемых победителям конкурсов, викторин, розыгрышей призов во время проведения массовых рекламных кампаний. Такие расходы в бухгалтерском учете учитываются в полном объеме, а в налоговом - в размере, не превышающем 1% от выручки от реализации.

Выше мы отметили, что сумма НДС принимается к вычету в сумме, соответствующей нормативу.

Стоимость подарков, раздаваемых покупателям, также может быть включена в состав рекламных расходов. В налоговом учете эти расходы также отнесены к нормируемым расходам.

В случае вручения подарков и призов обязательно подтверждение проведения рекламной кампании. В противном случае эти расходы должны быть отнесены за счет расходов, не уменьшающих налогооблагаемой прибыли.

Пример. Издательство опубликовало в журнале собственную рекламу, которая занимает 2,5% объема издания. Тираж журнала - 6000 экземпляров, себестоимость одного экземпляра - 60 руб.

Кроме этого, издательство участвовало в выставке, в рамках которой проводился конкурс, победителям которого были вручены призы. Во время выставки в рекламных целях бесплатно

было роздано 300 экземпляров журнала. За участие в выставке издательство заплатило 9000 руб. (в том числе НДС 18% - 1373 руб.). Общая стоимость приобретенных призов составила 75 000 руб. (в том числе НДС 18% - 11 441 руб.). Стоимость каждого из призов менее 2000 руб. Выручка от реализации остальной части тиража составила 495 000 руб. (в том числе НДС 10% - 45 000 руб.).

В целях бухгалтерского учета все произведенные расходы на рекламу учитываются в полном объеме.

Для целей налогового учета полностью принимаются в составе расходов затраты на участие в выставке и на публикацию рекламы в журнале.

Стоимость врученных призов и розданных журналов учитывается в сумме, не превышающей 1 процента от суммы выручки от реализации $((495\,000 - 45\,000) \times 1\% = 4500 \text{ руб.})$.

НДС по этим расходам принимается к вычету в сумме, соответствующей этому нормативу.

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
60	51	75 000	Оплачены товары, приобретенные для вручения в качестве призов
41	60	63 559	Приняты к учету товары, приобретенные для вручения в качестве призов
19	60	11 441	Отражена сумма НДС 18% по принятым товарам
44	20	9 000	Отражены расходы на размещение собственной рекламы в журнале (60 руб. x 6000 экземпляров x 2,5%)
43	20	351 000	Отражена себестоимость готового тиража ((60 руб. x 6000 экземпляров) - 9000 руб.)
60	51	9 000	Оплачено участие в выставке
44	60	7 627	Отражены расходы на участие в выставке
19	60	1 373	Отражена сумма НДС 18% по расходам на участие в выставке
68	19	1 373	Принята к вычету сумма НДС по расходам на участие в выставке
44	43	17 550	Списана себестоимость экземпляров журнала, розданных в рекламных целях (351 000 / 6000 x 300)
44	41	63 559	Списана стоимость врученных призов
68	19	810	Принята к вычету сумма НДС в пределах норматива (4500 x 11 441 / 63 559)
62	90-1	495 000	Отражена выручка от продажи журнала
90-3	68	45 000	Отражена сумма НДС 10% с выручки от продажи (495 000 x 10 / 110)
90-2	43	333 450	Списана себестоимость проданных журналов (351 000 / 6000 x 5700)
90-2	44	97 736	Списаны расходы на продажу (9000 + 7627 + 17 550 + 63 559)
90-9	99	18 814	Определен результат от продаж (495 000 - 45 000 - 333 450 - 97 736)
91-2	19	10 631	Сумма невозмещаемого НДС включена в состав прочих расходов, не снижающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль (11 441 - 810)

Бесплатное распространение печатных изданий

Нередко организации участвуют в выставках с целью распространения информации о производимой продукции, оказываемых услугах, реализуемых товарах, при этом достаточно часто посетителям выставки раздаются образцы товаров и продукции, реализуемых организацией - участницей выставки.

Согласно пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению НДС:

"передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 рублей".

Исходя из указанной нормы следует, что:

- при реализации в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых менее 100 руб., начислять НДС не следует;
- в случае реализации в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых составляют более 100 руб., следует начислять НДС в общем порядке. При этом налоговая база определяется как стоимость таких товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из рыночных цен, определяемых в порядке, предусмотренном ст. 40 НК РФ (п. 2 ст. 154 НК РФ).

Чтобы понять всю важность изменений, внесенных в налогообложение рекламных расходов, отметим следующее.

Дело в том, что и работники налоговых органов, и представители финансового ведомства считают, что безвозмездная передача товаров (работ, услуг) в рекламных целях представляет собой объект налогообложения по НДС. Напомним, что в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ в целях налогообложения НДС передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг).

С точки зрения налоговых органов бесплатное распространение печатных изданий в качестве рекламы (да и бесплатная трансляция телевизионных программ) считается безвозмездной передачей для целей начисления НДС, хотя фактически является бесплатной, но возмездной операцией. Такая точка зрения изложена в Письме МНС России от 13 мая 2004 г. N 03-1-08/1191/15@. В качестве подтверждения можно привести также Письмо Минфина России от 20 апреля 2005 г. N 03-04-05/12, в котором указано, что распространение периодического печатного издания на безвозмездной основе подлежит налогообложению НДС в общеустановленном порядке. Исходя из этого бесплатное распространение рекламной продукции признается для целей налогообложения НДС реализацией на безвозмездной основе с начислением НДС. Такая точка зрения подкрепляется арбитражной практикой, в частности Постановлением ФАС Восточно-Сибирского округа от 25 июля 2005 г. по делу N A19-31826/04-43-ф02-3508/05-С1.

Однако налогоплательщики не всегда соглашались с таким мнением проверяющих органов, обосновывая свою точку зрения тем, что не всякая бесплатная передача товаров (работ, услуг) признается безвозмездной реализацией. Согласитесь, сложно считать безвозмездной передачей ситуацию, когда покупатель приобретает какую-то вещь, а другую получает в подарок бесплатно. Ведь в данном случае право на подарок возникает при выполнении покупателем определенного условия - приобретения какого-то товара. Кстати, именно такую позицию занимали и судебные органы в отношении данного вопроса, примером может служить Постановление ФАС Дальневосточного округа от 12 сентября 2005 г. N Ф03-А04/05-2/2663.

Введенная поправка внесла в гл. 21 НК РФ некоторую определенность, которая в принципе не может особо обрадовать налогоплательщика. Подпункт 25 п. 3 ст. 149 НК РФ теперь прямо указывает, что передача товаров (работ, услуг) в рекламных целях представляет собой объект налогообложения по НДС. Исключение составляет лишь передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых менее 100 руб.

Таким образом, как мы отметили выше, если при проведении рекламы бесплатно раздали рекламные материалы, стоимость которых превышает 100 руб., то необходимо начислить НДС с такой передачи. При этом налогоплательщик обязательно должен выписать счет-фактуру и отразить ее в книге продаж. Такой вывод подтверждается Письмом Минфина России от 31 марта 2004 г. N 04-03-11/52 "О налоге на добавленную стоимость", в котором сказано, что бесплатная, то есть безвозмездная передача товаров в рекламных целях признается объектом налогообложения НДС в общеустановленном порядке. Налоговая база при операциях по безвозмездной передаче определяется как стоимость печатной продукции, исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, предусмотренном ст. 40 НК РФ.

При этом организация не может учесть стоимость подарка в целях налогообложения прибыли на основании п. 16 ст. 270 НК РФ. Этот же вывод нашел отражение и в Письме МНС России от 26 февраля 2004 г. N 03-1-08/528/18 "О налогообложении продукции, передаваемой в рекламных целях".

Если же стоимость передаваемых рекламных материалов менее 100 руб., то организация вправе применить льготу и не начислять НДС по такой передаче.

На наш взгляд, пользоваться данной льготой смогут немногие.

Если организация пользуется льготой согласно пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ, то суммы НДС, предъявленного поставщиками товаров, переданных в ходе рекламных акций, она не вправе принять к вычету, так как эти товары используются в операциях, не облагаемых НДС. В этом случае согласно пп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) в случае приобретения товаров (работ, услуг), используемых для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения).

Если организация воспользуется вышеприведенной льготой (не облагать НДС операции по передаче в рекламных целях журналов стоимостью менее 100 руб.), у нее возникает обязанность по ведению раздельного учета операций, подлежащих и не подлежащих налогообложению согласно п. 4 ст. 149 НК РФ.

Поэтому, на наш взгляд, лучше от такой льготы отказаться, так как ее использование добавит бухгалтеру забот. Чего стоит только восстановление сумм НДС в соответствии с требованиями пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ!

В разд. 2.1.1 книги мы говорили о том, что существует возможность не применять положения п. 4 ст. 149 НК РФ о раздельном учете в те налоговые периоды, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство. В этих периодах все суммы НДС, предъявленные налогоплательщику продавцами товаров (работ, услуг), использованные в производстве, подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным ст. 172 НК РФ.

Заметим также, что у налогоплательщика есть право на отказ от льготы, на это указывает п. 5 ст. 149 НК РФ. Для этого необходимо подать заявление об отказе от льготы в налоговую инспекцию в срок не позднее 1-го числа месяца (квартала), с которого налогоплательщик намерен отказаться от льготы. Но при этом не стоит забывать, что если организация пользуется иными видами льгот, установленных п. 3 ст. 149 НК РФ, то отказ будет распространяться и на них.

НДС по печатной продукции исчисляется по ставке, по которой облагается налогом такая продукция при ее реализации:

- по ставке 10% в соответствии с пп. 3 п. 2 ст. 164 НК РФ облагаются:
- периодические печатные издания, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера;
- книжная продукция, связанная с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера.

В целях налогообложения под периодическим печатным изданием понимается газета, журнал, альманах, бюллетень, иное издание, имеющее постоянное название, текущий номер и выходящее в свет не реже одного раза в год.

В целях налогообложения к периодическим печатным изданиям рекламного характера относятся периодические печатные издания, в которых реклама превышает 40 процентов объема одного номера периодического печатного издания;

- 18% для иной печатной продукции, а также:
- услуги по экспедированию и доставке периодических печатных изданий и книжной продукции, которые указаны в абз. 1 и 2 пп. 3 п. 2 ст. 164 НК РФ;
- редакционные и издательские работы (услуги), связанные с производством периодических печатных изданий и книжной продукции, которые указаны в абз. 1 и 2 пп. 3 п. 2 ст. 164 НК РФ;
- услуги по размещению рекламы и информационных сообщений в периодических печатных изданиях, которые указаны в абз. 1 пп. 3 п. 2 ст. 164 НК РФ;
- услуги по оформлению и исполнению договора подписки на периодические печатные издания, которые указаны в абз. 1 настоящего подпункта, в том числе услуги по доставке периодического печатного издания подписчику, если доставка предусмотрена в договоре подписки.

Так как операция по безвозмездной передаче является объектом обложения НДС, входящий НДС может быть возмещен в полном объеме.

Пример. Издательство безвозмездно передает школе 20 экземпляров англо-русского словаря, цена реализации которого - 80 руб. (без НДС), и 30 экземпляров сборника стихов, цена реализации которого - 40 руб. (без НДС).

Себестоимость одного экземпляра: словаря - 65 руб., сборника стихов - 32 руб.

НДС начисляется по ставке 10% на стоимость передаваемых экземпляров словаря, так как он относится к учебной литературе. На стоимость сборника стихов НДС начисляется по ставке 18%, так как эта книга не соответствует критериям налогообложения по ставке 10%.

Стоимость почтовых услуг по пересылке словарей - 220 руб. (в том числе НДС 18% - 34 руб.). Стоимость почтовых услуг по пересылке сборников стихов - 240 руб. (в том числе НДС 18% - 37 руб.).

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
91-2	43	1300	Списана себестоимость безвозмездно переданных словарей (65 x 20)

91-2	43	960	Списана себестоимость безвозмездно переданных сборников стихов (32 x 30)
91-2	68	160	Начислен НДС на стоимость безвозмездно переданных словарей ((80 x 20) x 10%)
91-2	68	216	Начислен НДС на стоимость безвозмездно переданных сборников стихов ((40 x 30) x 18%)
76	71	460	Оплачены услуги связи (220 + 240)
91-2	76	389	Отражены расходы на оплату услуг связи (186 + 203)
19	76	71	Отражен НДС по услугам связи (34 + 37)
68	19	71	НДС по услугам связи принят к возмещению

2.4. Учет НДС при осуществлении экспортных операций

2.4.1. Порядок исчисления НДС

Государство заинтересовано в развитии внешнеэкономической деятельности, так как в результате осуществления таких операций происходит интенсивное развитие национальной экономики, что обеспечивает условия для эффективной интеграции ее в мировую экономику. Кроме того, осуществляется приток валюты в страну, улучшается платежный баланс государства. Для того чтобы поддержать организации, осуществляющие экспортные операции, государство строит свою налоговую политику таким образом, чтобы налогоплательщикам было выгодно заниматься реализацией товаров (работ, услуг) на экспорт.

Одной из льгот, предусмотренных налоговым законодательством Российской Федерации, является нулевая ставка НДС. Судите сами, насколько выгодно налогоплательщику осуществлять экспортные операции при условии того, что начисляемый с операций по экспорту налог имеет ставку 0% и при этом налогоплательщик имеет право на вычет "входного" НДС.

Экспортные операции действительно выгодны налогоплательщикам, но все-таки последние предпочитают осуществлять операции по реализации товаров на территории российского государства. Связано это с тем, что в настоящее время налоговое законодательство по вопросам экспорта содержит много неурегулированных моментов, которые значительно снижают эффект применения нулевой ставки.

Анализируя гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ, регулиющую исчисление и уплату налога на добавленную стоимость, можно сделать следующий вывод. В отличие от реализации товаров (работ, услуг) за пределами Российской Федерации, при экспортных операциях у налогоплательщика возникает объект налогообложения, а суммы налога, предъявленные ему при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации (то есть "входной" НДС), либо уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации без таможенного контроля и таможенного оформления, принимаются к вычету.

Право на применение нулевой ставки налога по экспортным операциям и право на вычеты у налогоплательщика возникает только в том случае, если экспорт имеет фактическое подтверждение, то есть экспортируемые товары должны реально пересечь границу Российской Федерации.

Факт вывоза товаров подтверждается таможенными органами. На сегодняшний день действует Порядок действий должностных лиц таможенных органов при подтверждении фактического вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации, утвержденный Приказом Федеральной таможенной службы РФ от 18 декабря 2006 г. N 1327.

Итак, согласно п. 1 ст. 164 НК РФ:

"1. Налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации:

1) товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 настоящего Кодекса;

2) работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, указанных в подпункте 1 настоящего пункта.

Положение настоящего подпункта распространяется на работы (услуги) по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке вывозимых за пределы территории Российской Федерации или ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, выполняемые (оказываемые) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями (за исключением российских

перевозчиков на железнодорожном транспорте), и иные подобные работы (услуги), а также на работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории".

Статья 164 НК РФ требует для подтверждения права использования ставки 0% обязательного представления в налоговые органы документов в соответствии с требованиями ст. 165 НК РФ.

Кроме этого, нулевую ставку налогоплательщик имеет право применять и в отношении работ и услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией экспортных товаров. К ним относятся услуги по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке товаров, предназначенных на экспорт, выполняемые российскими перевозчиками, и иные подобные работы (услуги), а также работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки товаров на таможенной территории.

Если же организация-экспортер пользуется услугами иностранных перевозчиков, то в этом случае она должна будет руководствоваться требованиями ст. 161 НК РФ. Эта статья обязывает налогоплательщиков, состоящих на учете в налоговых органах и пользующихся услугами налогоплательщиков - иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, но оказывающих услуги на территории Российской Федерации, исчислить, удержать и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДС. То есть организация-экспортер должна будет выступать в качестве налогового агента по налогу на добавленную стоимость. Причем ставка налога, по которой организация-экспортер должна будет удержать сумму налога из дохода иностранного лица, будет 18%. Такой вывод прямо следует из пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ, согласно которому ставка 0% применяется только по транспортным услугам, оказываемым российскими перевозчиками.

Фактически нулевая ставка по налогу подразумевает следующее: операция является объектом налогообложения, ставка налога - 0%, а все суммы НДС, уплаченные экспортером своим поставщикам и непосредственно относящиеся к затратам на производство и реализацию экспортируемой продукции (работ, услуг), могут быть предъявлены к возмещению из бюджета.

Вместе с тем, как уже было отмечено выше, для того чтобы у налогоплательщика возникло право на применение ставки 0%, он должен представить в налоговый орган документы в соответствии с требованиями ст. 165 НК РФ.

Кроме того, в соответствии с п. 1 ст. 31 НК РФ налоговые органы могут потребовать от налогоплательщика представить полный комплект документов, подтверждающих фактические затраты, относимые на себестоимость экспортируемой продукции, НДС по которым организация предъявляет к возмещению из бюджета.

2.4.2. Организация раздельного учета НДС, предъявленного поставщиками, при оказании работ, услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, вывезенных в режиме экспорта

Документальное обоснование применения ставки 0 процентов и налоговых вычетов

В предыдущем разделе мы отметили, что в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ налогообложение по ставке 0 процентов производится при реализации работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, вывезенных, в частности, в таможенном режиме экспорта.

Перечень документов, подтверждающих обоснованность применения ставки 0 процентов и налоговых вычетов, при реализации работ (услуг), поименованных в пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ, предусмотрен п. 4 ст. 165 НК РФ:

- контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным или российским лицом на выполнение указанных работ (оказание указанных услуг);
- выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного или российского лица - покупателя указанных работ (услуг) на счет налогоплательщика в российском банке. Контрактом может быть предусмотрен расчет наличными денежными средствами. В этом случае представляется выписка банка, подтверждающая внесение полученных налогоплательщиком сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от иностранного или российского лица - покупателя указанных работ (услуг). Право на незачисление валютной выручки в соответствии с валютным законодательством Российской Федерации подтверждается представлением соответствующих документов;

- копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации.

Обратите внимание, что перечисленные документы представляются налогоплательщиками одновременно с представлением налоговой декларации по ставке 0 процентов, что установлено п. 10 ст. 165 НК РФ.

В п. 9 ст. 165 НК РФ указано, что перечисленные документы должны быть представлены налогоплательщиками в срок не позднее 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта. Но в этом же пункте отмечено, что указанный порядок не распространяется на налогоплательщиков, которые согласно п. 4 ст. 165 НК РФ не представляют в налоговые органы таможенные декларации.

Подпункт 3 п. 4 ст. 165 НК РФ предусматривает представление таможенной декларации (ее копии) для подтверждения обоснованности применения ставки 0 процентов и налоговых вычетов. Но этот же пункт уточняет, что указанная декларация представляется в случае перемещения товаров трубопроводным транспортом или по линиям электропередачи, оказания услуг, непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита.

Следовательно, порядок, предусмотренный п. 9 ст. 165 НК РФ, не распространяется на налогоплательщиков, выполняющих работы, оказывающих услуги, непосредственно связанные с перевозкой (транспортировкой) товаров в таможенном режиме экспорта.

Анализ приведенных норм НК РФ дает возможность предположить, что именно с момента помещения товаров под таможенный режим экспорта у налогоплательщиков имеется возможность разделения товаров (работ, услуг), и, как следствие, НДС между операциями по реализации работ (услуг), подлежащими налогообложению по ставкам 18 и 0 процентов. Аналогичная позиция применима и для таможенного режима импорта (выпуска для внутреннего потребления).

В соответствии с п. 10 ст. 165 НК РФ порядок определения суммы налога, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по налоговой ставке 0 процентов, устанавливается принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Объединяя изложенное, можно сделать вывод, что необходимость деления сумм налога, предъявленного поставщиками товаров (работ, услуг), приобретаемых для операций, облагаемых по ставкам 18 и 0 процентов, возникает в том налоговом периоде, когда производится оформление региональными таможенными органами документов, подтверждающих вывоз (ввоз) товаров, в отношении которых выполняются работы (оказываются услуги), предусмотренные пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ.

Такое утверждение основано на том, что нормы НК РФ предписывают определять именно суммы налога, относящиеся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации работ (услуг), операции по которым облагаются по ставке 0 процентов, чтобы соблюдалось соответствие заявляемых вычетов фактически использованным товарам (работам, услугам).

Оформление счетов-фактур перевозчиками

Следует отметить, что на практике у перевозчиков возникали трудности с документальным обоснованием применения нулевой ставки НДС, поскольку таможенные органы отказывали им в предоставлении копии таможенной декларации на перевозимый товар. В связи с этим Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 14 июля 2003 г. N 12-П указал, что таможенные органы обязаны предоставлять перевозчикам копию грузовой таможенной декларации, чтобы перевозчики могли обосновать применение ставки 0 процентов.

Однако многие перевозчики во избежание судебных споров предпочитали сразу перечислять в бюджет налог по ставке 18 процентов и выставляли потребителю услуг счет-фактуру с выделенной суммой налога.

В 2006 г. у налоговых органов изменилась позиция по рассматриваемому вопросу. В настоящее время она сводится к следующему.

В соответствии со ст. 173 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить исчисленную сумму налога на добавленную стоимость на сумму налога, уплаченную поставщикам при приобретении товаров (работ, услуг) для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС.

Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг).

Пунктом 2 ст. 169 НК РФ установлено, что счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного п. п. 5 и 6 указанной статьи, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

Подпунктами 7, 8, 10 - 12 п. 5 ст. 169 НК РФ установлено, что в счете-фактуре должны быть указаны цена (тариф) за единицу измерения по договору (контракту) без учета налога; стоимость товаров (работ, услуг) за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) без налога; ставка налога; сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), определяемая исходя из применяемых налоговых ставок; стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) с учетом суммы налога.

При оформлении счетов-фактур необходимо учитывать следующее.

Налогообложение операций по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации производится по налоговым ставкам, установленным соответствующими пунктами ст. 164 НК РФ.

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 164 Кодекса налогообложение по налоговой ставке 0 процентов производится при реализации работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, указанных в пп. 1 п. 1 ст. 164 Кодекса.

Положение данного подпункта, как мы уже отмечали, распространяется на работы (услуги) по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых за пределы территории Российской Федерации товаров и импортируемых в Российскую Федерацию, выполняемые российскими перевозчиками, и иные подобные работы (услуги), а также работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенные режимы переработки товаров на таможенной территории и под таможенным контролем.

Таким образом, при выполнении работ (оказании услуг), предусмотренных пп. 2 п. 1 ст. 164 Кодекса, налогоплательщик при выставлении счета-фактуры должен указать в графе 5 "Стоимость товаров (работ, услуг), всего без налога" - стоимость выполненных работ (оказанных услуг) без налога, в графе 7 "Налоговая ставка" налоговую ставку в размере 0 процентов, и в графе 8 "Сумма налога" - соответствующую сумму НДС.

Учитывая изложенное, при выполнении работ (оказании услуг), подлежащих налогообложению по ставке 0 процентов, в случае указания в счете-фактуре налоговой ставки, не соответствующей размеру налоговой ставки, установленной пп. 2 п. 1 ст. 164 Кодекса, этот счет-фактура является не соответствующим требованиям пп. 10 и 11 п. 5 ст. 169 НК РФ и, следовательно, не может являться основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету.

Применение налоговой ставки 0 процентов по НДС при оказании услуг по перевозке (транспортировке) товаров, помещенных под соответствующий таможенный режим, является не только правом налогоплательщика при условии документального подтверждения, но и обязанностью, установленной ст. 164 НК РФ.

Обороты по реализации услуг по транспортировке экспортируемых товаров могут облагаться НДС в общеустановленном порядке только в случае невыполнения указанных выше условий и непредставления подтверждающих документов. При этом сумма налога должна быть уплачена за счет собственных средств, так как у налогоплательщика не возникает права на предъявление соответствующей суммы налога на добавленную стоимость потребителям услуги. Такая позиция отражена в Письме ФНС России от 13 января 2006 г. N MM-6-03/18@.

Исходя из изложенного позиция налоговых органов в настоящее время основана на указанных выше нормах НК РФ и заключается в том, что независимо от фактических обстоятельств при оказании услуг по транспортировке товаров на экспорт единственно допустимая налоговая ставка, которая может применяться и указываться в счетах-фактурах при выставлении налога покупателю услуг, - это ставка 0 процентов; в случае указания в счете-фактуре, выставленном налогоплательщику исполнителем услуг, иной налоговой ставки налогоплательщик лишается права применить налоговый вычет на сумму НДС, предъявленного в этом счете-фактуре.

Правомерность такой позиции подтверждена Решением ВАС Российской Федерации от 9 июня 2006 г. N 4364/06 и Решением ВАС Российской Федерации от 31 мая 2006 г. N 3894/06, 20 декабря 2005 г. N 9263/05.

При рассмотрении дела по признанию недействующим Письма ФНС России от 13 января 2006 г. N MM-6-03/18@ как не соответствующего Налоговому кодексу Российской Федерации представителю ФНС России изложили указанную позицию, которая была поддержана представителем Минфина России.

Вынося решение, ВАС Российской Федерации указал, что налогоплательщик, оказывающий услуги по перевозке товаров, вывозимых за пределы территории Российской Федерации, не вправе по своему усмотрению изменять установленную налоговым законодательством ставку налога.

При этом ВАС Российской Федерации опирался на правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, неоднократно выраженную им в соответствующих определениях, согласно которой установление налога означает определение в законе всех существенных

элементов налогообложения, включая налоговую ставку. Аналогичный принцип закрепляется в ст. 17 НК РФ. Таким образом, налоговая ставка является установленным законом элементом налогообложения, обязательным для применения налогоплательщиками.

Следовательно, с учетом положений пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ применение экспортером к операциям по реализации услуг по перевозке экспортированных товаров ставки 18 процентов не соответствует налоговому законодательству.

Применение перевозчиком и предъявление к оплате экспортеру налога на добавленную стоимость по ставке 18 процентов дополнительно к цене оказываемых услуг на основании ст. 168 НК РФ противоречит принципу равенства налогообложения, так как допускает возможность произвольного применения положения пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ плательщиком НДС.

Таким образом, названное положение Кодекса исключает возможность предъявления к вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных налогоплательщиком в нарушение положений гл. 21 НК РФ.

Кроме того, данная позиция выражена в Постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа от 17 апреля 2006 г. N Ф04-1783/2006(21588-A75-34), от 22 марта 2006 г. N Ф04-236/2006(19532-A75-31), Постановлениях ФАС Уральского округа от 5 мая 2006 г. N Ф09-3400/06-C2, от 26 апреля 2006 г. N Ф09-3050/06-C2.

Порядок применения налоговых вычетов

Вернемся к налоговым вычетам. В соответствии с п. 2 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации без таможенного контроля и таможенного оформления, в отношении:

- товаров (работ, услуг), имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, за исключением товаров, предусмотренных п. 2 ст. 170 НК РФ;

- товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Вычетам подлежат, если иное не установлено ст. 172 НК РФ, только суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных ст. 172 НК РФ, и при наличии соответствующих первичных документов (п. 1 ст. 172 НК РФ).

Обращаем внимание налогоплательщиков на п. 3 ст. 172 НК РФ, который с 1 января 2007 г. изменил порядок применения налоговых вычетов по НДС. Если до этого момента вычеты по НДС в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), указанных в п. 1 ст. 164 НК РФ, производились только при представлении в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, то с 2007 г. этот порядок был изменен. Приведем полностью текст п. 3 ст. 172 НК РФ:

"3. Вычеты сумм налога, предусмотренных пунктами 1 - 8 статьи 171 настоящего Кодекса, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1 статьи 164 настоящего Кодекса, производятся в порядке, установленном настоящей статьей, на момент определения налоговой базы, установленный статьей 167 настоящего Кодекса.

Вычеты сумм налога, указанных в пункте 10 статьи 171 настоящего Кодекса, производятся на дату, соответствующую моменту последующего исчисления налога по налоговой ставке 0 процентов в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных пунктом 1 статьи 164 настоящего Кодекса, при наличии на этот момент документов, предусмотренных статьей 165 настоящего Кодекса".

Анализ приведенных норм НК РФ и их сопоставление позволяют сделать вывод о том, что обязанность разделения сумм налога, предъявленного поставщиками товаров (работ, услуг), имущественных прав, возникает, как мы отмечали выше, в том налоговом периоде, когда производится оформление региональными таможенными органами документов, подтверждающих вывоз (ввоз) товаров, в отношении которых выполняются работы (оказываются услуги), предусмотренные пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ. Право на применение налогового вычета в отношении операций, по которым применяется ставка налога 0 процентов, возникает на момент определения налоговой базы. В соответствии с п. 9 ст. 167 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных пп. 1 - 3, 8 и 9 п. 1 ст. 164 НК РФ, моментом определения налоговой базы является последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ.

Пример. Стоимость экспедиционных услуг за февраль 2007 г. - 100 000,00 руб. (без учета НДС), в том числе:

облагаемых по ставке 0 процентов - 40 000,00 руб.;

по ставке 18 процентов - 60 000,00 руб.

Сумма налога, предъявленная поставщиками товаров (работ, услуг), имущественных прав, в феврале 2007 г. - 5000,00 руб.

Удельный вес стоимости услуг, облагаемых по ставке 0 процентов, - 0,4 (40 000,00 руб. / 100 000,00 руб.).

Сумма налога, предъявленная поставщиками товаров (работ, услуг), имущественных прав, приобретенных для реализации услуг, облагаемых по ставке 0 процентов, составит 2000,00 руб. (5000,00 руб. x 0,4).

Сумма налога в размере 3000,00 руб. (5000,00 - 2000,00) подлежит вычету (при соблюдении условий, предусмотренных п. 1 ст. 172 НК РФ) за февраль 2007 г. Сумма налога в размере 2000,00 руб. будет отнесена на налоговые вычеты за тот налоговый период, в котором будут собраны документы, предусмотренные п. 4 ст. 165 НК РФ.

Методика ведения раздельного учета сумм НДС и отражение ее результатов на счетах бухгалтерского учета

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 процентов, необходимо отслеживать каждую операцию, облагаемую по ставке 0 процентов (сбор пакета документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ), рекомендуем одним из уровней аналитического учета по покупателям и заказчикам предусмотреть следующее разделение:

- покупатели и заказчики, приобретающие работы, услуги, облагаемые по ставке 0 процентов;

- покупатели и заказчики, приобретающие товары (работы, услуги), облагаемые по ставке 18 процентов.

Такой порядок ведения аналитического учета полностью соответствует требованиям Приказа Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению".

Для своевременного определения налоговой базы по НДС по п. 9 ст. 167 НК РФ необходимо, на наш взгляд, предусмотреть к уровню аналитического учета "Покупатели и заказчики, приобретающие работы, услуги, облагаемые по ставке 0 процентов" подуровень "N и дата ГТД". При этом аналитический учет должен вестись по каждому покупателю (заказчику).

"В целях определения суммы налоговых вычетов, относящихся к товарам (работам, услугам), приобретаемым для осуществления операций, облагаемых по ставке 0 процентов, и соблюдения требований п. 10 ст. 165 НК РФ и п. 3 ст. 172 НК РФ, так как законодатель обособил указанные вычеты от вычетов по товарам (работам, услугам), приобретаемым для операций, облагаемых по ставкам 10 и 18 процентов, целесообразно предусмотреть отдельный субсчет к счету 19 "Расчеты по НДС", например, 19-7 "НДС по товарам (работам, услугам) для таможенных режимов, предусмотренных пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ". При этом к счету 19-7 должен быть предусмотрен аналитический учет "НДС по товарам (работам, услугам), относящимся к реализации _____".

(налоговый период,
за который проводится
распределение)

Такая детализация связана с необходимостью включения в налоговую декларацию по НДС по ставке 0 процентов именно той суммы налога к возмещению, которая относится к операциям, по которым будет собран полный пакет документов, предусмотренный п. 4 ст. 165 НК РФ.

2.4.3. Порядок возмещения НДС из бюджета

Пакет подтверждающих документов при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, нужно сдать в течение 180 дней, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта. Напомним, что такой датой считается день, когда таможня поставила на грузовой таможенной декларации отметку "Выпуск разрешен".

Это следует из п. 9 ст. 165 НК РФ:

"Документы (их копии), указанные в пунктах 1 - 4 настоящей статьи, представляются налогоплательщиками для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов при реализации товаров (работ, услуг), указанных в подпунктах 1 - 3 и 8 пункта 1 статьи 164 настоящего Кодекса, в срок не позднее 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта, международного таможенного транзита, свободной таможенной зоны, перемещения припасов. Указанный порядок не распространяется на налогоплательщиков, которые в соответствии с пунктом 4 настоящей статьи не представляют в налоговые органы таможенные декларации.

Если по истечении 180 календарных дней, считая с даты выпуска товаров таможенными органами в таможенных режимах экспорта, свободной таможенной зоны, международного таможенного транзита, перемещения припасов налогоплательщик не представил указанные документы (их копии), указанные операции по реализации товаров (выполнению работ, оказанию услуг) подлежат налогообложению по ставкам, предусмотренным пунктами 2 и 3 статьи 164 настоящего Кодекса. Если впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы (их копии), обосновывающие применение налоговой ставки в размере 0 процентов, уплаченные суммы налога подлежат возврату налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьей 176 настоящего Кодекса.

Документы, указанные в пункте 5 настоящей статьи, представляются налогоплательщиками для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов при выполнении работ (оказании услуг), предусмотренных подпунктами 3 и 9 пункта 1 статьи 164 настоящего Кодекса, в срок не позднее 180 календарных дней со дня проставления на перевозочных документах отметки таможенных органов, свидетельствующей о помещении товаров под таможенный режим экспорта или таможенный режим международного таможенного транзита либо свидетельствующей о помещении вывозимых с таможенной территории Российской Федерации продуктов переработки под процедуру внутреннего таможенного транзита. Если по истечении 180 календарных дней налогоплательщик не представил документы, указанные в пункте 5 настоящей статьи, операции по реализации работ (услуг) подлежат налогообложению по налоговой ставке 18 процентов. Если впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, обосновывающие применение налоговой ставки 0 процентов, уплаченные суммы налога подлежат возврату налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьей 176 настоящего Кодекса.

Положения настоящего пункта не распространяются на налогоплательщиков, освобожденных от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со статьей 145 настоящего Кодекса.

Налогоплательщики, которые в соответствии с пунктом 4 настоящей статьи не представляют в налоговые органы таможенные декларации (их копии), для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов при выполнении работ (оказании услуг), предусмотренных подпунктом 2 пункта 1 статьи 164 настоящего Кодекса, представляют документы, указанные в подпунктах 1, 2 и 4 пункта 4 настоящей статьи, в срок не позднее 180 календарных дней с даты отметки, подтверждающей вывоз товаров с территории Российской Федерации (ввоз товаров на территорию Российской Федерации), проставленной пограничными таможенными органами на перевозочных документах. Если по истечении 180 календарных дней налогоплательщик не представил документы, указанные в подпунктах 1, 2 и 4 пункта 4 настоящей статьи, операции по реализации работ (услуг) подлежат налогообложению по ставке, предусмотренной пунктом 3 статьи 164 настоящего Кодекса. Если впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, обосновывающие применение налоговой ставки 0 процентов, уплаченные суммы налога подлежат возврату налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьей 176 настоящего Кодекса".

Кроме указанных документов, в соответствии с п. 10 ст. 165 НК РФ налогоплательщик должен представить в налоговую инспекцию и налоговую декларацию по ставке 0%.

Обращаем внимание на то, что требования работников налоговых органов о представлении иных документов неправомерны. Это подтверждается и судебной практикой. В Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 18 января 2006 г. по делу N A19-16677/05-5-Ф02-6924/05-С1 отмечено, что действующим налоговым законодательством право на возмещение НДС не поставлено в зависимость от уплаты этого налога поставщиками в бюджет, а равно в зависимость от представления ими в налоговые органы бухгалтерской и налоговой отчетности. В Постановлении ФАС того же округа от 18 января 2006 г. по делу N A19-12923/05-40-Ф02-6954/05-С1 сказано, что для подтверждения налоговой ставки 0 процентов и права на возмещение налога нормами законодательства о налогах и сборах не установлена обязанность представления налогоплательщиком лицензии (разрешения) на осуществляемый вид деятельности.

Порядок возмещения сумм "входного" НДС из бюджета по экспорту определен ст. 176 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 176 НК РФ после представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган при проведении камеральной проверки проверяет обоснованность

суммы НДС, заявленной к возмещению. Согласно ст. 88 НК РФ камеральная проверка должна быть проведена в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Если при проведении камеральной проверки не было выявлено нарушений законодательства о налогах и сборах, по окончании проверки в течение семи дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм НДС налогоплательщику (п. 2 ст. 176 НК РФ).

Если в ходе камеральной проверки выявлены нарушения, составляется акт налоговой проверки в соответствии со ст. 100 НК РФ. Акт, материалы проверки, а также имеющиеся возражения налогоплательщика рассматриваются руководителем налогового органа. Решение по материалам проверки принимается в соответствии со ст. 101 НК РФ. Одновременно с решением о привлечении либо непривлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения принимается решение о возмещении (полностью или частично) суммы НДС, заявленной к возмещению, или решение об отказе в возмещении НДС.

Если у налогоплательщика есть недоимки по НДС, иным федеральным налогам, задолженности по пеням, штрафам, подлежащим взысканию, налоговый орган на основании п. 4 ст. 176 НК РФ самостоятельно производит зачет суммы НДС, подлежащей возмещению, в счет погашения имеющейся недоимки, задолженности по пеням и (или) штрафам.

Обязанностью налогового органа является уведомление налогоплательщика в письменной форме о принятом решении о возмещении сумм НДС (полностью или частично), о принятом решении о зачете (возврате) суммы НДС, подлежащей возмещению, или об отказе в возмещении. Для этого п. 9 ст. 176 НК РФ налоговому органу отведено пять дней со дня принятия соответствующего решения. Уведомление может быть передано руководителю организации, индивидуальному предпринимателю, их представителям лично под расписку или иным способом, подтверждающим получение уведомления и дату получения.

Если налогоплательщик не имеет недоимки по НДС, иным федеральным налогам, а также не имеет задолженности по пеням и (или) штрафам, сумма НДС, подлежащая возмещению по решению налогового органа, возвращается по заявлению налогоплательщика на указанный им банковский счет. На основании письменного заявления налогоплательщика суммы НДС, подлежащие возврату, могут быть направлены в счет уплаты предстоящих платежей по НДС или иным федеральным налогам. Такой порядок установлен п. 6 ст. 176 НК РФ.

Поручение на возврат суммы НДС направляется в территориальный орган Федерального казначейства на следующий день после дня принятия налоговым органом решения о возврате.

В течение пяти дней со дня получения поручения Казначейство возвращает налогоплательщику сумму НДС и в этот же срок уведомляет налоговый орган о дате возврата и сумме возвращенных денежных средств.

При нарушении сроков возврата НДС, установленных законодательством, на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования, установленной Центральным банком Российской Федерации (далее - ЦБ РФ). Пунктом 10 ст. 176 НК РФ установлено, что проценты начисляются, считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой принято решение о полном или частичном возмещении суммы НДС.

Необходимо также отметить, что на сегодняшний день существует еще один документ, на основании которого налоговые органы принимают решение о возмещении сумм налога. Это Приказ МНС России от 27 декабря 2000 г. N БГ-3-03/461. В частности, п. п. 2 и 3 названного Приказа установлено, что решение о возмещении сумм НДС при экспорте товаров (работ, услуг) до 5 млн руб., а также налогоплательщикам-экспортерам, являющимся традиционными экспортерами, независимо от объема экспорта принимается в течение месяца налоговыми органами по месту постановки на учет указанных налогоплательщиков-экспортеров. После принятия решения о возмещении сумм НДС при экспорте товаров (работ, услуг) указанные налоговые органы самостоятельно направляют заключения по форме N 21 на возмещение из федерального бюджета сумм НДС для исполнения в соответствующие органы Федерального казначейства. Решения о возмещении сумм НДС при экспорте товаров (работ, услуг) в объеме свыше 5 млн руб. налогоплательщикам-экспортерам, не являющимся традиционными экспортерами, принимаются соответствующими налоговыми органами по субъектам Российской Федерации.

Рассмотрим ситуацию, когда решением налогового органа налогоплательщику отказано в возмещении суммы экспортного НДС по причине того, что налогоплательщиком предоставлен неполный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, либо по причине неправильного заверения копий необходимых документов. В Письме Минфина России от 18 января 2006 г. N 03-04-08/14 (ответ на частный запрос налогоплательщика) сказано, что суммы НДС, уплаченные поставщикам товаров (работ, услуг) и не возмещенные налогоплательщику на основании решения налогового органа, вынесенного по результатам проверки налоговой декларации по НДС по ставке

0 процентов и представленных документов, могут быть возмещены налогоплательщику до истечения трех лет после окончания налогового периода, за который подавалась налоговая декларация. Возмещение осуществляется по решению налогового органа, вынесенному по результатам проверки налоговой декларации и документов, подтверждающих обоснованность применения нулевой ставки НДС, вновь представленных налогоплательщиком.

У организации-экспортера может сложиться ситуация, что требуемый пакет документов не будет собран в установленные сроки. Как должен налогоплательщик поступать в этом случае?

Во-первых, если экспорт товаров не подтвержден, организация-экспортер должна начислить НДС на стоимость реализованных товаров. Причем моментом определения налоговой базы в этом случае является день отгрузки товаров в соответствии с п. 9 ст. 167 НК РФ:

"При реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных подпунктами 1 - 3, 8 и 9 пункта 1 статьи 164 настоящего Кодекса, моментом определения налоговой базы по указанным товарам (работам, услугам) является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных статьей 165 настоящего Кодекса.

В случае, если полный пакет документов, предусмотренных статьей 165 настоящего Кодекса, не собран на 181-й календарный день считая с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта, международного таможенного транзита, свободной таможенной зоны, перемещения припасов (а для налогоплательщиков, которые в соответствии с пунктом 4 статьи 165 настоящего Кодекса не представляют в налоговые органы таможенные декларации, - с даты отметки, подтверждающей вывоз товаров с территории Российской Федерации (ввоз товаров на территорию Российской Федерации), проставленной пограничными таможенными органами на перевозочных документах), момент определения налоговой базы по указанным товарам (работам, услугам) определяется в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 настоящей статьи, если иное не предусмотрено настоящим пунктом. В случае, если полный пакет документов, предусмотренных пунктом 5 статьи 165 настоящего Кодекса, не собран на 181-й календарный день со дня проставления на перевозочных документах отметки таможенных органов, свидетельствующей о помещении товаров под таможенный режим экспорта или таможенный режим международного таможенного транзита либо свидетельствующей о помещении вывозимых с таможенной территории Российской Федерации продуктов переработки под процедуру внутреннего таможенного транзита, момент определения налоговой базы по указанным работам, услугам определяется в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 настоящей статьи. В случае реорганизации организации, если 181-й календарный день совпадает с датой завершения реорганизации или наступает после указанной даты, момент определения налоговой базы определяется правопреемником (правопреемниками) как дата завершения реорганизации (дата государственной регистрации каждой вновь возникшей организации, а в случае реорганизации в форме присоединения - дата внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности каждой присоединяемой организации)".

Обратим, кстати, ваше внимание на то, что выше дана версия статьи в редакции Федерального закона от 27 июля 2007 г. N 137-ФЗ и Федерального закона от 17 мая 2007 г. N 85-ФЗ. В таком варианте моментом определения налоговой базы по НДС при реализации товаров (работ, услуг) служит последнее число квартала, в котором собран пакет подтверждающих документов. Ранее, как известно, налоговая база определялась по последнему числу месяца.

Иными словами, у экспортера появляется обязанность уплатить НДС "задним числом" за тот период, в котором он отгрузил товары иностранному покупателю.

По поводу уплаты пени вопрос достаточно спорный, и при желании налогоплательщик может попытаться доказать, что требование об уплате пени незаконно. Аргументами в пользу налогоплательщика может служить следующее.

Пеней согласно ст. 75 НК РФ признается установленная денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов или сборов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Таким образом, пени начисляются в случае просрочки уплаты налога. Если факт экспорта не подтверждается, никакой просрочки нет. Ведь в течение 180 дней начиная со дня отгрузки товара, которые дает налогоплательщику законодательство о налогах и сборах, говорить о неуплаченной сумме налога вообще не имеет смысла. Фактически в этот период отсутствует такое понятие, как "неуплаченная сумма налога", исходя из которой определяется величина пени.

Но позиция налоговых органов по этому поводу однозначна: налогоплательщик должен заплатить пени. Поэтому тем, кто решится спорить с "налоговиками" по этому вопросу, скорее всего, придется свою позицию отстаивать в суде.

Налог на добавленную стоимость по неподтвержденному экспорту должен быть начислен по ставкам 10 и 18%. Это закреплено в п. 9 ст. 165 НК РФ.

Пример. ООО "Весна" заключило контракт на поставку партии товара - деревообрабатывающих станков в Канаду общей стоимостью 5 000 000 руб. Станки приобретены у поставщика по стоимости 3 540 000 руб. (в том числе НДС - 540 000 руб.). Издержки обращения по реализации этой партии станков составили 1 200 000 руб. Из них 1 000 000 руб. - затраты, облагаемые НДС по ставке 0 процентов согласно пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ, то есть работы по погрузке, перегрузке, транспортировке, сопровождению товара, направляемого на экспорт, выполняемые российскими перевозчиками. Оставшиеся 200 000 руб. - накладные расходы, связанные со складированием и управленческой деятельностью ООО "Весна". НДС по накладным расходам составил 36 000 руб. ООО "Весна" полностью рассчиталось со своими поставщиками, у организации в наличии все счета-фактуры и акты выполненных работ.

Для упрощения примера расчеты между ООО "Весна" и иностранным покупателем производятся в рублях.

21 января - товар отгружен на экспорт (на ГТД поставлена отметка таможенного органа "Выпуск разрешен").

29 января - партия товара пересекла границу Российской Федерации (на ГТД поставлена отметка "Товар вывезен", что согласно контракту означает переход права собственности на него).

30 января - поступила оплата от иностранного покупателя.

19 июля - истек 180-дневный срок, в течение которого ООО "Весна" должно было собрать полный пакет документов, подтверждающих факт экспорта. Организация не собрала полный комплект документов.

Осуществленные операции отражаются в учете ООО "Весна" следующим образом.

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операций
Дебет	Кредит		
В апреле:			
62	90	5 000 000	Отражен момент реализации (товары пересекли границу, и право собственности на товар перешло от продавца к покупателю)
51	62	5 000 000	Поступила оплата за экспортируемый товар
Не позднее 20 февраля ООО "Весна" должно предоставить в налоговые органы декларацию по НДС по операциям, облагаемым по ставке 0%, за январь. Стоимость осуществленной экспортной поставки (5 000 000 руб.) и сумма НДС, уплаченная по приобретенным товарам (работам, услугам), использованным для производства и реализации товаров (работ, услуг), по которым предполагается применение налоговой ставки 0 процентов (576 000 руб.), должны быть отражены в разд. 3 "Стоимость товаров по которым предполагается применение налоговой ставки 0%. Так как в июле истек 180-дневный срок, на стоимость отгруженных товаров нужно начислить НДС, поэтому в августе ООО "Весна" должно сделать следующую запись:			
76	68	900 000	Начислен НДС на стоимость неподтвержденной экспортной поставки
Кроме того, необходимо начислить пени. Пеня будет начисляться с 21 февраля, с момента фактической уплаты налога в бюджет. Налог по неподтвержденному экспорту ООО "Весна" заплатило в бюджет 21 августа. Предположим, что ставка рефинансирования ЦБ РФ в период с 21 февраля по 21 августа (182 дня) составляет 12% годовых. Тогда сумма пени, которую должно заплатить ООО "Весна" составит: $900\,000 \times 12\% / 300 \times 182 = 76\,440$ руб. При этом бухгалтер должен сделать следующую запись:			
99	68	65 520	Начислена сумма пени

Начисленная сумма пени не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Так как факт экспорта не подтвердился, ООО "Весна" должно представить в налоговую инспекцию декларацию за январь.

Приведенный пример наглядно показывает, какие действия должен предпринять бухгалтер в том случае, если экспортная поставка не подтвердилась.

Теперь рассмотрим вариант, когда по прошествии определенного количества времени ООО "Весна" все-таки удалось собрать весь требуемый пакет документов.

Это означает, что на основании ст. 176 НК РФ можно будет возместить из бюджета НДС.

Чтобы получить вычет по налогу, бухгалтеру ООО "Весна" необходимо будет вновь подать в налоговую инспекцию отдельную налоговую декларацию и все требуемые документы в соответствии со ст. 165 НК РФ.

Чтобы наглядно показать, что необходимо сделать, воспользуемся условиями вышеприведенного примера, добавив в него данные о том, что требуемый комплект документов организация соберет, например, в октябре.

Не позднее 20 ноября ООО "Весна" должно подать отдельную налоговую декларацию в налоговую инспекцию за октябрь. После решения налогового органа о возмещении НДС бухгалтер ООО "Весна" должен сделать следующую бухгалтерскую запись.

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операций
Дебет	Кредит		
68	76	900 000	Возмещена сумма НДС, уплаченная ранее со стоимости неподтвержденной экспортной поставки

Итак, мы рассмотрели, каким образом происходит начисление налога на добавленную стоимость организацией-экспортером при осуществлении реализации товаров на экспорт.

Еще на один момент хотелось бы обратить внимание. Нередко у организаций возникают вопросы по ведению книги покупок при осуществлении операций по реализации товаров как на экспорт, так и на внутреннем рынке. По этому поводу Минфин России в своем Письме от 18 января 2006 г. N 03-04-09/2 указал, что порядок ведения книг покупок установлен Правилами, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 г. N 914, и этими Правилами возможность ведения налогоплательщиками двух книг покупок отдельно по операциям реализации товаров на экспорт и по реализации товаров на внутреннем рынке не предусмотрена. Иными словами, налогоплательщики, продающие товары как на экспорт, так и на внутреннем рынке, должны составлять единую книгу покупок, несмотря на то что они ведут раздельный учет по этим операциям. По поводу регистрации в книге покупок счетов-фактур, полученных от поставщиков товаров (работ, услуг), используемых в производстве и (или) реализации товаров на экспорт, в Письме сказано, что согласно п. 7 Правил книги покупок предназначены для регистрации счетов-фактур, выставленных продавцами, в целях определения суммы НДС, предъявляемой к вычету (возмещению). Таким образом, счета-фактуры, о которых идет речь, подлежат регистрации в книге покупок в том налоговом периоде, за который в налоговые органы представляется налоговая декларация по НДС по налоговой ставке 0 процентов.

2.4.4. Налогообложение сумм предварительной оплаты, связанных с экспортом товаров

Если осуществляется экспортная поставка товаров, с суммы предварительной оплаты, полученной от иностранного партнера, необходимо начислить НДС. При этом используется расчетная ставка в соответствии с п. 4 ст. 164 НК РФ:

"4. При получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных статьей 162 настоящего Кодекса, а также при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, предусмотренных пунктами 2 - 4 статьи 155 настоящего Кодекса, при удержании налога налоговыми агентами в соответствии с пунктами 1 - 3 статьи 161 настоящего Кодекса, при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с налогом в соответствии с пунктом 3 статьи 154 настоящего Кодекса, при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки в соответствии с пунктом 4 статьи 154 настоящего Кодекса, при передаче имущественных прав в соответствии с пунктами 2 - 4 статьи 155 настоящего Кодекса, а также в иных случаях, когда в соответствии с настоящим Кодексом сумма налога должна определяться расчетным методом, налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки, предусмотренной пунктом 2 или пунктом 3 настоящей статьи, к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки".

Сумма этих платежей и расчетная сумма НДС должны быть отражены в декларации по нулевой ставке. Налог вносится в бюджет в общем порядке, то есть до 20-го числа месяца, следующего за месяцем поступления денежных средств на расчетный счет организации-экспортера.

2.4.5. Порядок применения налоговых вычетов НДС при экспорте

Прочитав предыдущий материал, нетрудно убедиться в сложности порядка применения налоговых вычетов при осуществлении экспортных операций. Фактически в НК РФ порядок применения налоговых вычетов при принятии к учету товаров (работ, услуг), предназначенных (в полном объеме или частично) для производства и реализации экспортной продукции, не урегулирован. Таким образом, налогоплательщики должны исходить из общих правил, связанных с вопросами зачета НДС, согласно ст. ст. 171 и 172 НК РФ. Это касается и тех моментов, когда заранее неизвестно, как будет реализован товар: будет направлен на экспорт или будет реализован на внутреннем рынке.

Согласно п. 3 ст. 172 НК РФ:

"3. Вычеты сумм налога, предусмотренных пунктами 1 - 8 статьи 171 настоящего Кодекса, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1 статьи 164 настоящего Кодекса, производятся в порядке, установленном настоящей статьей, на момент определения налоговой базы, установленный статьей 167 настоящего Кодекса.

Вычеты сумм налога, указанных в пункте 10 статьи 171 настоящего Кодекса, производятся на дату, соответствующую моменту последующего исчисления налога по налоговой ставке 0 процентов в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных пунктом 1 статьи 164 настоящего Кодекса, при наличии на этот момент документов, предусмотренных статьей 165 настоящего Кодекса".

Порядок применения налоговых вычетов налогоплательщиком регулируется ст. 171 НК РФ. В соответствии с этой статьей если налогоплательщик осуществляет операции, являющиеся объектом налогообложения, то по материально-производственным ресурсам, использованным для осуществления такой деятельности, он имеет право на вычет "входного налога". Иными словами, нормы ст. 171 НК РФ обязывают налогоплательщика принять к вычету налог, предъявленный поставщиками по товарам (работам, услугам), используемым в дальнейшем для экспорта.

2.4.6. Раздельный учет НДС при осуществлении экспортных операций

Обращаем внимание читателей на п. 10 ст. 165 НК РФ. В этом пункте сказано, что порядок определения суммы НДС, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по налоговой ставке 0 процентов, устанавливается принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения. Несмотря на то что прямого указания на ведение раздельного учета ст. 165 НК РФ не содержит, из п. 10 ст. 165 НК РФ следует, что налогоплательщик, осуществляющий операции, облагаемые по ставкам НДС 18, 10 и 0 процентов, должен вести раздельный учет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), использованным для производства товаров (работ, услуг), реализация которых подлежит налогообложению по разным ставкам. Установленный порядок ведения раздельного учета с целью определения суммы НДС, подлежащей вычету, должен быть закреплён в учетной политике.

Обратите внимание! Исключение, которым может воспользоваться налогоплательщик, осуществляющий одновременно налогооблагаемые операции и операции, не подлежащие налогообложению (речь идет о 5% совокупных затрат), в отношении экспорта не применяется. Дело в том, что экспортная операция не является операцией, не подлежащей налогообложению, она является операцией, облагаемой налогом по ставке 0%, а это не одно и то же.

Методика раздельного учета при экспортных операциях и ее отражение в учетной политике

Как и в общем случае, методика ведения такого учета при осуществлении экспортных операций не предусмотрена законодательством, следовательно, налогоплательщик разрабатывает ее самостоятельно и закрепляет в учетной политике.

Как указывают арбитражные суды, при рассмотрении споров, связанных с возмещением НДС, относящегося к операциям, облагаемым по ставке 0 процентов, налогоплательщик обязан самостоятельно разработать методику ведения раздельного учета предъявленного поставщиками товаров (работ, услуг) НДС, изложив четко и ясно условия определения подлежащей возмещению доли НДС по экспортным и внутренним операциям, и отразить это все в своей учетной политике для целей налогообложения. Принятая в организации методика деления НДС, предъявленного поставщиками, должна обеспечивать правильность исчисления той части НДС, которая соответствует стоимости материальных ресурсов, фактически использованных при производстве и

(или) реализации товаров на экспорт (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11 августа 2005 г. по делу N A26-451/2005-211).

Основываясь на положениях налогового законодательства по НДС, можно рекомендовать налогоплательщику НДС, осуществляющему реализацию товаров (работ, услуг) как внутри страны, так и на экспорт, организовать учет так, чтобы имелась возможность правильного определения сумм НДС, приходящихся на товары (работы, услуги), фактически использованные при производстве и реализации товаров на экспорт. То есть методика раздельного учета затрат должна предусматривать следующие направления:

1) по месту реализации:

- материальные ресурсы, предназначенные для производства экспортной продукции;

- материальные ресурсы, предназначенные для производства продукции, реализуемой внутри страны,

2) по факту подтверждения экспорта;

- материальные ресурсы, использованные для производства экспортной продукции, экспорт которой подтвержден;

- материальные ресурсы, использованные для производства экспортной продукции, экспорт которой не подтвержден.

Принимая к учету товары (работы, услуги), организация общие суммы налога первоначально учитывает на специальном субсчете, открытом к счету 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", назовем его "НДС по операциям, облагаемым по разным ставкам налога". Затем внутренней записью по счету налог распределяется на другие субсчета, например, "НДС по операциям, облагаемым по ставке 18%" и "НДС по операциям, облагаемым по ставке 0%".

Может случиться и так, что организация приобретает материальные ресурсы для использования в операциях, облагаемых по ставке 18%. Если у нее соблюдаются все требуемые законодательством условия, то сумму входного налога она поставит к вычету. А затем выясняется, что часть материальных ресурсов использована при экспортных операциях. В этом случае суммы налога, предъявленные к вычету, следует восстановить (подать уточненную декларацию за тот период, когда налог был поставлен к вычету) и уплатить сумму налога в бюджет. В бухгалтерском учете восстановление налога, естественно, будет произведено в том периоде, когда товары (работы, услуги) направлены на осуществление операций, облагаемых по нулевой ставке.

Конечно, восстановление суммы "входного" налога приведет к начислению пени за период с момента вычета до даты восстановления. Чтобы этого не случилось, организациям, одновременно осуществляющим реализацию товаров в России и за рубеж, не стоит торопиться с вычетами. Лучше их применить в том налоговом периоде, когда точно будет известно, для каких операций использованы те или иные материальные ресурсы.

В принципе, раздельный учет "входного" налога по экспортным операциям может быть построен по аналогии с раздельным учетом при осуществлении облагаемых и необлагаемых операций. Разница будет лишь в том, что НДС, распределенный на экспорт, не будет относиться налогоплательщиком на расходы, учитываемые при налогообложении прибыли, а будет учитываться на отдельном субсчете к счету 19 до тех пор, пока факт экспорта по отгруженным товарам (работам, услугам) не будет подтвержден.

Рассматривая экспортные операции, нельзя не затронуть также распределение косвенных (общехозяйственных, общепроизводственных) расходов: нужно ли распределять НДС по таким расходам или нет? Налогоплательщику, конечно, было бы выгодно не распределять сумму "входного" налога по таким расходам на операции по реализации внутри страны и по реализации на экспорт. Ведь, не распределяя расходы, он бы имел возможность сразу получить вычет по налогу.

Минфин России разрешил не вести раздельного учета входного НДС по общехозяйственным расходам тем налогоплательщикам, основным видом деятельности которых является экспорт товаров, то есть 100-процентным экспортерам. В Письме Минфина России от 18 мая 2006 г. N 03-04-08/100 (ответ на частный запрос налогоплательщика) специалисты Минфина отметили, что согласно Плану счетов бухгалтерского учета общехозяйственные расходы включаются в затраты на производство. И поскольку основным видом деятельности организации является реализация товаров на экспорт, то общехозяйственные расходы включаются в затраты по производству и реализации экспортируемых товаров. Таким образом, суммы НДС, предъявленные при приобретении услуг, учитываемых в бухгалтерском учете как общехозяйственные расходы, принимаются к вычету в установленном порядке при предъявлении в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ.

Но в отношении тех налогоплательщиков, которые реализуют товары как на экспорт, так и внутри страны, налоговые органы настаивают на распределении, причем распределение НДС по косвенным затратам может определяться расчетным путем с использованием методов бухгалтерского учета по учету затрат.

То есть косвенные расходы распределяются пропорционально экономически обоснованному показателю. Таким показателем может служить, например:

- величина всех прямых затрат по соответствующим видам продукции, реализуемым на экспорт;
- величина прямых затрат, являющихся определяющими (наиболее весомыми) в себестоимости продукции, реализуемой на экспорт.

Напомним, что порядок ведения раздельного учета затрат устанавливается организацией самостоятельно и закрепляется в учетной политике на основании Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 1/98, утвержденного Приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. N 60н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98".

Так как гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" не устанавливает никакой специальной методики, то налогоплательщик-экспортер может применять любой другой метод.

Хотим привести также пример из судебной практики. Налоговая инспекция провела камеральную проверку представленной организацией декларации. Инспекцией было установлено, что организация в проверяемый период осуществляла операции по реализации в таможенном режиме экспорта продукции собственного производства. Одновременно с налоговой декларацией организация представила в налоговый орган пакет документов для подтверждения обоснованности применения ставки 0 процентов. Также были представлены доказательства приобретения и оплаты товаров, используемых при производстве экспортируемой продукции. Но поскольку документы, подтверждающие информацию о входном НДС, представлены не были, по мнению налогового органа, у организации права на возмещение суммы входного НДС не возникло. Налоговый орган указал, что в нарушение ст. ст. 165, 171 и 172 НК РФ организация не выполнила требование о ведении раздельного учета НДС по товарам, использованным в процессе производства, в зависимости от порядка реализации произведенной продукции - на внутренний рынок или на экспорт. Поэтому организации было отказано в возмещении НДС.

Не согласившись с решением налогового органа, организация обратилась в суд. Суд первой инстанции удовлетворил требования, заявленные организацией, но налоговая инспекция обратилась в арбитражный суд. В Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 11 марта 2005 г. по делу N А38-4627-17/611-2004 указано, что раздельный учет операций, облагаемых НДС, организацией фактически велся. Также отмечено, что отгрузка товаров на экспорт не включена в перечень операций, освобожденных от налогообложения, поэтому положения п. 4 ст. 149 и п. 4 ст. 170 НК РФ к экспортным операциям неприменимы. Обязанность организации вести раздельный учет операций по реализации товаров на экспорт в НК РФ не предусмотрена.

Судом установлено, что требование налогового органа о необходимости ведения раздельного учета операций по реализации товаров на экспорт и на внутреннем рынке не основано на нормах налогового законодательства, которые не содержат прямого указания на такую обязанность налогоплательщика. Фактически организация вела раздельный учет операций, облагаемых НДС по разным ставкам, что подтверждается документами бухгалтерского учета.

Правомерность применения налоговым органом
методики ведения раздельного учета сумм НДС,
отличной от применяемой организацией

При разъяснениях действующего законодательства в части ведения раздельного учета налога, предъявленного поставщиками товаров (работ, услуг) при осуществлении операций, облагаемых по ставкам 18 и 0 процентов, Минфин России указывает на отсутствие в НК РФ прямого требования о ведении такого раздельного учета. Поэтому налогоплательщик может самостоятельно определить порядок ведения раздельного учета, отразив его в приказе об учетной политике организации.

Как указал Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 8 апреля 2004 г. N 153-О, из положений НК РФ следует, что порядок обложения налогом на добавленную стоимость по ставке 0 процентов в значительной степени обособлен законодателем от общего порядка налогообложения, что исключает возможность их произвольного сочетания. Этим обстоятельством обусловлен и особый порядок возмещения сумм налоговых вычетов в отношении операций, облагаемых по ставке 0 процентов.

Статьей 176 НК РФ и пп. 2 п. 1 ст. 32 НК РФ на налоговые органы возложена обязанность по проверке обоснованности заявленной к возмещению суммы налога. Таким образом, в ходе проверки осуществляется контроль той суммы налоговых вычетов, которую законодатель исключил из общей суммы налоговых вычетов, установив особый порядок возмещения.

При этом налоговый орган может отказать в возмещении налога на добавленную стоимость, предъявленного поставщиками товаров (работ, услуг), используемых для осуществления операций, облагаемых по ставке 0 процентов, не согласившись с методикой ведения раздельного учета, применяемой организацией, что подтверждается арбитражной практикой:

- налоговая инспекция отказала организации в возмещении НДС, обосновав отказ тем, что представление заявителем расчета затрат "входного" НДС по экспортируемой продукции является неверным. Суд проверил правильность расчета "входного" НДС по товарам и услугам, реализованным в режиме экспорта, установил раздельное отражение стоимости реализованной на экспорт продукции с выделением "входного" НДС как по готовой продукции, так и по товарам согласно учетной политике организации и не согласился с доводами налогового органа. При этом суд указал, что налоговые органы не представили доказательств неверного ведения заявителем учета "входного" НДС, а также свой расчет, опровергающий правильность выводов суда (Постановление ФАС Московского округа от 4 октября 2005 г. по делу N КА-А40/9461-05-П);

- по материалам налоговой проверки основанием для отказа в возмещении НДС явилось неправильное определение налогоплательщиком момента определения налоговой базы по экспортной операции. Согласно п. 1 ст. 153 НК РФ при применении при реализации товаров (работ, услуг) различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. Судом установлено, что налогоплательщик, в соответствии с приказом по учетной политике, в проверяемом периоде вел раздельный учет по суммам НДС, предъявленным при приобретении товаров, использованных при производстве экспортных товаров, а также товаров, приобретенных для перепродажи на экспорт, и товаров, продаваемых на территории Российской Федерации. Расчет производился путем определения доли экспортной выручки от реализации продукции в общем объеме выручки от реализации продукции. Суд с доводами налогового органа не согласился (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 24 января 2005 г. по делу N А33-9843/04-СЗ-Ф02-5775/04-С1);

- налоговый орган отказал организации в возмещении суммы НДС по экспортным операциям, ссылаясь на то, что в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ необходимо ведение раздельного учета затрат на производство экспортной продукции и продукции, реализуемой на внутреннем рынке. Суд указал на то, что с учетом отсутствия правовых норм, регулирующих порядок ведения раздельного учета, а также в связи с отсутствием в законодательстве о налогах и сборах четких требований по ведению раздельного учета операций, облагаемых по различным ставкам, согласно п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. Таким образом, требования налогового органа, содержащиеся в оспариваемом решении о необходимости определения доли затрат, приходящейся на производство одного изделия экспортируемой продукции, являются неправомерными, поскольку методика расчета суммы налогового вычета, предъявленного к возмещению, в случаях, когда товары (работы, услуги) одновременно используются в процессе производства и реализации как экспортируемой продукции, так и продукции, реализуемой на внутреннем рынке, применяется именно к объему экспортной операции или операций в целом за весь налоговый период (Постановление ФАС Московского округа от 1 июля 2004 г. N КА-А40/5352-04);

- налоговый орган отказал организации в возмещении экспортного НДС в связи с неверной методикой ведения раздельного учета по экспортным поставкам, а именно: суммы налоговых вычетов в декларациях по НДС по налоговой ставке 0 процентов за месяц формируются путем расчета удельного веса выручки, полученной от реализации услуг на территории Российской Федерации и реализации услуг на экспорт, в общей сумме выручки. Довод налоговой инспекции относительно применяемой организацией методики раздельного учета затрат, связанных с реализацией услуг на экспорт и на внутреннем рынке, судом отклонен по причине того, что действующим законодательством не установлен порядок ведения раздельного учета затрат, связанных с экспортом продукции (услуг) и реализацией на внутреннем рынке. В соответствии с п. 3 ст. 6 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" организация принимает учетную политику и утверждает ее приказом руководителя. Порядок ведения раздельного учета затрат организацией предусмотрен в приказе по учетной политике. Согласно приказу суммы НДС по товарам (работам, услугам), используемым для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), как облагаемых НДС, так и не подлежащих налогообложению, распределяются пропорционально удельному весу выручки, полученной от реализации облагаемых и не облагаемых НДС товаров (работ, услуг) за налоговый период, в котором они приняты на учет, и принимаются к вычету в сумме, соответствующей удельному весу выручки, полученной от реализации. При таких обстоятельствах налогоплательщик, по мнению суда, не допустил нарушения налогового законодательства при использовании принятого им метода распределения затрат по экспортным операциям. (Постановление ФАС Уральского округа от 27 августа 2003 г. по делу N Ф09-2469/03-АК).

Из приведенной арбитражной практики можно сделать следующий вывод. Налоговый орган может не согласиться с порядком ведения раздельного учета сумм НДС, применяемым организацией. Но если применяемый порядок закреплен в приказе по учетной политике организации, суды поддерживают сторону налогоплательщика.

2.5. Отсутствие раздельного учета и его последствия

В том случае, если организация ведет несколько видов деятельности и среди них есть как облагаемые, так и не облагаемые НДС, то, как было отмечено ранее, НК РФ требует ведения раздельного учета.

В противном случае в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ при отсутствии у налогоплательщика раздельного учета сумма "входящего" налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается.

Таким образом, организация обязана вести раздельный учет сумм налога для возможности применения налоговых вычетов. Этот вывод доказывает и арбитражная практика. Суды встают на сторону налоговых органов, подтверждая, что отсутствие раздельного учета вообще лишает организацию права на вычет "входного" НДС в соответствующем налоговом периоде.

В частности, в Постановлении ФАС Поволжского округа от 8 апреля 2004 г. N А65-16589/2003-СА1-36 отмечено, что в проверяемый период у организации отсутствовал раздельный учет операций, подлежащих налогообложению НДС, и операций, осуществляемых на основе свидетельства об уплате единого налога на вмененный доход. Первичные документы по каждой операции (облагаемой и не облагаемой) не имели отдельных регистров синтетического учета, учет по поставщикам и подрядчикам велся по всем операциям без разбивки по субсчетам и видам товара (работ, услуг). Аналогичный учет был составлен и по счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". В Постановлении отмечено, что отсутствие раздельного учета операций не позволяет определить суммы НДС, подлежащие вычету.

В Постановлении ФАС Центрального округа от 29 июля 2004 г. по делу N А23-357/04А-14-33 сказано, что, так как организацией не велся раздельный учет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), налоговый орган, доначисляя организации НДС, правомерно руководствовался абз. 4 и 5 п. 4 ст. 170 НК РФ, поскольку расходы, осуществленные организацией, нельзя однозначно отнести ни к облагаемой НДС деятельности, ни к не облагаемой НДС.

Приведем пример из судебной практики, рассматривающий необходимость ведения раздельного учета индивидуальными предпринимателями.

Налоговым органом проведена камеральная проверка предпринимателя по представленной налоговой декларации по НДС. По результатам проверки вынесено решение о привлечении предпринимателя к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ. В Постановлении ФАС Поволжского округа от 11 мая 2006 г. по делу N А65-7259/2005-СА1-37 указано, что налогоплательщик, не выполнивший обязанность, установленную п. 4 ст. 170 НК РФ, по ведению раздельного учета, не имеет права на вычет НДС. Поскольку индивидуальные предприниматели не ведут бухгалтерский учет, они в соответствии с п. 2 ст. 54 НК РФ, п. 4 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, установленного совместным Приказом Минфина России N 86 и МНС России N БГ-3-04/430 от 13 августа 2002 г., ведут учет в книге учета доходов и расходов хозяйственных операций индивидуальных предпринимателей. В судебном заседании признан факт отсутствия у предпринимателя книги учета доходов и расходов хозяйственных операций. Также судом установлено, что предпринимателем не велся раздельный учет сумм НДС по приобретению товаров (работ, услуг), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым как для осуществления облагаемых НДС, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций. Суд также указал, что предпринимателем не представлены доказательства того, что доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению НДС, не превышает 5 процентов от общей величины совокупных расходов на производство. Таким образом, суд признал решение налогового органа о привлечении предпринимателя к налоговой ответственности правомерным.

Глава 3. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ И РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ

3.1. Раздельный учет при налогообложении прибыли по разным ставкам

Пунктом 2 ст. 274 НК РФ определено, что налоговую базу по прибыли, которая облагается по ставке, отличной от ставки, указанной в п. 1 ст. 284 НК РФ, то есть отличной от 24 процентов, налогоплательщик должен определять отдельно.

Напомним, что согласно п. 1 ст. 284 НК РФ налоговая ставка устанавливается в размере 24 процентов, при этом:

1) сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 6,5 процента, зачисляется в федеральный бюджет;

2) сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 17,5 процента, зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5 процента.

Налоговая ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, также может быть понижена для организаций - резидентов особой экономической зоны. Понижение налоговой ставки, но не ниже 13,5 процента, допускается от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны. Обязательным условием является ведение раздельного учета доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуществлении деятельности, осуществляемой как на территории особой экономической зоны, так и за ее пределами.

Итак, ст. 284 НК РФ налоговые ставки по налогу на прибыль (помимо ставки в 24 процента) определены в следующих размерах.

1. Налоговые ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, устанавливаются в следующих размерах:

- 20 процентов - со всех доходов, за исключением указанных в пп. 2 п. 2 и п. п. 3 и 4 ст. 284 НК РФ, с учетом положений ст. 310 НК РФ;

- 10 процентов - от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок.

2. К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, применяются следующие ставки:

- 0 процентов - по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов, при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее 365 дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее чем 50 процентам общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов, и при условии, что стоимость приобретения и (или) получения в соответствии с законодательством Российской Федерации в собственность вклада (доли) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарных расписок, дающих право на получение дивидендов, превышает 500 млн руб. При этом в случае, если выплачивающая дивиденды организация является иностранной, установленная настоящим подпунктом налоговая ставка применяется в отношении организаций, государство постоянного местонахождения которых не включено в утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны);

- 9 процентов - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами - налоговыми резидентами Российской Федерации, не подпадающим под условия применения ставки 0%;

- 15 процентов - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями.

При этом налог исчисляется с учетом особенностей, предусмотренных ст. 275 НК РФ.

3. К налоговой базе, определяемой по операциям с отдельными видами долговых обязательств, применяются следующие налоговые ставки:

- 15 процентов - по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (за исключением ценных бумаг, указанных в пп. 2 и 3 п. 4 ст. 284 НК РФ), условиями

выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов, а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным после 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием после 1 января 2007 г.;

- 9 процентов - по доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.;

- 0 процентов - по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР и внутреннего и внешнего валютного долга Российской Федерации.

4. Прибыль, полученная Центральным банком Российской Федерации от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом от 10 июля 2002 г. N 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)", облагается налогом по налоговой ставке 0 процентов.

Прибыль, полученная ЦБ РФ от осуществления иной деятельности, облагается налогом по налоговой ставке, предусмотренной п. 1 ст. 284 НК РФ, то есть по ставке 24 процента.

Применение различных ставок по налогообложению прибыли влечет за собой необходимость ведения раздельного учета. Таким образом, при наличии у организации-налогоплательщика различных ставок по налогу на прибыль возникает обоснованная и Налоговым кодексом регламентированная необходимость раздельного ведения налогового учета по соответствующим группам прибыли.

3.2. Раздельный учет доходов и расходов по операциям, по которым предусмотрен порядок учета прибыли и убытка, отличный от общего

3.2.1. Раздельный учет при осуществлении деятельности, связанной с использованием обслуживающих производств и хозяйств

Налогоплательщик, согласно п. 2 ст. 274 НК РФ, должен вести раздельный учет доходов и расходов по операциям, по которым в соответствии с гл. 25 НК РФ предусмотрен порядок учета прибыли и убытка, отличный от общего порядка.

Особенности определения налоговой базы установлены для налогоплательщиков, осуществляющих деятельность, связанную с использованием обслуживающих производств и хозяйств. Статьей 275.1 НК РФ установлено, что налогоплательщики, в состав которых входят обособленные подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, определяют налоговую базу по такой деятельности отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности.

К обслуживающим производствам и хозяйствам относятся:

- подсобное хозяйство;
- объекты жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы;
- учебно-курсовые комбинаты;
- иные аналогичные хозяйства, производства, службы, осуществляющие реализацию услуг как своим работникам, так и сторонним лицам.

Согласно ст. 275.1 в случае, если подразделением налогоплательщика получен убыток при осуществлении деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, такой убыток признается для целей налогообложения при соблюдении следующих условий:

- если стоимость товаров (работ, услуг), реализуемых налогоплательщиком, соответствует стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями, осуществляющими аналогичную деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств;
- если расходы на содержание объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, а также подсобного хозяйства и аналогичных хозяйств, производств и служб не

превышают обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемое специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной;

- если условия оказания услуг, выполнения работ налогоплательщиком существенно не отличаются от условий оказания услуг, выполнения работ специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной.

Если не выполняется хотя бы одно из перечисленных условий, то полученный убыток налогоплательщик имеет право перенести на срок не более десяти лет и направить на его погашение только прибыль, полученную при осуществлении перечисленных видов деятельности.

Как быть в том случае, если на территории муниципального образования по месту нахождения налогоплательщика отсутствуют специализированные организации, осуществляющие аналогичную деятельность, связанную с использованием обслуживающих производств и хозяйств? Статьей 275.1 НК РФ определено, что в этом случае для целей налогообложения принимаются фактически осуществленные расходы на содержание обслуживающих производств и хозяйств в пределах нормативов, утверждаемых органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации по месту нахождения налогоплательщика.

Специалисты Минфина России в своем Письме от 4 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/318 отметили, что, организуя раздельный учет налоговой базы по подразделению, осуществляющему деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, и по иным видам деятельности, налогоплательщик учитывает в совокупности расходы подразделения, возникшие в связи с оказанием услуг как работникам организации, так и сторонним лицам. Поэтому порядок учета полученных подразделением убытков распространяется на убытки, связанные с оказанием услуг как работникам организации, так и сторонним лицам.

Рассмотрим вопрос о том, как должны учитываться расходы на ремонт основных средств, используемых при осуществлении обычных видов деятельности и видов деятельности, убытки по которым признаются в особом порядке.

В Письме Минфина России от 7 октября 2003 г. N 04-02-05/3/75 сказано, что расходы на ремонт основных средств рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом периоде), в котором они осуществлены, в размере фактических затрат. Нормами НК РФ не устанавливаются никаких ограничений на включение произведенных расходов на ремонт основных средств в состав прочих расходов организации.

Аналитический учет должен обеспечивать формирование суммы расходов на ремонт основных средств с учетом группировки всех осуществленных расходов, включая стоимость запасных частей, расходных материалов, расходов на оплату труда работников, проводивших ремонт, прочих расходов, связанных с ведением ремонта собственными силами, а также с учетом затрат на оплату труда работ, выполненных с привлечением сторонних организаций.

Далее в Письме сказано, что если налогоплательщик осуществляет виды деятельности, в отношении которых в соответствии со ст. 274 НК РФ отдельно исчисляется налоговая база по налогу на прибыль, то аналитический учет расходов на ремонт основных средств в целях налогообложения должен вестись по видам деятельности. Данное положение распространяется на деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств.

В начале этого раздела мы отметили, что в соответствии со ст. 275.1 НК РФ организации-налогоплательщики, осуществляющие деятельность, связанную с использованием обслуживающих производств и хозяйств, определяют налоговую базу по указанной деятельности отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности. При этом расходы на содержание обслуживающих производств и хозяйств являются комплексными и включают в себя, в частности, затраты на проведение всех видов ремонта, электроснабжение, отопление, водоснабжение, амортизационные отчисления.

Статьей 260 НК РФ предусмотрена возможность создания резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств. Порядок формирования резервов предусмотрен ст. 324 НК РФ. Отчисления в резерв рассчитываются налогоплательщиком исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых налогоплательщиком самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения. Следует обратить внимание, что в совокупной стоимости основных средств не должна учитываться стоимость основных средств, относящихся к деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, налоговая база по которым определяется в особом порядке.

3.2.2. Раздельный учет при исполнении договора доверительного управления имуществом

Правила формирования доходов и расходов в целях исчисления налога на прибыль у участников договора доверительного управления имуществом регламентированы ст. 276 НК РФ. К тому же в ст. 332 НК РФ изложен порядок ведения налогового учета доходов или расходов при исполнении договора доверительного управления имуществом.

Порядок налогообложения, используемый для исчисления налога на прибыль, зависит от условий договора, определяющих выгодоприобретателя от доверительного управления имуществом.

Исчисление же налога на прибыль доверительным управляющим осуществляется только в случае, если по условиям договора ему предусмотрено вознаграждение.

Что касается имущества (в том числе имущественных прав), переданного в доверительное управление, то для целей налогообложения налогом на прибыль оно не признается доходом ни в одном из следующих случаев:

- у доверительного управляющего в момент передачи объектов в управление в силу п. 2 ст. 276 НК РФ;

- у учредителя управления в момент возврата имущества при прекращении договора доверительного управления имуществом согласно п. 5 ст. 276 НК РФ.

При этом подчеркивается, что у учредителя управления не образуется не только дохода при получении положительной разницы, но и убытка, в случае возникновения отрицательной разницы между стоимостью переданного в доверительное управление имущества на момент вступления в силу и на момент прекращения договора доверительного управления имуществом.

К возникновению отрицательной разницы между стоимостью имущества, передаваемого в доверительное управление, и стоимостью возвращаемого имущества может привести уменьшение его стоимости в результате погашения долгов по обязательствам, возникшим в связи с доверительным управлением. Следовательно, полученный таким образом убыток не может уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль у учредителя управления.

Получение положительной разницы возможно за счет подлежащего возврату имущества, созданного или приобретенного в процессе исполнения договора доверительного управления. Исходя из этого получение указанного имущества учредителем управления при прекращении договора также не может быть признано доходом.

В то же время при прекращении договора доверительного управления имущество (в том числе имущественные права), переданное в доверительное управление, может передаваться иному лицу по указанию учредителя управления. Такая операция должна рассматриваться как операция реализации указанного имущества, и возникающие доходы и расходы включаются в налоговую базу учредителя управления в общеустановленном порядке.

Порядок ведения налогового учета для организации, которая по условиям договора доверительного управления является управляющей имуществом, предусмотрен ст. 332 НК РФ. Согласно этой статье доверительный управляющий должен вести учет доходов и расходов, связанных с исполнением договора доверительного управления, отдельно от доходов, полученных в виде вознаграждения от доверительного управления, в разрезе каждого договора доверительного управления.

При этом информация в аналитическом учете должна содержать данные о дате вступления в силу и дате прекращения договора доверительного управления, о стоимости и составе полученного в доверительное управление имущества, а также порядок и сроки расчетов по доверительному управлению. Если условия договора предусматривают осуществление управления имуществом в интересах выгодоприобретателя, необходимо обеспечить разделение операций по взаимоотношениям с учредителем договора доверительного управления и выгодоприобретателем.

Доходы и расходы, возникающие при совершении операций с имуществом, полученным в доверительное управление, отражаются в соответствии с общеустановленным порядком формирования доходов и расходов для целей налогообложения налогом на прибыль.

В соответствии с п. 2 ст. 276 НК РФ доверительным управляющим применяется следующий порядок включения доходов и расходов в налоговую базу для исчисления налога на прибыль:

"Вознаграждение, получаемое доверительным управляющим в течение срока действия договора доверительного управления имуществом, является его доходом от реализации и подлежит налогообложению в установленном порядке. При этом расходы, связанные с осуществлением доверительного управления, признаются расходами доверительного управляющего, если в договоре доверительного управления имуществом не предусмотрено возмещение указанных расходов учредителем доверительного управления".

Из вышеизложенного следует, что в целях налогообложения налогом на прибыль доходом доверительного управляющего является только его вознаграждение, предусмотренное условиями договора. Тогда как расходами, уменьшающими налоговую базу, могут быть признаны расходы, непосредственно произведенные им для исполнения договора, но не подлежащие возмещению учредителем управления.

Пунктом 3 ст. 276 НК РФ определен порядок исчисления налоговой базы учредителем доверительного управления, являющегося по договору выгодоприобретателем. В силу п. 3 доходы учредителя доверительного управления в рамках договора доверительного управления имуществом включаются в состав его внереализационных доходов.

Расходы, связанные с осуществлением договора доверительного управления имуществом (включая амортизацию имущества, а также вознаграждение доверительного управляющего), признаются внереализационными расходами учредителя управления.

3.2.3. Раздельный учет доходов и расходов от совместной деятельности

Налогоплательщики в целях налогообложения прибыли должны вести раздельный учет доходов и расходов от совместной деятельности. Статьей 278 НК РФ установлены особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками договора простого товарищества.

Пунктом 4 ст. 278 НК РФ установлено, что доходы, полученные от участия в товариществе, включаются в состав внереализационных доходов налогоплательщиков - участников товарищества и подлежат налогообложению в порядке, установленном гл. 25 НК РФ. Убытки товарищества не распределяются между его участниками и при налогообложении прибыли ими не учитываются. Таким образом, налогоплательщики обязаны вести раздельный учет доходов и расходов от совместной деятельности.

3.2.4. Раздельный учет при осуществлении операций по уступке и переуступке права требования

Организации, применяющие метод начисления, при осуществлении операций по уступке и переуступке права требования определяют налоговую базу по налогу на прибыль исходя из ст. 279 "Особенности определения налоговой базы при уступке (переуступке) права требования" НК РФ.

В этой статье устанавливаются особенности налогообложения налогом на прибыль прежнего и нового кредитора при уступке права требования и переуступке права требования. Обратите внимание на то, что п. п. 1 и 2 ст. 279 НК РФ используются на практике только налогоплательщиками, применяющими метод начисления.

Положения п. 3 ст. 279 НК РФ могут применяться ко всем налогоплательщикам, в том числе и к налогоплательщикам, применяющим кассовый метод.

В соответствии с п. 1 ст. 279 НК РФ при уступке налогоплательщиком - продавцом товара (работ, услуг) права требования долга третьему лицу до наступления срока платежа, предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг), отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) признается убытком налогоплательщика.

При этом размер убытка для целей налогообложения не может превышать суммы процентов, которую налогоплательщик уплатил бы с учетом требований ст. 269 НК РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором на реализацию товаров (работ, услуг).

Под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления.

Расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида.

Обязательным условием при этом должно быть то, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов не должен существенно отклоняться от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце) на сопоставимых условиях.

Существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

При отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза, - при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15% - по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Стоимость реализованного товара (работы, услуги) определяется исходя из объема прав и условий, которые существовали к моменту перехода прав, если договором или законом не предусмотрено иное. При этом в объем уступаемого права требования включаются как сумма кредита (сумма основного долга), так и сумма процентов, исчисленных (начисленных) до момента перехода права требования по кредиту.

В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода доход признается полученным и включается в состав

соответствующих доходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

Таким образом, если кредитный договор заключен на срок более одного отчетного периода, стоимость реализации в целях налогообложения определяется исходя из суммы основного долга по кредиту и суммы процентов, начисленных до момента уступки права требования в соответствии с правилами ст. 271 НК РФ.

Пунктом 2 ст. 279 НК РФ предусмотрено, что при уступке налогоплательщиком - продавцом товара (работ, услуг), осуществляющим исчисление доходов (расходов) по методу начисления, права требования долга третьему лицу после наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) признается убытком по сделке уступки права требования, который включается в состав внереализационных расходов налогоплательщика.

Убыток принимается в целях налогообложения в следующем порядке:

- 50% от суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов на дату уступки права требования;

- 50% от суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов по истечении 45 календарных дней с даты уступки права требования.

Положения настоящего пункта также применяются к налогоплательщику - кредитору по долговому обязательству.

Обратите внимание, для целей практического использования норм, содержащихся в п. 2 ст. 279 НК РФ, следует учитывать, что под датой прекращения права требования понимается срок платежа, предусмотренный договором о реализации товаров (работ, услуг). Дата уступки права требования определяется как день подписания сторонами договора уступки права требования.

Пункт 3 ст. 279 НК РФ предусматривает порядок определения налоговой базы при дальнейшей реализации права требования долга налогоплательщиком, купившим это право требования.

Эта операция рассматривается как реализация финансовых услуг.

Доход (выручка) от реализации финансовых услуг определяется как стоимость имущества, причитающегося этому налогоплательщику при последующей уступке права требования или прекращении соответствующего обязательства.

При определении налоговой базы налогоплательщик вправе уменьшить доход, полученный от реализации права требования, на сумму расходов по приобретению указанного права требования долга.

При этом следует учитывать нормы, содержащиеся в п. 5 ст. 271 НК РФ, устанавливающие дату признания доходов по договорам уступки права требования и переуступки права требования.

При реализации финансовым агентом услуг финансирования под уступку денежного требования, а также реализации новым кредитором, получившим указанное требование, финансовых услуг дата получения дохода определяется как день последующей уступки данного требования или исполнения должником данного требования.

При уступке налогоплательщиком - продавцом товара (работ, услуг) права требования долга третьему лицу дата получения уступки права требования определяется как день подписания сторонами акта уступки права требования.

Напомним, что положения п. 3 ст. 279 НК РФ могут применяться ко всем налогоплательщикам, в том числе и к налогоплательщикам, применяющим кассовый метод.

3.2.5. Раздельный учет при применении специальных налоговых режимов

Пунктом 10 ст. 274 НК РФ определено, что налогоплательщики, применяющие в соответствии с НК РФ специальные налоговые режимы, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль не учитывают доходы и расходы, относящиеся к таким режимам, следовательно, они должны обеспечить раздельный учет доходов и расходов.

Специальными налоговыми режимами являются:

- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

- упрощенная система налогообложения;

- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

3.3. Определение прибыли в качестве объекта налогообложения по деятельности иностранной организации в Российской Федерации

Прибыль для российских организаций определяется путем вычитания из полученных доходов величины произведенных расходов, определяемых в соответствии с гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ.

Прибыль для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства в Российской Федерации, определяется путем вычитания из величины доходов, полученных этим представительством, величины произведенных расходов, определяемых в соответствии с НК РФ.

Для иных иностранных организаций, не осуществляющих свою деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства, прибыль будут составлять доходы, полученные от источников в Российской Федерации, определяемые в соответствии со ст. 309 НК РФ.

Если иностранная организация на территории Российской Федерации одновременно осуществляет деятельность не только через постоянное представительство, но и получает доходы от источников в Российской Федерации, не связанных с деятельностью непосредственно этого представительства, то в этом случае у нее возникает два самостоятельных вида объекта налогообложения.

Исходя из вышеизложенного, а также принимая во внимание п. 4 ст. 307 НК РФ, при наличии у иностранной организации на территории Российской Федерации более чем одного отделения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база и сумма налога на прибыль рассчитываются отдельно по каждому отделению.

Вместе с тем иностранная организация имеет право рассчитывать налогооблагаемую прибыль, относящуюся к ее деятельности через отделение на территории Российской Федерации, в целом по группе таких отделений (в том числе по всем отделениям). Такое право предоставляется, если иностранная организация осуществляет через такие отделения деятельность в рамках единого технологического процесса, или в других аналогичных случаях по согласованию с федеральным органом исполнительной власти по контролю и надзору в области налогов и сборов. При этом все отделения, включенные в группу, должны применять единую учетную политику в целях налогообложения.

Иностранная организация самостоятельно определяет, какое из отделений будет вести налоговый учет, а также представлять налоговые декларации по месту нахождения каждого отделения. Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет в таком случае, распределяется между отделениями в общем порядке, предусмотренном ст. 288 НК РФ. В п. 4 ст. 307 НК РФ также отмечено, что не учитываются стоимость основных средств и нематериальных активов, а также среднесписочная численность работников (фонд оплаты труда работников), не относящихся к деятельности иностранной организации на территории Российской Федерации через постоянное представительство.

В случае если иностранная организация на территории Российской Федерации имеет более одного представительства, деятельность которых технологически не связана между собой, то в этом случае у иностранной организации возникает отдельная налоговая база по каждому представительству и формируются самостоятельные объекты налогообложения по каждому объекту, не связанные между собой.

При определении порядка формирования налоговой базы по налогу на прибыль по деятельности иностранной организации в Российской Федерации необходимо также учитывать следующее.

Наряду с основной деятельностью, осуществляемой в своих собственных интересах в Российской Федерации через одно представительство, иностранная организация может также осуществлять деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, по которой не предусмотрено получение вознаграждения. При этом в соответствии с законодательством Российской Федерации постоянное представительство может возникать как по основной деятельности, так и по деятельности третьих лиц.

Обратимся к Письму МНС России от 12 мая 2004 г. N 23-1-10/34-1571 "О применении пункта 3 статьи 307 Налогового кодекса Российской Федерации":

"В случае, если наряду с основной деятельностью в своих собственных интересах иностранная организация осуществляет также подготовительную и (или) вспомогательную деятельность в интересах третьих лиц, каждая из которых приводит к образованию постоянного представительства в Российской Федерации, указанной иностранной организации необходимо надлежащим образом вести раздельный учет объектов налогообложения по налогу на прибыль по каждому из указанных направлений ее деятельности в Российской Федерации в соответствии с

порядком, закрепленным в учетной политике этой иностранной организации или ином аналогичном документе.

По общему правилу, установленному пунктом 1 статьи 274 Кодекса, налоговой базой иностранной организации, осуществляющей деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, для целей главы 25 Кодекса признается денежное выражение прибыли, определяемой как разность между полученными через эти постоянные представительства доходами и произведенными этими постоянными представительствами расходами (так называемый "прямой метод"). Данный метод применяется во всех случаях определения налоговой базы, за исключением случаев, когда Кодексом не установлено иное.

В отношении деятельности иностранной организации подготовительного и вспомогательного характера, осуществляемой в интересах третьих лиц и приводящей к образованию постоянного представительства в Российской Федерации, по которой не предусмотрено получение вознаграждения, пунктом 3 статьи 307 Кодекса установлен особый (специальный) отличный от общего порядок определения налоговой базы по налогу на прибыль в размере 20 процентов от суммы расходов этого постоянного представительства, связанных с такой деятельностью. Применение данного порядка в случае осуществления деятельности, указанной в пункте 3 статьи 307 Кодекса, является императивной нормой. Иного порядка, в том числе "прямого метода" или комбинации различных методов исчисления налоговой базы, в таком случае законодательством Российской Федерации о налогах и сборах не предусмотрено.

Таким образом, при определении налоговой базы иностранной организации по налогу на прибыль по деятельности в соответствии с пунктом 3 статьи 307 Кодекса объектом налогообложения могут выступать исключительно расходы, в том числе внереализационные, связанные с такой деятельностью. Любые доходы, в том числе внереализационные, возникающие у иностранной организации по деятельности в Российской Федерации, в формировании налоговой базы в соответствии с пунктом 3 статьи 307 Кодекса не участвуют, поскольку это не предусмотрено законодательством Российской Федерации по налогам и сборам.

Вместе с тем возникновение каких-либо доходов, связанных с деятельностью, указанной в пункте 3 статьи 307 Кодекса, вызывает сомнение, поскольку по условиям указанного положения Кодекса для исчисления налоговой базы предусмотренным в нем способом по деятельности иностранной организации в интересах третьих лиц получение вознаграждения не предусмотрено.

В случае, если наряду с деятельностью, указанной в пункте 3 статьи 307 Кодекса, иностранная организация через это же отделение осуществляет иную деятельность, также приводящую к образованию постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации, то налоговая база по такой иной деятельности исчисляется "прямым методом", отдельно от налоговой базы, определяемой в соответствии с пунктом 3 статьи 307 Кодекса. При этом при формировании налоговой базы "прямым методом" могут учитываться только те доходы и расходы, в том числе внереализационные, которые связаны именно с той деятельностью иностранной организации, приводящей к образованию постоянного представительства, налоговая база по которой исчисляется указанным методом. Расходы, связанные с деятельностью иностранной организации подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящей к образованию постоянного представительства, в отношении которой не предусмотрено получение вознаграждения, в формировании налоговой базы, исчисляемой "прямым методом", не участвуют."

3.4. Порядок определения суммы расходов на производство и реализацию

Порядок определения суммы расходов на производство и реализацию определен ст. 318 НК РФ. В соответствии с п. 1 данной статьи, если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления, то все расходы на производство и реализацию, осуществленные им в течение отчетного (налогового) периода, должны быть подразделены им на прямые и косвенные расходы.

3.4.1. Прямые расходы

К прямым расходам относятся:

- материальные затраты на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг); на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика, то есть материальные затраты, определяемые в соответствии с пп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ;
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога и расходы на

обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

- амортизационные отчисления по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

Налогоплательщику предоставлено право самостоятельно определять в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов.

Материальные расходы

К материальным расходам согласно пп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ относятся затраты налогоплательщика на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг).

К материальным расходам на основании пп. 2 п. 1 ст. 254 НК РФ также относятся расходы на приобретение материалов, используемых:

- для упаковки и иной подготовки, произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку);

- на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели).

Упаковка продукции представляет собой средство или комплекс средств, обеспечивающий защиту продукции от повреждений или потерь, а окружающую среду от загрязнений. В затраты на упаковку продукции входит фактическая стоимость материалов (оберточной бумаги, пакетов, клея, шпагата, гвоздей, стружки, опилок, соломы, проволоки и т.п.), потребленных при упаковке товаров, плата за услуги сторонних организаций по упаковке товаров.

Расходы на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом, в налоговом учете относятся к материальным расходам в соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ. В том случае, если указанное имущество является амортизируемым, то есть его стоимость составляет более 20 000 руб. и срок службы превышает 12 месяцев, то затраты на его приобретение относятся на расходы, учитываемые в целях налогообложения, посредством начисления амортизации в порядке, предусмотренном ст. 259 НК РФ.

Затраты на приобретение комплектующих изделий, подвергшихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергшихся дополнительной обработке у налогоплательщика, согласно пп. 4 п. 1 ст. 254 НК РФ, также относятся к материальным расходам. Если налогоплательщик осуществляет затраты на приобретение комплектующих изделий, не подвергшихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, не подвергшихся дополнительной обработке у налогоплательщика, то в этом случае речь может идти либо о приобретении амортизируемого имущества, либо о приобретении товара.

В соответствии с пп. 5 п. 1 ст. 254 НК РФ к материальным расходам относятся затраты на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии. Указанные расходы должны быть обоснованы технологическим процессом. Перерасход электроэнергии, превышение норм потребления воды, не обусловленные технологическим процессом, следует считать экономически не оправданными. При этом необходимо учитывать, что нормы расхода электроэнергии, потребления воды, расхода топлива для каждого технологического процесса налогоплательщик вправе определить самостоятельно, за исключением случаев, когда такие нормы установлены актами законодательства либо нормативно-правовыми актами. Основанием для учета такого рода хозяйственных операций служат договоры со снабжающими организациями, либо документы, отражающие поставку соответствующих ресурсов.

К материальным расходам согласно пп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ также относятся затраты налогоплательщика на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика. При этом к работам (услугам) производственного характера относятся выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль соблюдения установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы.

К работам (услугам) производственного характера также относятся транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей) и структурных подразделений самой организации по перевозкам грузов внутри организации, так называемое

"внутризаводское перемещение грузов", и расходы по доставке готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов).

Согласно пп. 7 п. 1 ст. 254 НК РФ к материальным расходам относятся расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения.

К материальным расходам для целей налогообложения приравниваются:

- расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия, если иное не установлено ст. 261 НК РФ (пп. 1 п. 7 ст. 254 НК РФ);

- потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством Российской Федерации (пп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ). Потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке (естественная убыль) материально-производственных запасов обусловлены физико-химическими характеристиками этих ценностей. Поскольку такие потери возникают объективно в процессе торгово-производственной деятельности, их нормируют. Нормы убыли устанавливают в процентном отношении к стоимости или к натуральным показателям отдельных видов товаров. Пунктом 1 Постановления Правительства Российской Федерации от 12 ноября 2002 г. N 814 "О Порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей" установлено, что нормы естественной убыли, применяемые для определения допустимой величины безвозвратных потерь от недостачи и (или) порчи материально-производственных запасов, разрабатываются с учетом технологических условий их хранения и транспортировки, климатического и сезонного факторов, влияющих на их естественную убыль, и подлежат пересмотру по мере необходимости, но не реже одного раза в 5 лет;

- технологические потери при производстве и (или) транспортировке (пп. 3 п. 7 ст. 254 НК РФ). Из Письма Минфина России от 2 сентября 2003 г. N 04-02-05/1/85 следует, что натуральные показатели, характеризующие технологические потери, возникающие при ведении конкретного технологического процесса, должны быть обоснованы и документально подтверждены. При этом технологические потери учитываются в уменьшение налоговой базы в составе оценки стоимости материальных расходов, переданных в производство. Исходя из особенностей технологического процесса организация определяет норматив образования отходов каждого конкретного вида сырья или материалов, используемых в производстве. Документом, подтверждающим технологические потери, является технологическая карта производства. Унифицированной формы такого документа нет, поэтому организация должна самостоятельно разработать форму данного документа и утвердить ее в учетной политике. При этом документ должен иметь все необходимые реквизиты, перечисленные в п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

В соответствии с п. 2 ст. 254 НК РФ стоимость материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета сумм налогов, подлежащих вычету либо включаемых в расходы в соответствии с НК РФ), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением этих ценностей.

Налогоплательщик в качестве сырья, запасных частей, комплектующих, полуфабрикатов и иных материальных расходов может использовать продукцию собственного производства, а также результаты работ или услуги собственного производства (п. 4 ст. 254 НК РФ). В этом случае оценка такой продукции, работ или услуг собственного производства производится в соответствии со ст. 319 НК РФ.

Пунктом 3 ст. 254 НК РФ установлен порядок списания стоимости тары. Если стоимость возвратной тары, принятой от поставщика с материально-производственными запасами, включена в цену этих ценностей, то из общей суммы расходов на их приобретение исключается стоимость возвратной тары по цене ее возможного использования или реализации. Стоимость невозвратной тары и упаковки, принятых от поставщика с материально-производственными запасами, включается в сумму расходов на их приобретение. Отнесение тары к возвратной или невозвратной должно быть определено условиями договора (контракта) на приобретение материально-производственных запасов.

В соответствии с п. 5 ст. 254 НК РФ сумма материальных расходов текущего месяца уменьшается на стоимость остатков материально-производственных запасов, переданных в производство, но не использованных в производстве на конец месяца. Оценка таких материально-производственных запасов должна соответствовать их оценке при списании.

Пунктом 6 ст. 254 НК РФ предусмотрено, что "сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов".

Под возвратными отходами производства понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в

процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению.

Не относятся к возвратным отходам остатки материально-производственных запасов, которые согласно установленной технологии передаются в другие цеха, подразделения в качестве полноценного сырья, материала для производства других видов продукции (работ, услуг). Не относится к расходам также попутная (сопряженная) продукция.

Методы оценки сырья и материалов при их списании в производство установлены п. 8 ст. 254 НК РФ:

- по стоимости единицы запасов;
- по средней стоимости;
- по стоимости первых по времени приобретения (метод ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретения (метод ЛИФО).

Что касается торговли, то в соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ списание стоимости покупных товаров на реализацию допускается по методам ФИФО и ЛИФО, по средней стоимости, по стоимости единицы товара.

Следует обратить внимание, что в соответствии с п. 1 ст. 319 НК РФ материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к незавершенному производству при условии, что они подверглись обработке.

Расходы на оплату труда

В расходы налогоплательщика на оплату труда согласно ст. 255 НК РФ включаются:

- любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах;
- стимулирующие начисления и надбавки;
- компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда;
- премии и единовременные поощрительные начисления;
- а также расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Для отнесения расходов налогоплательщика на оплату труда важно, чтобы эти положения были закреплены в трудовых договорах (контрактах) и (или) коллективных договорах работников, а также в положении организации о фонде оплаты труда и других документах.

Перечень выплат, включаемых в расходы на оплату труда, приведенный в ст. 255 НК РФ, является открытым, так как п. 25 этой статьи установлено, что в расходы на оплату труда включаются "другие виды расходов, произведенных в пользу работников, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором". При этом необходимо учитывать, что согласно ст. 252 НК РФ в целях определения налогооблагаемой прибыли налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов, за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ.

Статья 270 НК РФ сужает расходы на оплату труда, учитываемые в целях налогообложения прибыли, на ряд выплат, произведенных в пользу работников. Приведем перечень этих выплат в виде выдержки из ст. 270 НК РФ (п. п. 22 - 29):

"22) в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений;

23) в виде сумм материальной помощи работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности);

24) на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей;

25) в виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, доходов (дивидендов, процентов) по акциям или вкладам трудового коллектива организации, компенсационных начислений в связи с повышением цен, производимых сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства Российской Федерации, компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставления его по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, и за исключением случаев, когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами);

26) на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, и за исключением случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами;

27) на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам (тарифам) (ниже рыночных цен) товаров (работ, услуг) работникам;

28) на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам продукции подсобных хозяйств для организации общественного питания;

29) на оплату путевок на лечение или отдыха, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников".

Итак, выплаты, указанные в п. п. 22 - 29 ст. 270 НК РФ, не могут быть приняты в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций даже в случаях, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

Сделанным выводом можно было бы "поставить точку", если бы перечень выплат, не учитываемых при исчислении налога на прибыль, был закрытым. Но из п. п. 29 и 49 ст. 270 НК РФ следует, что этот перечень является открытым. Возникает явное противоречие между ст. ст. 255 и 270 НК РФ. В этой связи организация может применить п. 7 ст. 3 НК РФ, из которого следует, что все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. Таким образом, не учитываются для целей налогообложения прибыли только расходы, прямо поименованные в ст. 270 НК РФ.

В состав расходов на оплату труда включаются расходы на обязательное и добровольное страхование работников по договорам, заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Наиболее важным моментом, определенным п. 16 ст. 255 НК РФ, является ограничение по размеру страховых взносов, включаемых в расходы организации для целей налогообложения. Суммарная сумма платежей (взносов) работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни, пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда.

Ни в одной из статей НК РФ нет разделения прямых расходов на оплату труда производственного и прочего персонала при формировании незавершенного производства, следовательно, все расходы на оплату труда нужно учитывать в рамках ст. 255 НК РФ. Однако если в трудовых договорах или должностных инструкциях предусмотреть, к производственному или прочему персоналу относится работник, то при формировании незавершенного производства можно будет разделить расходы на оплату труда.

Амортизируемое имущество

Определение амортизируемого имущества приведено в ст. 256 НК РФ. Основными условиями отнесения имущества, результатов интеллектуальной деятельности и иных объектов интеллектуальной собственности к амортизируемому имуществу являются:

- принадлежность данного имущества налогоплательщику на праве собственности, приобретенном в соответствии с законодательством. Исключение составляет лизинговое имущество, находящееся на балансе у лизингополучателя;
- использование имущества налогоплательщиком для извлечения дохода;
- погашение стоимости путем начисления амортизации;
- срок полезного использования более 12 месяцев;
- первоначальная стоимость более 20 000 руб.

Следует обратить внимание, что в состав амортизируемого имущества согласно п. 1 ст. 256 НК РФ включаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя.

Пунктом 2 ст. 256 НК РФ установлен перечень видов имущества и объектов интеллектуальной собственности, которые у всех налогоплательщиков не относятся к амортизируемому имуществу, даже при соблюдении условий, перечисленных нами выше.

Кроме того, из состава амортизируемого имущества в целях определения налоговой базы (начисления амортизации) на основании п. 3 ст. 256 НК РФ исключаются основные средства:

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование. По основным средствам, переданным в безвозмездное пользование, начисление амортизации в налоговом учете не производится. Если же организация продолжает амортизировать переданное имущество, то налоговые органы при проверке начислят недоимку по налогу на прибыль, а также пени и штраф по ст. 122 НК РФ в размере 20% от суммы недоплаты;

- переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев (при расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации);

- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Согласно ст. 318 "Порядок определения суммы расходов на производство и реализацию" НК РФ амортизационные отчисления распределяются на остаток незавершенного производства по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

3.4.2. Косвенные расходы

К косвенным расходам согласно п. 1 ст. 318 НК РФ относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 НК РФ, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

Косвенные расходы на производство и реализацию, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных НК РФ (п. 2 ст. 318 НК РФ).

3.4.3. Группировка и распределение расходов для целей налогообложения прибыли

Для правильной группировки расходов и распределения их между прямыми и косвенными в учетной политике организации для целей налогообложения следует указать порядок распределения прямых расходов и перечень расходов, относимых к косвенным.

При расчете величины расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, необходимо не только четко классифицировать их на прямые или косвенные, но и учитывать, что в соответствии с п. 1 ст. 272 НК РФ при методе начисления расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются на основании ст. ст. 318 - 320 НК РФ.

Расходы признаются в отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникают, исходя из условий сделок (по сделкам с конкретными сроками исполнения) и принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов (по сделкам, длящимся более одного отчетного (налогового) периода).

Прямые расходы уменьшают налоговую базу соответствующего отчетного (налогового) периода не в полном объеме, а за минусом сумм, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе, отгруженной, но не реализованной продукции.

Рассматривая прямые расходы, мы отмечали, что согласно п. 5 ст. 254 НК РФ сумма материальных расходов текущего месяца уменьшается на стоимость остатков материально-производственных запасов, переданных в производство, но не использованных в производстве на конец месяца, при этом указывается, что оценка таких материально-производственных запасов должна соответствовать их оценке при списании. Это указание находит отражение в абз. 1 п. 1 ст. 319 НК РФ, согласно которому материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к незавершенному производству при условии, что они уже подверглись обработке.

Статья 254 НК РФ, таким образом, подчеркивает различие между показателями бухгалтерского и налогового учета, касающиеся оценки незавершенного производства и готовой продукции.

В бухгалтерском учете также существуют прямые и косвенные расходы. Однако они не регламентированы так жестко, как в налоговом учете. Решение об отнесении расходов к прямым или косвенным принимает сама организация. Главным принципом здесь является то, что к прямым расходам относятся расходы, непосредственно связанные с производством определенного вида продукции, а косвенные расходы не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно.

3.4.4. Определение налоговой базы по налогу на прибыль

При расчете налоговой базы необходимо учитывать следующее: косвенные расходы, осуществленные в текущем периоде, в полной сумме учитываются в составе расходов текущего периода. Прямые расходы учитываются в составе расходов, уменьшающих доходы от реализации, за исключением сумм прямых расходов, приходящихся на остатки незавершенного производства (далее - НЗП). Распределение прямых расходов на остатки НЗП производится в соответствии с положениями ст. 319 НК РФ.

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в том числе и относящиеся к незавершенному производству, в полной сумме учитываются в составе расходов того месяца, в котором они произведены.

Сумма прямых расходов, приходящихся на выпущенную в течение месяца готовую продукцию, определяется как сумма прямых расходов, приходящихся на остатки НЗП на начало месяца, и прямых расходов, осуществленных в течение месяца, за минусом прямых расходов, приходящихся на остатки НЗП на конец месяца.

Пример. Типография выполняет два заказа. Стоимость заказа 1 составляет по договору 250 000 руб., стоимость заказа 2 - 300 000 руб. Остаток незавершенного производства на начало месяца по заказу 1 (изготовление печатных форм) составил:

- основное производство - 17 795 руб.;
- общепроизводственные расходы - 4000 руб.;
- общехозяйственные расходы - 4575 руб.

В текущем месяце по заказу 1 завершен производственный процесс, и заказ передан издательству. По заказу 2 изготовлены печатные формы и завершена печать, заказ передан в переплетно-брошюровочный цех.

Общехозяйственные расходы в текущем месяце составили 60 000 руб.

Статья расходов	Заказ 1	Заказ 2
Формный цех. Остаток незавершенного производства на начало месяца		
Заработная плата рабочих	5 000	
ЕСН (35,6 процента от фонда оплаты труда)	1 780	
Страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	15	
Материалы	8 000	
Амортизация основных средств	3 000	
Общепроизводственные расходы	4 000	
Общехозяйственные расходы	4 575	
Итого незавершенного производства:	26 370	
Формный цех		
Заработная плата рабочих		8 000
ЕСН (35,6 процента от фонда оплаты труда)		2 848
Страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний		24
Материалы		12 000
Амортизация основных средств		4 000
Общепроизводственные расходы		6 000
Итого:		32 872
Печатный цех		
Заработная плата рабочих	25 000	35 000
ЕСН (35,6 процента от фонда оплаты труда)	8 900	12 460
Страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	75	105
Материалы	12 000	15 000
Амортизация основных средств	6 000	8 000
Общепроизводственные расходы	15 000	17 500
Итого:	66 975	88 065
Переплетно-брошюровочный цех		
Заработная плата рабочих	15 000	
ЕСН (35,6 процента от фонда оплаты труда)	5 340	

Страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний		
Материалы	10 000	
Амортизация основных средств	4 000	
Общепроизводственные расходы	15 000	
Итого:	49 385	

Распределение общехозяйственных расходов производится по цехам и заказам пропорционально зарплате основных производственных рабочих.

Общая сумма начисленной зарплаты составила 83 000 руб.

Формный цех (заказ 2): $60\,000 \times 8000 / 83\,000 = 5783$ руб.

Печатный цех (заказ 1): $60\,000 \times 25\,000 / 83\,000 = 18\,072$ руб.

Печатный цех (заказ 2): $60\,000 \times 35\,000 / 83\,000 = 25\,301$ руб.

Переплетно-брошюровочный цех (заказ N 1): $60\,000 \times 15\,000 / 83\,000 = 10\,844$ руб.

В целях исчисления налога на прибыль расходы будут классифицированы следующим образом.

Сумма прямых расходов, приходящихся на остатки НЗП на начало месяца (заказ 1, формный цех):

Статья расходов	Заказ 1	Заказ 2
Заработная плата рабочих	5 000	-
ЕСН (35,6% от фонда оплаты труда)	1 780	-
Материалы	8 000	-
Амортизация основных средств	2 750	-
Итого:	17 530	-

Взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, общепроизводственные и общехозяйственные расходы были учтены в полном объеме в составе косвенных расходов прошлого месяца. Сумма амортизации, начисленная в бухгалтерском учете, составляет 3000 руб.

Сумма прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, составляет:

Статья расходов	Заказ 1	Заказ 2
Формный цех		
Заработная плата рабочих	-	8 000
ЕСН (35,6% от фонда оплаты труда)	-	2 848
Материалы	-	12 000
Амортизация основных средств	-	3 600
Итого:	-	26 448
Печатный цех		
Заработная плата рабочих	25 000	35 000
ЕСН (35,6% от фонда оплаты труда)	8 900	12 460
Материалы	12 000	15 000
Амортизация основных средств	6 000	8 000
Итого:	51 900	70 460
Переплетно-брошюровочный цех		
Заработная плата рабочих	15 000	-
ЕСН (35,6% от фонда оплаты труда)	5 340	-
Материалы	10 000	-
Амортизация основных средств	3 400	-
Итого:	33 740	-

Общая сумма прямых расходов, осуществленных в текущем периоде, составляет 182 548 руб. (26 448 + 51 900 + 70 460 + 33 740).

Прямые расходы, приходящиеся на остаток НЗП на конец месяца (заказ 2), составляют 96 908 руб. (26 448 + 70 460).

Прямые расходы, приходящиеся на выпущенную в течение месяца готовую продукцию, составляют 103 170 руб. (17 530 + 182 548 - 96 908).

Данная сумма учитывается в составе расходов текущего месяца.

Косвенные расходы.

Взносы на страхование от несчастных случаев - 249 руб. ($24 + 75 + 105 = 45$).

Общепроизводственные расходы - 53 500 руб. ($6000 + 15\,000 + 17\,500 + 15\,000$).

Общехозяйственные расходы - 60 000 руб.

Итого - 113 749 руб.

Расчет налоговой базы.

Доходы от реализации (без НДС) - 208 333 руб. ($250\,000 - 41\,667$).

Расходы - 216 340 руб. ($103\,170 + 113\,170$).

В примере расходы, принимаемые в целях налогообложения, превысили доходы, и налоговая база равна нулю, тогда как в бухгалтерском учете получена прибыль. В следующем месяце, когда будет завершено выполнение заказа 2 и он будет сдан издательству, прибыль, рассчитанная в целях налогообложения, превысит прибыль по данным бухгалтерского учета, так как часть косвенных расходов, относящихся к этому заказу, уже была учтена ранее.

Таким образом, различия в методах списания расходов для определения себестоимости в бухгалтерском учете и в целях налогового учета приводят к тому, что прибыль, рассчитанная в целях налогового учета, существенно отличается от финансового результата, определенного в бухгалтерском учете.

Пример. Научная организация в отчетном месяце осуществляла научно-исследовательские работы по двум договорам. Договорная стоимость работ по первому договору составляет 192 000 руб. (в том числе НДС - 29 288 руб.), а по второму договору - 24 000 руб. (в том числе НДС - 3661 руб.). В отчетном месяце работы по первому договору выполнены в объеме 50%, по второму - в объеме 100% и приняты заказчиком.

Прямые затраты на работы по первому договору составили 50 000 руб., по второму договору - 14 000 руб.

Накладные расходы в отчетном месяце: общепроизводственные расходы - 9000 руб., общехозяйственные расходы - 15 000 руб.

В учетной политике организации закреплено, что учет затрат ведется по позаказному методу, распределение накладных расходов производится пропорционально объемам выполненных работ по отдельным договорам в договорных ценах, общепроизводственные и общехозяйственные расходы ежемесячно списываются в дебет счета 20 "Основное производство".

Посмотрим, как бухгалтер организации должен определить фактическую себестоимость работ по каждому договору, финансовый результат и стоимость незавершенных работ.

Учет затрат основной деятельности научной организации организуется, как правило, по позаказному методу. Объектом учета и калькулирования является отдельная работа, выполняемая по договору (заказу) на ее проведение.

Прямые затраты включаются в себестоимость работы на основании первичной документации, составленной с обязательным указанием номера заказа. В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета прямые затраты на выполнение научно-исследовательских работ отражаются по дебету счета 20 "Основное производство".

Общехозяйственные и общепроизводственные расходы формируют накладные расходы, которые ежемесячно распределяются между договорами (заказами) на создание научно-технической продукции в порядке, принятом в учетной политике организации, в данном случае пропорционально объемам выполненных работ по отдельным договорам (заказам) в общей сумме выполненных работ.

Доля объема выполненных работ в отчетном месяце составляет:

по первому договору 80% ($192\,000 \times 50\% / (192\,000 \times 50\% + 24\,000) \times 100\%$);

по второму договору - 20% ($24\,000 / (192\,000 \times 50\% + 24\,000) \times 100\%$).

Таким образом, общепроизводственные расходы распределяются так:

по первому договору - 7200 руб. ($9000 \times 80\% / 100\%$);

по второму - 1800 руб. ($9000 \times 20\% / 100\%$).

Общехозяйственные расходы распределяются так:

по первому договору - 12 000 руб. ($15\,000 \times 80\% / 100\%$);

по второму - 3000 руб. ($15\,000 \times 20\% / 100\%$).

Соответственно, фактическая себестоимость работ по первому договору в отчетном месяце составит 69 200 руб. ($50\,000 + 7200 + 12\,000$), а по второму договору - 18 800 руб. ($14\,000 + 1800 + 3000$).

Определенная таким образом фактическая себестоимость работ по первому договору составляет остаток незавершенных работ по счету 20 "Основное производство", а по второму договору списывается в дебет счета 90 "Продажи", субсчет 90-2 "Себестоимость продаж".

Учет операций по первому договору:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
20	10, 70, 69	50 000	Отражены прямые затраты на выполнение научно-исследовательских работ
20	25	7 200	Списана часть расходов на обслуживание производства
20	26	12 000	Списана часть управленческих расходов
20	10, 70, 69	14 000	Отражены прямые затраты на выполнение научно-исследовательских работ
20	25	1 800	Списана часть расходов на обслуживание производства
20	26	3 000	Списана часть управленческих расходов
90	20	18 800	Отражена фактическая себестоимость выполненных и принятых заказчиком работ
62	90	24 000	Отражена выручка по выполненным работам
90	68	4 000	Начислен НДС с выручки по выполненным работам
90	99	1 000	Определен финансовый результат за отчетный месяц

Прибыль для целей налогообложения определяется по данным налогового учета в порядке, установленном гл. 25 НК РФ.

При определении суммы расходов на производство и реализацию сумма прямых расходов, осуществленных в отчетном периоде, должна уменьшать доходы от реализации отчетного периода, за исключением сумм расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства.

В данном случае (в отличие от расходов на производство и реализацию, определенных в целях бухгалтерского учета, включающих в себя прямые и косвенные (накладные) расходы, распределенные пропорционально объему выполненных работ), если работы по договору приняты заказчиком, на уменьшение налогооблагаемой прибыли относятся прямые расходы по договору и все косвенные расходы, произведенные за отчетный период, если они определены в соответствии с п. 1 ст. 318 НК РФ.

3.5. Ведение раздельного учета некоммерческими организациями

3.5.1. Ведение предпринимательской деятельности

В соответствии со ст. 2 Федерального закона от 12 января 1996 г. N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях" некоммерческой является организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками.

Статьей 24 Федерального закона "О некоммерческих организациях" установлено, что некоммерческая организация (НКО) может осуществлять один или несколько видов деятельности, не запрещенных законодательством Российской Федерации и соответствующих целям деятельности НКО, предусмотренных ее учредительными документами. При этом законодательством Российской Федерации могут устанавливаться ограничения на виды деятельности, которыми вправе заниматься НКО определенных видов.

НКО предоставлено право осуществления предпринимательской деятельности лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых НКО создавалась.

Такой деятельностью признаются приносящие прибыль:

- производство товаров и услуг, отвечающих целям создания некоммерческой организации;
- приобретение и реализация ценных бумаг, имущественных и неимущественных прав;
- участие в хозяйственных обществах и в товариществах на вере в качестве вкладчика.

Некоммерческая организация должна вести учет доходов и расходов по предпринимательской деятельности.

Нередко перед некоммерческими организациями, осуществляющими предпринимательскую деятельность, встает вопрос о том, распространяется ли на них порядок ведения раздельного учета НДС, предусмотренный п. 4 ст. 170 НК РФ, в том случае, если приобретенные товары и услуги используются для ведения и уставной, и предпринимательской деятельности.

Напомним, что объектом налогообложения НДС согласно ст. 146 НК РФ признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, за

исключением операций, не подлежащих налогообложению и не признаваемых объектом налогообложения.

При определении налоговой базы выручка в соответствии со ст. 153 НК РФ определяется исходя из всех доходов, полученных налогоплательщиком в денежной и (или) натуральной форме и связанных с расчетами за товары, работы и услуги.

Источниками формирования имущества некоммерческой организации на основании ст. 26 Федерального закона от 12 января 1996 г. N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях" являются:

- регулярные и единовременные поступления от учредителей (участников, членов);
- добровольные имущественные взносы и пожертвования;
- выручка от реализации товаров, работ, услуг;
- дивиденды (доходы, проценты), получаемые по акциям, облигациям, другим ценным бумагам и вкладам;
- доходы, получаемые от собственности некоммерческой организации;
- другие поступления, не запрещенные законом.

Таким образом, если полученные некоммерческой организацией средства не связаны с реализацией товаров (работ, услуг), они не включаются в налоговую базу по НДС, соответственно, организацией должен быть обеспечен отдельный учет всех поступлений.

Если приобретенные товары (работы, услуги) используются не только для осуществления уставной деятельности, но и для ведения предпринимательской деятельности некоммерческой организации, ею должно производиться распределение сумм НДС, уплаченных поставщикам товаров (работ, услуг). Для того чтобы иметь возможность распределить суммы НДС, необходимо обеспечить отдельный учет затрат.

Порядок распределения сумм НДС должен быть установлен некоммерческой организацией самостоятельно и закреплён в приказе по учетной политике в целях налогообложения.

В соответствии с федеральным законодательством, требованиями Минфина, Минюста и ФНС России негосударственные образовательные учреждения должны вести отдельный учет доходов и расходов по некоммерческой и предпринимательской деятельности.

Даже несмотря на отсутствие доходов и расходов, в соответствии с п. 1 ст. 32 Федерального закона "О некоммерческих организациях" некоммерческая организация должна вести бухгалтерский учет и статистическую отчетность в порядке, установленном законодательством Российской Федерации. Также некоммерческая организация должна предоставлять информацию о своей деятельности органам государственной статистики и налоговым органам, учредителям и иным лицам в соответствии с законодательством Российской Федерации и учредительными документами НКО.

Помимо этого НКО обязана представить в уполномоченный орган документы, содержащие отчет о своей деятельности, о персональном составе ее руководящих органов, а также документы о расходовании денежных средств и об использовании иного имущества, в том числе полученных от международных иностранных организаций, иностранных граждан и лиц без гражданства. Формы названных документов, а также сроки их представления утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 15 апреля 2006 г. N 212 "О мерах по реализации отдельных положений федеральных законов, регулирующих деятельность некоммерческих организаций". Указанные документы должны быть представлены в уполномоченный орган не позднее 15 апреля года, следующего за отчетным годом, непосредственно или в виде почтового отправления с описью вложения.

Согласно ст. 246 НК РФ все российские организации, в том числе, соответственно, и НКО, как ведущие, так и не ведущие предпринимательскую деятельность, являются плательщиками налога на прибыль. На основании ст. 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль признается полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов.

В ст. ст. 251 и 270 НК РФ соответственно приведены перечни доходов и расходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли.

Например, к доходам, не облагаемым налогом на прибыль, относятся целевые средства, которые в целях налогообложения прибыли подразделяются на средства целевого финансирования и целевые поступления.

3.5.2. Целевые средства

Средства целевого финансирования

В пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ приведен закрытый перечень средств целевого финансирования.

Итак, к средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному источником целевого финансирования или федеральными законами:

- в виде средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, автономным учреждениям в форме субсидий, субвенций;

- в виде полученных грантов, которыми признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям:

- гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах физическими лицами, некоммерческими организациями, в том числе иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

- гранты предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным предоставлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта;

- в виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

- в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения;

- в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов;

- в виде средств, полученных обществом взаимного страхования от организаций - членов общества взаимного страхования;

- в виде средств, полученных из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций, а также из иных фондов поддержки научной и (или) научно-технической деятельности, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23 августа 1996 г. N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике", по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

- в виде средств, поступивших на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом "О науке и государственной научно-технической политике";

- в виде средств, полученных предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно-опасные производства и объекты, из резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях жизненного цикла и их развития в соответствии с законодательством Российской Федерации об использовании атомной энергии. Указанные средства подлежат включению в состав внереализационных доходов в случае, если получатель фактически использовал такие средства не по целевому назначению либо не использовал по целевому назначению в течение одного года после окончания налогового периода, в котором они поступили;

- в виде средств сборов за аэронавигационное обслуживание полетов воздушных судов в воздушном пространстве Российской Федерации, полученных специально уполномоченным органом в области гражданской авиации;

- в виде страховых взносов банков в фонд страхования вкладов в соответствии с Федеральным законом о страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации;

- в виде средств, получаемых медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, за оказание медицинских услуг застрахованным лицам от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование этих лиц.

Все перечисленные средства целевого финансирования относятся к доходам, не учитываемым в целях налогообложения прибыли.

Но существуют три условия, при несоблюдении хотя бы одного из которых средства целевого финансирования могут стать объектом налогообложения по налогу на прибыль.

1. Организации, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов и расходов, полученных в рамках целевого финансирования. В случае отсутствия отдельного учета указанные средства подлежат налогообложению с даты их получения.

2. Средства целевого финансирования должны расходоваться строго по целевому назначению, иначе они подлежат включению во внебюджетные доходы организации. В целях налогообложения средства целевого финансирования включаются в состав внебюджетных доходов в момент фактического использования не по целевому назначению.

3. Организация должна использовать поступившие средства. В частности, инвестиции, полученные от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, являются средствами целевого финансирования только при условии использования их в течение одного календарного года с момента их получения. Также в состав внебюджетных доходов включаются средства, полученные предприятиями и организациями, в состав которых входят производства и объекты, представляющие особую радиационную и ядерную опасность, из резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях жизненного цикла и их развития в соответствии с законодательством Российской Федерации об использовании атомной энергии, в том случае, если указанные средства не использованы по целевому назначению в течение одного года после окончания налогового периода, в котором они поступили.

Целевые поступления

Главой 25 НК РФ введено понятие целевых поступлений. К целевым поступлениям на содержание НКО и ведение ими уставной деятельности на основании п. 2 ст. 251 НК РФ относятся:

- осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы, целевые взносы и отчисления в публично-правовые профессиональные объединения, построенные на принципе обязательного членства, паевые вклады, а также пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации;

- целевые поступления на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23 августа 1996 г. N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике", в форме некоммерческих организаций;

- имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования;

- суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций;

- средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности;

- совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов;

- пенсионные взносы в негосударственные пенсионные фонды, направляемые в полном объеме на формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда;

- использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям;

- отчисления адвокатских палат субъектов Российской Федерации на общие нужды Федеральной палаты адвокатов в размерах и порядке, которые определяются Всероссийским съездом адвокатов; отчисления адвокатов на общие нужды адвокатской палаты соответствующего субъекта Российской Федерации в размерах и порядке, которые определяются ежегодным собранием (конференцией) адвокатов адвокатской палаты этого субъекта Российской Федерации, а также на содержание соответствующего адвокатского кабинета, коллегии адвокатов или адвокатского бюро;

- средства, поступившие профсоюзным организациям в соответствии с коллективными договорами (соглашениями) на проведение профсоюзными организациями социально-культурных и других мероприятий, предусмотренных их уставной деятельностью;

- использованные по назначению средства, полученные структурными организациями РОСТО от федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области обороны, и (или) другого органа исполнительной власти по генеральному договору, а также целевые отчисления от организаций, входящих в структуру РОСТО, используемые в соответствии с учредительными документами на подготовку в соответствии с законодательством Российской Федерации граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта;

- имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности.

Перечисленные целевые поступления являются доходами, не учитываемыми при определении налоговой базы по налогу на прибыль, но только при условии, что они используются по назначению (на содержание организации или на ведение уставной деятельности) и организация ведет раздельный учет доходов и расходов целевых поступлений и доходов и расходов от иной деятельности.

Целевые поступления на содержание НКО и ведение ими уставной деятельности, использованные не по своему целевому назначению, включаются в состав внереализационных доходов (пп. 14 ст. 250 НК РФ).

В настоящее время в Российской Федерации реализуется приоритетный национальный проект в сфере здравоохранения, в рамках которого осуществляется комплекс мероприятий. Эти мероприятия включают в себя, в частности, оказание высокотехнологичной (дорогостоящей) медицинской помощи на конкурсной основе в соответствии с госзадаaniem, оказание услуг по дополнительной диспансеризации работающих граждан и оказание им медико-санитарной помощи, а также оказание медицинских услуг женщинам в период беременности и родов.

В Письме Минфина России от 5 декабря 2005 г. N 03-03-02/137 со ссылкой на п. 2 ст. 251 НК РФ сказано, что не подлежат налогообложению налогом на прибыль организаций средства, получаемые медицинскими учреждениями, осуществляющими медицинскую деятельность по оказанию высокотехнологичной (дорогостоящей) медицинской помощи в рамках государственного задания за счет средств федерального бюджета. Не подлежат налогообложению средства, получаемые государственными и муниципальными учреждениями здравоохранения за оказание услуг по дополнительной диспансеризации работающих граждан, оказание им первичной медико-санитарной помощи, а также за оказание медицинских услуг женщинам в период беременности и родов за счет средств Федерального фонда обязательного медицинского страхования и Фонда социального страхования Российской Федерации.

Обратите внимание, в Письме ФНС России от 28 февраля 2006 г. N MM-6-02/201@ "О направлении Письма Минфина России" отмечено, что порядок, предусмотренный в Письме N 03-03-02/137, подлежит реализации медицинскими учреждениями только при ведении ими раздельного учета средств - целевых поступлений, поступающих на реализацию приоритетного национального проекта, от других доходов и расходов.

Отчет о целевом использовании полученных средств

Налогоплательщики, получившие имущество (в том числе денежные средства), работы, услуги в рамках благотворительной деятельности, целевые поступления или целевое финансирование, по окончании налогового периода в соответствии с пп. 14 ст. 250 НК РФ представляют в налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств.

Форма Отчета о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования, утверждена Приказом Минфина России от 7 февраля 2006 г. N 24н "Об утверждении Налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и Порядка ее заполнения".

Все иные доходы, получаемые НКО, включаются в состав доходов для целей налогообложения в общеустановленном порядке независимо от того, осуществляется предпринимательская деятельность или нет.

3.5.3. Порядок начисления амортизации по имуществу НКО

Следует обратить особое внимание на порядок начисления амортизации по имуществу НКО. В соответствии со ст. 256 НК РФ к амортизируемому имуществу относятся имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, находящиеся у налогоплательщика на праве собственности, используемые им для получения дохода и стоимость которых погашается посредством начисления амортизации. Амортизируемым признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

Не подлежит амортизации, согласно пп. 2 п. 2 ст. 256 НК РФ, имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности. Исключение составляет имущество, приобретенное в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемое для осуществления такой деятельности.

Таким образом, на основании указанной нормы НКО, приобретая имущество в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и для использования при осуществлении

такой деятельности, имеет право погашать стоимость этого имущества путем начисления амортизации, учитываемой для целей налогообложения в составе расходов, связанных с производством и реализацией, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль (ст. ст. 253 и 318 НК РФ).

Отметим, что не подлежит амортизации имущество, первоначальная стоимость которого составляет до 20 000 руб. включительно. Стоимость такого имущества (за исключением произведений искусства) включается НКО в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

НКО должны вести отдельный учет имущества, включаемого и не включаемого в состав амортизируемого имущества.

Иногда на практике возникает противоречивость законодательства. В частности, проблема заключается в том, что в ст. 46 Закона Российской Федерации от 10 июля 1992 г. N 3266-1 "Об образовании" платная образовательная деятельность негосударственного образовательного учреждения не рассматривается как предпринимательская, если получаемый от нее доход полностью идет на возмещение затрат на обеспечение образовательного процесса (в том числе на заработную плату), его развитие и совершенствование в данном образовательном учреждении. Поэтому формально получается, что имущество, используемое образовательным учреждением для осуществления платной образовательной деятельности, амортизироваться для целей налогообложения не может.

К предпринимательской деятельности образовательного учреждения на основании п. 2 ст. 47 Закона "Об образовании" относятся:

- торговля покупными товарами, оборудованием;
- оказание посреднических услуг;
- долевое участие в деятельности других учреждений (в том числе образовательных) и организаций;
- приобретение акций, облигаций, иных ценных бумаг и получение доходов (дивидендов, процентов) по ним;
- ведение приносящих доход иных внереализационных операций, непосредственно не связанных с собственным производством предусмотренных уставом продукции, работ, услуг и с их реализацией.

В данном случае такой формальный подход применять нельзя. И под предпринимательской деятельностью в целях применения гл. 25 НК РФ следует рассматривать любую деятельность, направленную на получение дохода.

Согласно ст. 258 НК РФ амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Всего предусмотрено десять амортизационных групп, по каждой из которых установлены нижние и верхние границы срока полезного использования имущества. В отношении основных средств срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию конкретного объекта амортизируемого имущества на основании положений ст. 258 НК РФ и Постановления Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. N 1 "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы".

Начислять амортизацию в налоговом учете в соответствии с п. 1 ст. 259 НК РФ можно двумя методами: линейным и нелинейным.

При этом не обязательно использовать один и тот же метод для всех основных средств. По некоторым объектам вы можете начислять амортизацию линейным методом, а по другим - нелинейным.

3.5.4. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли

Расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли всеми организациями, в том числе и некоммерческими, перечислены в ст. 270 НК РФ.

Перечень таких расходов достаточно велик, остановимся лишь на некоторых пунктах. Итак, при определении налоговой базы не учитываются, в частности, следующие расходы:

- в виде пеней, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством Российской Федерации предоставлено право наложения указанных санкций;
- в виде расходов по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества.

При приобретении (создании) имущества с использованием бюджетных средств целевого финансирования амортизация начисляется на стоимость имущества, приобретенного (созданного) налогоплательщиком за счет собственных средств;

- в виде взносов на добровольное страхование, кроме взносов, указанных в ст. ст. 255, 263 и 291 НК РФ.

Согласно п. 6 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде взносов на добровольное страхование, кроме взносов работодателей по договорам добровольного страхования, заключенным в пользу работников со страховыми организациями, имеющими лицензии на осуществление страховой деятельности, в пределах, установленных нормами п. 16 ст. 255 НК РФ:

- долгосрочного страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет и в течение этих пяти лет не предусматривают страховых выплат, в том числе в виде рент и (или) аннуитетов (за исключением страховой выплаты, предусмотренной в случае наступления смерти застрахованного лица), в пользу застрахованного лица;

- добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников;

- добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей.

Например, расходы в виде взносов по добровольному страхованию от несчастных случаев на транспорте, возмещаемые организацией работнику, отправленному в отпуск, командированному работнику не учитываются для целей налогообложения. Так как взносы по данному виду страхования в п. 16 ст. 255 НК РФ не указаны.

Также не учитываются в целях налогообложения взносы налогоплательщиков на добровольное страхование имущества в соответствии с нормами ст. 263 НК РФ.

Статьей 263 НК РФ установлен перечень видов добровольного страхования имущества, включаемых в состав расходов в целях налогообложения прибыли. Этот перечень является закрытым, следовательно, страховые взносы по договорам добровольного страхования имущества, не входящие в этот перечень, не учитываются в целях налогообложения прибыли.

Расходы по приведенным в ст. 263 НК РФ добровольным видам страхования включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат;

- в виде взносов на негосударственное пенсионное обеспечение, кроме взносов, указанных в ст. 255 НК РФ.

В соответствии с п. 16 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда относятся суммы страховых взносов по пенсионному страхованию и негосударственному пенсионному обеспечению. При этом в целях налогообложения прибыли совокупная сумма платежей работодателей, выплачиваемая по договорам негосударственного обеспечения работников, учитывается в размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда. Кроме того, суммы платежей (взносов) работодателей, перечисляемые по договорам добровольного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, относятся к расходам на оплату труда при условии применения пенсионной схемы, предусматривающей учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов, и (или) застрахованным лицом пенсионных оснований, предусмотренных законодательством Российской Федерации, дающих право на установление пенсии по государственному обеспечению и (или) трудовой пенсии, и в течение периода действия пенсионных оснований.

При этом договоры негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете участника, но в течение не менее пяти лет, а договоры добровольного пенсионного страхования - выплату пенсий пожизненно;

- в виде имущества, работ, услуг, имущественных прав, переданных в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

- в виде сумм добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации, сумм добровольных взносов участников союзов, ассоциаций, организаций (объединений) на содержание указанных союзов, ассоциаций, организаций (объединений).

В соответствии со ст. 121 ГК РФ:

"Коммерческие организации в целях координации их предпринимательской деятельности, а также представления и защиты общих имущественных интересов могут по договору между собой создавать объединения в форме ассоциаций или союзов, являющихся некоммерческими организациями".

Общественные и иные некоммерческие организации, в том числе учреждения, могут добровольно объединяться в ассоциации (союзы) этих организаций.

Ассоциация (союз) некоммерческих организаций является некоммерческой организацией. Часть расходов, указанных в пп. 15 ст. 270 НК РФ, входит в состав целевых отчислений, учитываемых в соответствии с п. 34 ст. 270 НК РФ, поскольку п. 2 ст. 251 НК РФ предусмотрено,

что при определении налоговой базы не учитываются такие целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, как целевые взносы и отчисления в публично-правовые профессиональные объединения, построенные на принципе обязательного членства, осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы;

- в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей.

В соответствии с п. 2 ст. 248 НК РФ для целей гл. 25 НК РФ имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги);

- в виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования в соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Указанным пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, вышеуказанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. К средствам бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемым бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, но не использованным по целевому назначению в течение налогового периода либо использованным не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства Российской Федерации.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования;

- в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено НК РФ.

Налогам, предъявляемыми налогоплательщиком покупателю, при применении п. 19 ст. 270 НК РФ выступают НДС и акцизы, исчисление и уплата которых определены гл. 21 и 22 НК РФ.

Эти налоги не могут рассматриваться в качестве расходов, учитываемых при налогообложении, так как в соответствии со ст. 171 НК РФ суммы НДС, предъявляемые налогоплательщиком покупателю продукции (работ, услуг), являются налоговыми вычетами, уменьшающими сумму НДС, исчисленную к уплате в бюджет. Исключение составляют суммы НДС, поименованные в п. 2 ст. 170 НК РФ;

- в виде средств, перечисляемых профсоюзным организациям.

Часть расходов, предусмотренных данным пунктом, входит в состав целевых отчислений, учитываемых согласно п. 34 ст. 270 НК РФ. При определении налоговой базы не учитываются такие целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, как средства, поступившие профсоюзным организациям в соответствии с коллективными договорами (соглашениями) на проведение профсоюзными организациями социально-культурных и других мероприятий, предусмотренных их уставной деятельностью (пп. 9 п. 2 ст. 251 НК РФ);

- в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов). В целях применения данного пункта НК РФ необходимо учитывать, что расходы на оплату труда должны учитываться для целей налогообложения прибыли только в случае, если нормы коллективного договора, правил внутреннего трудового распорядка организации, положений о премировании и (или) других локальных нормативных актов, принятых организацией, реализованы в конкретном трудовом договоре, заключаемом между работодателем и работником. Требования, предъявляемые к трудовым договорам, заключаемым между работником и работодателем, предусмотрены разд. III ТК РФ. При этом в трудовом договоре допускаются (кроме существенных условий трудового договора) ссылки на нормы коллективного договора, правила внутреннего трудового распорядка организации, положения о премировании и (или) другие локальные нормативные акты без их конкретной расшифровки в трудовом договоре. В этом случае считается, что вышеуказанные локальные нормативные акты распространяются на конкретного работника.

Соответственно, если в трудовой договор, заключенный с конкретным работником, не включены те или иные начисления, предусмотренные в коллективном договоре и (или) локальных нормативных актах, либо на них нет ссылок, то такие начисления не могут быть приняты для целей налогообложения прибыли.

Надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также надбавки, предусмотренные законодательством Российской Федерации за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера, учитываются в составе расходов на оплату труда в размерах, предусмотренных трудовым договором.

На основании ТК РФ в том случае, если работник до 1 февраля 2002 г. был принят на работу без заключения трудового договора, то документ, на основании которого он был принят на работу, следует рассматривать как трудовой договор.

В соответствии со ст. 255 НК РФ, определяющей порядок учета расходов на оплату труда, к вознаграждениям, учитываемым при налогообложении прибыли, отнесены только единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений.

В целях настоящей статьи под средствами специального назначения следует понимать средства, определенные собственниками организаций для выплаты премий;

- в виде сумм материальной помощи работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности).

Независимо от того, предусмотрена ли выплата материальной помощи работникам условиями трудовых договоров (контрактов) и (или) коллективных договоров, данные расходы организации не учитываются для целей налогообложения прибыли.

- на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей.

В соответствии со ст. 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

В соответствии с п. 7 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда относятся расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством Российской Федерации. Но при этом согласно п. 24 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающих детей;

- в виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, компенсационных начислений в связи с повышением цен, производимых сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства Российской Федерации, компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо его предоставления по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, и за исключением случая, если бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами);

- на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников.

Следует обратить особое внимание на то, что перечень расходов, приведенных в п. 29 ст. 270 НК РФ, является открытым, то есть любые расходы социального характера в пользу работника-налогоплательщика или иных лиц не учитываются в уменьшение налогооблагаемых доходов как другие аналогичные расходы;

- в виде сумм налогов, начисленных в бюджеты различных уровней в случае, если такие налоги ранее были включены налогоплательщиком в состав расходов, при списании кредиторской задолженности налогоплательщика по этим налогам в соответствии с пп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ.

В соответствии с пп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства Российской Федерации. В целях определения налогооблагаемой базы по прибыли под суммами налогов, указанных в п. 33 ст. 270 НК РФ, понимаются налоги, которые в соответствии с налоговым законодательством включались по мере начисления в состав расходов и в дальнейшем списывались в ходе реструктуризации кредиторской задолженности по налогам и сборам в соответствии с Порядком, установленным Постановлением Правительства Российской Федерации от 3 сентября 1999 г. N 1002 "О Порядке и сроках проведения реструктуризации кредиторской задолженности юридических лиц по налогам и сборам, а также задолженности по начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом".

Следовательно, подобные налоги не могли учитываться в составе расходов периода, в котором налоги были начислены, потому что условия, при которых вышеуказанные налоги перестали отвечать требованиям, согласно которым они учитывались в составе расходов, возникли только в текущем периоде, и они должны быть учтены при расчете налоговой базы текущего периода в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде, в соответствии с п. 10 ст. 250 НК РФ;

- в виде сумм целевых отчислений, произведенных налогоплательщиком на цели, указанные в п. 2 ст. 251 НК РФ.

Пунктом 2 ст. 251 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья), к которым относятся целевые поступления из бюджета бюджетополучателем и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные вышеуказанными получателями по назначению.

При этом налогоплательщики - получатели вышеуказанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений;

- на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, на оплату суточных, полевого довольствия и рациона питания экипажей морских, речных и воздушных судов сверх норм таких расходов, установленных Правительством Российской Федерации.

Согласно пп. 11 - 13 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся, в частности:

- расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством Российской Федерации. Такие нормы утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 8 февраля 2002 г. N 92 "Об установлении норм расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией";

- расходы на командировки, в частности на суточные, в пределах норм, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 8 февраля 2002 г. N 93 "Об установлении норм расходов организации на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией";

- в виде платы государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление сверх тарифов, утвержденных в установленном порядке.

На основании пп. 16 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относится плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление. При этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке.

В соответствии со ст. 22 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате, утвержденных ВС РФ от 11 февраля 1993 г. N 4462-1, за совершение нотариальных действий, составление проектов документов, выдачу копий (дубликатов) документов и выполнение технической работы нотариус, работающий в государственной нотариальной конторе, взимает государственную пошлину по ставкам, установленным законодательством Российской Федерации.

За выполнение вышеуказанных действий, когда для них законодательными актами Российской Федерации предусмотрена обязательная нотариальная форма, нотариус,

занимающийся частной практикой, взимает плату по тарифам, соответствующим размерам государственной пошлины, предусмотренной за совершение аналогичного действия в государственной нотариальной конторе. В других случаях тариф определяется соглашением между физическими и (или) юридическими лицами, обратившимися к нотариусу, и нотариусом.

Плата за нотариальное оформление сверх тарифов государственному и (или) частному нотариусу относится к расходам, не учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль;

- в виде взносов, вкладов и иных обязательных платежей, уплачиваемых некоммерческим организациям и международным организациям, кроме указанных в пп. 29 и 30 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Согласно пп. 29 и 30 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся следующие расходы налогоплательщика:

- взносы, вклады и иные обязательные платежи, уплачиваемые некоммерческим организациям, если уплата таких взносов, вкладов и иных обязательных платежей является условием для осуществления деятельности налогоплательщиками - плательщиками таких взносов, вкладов или иных обязательных платежей;

- взносы, уплачиваемые международным организациям и организациям, предоставляющим платежные системы и электронные системы передачи информации, если уплата таких взносов является обязательным условием для осуществления деятельности налогоплательщиками - плательщиками таких взносов или является условием предоставления международной организацией услуг, необходимых для ведения налогоплательщиком - плательщиком таких взносов указанной деятельности;

- в виде представительских расходов в части, превышающей их размеры, предусмотренные п. 2 ст. 264 НК РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 264 НК РФ к представительским расходам относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий.

К представительским расходам относятся расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний. Представительские расходы включаются в течение отчетного (налогового) периода в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

Следует учитывать, что согласно Письму МНС России от 29 января 2002 г. N 02-2-10/6-8951 вышеуказанная норма не применяется в отношении представительских расходов, осуществляемых некоммерческими организациями за счет целевых поступлений при осуществлении уставной деятельности;

- в виде расходов, предусмотренных абз. 6 п. 3 ст. 264 НК РФ.

Не признаются для целей налогообложения расходы:

- на подготовку и переподготовку кадров, расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения;

- расходы, связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг;

- расходы, связанные с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования;

- иные расходы, не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ.

Следует иметь в виду, что вышеприведенный перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения, не является закрытым. Не приведенные в этом перечне расходы не смогут быть учтены для целей налогообложения, если они не будут отвечать одновременно трем условиям, предусмотренным п. 1 ст. 252 НК РФ.

Следовательно, расходы не будут учитываться в уменьшение налогооблагаемой прибыли, если они не будут подтверждены документально, не будут экономически обоснованы и (или) не будут связаны с деятельностью, по которой получены доходы.

3.6. Ведение раздельного учета по операциям с ценными бумагами

Особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами установлены ст. 280 НК РФ. В п. 8 ст. 280 НК РФ отмечено, что налоговая база по операциям с ценными бумагами определяется налогоплательщиком отдельно, за исключением налоговой базы по операциям с ценными бумагами, определяемой профессиональными участниками рынка ценных бумаг. При этом налогоплательщики определяют отдельно налоговую базу по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Исключение сделано для профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность.

Профессиональные участники рынка ценных бумаг (включая банки), не осуществляющие дилерскую деятельность, должны в приказе по учетной политике в целях налогообложения определить порядок формирования налоговой базы по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, и налоговой базы по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Налогоплательщику предоставлено право самостоятельного выбора видов ценных бумаг (обращающихся или не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг), по операциям с которыми при формировании налоговой базы в доходы и расходы включаются иные доходы и расходы, определенные в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Доходы налогоплательщика от операций по реализации или иного выбытия ценных бумаг определяются согласно п. 2 ст. 280 НК РФ исходя из:

- цены их реализации или иного выбытия (в том числе погашения);
- процентного (купонного) дохода, выплачиваемого при реализации (ином выбытии) некоторых долговых ценных бумаг, независимо от того, кто их уплачивает - покупатель по сделке или эмитент этой ценной бумаги (векселедатель). При условии, что этот доход ранее не учитывался при налогообложении.

Перечень прямых расходов, которые вычитаются из доходов по соответствующей категории ценных бумаг, приведен в п. 2 той же статьи и включает:

- цену приобретения ценной бумаги;
- другие прямые расходы по приобретению (вознаграждения брокерам, биржам, регистраторам, депозитариям и тому подобные);
- накопленный процентный (купонный) доход, уплаченный налогоплательщиком при покупке ценной бумаги, если ранее такой доход не вычитался из налоговой базы;
- расходы по реализации ценных бумаг (вознаграждения брокерам, биржам и тому подобные).

При этом в расход при реализации ценных бумаг не включаются суммы накопленного (купонного) дохода, ранее учтенные при налогообложении.

При выбытии инвестиционного пая паевого инвестиционного фонда, если данный инвестиционный пай не обращается на организованном рынке, рыночной ценой признается расчетная стоимость инвестиционного пая, определяемая в порядке, установленном законодательством Российской Федерации об инвестиционных фондах.

При списании стоимости выбывших ценных бумаг применяются следующие методы:

- по стоимости первых во времени приобретателей (ФИФО);
- по стоимости последних во времени приобретения (ЛИФО);
- по стоимости единицы.

Метод стоимости единицы, как правило, технически невозможно применить к эмиссионным ценным бумагам (акции, облигации, опционы), а также к инвестиционным паям паевых фондов. Тогда следует использовать методы ЛИФО или ФИФО.

Обратите внимание! В бухгалтерском учете организация может отнести свои доходы к выручке от обычной деятельности либо к прочим доходам. В налоговом учете данные доходы всегда включаются в состав выручки от реализации.

Выше было отмечено, что НК РФ выделены две категории ценных бумаг:

- обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг;
- не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг.

3.6.1. Ценные бумаги, обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг

Ценные бумаги считаются обращающимися на организованном рынке ценных бумаг только при одновременном выполнении трех условий, определенных п. 3 ст. 280 НК РФ:

- если они допущены к обращению хотя бы одним организатором торговли, имеющим на это право в соответствии с национальным законодательством;
- если информация об их ценах (котировках) публикуется в средствах массовой информации (в том числе электронных) либо может быть представлена организатором торговли или иным уполномоченным лицом любому заинтересованному лицу в течение трех лет после даты совершения операций с ценными бумагами;
- если по ним рассчитывается рыночная котировка, когда это предусмотрено соответствующим национальным законодательством.

Под национальным законодательством в целях п. 3 ст. 280 НК РФ понимается законодательство того государства, на территории которого осуществляется обращение ценных бумаг (заключение гражданско-правовых сделок, влекущих переход права собственности на ценные бумаги, в том числе и вне организованного рынка ценных бумаг).

Для ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, применяются правила определения цены их реализации, которые мы рассмотрим в нижеследующем разделе.

Определение рыночной цены ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке

Согласно п. 5 ст. 280 НК РФ рыночной ценой ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, для целей налогообложения признается фактическая цена реализации или иного выбытия ценных бумаг, если эта цена находится в интервале между минимальной и максимальной ценами сделок (интервал цен) с данной ценной бумагой, зарегистрированными организатором торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения соответствующей сделки.

Под датой совершения сделки следует понимать:

- дату проведения торгов, на которых заключена соответствующая сделка с ценной бумагой,
- если сделка совершена через организатора торговли;
- дату определения всех существенных условий передачи ценной бумаги (дату подписания договора) - если ценная бумага реализована вне организованного рынка ценных бумаг.

Если сделки совершались по одной и той же ценной бумаге через двух или более организаторов торговли на рынке ценных бумаг, то налогоплательщик вправе самостоятельно выбрать организатора торговли, значение интервала цен которого будет использоваться им в целях налогообложения.

Сделки по некоторым неликвидным ценным бумагам бывают не каждый день, не каждый день подаются заявки на их покупку или продажу. Рыночный интервал по данным ценным бумагам определяется на последнюю дату, когда проводились сделки с этой ценной бумагой за последние 12 месяцев. Если сделок с такими ценными бумагами не проводилось больше года, то такие ценные бумаги считаются не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Если реализация ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, реализуется по цене ниже рыночной, то производится доначисление налоговой базы по сделке до уровня рыночной цены. Обратите внимание, если сделка была заключена на внебиржевом рынке, а ценные бумаги обращаются еще и на организованном рынке ценных бумаг, то налогообложение производится по правилам, существующим на организованном рынке ценных бумаг.

Чтобы определить рыночную цену ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, налогоплательщик должен попытаться найти в качестве рыночной цены реализации или иного выбытия фактическую цену, если она удовлетворяет хотя бы одному из требований, установленных п. 6 ст. 280 НК РФ.

Если аналогичная (идентичная, однородная) ценная бумага существует, все цены в интервале между максимальной и минимальной ценами на организованном рынке, либо в интервале плюс-минус 20% от ее средневзвешенной цены на организованном рынке принимаются для целей налогообложения.

Если аналогичная (идентичная, однородная) ценная бумага не найдена, то налогоплательщик должен определить рыночную цену на дату совершения сделки. Все цены в интервале плюс-минус 20% от расчетной цены будут приниматься для целей налогообложения.

Для определения расчетной цены акции может быть использована стоимость чистых активов эмитента, приходящаяся на соответствующую акцию. Для оценки стоимости чистых активов используется бухгалтерская отчетность на конец отчетного периода, предшествующего совершению операции с долевой ценной бумагой.

Для определения расчетной цены долговых ценных бумаг, в частности, предлагается использовать механизм, использующий метод расчета наращенных (накопленных) сумм процентных выплат (доходов) к получению, например, для дисконтных векселей:

$$P_{\text{рц}} = \frac{(N - K)}{T} \times D + K,$$

где $P_{\text{рц}}$ - расчетная цена;

N - номинальная стоимость приобретенной ценной бумаги;

K - покупная стоимость ценной бумаги;

T - количество дней от приобретения до погашения ценной бумаги;

D - количество дней, прошедших после приобретения ценной бумаги до реализации (иного выбытия) векселя.

При погашении долговой ценной бумаги в срок расчетная цена не определяется.

Под рыночной ставкой ссудного процента налогоплательщики могут понимать ставку рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Показатель расчетной цены определяется на дату заключения сделки с ценной бумагой (D) с учетом конкретных условий заключенной сделки, особенностей обращения (T) и цены ценной бумаги (N, K).

Фактически эта формула означает, что расчетной ценой является цена покупки долговой ценной бумаги (векселя) плюс часть дисконта (процента), начисленная за время нахождения ценной бумаги на балансе.

Пример. Вексель, обращающийся на организованном рынке ценных бумаг, номиналом 900 000 руб. был куплен за 700 000 руб. за два месяца до погашения. Через месяц (половину срока до погашения) его расчетная цена будет 800 000 руб. Она складывается из цены покупки - 700 000 руб. и половины от дисконта - 100 000 руб. $((900\,000 \text{ руб.} - 800\,000 \text{ руб.}) / 2)$.

Налогоплательщик может использовать для определения расчетной цены метод, основанный на прогнозе будущих доходов по ценной бумаге (дисконтировании) и их последующем приведении к ценам сегодняшнего дня.

Метод на основе дисконтирования включает два этапа.

1. Составляется прогноз получения денежных платежей по ценной бумаге вплоть до даты ее погашения. По векселю платеж делается один раз в конце срока обращения и представляет собой сумму номинала (вексельной суммы) и процентов, если они предусмотрены в реквизитах векселя.

2. По специальной формуле определяется, сколько денег необходимо поместить сегодня в банк под рыночный процент, чтобы обеспечить тот же график платежей, что и по ценной бумаге. Сумма этого депозита и будет расчетной рыночной ценой ценной бумаги.

На практике довольно сложно произвести такую оценку на основе дисконтирования. Какая цена будет средней, сказать довольно сложно, нужно учитывать риски, связанные с платежеспособностью лица, выдавшего вексель, а также общее состояние экономики и фондового рынка в стране.

Этот метод (дисконтирование) наиболее сложный и, как правило, требует привлечения специалиста-оценщика.

3.6.2. Ценные бумаги, не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг

Для ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, в соответствии с п. 6 ст. 280 НК РФ для целей налогообложения принимается фактическая цена реализации или иного выбытия данных ценных бумаг при выполнении хотя бы одного из следующих условий:

- если фактическая цена соответствующей сделки находится в интервале цен по аналогичной (идентичной, однородной) ценной бумаге, зарегистрированной организатором торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения сделки или на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня совершения соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились у организатора торговли хотя бы один раз в течение последних 12 месяцев;

- если отклонение фактической цены соответствующей сделки находится в пределах 20 процентов в сторону повышения или понижения от средневзвешенной цены аналогичной (идентичной, однородной) ценной бумаги, рассчитанной организатором торговли на рынке ценных бумаг в соответствии с установленными им правилами по итогам торгов на дату заключения такой сделки или на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня совершения соответствующей сделки,

если торги по этим ценным бумагам проводились у организатора торговли хотя бы один раз в течение последних 12 месяцев.

Рассмотрим, что следует понимать под аналогичными, идентичными и однородными ценными бумагами.

Под аналогичными ценными бумагами следует понимать ценные бумаги, которые сопоставимы по следующим признакам:

- вид ценной бумаги;
- условия обращения;
- вид дохода.

Под идентичными ценными бумагами следует понимать ценные бумаги, обладающие одинаковыми признаками:

- вид ценной бумаги;
- валюта платежа;
- вид заявленного дохода;
- срок и условия обращения.

Под однородными ценными бумагами в целях налогообложения признаются ценные бумаги, удостоверяющие одинаковые имущественные права (долговые ценные бумаги, долевые ценные бумаги).

В случае отсутствия информации о результатах торгов по аналогичным (идентичным, однородным) ценным бумагам фактическая цена сделки принимается для целей налогообложения, если указанная цена отличается не более чем на 20 процентов от расчетной цены этой ценной бумаги, которая может быть определена на дату заключения сделки с ценной бумагой с учетом конкретных условий заключенной сделки, особенностей обращения и цены ценной бумаги и иных показателей, информация о которых может служить основанием для такого расчета.

Для определения расчетной цены акции налогоплательщиком самостоятельно или с привлечением оценщика должны быть использованы методы оценки, предусмотренные законодательством Российской Федерации. Если налогоплательщик определяет расчетную цену акции самостоятельно, используемый метод оценки стоимости должен быть закреплен в приказе по учетной политике налогоплательщика.

В частности, для определения расчетной цены акции может быть использована стоимость чистых активов эмитента, приходящаяся на соответствующую акцию. В отношении использования чистых активов необходимо обратить внимание на Письмо Минфина России от 30 мая 2005 г. N 03-03-01-04/1/304, в котором дана ссылка на Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 29 июля 2003 г. N A33-16085/02-СЗн-Ф02-2250/03-С1. В этом Постановлении сказано, что нормы налогового законодательства предусматривают конкретные права и обязанности для участников налоговых правоотношений, исполнение которых обязательно. Законодатель, предусматривая в ст. 280 НК РФ такой метод определения расчетной цены акции, как использование стоимости чистых активов эмитента, сделал его приоритетным, не указав иные методы оценки. Таким образом, в качестве приоритетного определения расчетной цены акции в соответствии с п. 6 ст. 280 НК РФ следует использовать стоимость чистых активов эмитента.

Для определения расчетной цены долговой ценной бумаги может быть использована ставка рефинансирования ЦБ РФ. Других экономических показателей для определения расчетной цены долговой ценной бумаги гл. 25 НК РФ не предусмотрено.

В Письме Минфина России от 2 марта 2006 г. N 03-03-04/1/162 отмечено, что при погашении долговой ценной бумаги в срок расчетная цена не определяется. Для определения расчетной цены для дисконтных векселей специалисты финансового ведомства считают возможным использовать, в частности, механизм, использующий метод расчета наращенных (накопленных) сумм процентных выплат (доходов к получению).

Возможность принять убытки для целей налогообложения по операциям с ценными бумагами весьма ограничена. В течение налогового периода (года) эти убытки принимаются только в пределах доходов от ценных бумаг той же категории.

Налогоплательщик должен вести раздельный учет доходов и прямых расходов по операциям с ценными бумагами каждой категории.

При этом перенос убытков по обращающимся на организованном рынке ценным бумагам и ценным бумагам, не обращающимся на организованном рынке ценных бумаг, осуществляется раздельно по указанным категориям ценных бумаг, соответственно, в пределах прибыли, полученной от операций с такими ценными бумагами. Доходы, полученные от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, не могут быть уменьшены на расходы либо убытки от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг. Доходы, полученные от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, не могут быть уменьшены на расходы либо убытки от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Вышеуказанный порядок переноса убытков на будущее не распространяется на профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность.

3.6.3. Особенности определения налоговой базы профессиональными участниками рынка ценных бумаг

Рассмотрим определение налоговой базы организациями, осуществляющими профессиональную деятельность на рынке ценных бумаг.

Федеральным законом от 22 апреля 1996 г. N 39-ФЗ "О рынке ценных бумаг" установлено семь видов профессиональной деятельности на фондовом рынке и столько же профессиональных участников этого рынка. К организациям, заключающим сделки на рынке ценных бумаг, относятся организации, занимающиеся брокерской и дилерской деятельностью, деятельностью по управлению ценными бумагами (доверительные управляющие). Остальные профессиональные участники рынка ценных бумаг - организаторы торговли (биржи), регистраторы и депозитарии, клиринговые организации.

Организации, осуществляющие дилерскую деятельность, не ведут отдельного учета налоговой базы по категориям ценных бумаг. Все прибыли и убытки они включают в общий расчет прибыли. Согласно п. 11 ст. 280 НК РФ налогоплательщики (включая банки), осуществляющие дилерскую деятельность на рынке ценных бумаг, при определении налоговой базы и переносе убытка на будущее в порядке и на условиях, установленных ст. 283 НК РФ, формируют налоговую базу и определяют сумму убытка, подлежащего переносу на будущее, с учетом всех доходов (расходов) и суммы убытка, которые получены от осуществления предпринимательской деятельности.

В течение налогового периода перенос на будущее убытков, полученных указанными выше налогоплательщиками в соответствующем отчетном периоде текущего налогового периода, может быть осуществлен в пределах суммы прибыли, полученной от осуществления предпринимательской деятельности.

Все остальные профессиональные участники рынка ценных бумаг должны вести отдельный учет операций с ценными бумагами по двум категориям (обращающимся на организованном рынке ценных бумаг и не обращающимся). В учетной политике они обязаны выбрать категорию ценных бумаг, по операциям с которыми при формировании налоговой базы в доходы и расходы включаются иные виды доходов и расходов (абз. 3 п. 8 ст. 280 НК РФ).

Профессиональные участники фондового рынка, не являющиеся дилерами, по одной из категорий ценных бумаг могут включать в расчет налоговой базы не только доходы и расходы по соответствующим операциям с ценными бумагами, но и доходы и расходы по другим видам своей деятельности, которая не связана с ценными бумагами. Рассмотрим на примерах.

Пример. Организация за год получила убыток в сумме 8 000 000 руб. от реализации векселя, обращающегося на организованном рынке ценных бумаг. Прибыль от реализации составила 8 500 000 руб., в том числе:

от реализации облигаций на бирже - 7 000 000 руб.;

от сдачи помещений в аренду - 1 500 000 руб.

Определим налоговую базу по налогу на прибыль.

1. Предположим, что организация осуществляет дилерскую деятельность. Определяем налоговую базу в целом по организации:

- $8\,000\,000 + 7\,000\,000 + 1\,500\,000 = 500\,000$ руб.

Прибыль в целом по организации составила 500 000 руб.

2. Если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг, убыток от реализации векселя не может быть принят при отсутствии доходов по той же категории ценных бумаг. Прибыль от облигаций будет вместе с доходами от аренды включена в налоговую базу:

$7\,000\,000 + 1\,500\,000 = 8\,500\,000$ руб.

Глава 4. РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ ПРИ НАЛИЧИИ РАЗЛИЧНЫХ СИСТЕМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

4.1. ЕНВД

Специальный налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход (далее - ЕНВД) для отдельных видов деятельности регламентирован гл. 26.3 "Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности" НК РФ.

Система налогообложения в виде ЕНВД - специальный налоговый режим налогообложения для отдельных видов деятельности, применяемый организациями и индивидуальными

предпринимателями наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения, переход к которому является обязательным в порядке, предусмотренном гл. 26.3 НК РФ, и применение которого предусматривает замену уплаты некоторых налогов.

Согласно ст. 346.26 НК РФ система налогообложения в виде ЕНВД устанавливается НК РФ, вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга и применяется наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Виды деятельности, в отношении которых может применяться система налогообложения в виде ЕНВД, перечислены в п. 2 ст. 346.26 НК РФ.

В соответствии с законодательством Российской Федерации не допускается одновременное применение двух специальных налоговых режимов.

Организации и предприниматели, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции, не могут перейти на систему налогообложения в виде ЕНВД.

Пунктом 2.1 ст. 346.26 НК РФ установлено, что ЕНВД не применяется в отношении видов деятельности, перечисленных в п. 2, если эти виды деятельности осуществляются в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности).

ЕНВД не применяется также организациями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими на уплату единого сельхозналога, и если указанные лица реализуют через свои объекты организации торговли и (или) общественного питания произведенную ими сельскохозяйственную продукцию, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, в отношении следующих видов деятельности:

- розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли;
- розничной торговли, осуществляемой через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;
- оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания;
- оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей.

Обращаем внимание читателей на Письмо Минфина России от 19 июня 2006 г. N 03-11-04/3/297. В нем сказано, что если организация, осуществляющая предпринимательскую деятельность, в отношении которой она является плательщиком ЕНВД, реализует принадлежащее ей имущество, она обязана исчислять налог на прибыль и налог на добавленную стоимость, так как эта деятельность не облагается ЕНВД.

Аналогичное мнение содержится и в более раннем Письме Минфина России от 20 декабря 2005 г. N 03-11-05/122, в котором отмечено, что перечнем видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться система налогообложения в виде ЕНВД, установленным п. 2 ст. 346.26 НК РФ, деятельность, связанная с осуществлением операций по реализации объектов основных средств, не предусмотрена. Поэтому операции по реализации объектов основных средств, осуществляемые организациями или индивидуальными предпринимателями, переведенными на уплату ЕНВД, подлежат налогообложению НДС и НДФЛ в общеустановленном порядке.

4.1.1. Необходимость ведения раздельного учета

Пунктом 6 ст. 346.26 НК РФ установлено, что при осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению ЕНВД в соответствии с НК РФ, учет показателей, необходимых для исчисления налога, ведется раздельно по каждому виду деятельности.

Налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению ЕНВД, иные виды предпринимательской деятельности согласно, п. 7 ст. 346.26 НК РФ, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения. При этом учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению ЕНВД, осуществляется налогоплательщиками в общеустановленном порядке.

Таким образом, налогоплательщики, осуществляющие одновременно несколько видов предпринимательской деятельности, облагаемых ЕНВД и подпадающих под действие

общеустановленной системы налогообложения, распределяют осуществленные ими общехозяйственные, общепроизводственные расходы, а также расходы на оплату труда пропорционально доле доходов, полученных от каждого вида деятельности, в общем объеме доходов, полученных от всех видов деятельности.

В этих целях налогоплательщики обязаны вести раздельный учет доходов и расходов по каждому осуществляемому ими виду предпринимательской деятельности. В Письме от 4 сентября 2003 г. N 22-2-16/1962-АС207 МНС России уточнено порядок организации раздельного учета при осуществлении розничной торговли. При невозможности непосредственно отнести тот или иной объект учета к конкретному виду деятельности в конце отчетного периода необходимо произвести распределение соответствующих сумм между видами деятельности. Согласно названному Письму распределению подлежат:

- 1) общехозяйственные, общепроизводственные расходы (общие расходы, связанные с производством и реализацией, и общие внереализационные расходы);
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) расходы, связанные с уплатой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (за исключением страховых взносов в виде фиксированных платежей).

В отношении вопроса о разделении расходов по деятельности, облагаемой в соответствии с общим режимом налогообложения, и деятельности, облагаемой ЕНВД, в Письме Минфина России от 30 декабря 2004 г. N 03-06-04/17 отмечено, что согласно п. 9 ст. 274 НК РФ расходы организации, если их невозможно разделить, определяются пропорционально доле доходов организации от деятельности, облагаемой ЕНВД, в общем доходе организации по всем видам деятельности. Аналогичный порядок определения расходов должен применяться и в отношении индивидуальных предпринимателей.

В Письме Минфина России от 14 марта 2006 г. N 03-03-04/1/224 отмечено, что величина расходов, относящихся к деятельности, подлежащей обложению ЕНВД, определяется пропорционально доле доходов от этого вида деятельности в общем доходе организации по всем видам деятельности. То есть общий доход включает в себя доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационные доходы. В этом Письме также сказано, что согласно п. 7 ст. 274 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. Таким образом, с целью исключения искажения налоговой базы по налогу на прибыль следует распределять расходы между видами деятельности по отчетным периодам нарастающим итогом с начала года. При этом доход, пропорционально которому осуществляется распределение расходов, также исчисляется нарастающим итогом с начала года. Специалисты финансового ведомства указали в Письме, что такую методику распределения расходов при совмещении общего режима налогообложения и специального, предусматривающего уплату ЕНВД, следует применять в целях налогообложения независимо от методики распределения расходов, принятой организацией в целях бухгалтерского учета.

4.1.2. Порядок учета НДС при осуществлении иной деятельности наряду с деятельностью, подлежащей обложению ЕНВД

В соответствии с п. 4 ст. 346.26 НК РФ организации, переведенные на уплату ЕНВД по определенному виду деятельности, не признаются плательщиками НДС (в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения согласно гл. 21 НК РФ, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

В том случае, когда организация осуществляет наряду с деятельностью, подлежащей обложению ЕНВД, иные виды предпринимательской деятельности, НДС по ним исчисляется и уплачивается в соответствии с положениями гл. 21 НК РФ. В этой ситуации организация обязана вести раздельный учет операций, облагаемых и не облагаемых НДС.

Суть раздельного учета заключается в том, чтобы отделить суммы "входного" НДС, относящиеся к деятельности, облагаемой ЕНВД. Эти суммы должны учитываться в стоимости приобретаемых товаров (работ, услуг) (пп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ).

Рассматривая раздельный учет НДС, мы говорили, что в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг):

- 1) принимаются к вычету в соответствии со ст. 172 НК РФ, если приобретенный ресурс используется для осуществления операций, облагаемых НДС;
- 2) учитываются в стоимости таких ресурсов в соответствии с п. 2 ст. 172 НК РФ при использовании последних в деятельности, не облагаемой НДС.

Здесь же хотелось бы обратить внимание на Письмо Минфина России от 8 июля 2005 г. N 03-04-11/143, в котором рассмотрен вопрос принятия к вычету сумм НДС организацией,

переведенной по отдельным видам деятельности на уплату ЕНВД. В Письме обращено внимание на абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ и указано, что норма, предусмотренная этим абзацем, применяется только налогоплательщиками НДС. Организации, являющиеся в отношении отдельных видов деятельности налогоплательщиками ЕНВД и у которых за налоговый период доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых осуществляются в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на производство, не вправе суммы НДС, предъявленные поставщиками, принимать к вычету в полном объеме.

Согласно п. п. 5, 6 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. N 44н, материально-производственные запасы, в том числе товары, принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которой при приобретении за плату признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации, один из которых указан выше).

На основании п. 2 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат суммы НДС, уплаченные налогоплательщиками по товарам (работам, услугам), а также имущественным правам на территории Российской Федерации, приобретаемым для осуществления операций, облагаемых НДС.

В соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ суммы НДС, предъявленные налогоплательщику, принимаются к налоговому вычету на основании соответствующих первичных документов в том отчетном периоде, когда эти товары приобретены и приняты на учет, а не в том периоде, когда эти товары будут фактически реализованы. То есть НК РФ не связывает право налогоплательщика на вычеты с моментом реализации имущества.

Такой вывод согласуется и с положениями п. 5 ст. 173 НК РФ, на основании которого организации, не являющиеся плательщиками НДС, обязаны перечислять налог в бюджет только в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением НДС.

Таким образом, суммы НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, использованным организациями, перешедшими на уплату ЕНВД, при осуществлении операций по реализации товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС, вычету не подлежат.

Учитывая этот факт, суммы НДС, ранее принятые к вычету в соответствии со ст. ст. 171, 172 НК РФ по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым в производственной деятельности, после перехода организации на уплату ЕНВД необходимо восстановить в последнем налоговом периоде перед переходом на ЕНВД и вернуть в бюджет.

Обратимся к пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ:

"При переходе налогоплательщика на специальные налоговые режимы в соответствии с главами 26.2 и 26.3 настоящего Кодекса суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, и имущественным правам в порядке, предусмотренном настоящей главой, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы".

То есть налогоплательщики при переходе, в частности, на уплату ЕНВД суммы НДС, принятые к вычету, обязаны восстановить в налоговом периоде, предшествующем переходу на уплату ЕНВД.

Восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов - в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Суммы НДС, восстановленные таким образом, не включаются в стоимость товаров (работ, услуг), а учитываются в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ.

На практике произведенные организацией расходы зачастую нельзя напрямую отнести к какому-то одному виду деятельности, что затрудняет учет сумм "входного" НДС по приобретаемым ресурсам.

Если заранее известно, что приобретаемый товар будет потребляться в рамках осуществления всех видов деятельности, но сложно определить долю, приходящуюся на облагаемые и не облагаемые НДС операции, то сумма "входного" НДС принимается к вычету в пропорции, определяемой исходя из стоимости товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, в общей стоимости отгруженных за налоговый период товаров. Остальная сумма НДС учитывается в стоимости ресурса.

Такую пропорцию можно использовать только в отношении косвенных расходов.

Стоимость товаров, приобретенных для перепродажи, относится к прямым расходам. Поэтому организации торговли необходимо организовать такой учет реализации товаров, позволяющий определить, сколько и каких товаров было реализовано в розницу (в режиме ЕНВД), а сколько - оптом (в рамках общего режима налогообложения). Соответственно, расчет суммы

"входного" НДС, которую можно принять к вычету, должен осуществляться прямым счетом исходя из стоимости товаров, реализация которых облагается НДС.

На практике в момент приобретения товаров организация может не знать, в каком режиме эти товары будут реализованы: оптом или в розницу, за наличный расчет или путем безналичного перечисления средств. Решение же о порядке учета "входного" НДС нужно принимать уже в момент приобретения.

Если на дату приобретения неизвестно, оптом или в розницу товар будет продан, как поступить с суммами "входного" НДС в таком случае?

Однозначного ответа на этот вопрос гл. 21 НК РФ не дает, поэтому организации могут использовать различные подходы при решении этой проблемы.

Существуют три варианта учета "входного" НДС в данной ситуации. Рассмотрим их на примере.

Пример. Торговая организация продает товары оптом и в розницу через магазин. В части розничной торговли она является плательщиком ЕНВД.

Организация приобрела товар на сумму 18 000 руб., включая НДС - 10%. Товар принят к учету на склад в мае и в этом же месяце оплачен. От поставщика получен надлежащим образом оформленный счет-фактура.

Вариант А.

В момент приобретения товара организация предполагает продать всю партию оптом.

НДС в таком случае принимается к вычету по всему счету-фактуре в порядке, установленном ст. 172 НК РФ, с отражением в книге покупок.

Впоследствии возможна ситуация, что товар, приобретенный для операций, облагаемых НДС, частично или полностью был передан для реализации через розничный магазин.

Предположим, что в июне 30% товара передаются для реализации в магазин. В таком случае согласно п. 3 ст. 170 НК РФ сумма НДС в этой части подлежит восстановлению.

Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж подобные ситуации не предусмотрены. Но поскольку налоговая декларация по НДС составляется на основе данных книги покупок, то следует внести в книгу покупок исправительные записи в том периоде, когда стало известно, что товар будет продан в розницу.

Для ведения раздельного учета сумм НДС по приобретенным товарам, реализуемым оптом и в розницу, организации нужно открыть счета второго порядка к субсчету 3 счета 19 "НДС по приобретенным материально-производственным запасам":

19-3-1 "НДС по приобретенным товарам, реализуемым оптом";

19-3-2 "НДС по приобретенным товарам, реализуемым в розницу".

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
На дату принятия к учету товара (май) операции отражаются в бухгалтерском учете следующими бухгалтерскими записями:			
41-1	60	16 363,64	Приняты к учету приобретенные товары
19-3-1	60	1 636,36	Отражена сумма НДС по приобретенным товарам, предназначенным для продажи оптом
68	19-3-1	1 636,36	Принят к вычету НДС по товарам, предназначенным для продажи оптом
На дату передачи части товара (30%) со склада в магазин (июнь) составляют следующие записи:			
41-2	41-1	4 909,09	Передана часть товара, предназначенная для продажи в розницу
68	19-3-1	490,91	Сторно! Восстановлен к уплате в бюджет НДС в части товара, предназначенного для розничной продажи
19-3-2	19-3-1	490,91	Отражена сумма НДС по приобретенным товарам, предназначенным для продажи в розницу
41-2	19-3-2	490,91	Восстановленная сумма НДС включена в стоимость товаров, предназначенных для розничной продажи

В июне в книгу покупок следует внести корректировочную запись, уменьшающую сумму вычетов на 490,91 руб.

Вариант В.

В момент приобретения товара организация предполагает продать всю партию в розницу. НДС в таком случае в полном объеме необходимо включить в стоимость товаров. От обязанности регистрировать счет-фактуру по такой операции в журнале учета полученных счетов-фактур и книге покупок организация освобождена, так как не является плательщиком НДС.

Если впоследствии товар частично или полностью возвращается из магазина с целью реализации оптом, на дату возврата счет-фактура должен быть зарегистрирован в журнале учета полученных счетов-фактур и отражен в книге покупок в части, приходящейся на стоимость товара, реализованного оптом.

Предположим, что в мае организация весь приобретенный товар завезла в магазин для продажи в розницу. А в июне не проданный в розницу остаток (30%) товара был возвращен из магазина на склад с целью его реализации оптом.

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
На дату принятия товара к учету товара в розницу (май) должна быть сделана бухгалтерская запись:			
41-2	60	18 000	Принят к учету товар, предназначенный для продажи в розницу (с НДС)
На дату возврата остатка товара из магазина на склад (июнь) делаются следующие записи:			
41-1	41-2	4 909,09	Возвращена часть товара, предназначенная для продажи оптом (без НДС)
19-3-1	41-2	490,91	Отражена сумма НДС в части стоимости товаров, предназначенных для продажи оптом
68	19-3-1	490,91	Принят к вычету НДС в части стоимости товаров, предназначенных для продажи оптом

В июне в книге покупок регистрируется счет-фактура на сумму 5400 руб. (в том числе НДС - 490,91 руб.).

Вариант С.

Известно, что приобретенная партия товара будет продана частично оптом, частично в розницу. Но на дату приобретения товара определить размер частей не представляется возможным.

В таком случае неправомерно принять к вычету НДС полностью по всему счету-фактуре. Следовательно, организации необходимо найти способ, определяющий, каким образом суммы "входного" НДС могут быть поделены между оптом и розницей.

Организация самостоятельно выбирает метод, согласно которому на стадии приобретения товара будет организован учет "входного" НДС, основываясь на специфике своей работы, и отражает его в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

Можно, например, делить НДС пропорционально доле товаров, реализованных в предыдущем налоговом периоде оптом и в розницу, и учитывать каждую часть налога в соответствии с правилами, указанными выше (смотрите варианты А и В).

Следует обратить внимание, что в любом случае по мере фактической реализации товаров организации необходимо будет производить уточнение суммы НДС, предъявленной к вычету. В конечном итоге сумма НДС, предъявленная к вычету, должна строго соответствовать стоимости товаров, реализованных оптом.

Предположим, что организация, закупившая товар, изначально предполагает, что часть товара будет реализована в розницу через магазин, а часть оптом по безналичному расчету.

Допустим, в апреле объем реализации без НДС составил 1 000 000 руб., в том числе: 700 000 руб. - опт, 300 000 руб. - розница.

Рассчитаем долю товаров, реализованных в прошлом налоговом периоде:

- в розницу $300\,000 / 1\,000\,000 \times 100\% = 30\%$;
- оптом $700\,000 / 1\,000\,000 \times 100\% = 70\%$.

В такой ситуации на дату принятия к учету товара (май) составляют следующие бухгалтерские записи.

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
41-1	60	11 454,55	Приняты к учету товары, предназначенные для реализации оптом (без НДС) (16 363,64 x 70%)

41-2	60	4 909,09	Приняты к учету товары, предназначенные для реализации в розницу (без НДС) (16 363,64 x 30%)
19-3-1	60	1 145,45	Отражен НДС, приходящийся на часть товара, предназначенную для продажи оптом (1636,36 x 70%)
19-3-2	60	490,91	Отражен НДС, приходящийся на часть товара, предназначенную для реализации в розницу (1636,36 x 30%)
68	19-3-1	1 145,45	Принят к вычету НДС по товарам, предназначенным для продажи оптом (1636,36 x 70%)
41-2	19-3-2	490,91	Сумма НДС отнесена на увеличение стоимости товаров, предназначенных для розничной продажи (1636,36 x 30%)

Предположим, что вся партия товара целиком продана в розницу в июне.
На дату фактической реализации товара в учете необходимо сделать записи:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
41-2	41-1	11 454,55	Передана часть товара, предназначенная для продажи в розницу (16 363,64 x 70%)
68	19-3-1	1 145,45	Восстановлен к уплате в бюджет НДС в части товара, реализованного в розницу (1636,36 x 70%)
19-3-2	19-3-1	1 145,45	Отражена сумма НДС по товарам, проданным в розницу (1636,36 x 70%)
90	19-3-2	1 145,45	Включена в стоимость товаров, проданных в розницу, восстановленная сумма НДС (так как себестоимость товара списана в дебет счета 90, НДС также списывается) (1636,36 x 70%)

Сумму НДС, приходящуюся на стоимость товаров, предназначенных для продажи оптом, организация принимает к вычету при наличии счета-фактуры и документов, подтверждающих фактическую оплату поставщику сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации (пп. 2 п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ).

В июне в книгу покупок следует внести корректировочную запись, уменьшающую сумму налоговых вычетов на 1145,45 руб.

Если на момент перехода с общей системы налогообложения на ЕНВД у налогоплательщика имеются остатки приобретенных товаров, материалов и входящий НДС по ним был возмещен из бюджета, при использовании этих остатков при осуществлении операций, не облагаемых НДС, суммы налога должны быть восстановлены в расчетах с бюджетом (пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Обратите внимание! В Письме Минфина России от 28 декабря 2005 г. N 03-11-02/86 сказано, что если налогоплательщик ЕНВД осуществляет операции по реализации товаров, облагаемых НДС в соответствии с общим режимом налогообложения, то в соответствии с п. 1 ст. 168 НК РФ он обязан предъявить к оплате соответствующую сумму НДС. При этом согласно п. 3 ст. 169 НК РФ налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, если иное не установлено п. 4 ст. 169 НК РФ.

4.1.3. Особенности исчисления налога на имущество налогоплательщиками ЕНВД

Пунктом 4 ст. 346.26 НК РФ установлено, что организации, переведенные на уплату ЕНВД, не являются плательщиками налога на имущество организаций в отношении имущества, которое используется для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом.

Если налогоплательщик осуществляет только деятельность, облагаемую единым налогом, то он не платит налог на имущество при условии, что все имеющееся у него имущество используется для осуществления этой деятельности.

Если же у налогоплательщика имеется имущество, которое не используется в деятельности, облагаемой ЕНВД, то в отношении этого имущества налогоплательщик должен исчислить и уплатить налог на имущество.

Если налогоплательщик осуществляет несколько видов деятельности, как облагаемых, так и не облагаемых ЕНВД, то согласно положениям ст. 346.26 НК РФ налогоплательщик должен обеспечить ведение раздельного учета имущества, используемого в различных видах деятельности. Если в каждом из видов деятельности используется разное имущество, то налог на имущество уплачивается только в отношении того имущества, которое используется в деятельности, не подлежащей обложению ЕНВД. То есть в отношении видов деятельности, не подлежащих налогообложению единым налогом, налогоплательщик исчисляет и уплачивает налоги и сборы в соответствии с общим режимом налогообложения.

Но НК РФ не установлено, как определить налоговую базу по тому имуществу, которое одновременно используется в деятельности, облагаемой и не облагаемой единым налогом.

Минфин России в Письмах от 25 октября 2004 г. N 03-06-01-04/87 и от 16 августа 2004 г. N 03-06-05-04/05, разъясняя положения гл. 30 НК РФ и гл. 26.3 НК РФ, рекомендует исчислять налоговую базу по налогу на имущество следующим образом. В том случае, если имущество организации используется в сферах деятельности как переведенных на уплату единого налога, так и не переведенных и по данному имуществу невозможно обеспечить раздельный бухгалтерский учет, то стоимость имущества, являющегося объектом налогообложения по налогу на имущество, следует определять пропорционально сумме выручки от реализации продукции (работ, услуг), полученной в процессе иной деятельности, в общей сумме выручки от реализации продукции (работ, услуг) организации. Такие выводы доказывает и арбитраж (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 14 марта 2006 г. N АЗ3-28616/05-Ф02-962/06-С1).

При этом при определении выручки от реализации товаров (работ, услуг) применяется показатель "Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)", отражаемый по строке 010 формы N 2 "Отчет о прибылях и убытках" бухгалтерской отчетности организаций.

В соответствии с п. 48 Приказа Минфина России от 6 июля 1999 г. N 43н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99" организация должна составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

Таким образом, при определении налоговой базы по налогу на имущество по основным средствам, используемым в двух режимах налогообложения, показатель выручки на каждую отчетную дату определяется нарастающим итогом с начала календарного года.

Объектом налогообложения налогом на имущество признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета (п. 1 ст. 374 НК РФ).

Таким образом, организация в целях исчисления налога на имущество по объектам основным средств обязана организовать раздельный учет.

В Письме Минфина России от 6 октября 2006 г. N 03-11-04/3/436 отмечено, что организации, осуществляющие два вида деятельности, один из которых переведен на уплату ЕНВД, в части основных средств (движимого и недвижимого имущества), используемых при осуществлении деятельности, подлежащей налогообложению в общем порядке, раздельный учет которых налогоплательщиком обеспечен, стоимость таких основных средств включают в налоговую базу по налогу на имущество организаций в порядке, предусмотренном гл. 30 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 375 НК РФ налоговая база по налогу на имущество определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Таким образом, при определении налоговой базы по налогу на имущество остаточная стоимость определяется путем вычитания из первоначальной стоимости основного средства (счет 01) суммы накопленной амортизации по данному основному средству (счет 02). К счету 02 открываются субсчета, соответствующие субсчетам основных средств.

В целях организации раздельного учета и достоверного определения налоговой базы по налогу на имущество и суммы налога рекомендуем вести учет основных средств и сумм накопленной амортизации с использованием, например, следующих субсчетов.

Номер счета, субсчета		Наименование субсчета
01	01-1	"Основные средства в эксплуатации, используемые в деятельности, переведенной на ЕНВД" (с открытием субсчетов второго порядка по видам деятельности, переведенным на ЕНВД)
	01-2	"Основные средства в эксплуатации, используемые в деятельности, не переведенной на ЕНВД (с открытием субсчетов второго порядка по видам деятельности, подлежащим налогообложению в соответствии с иными режимами налогообложения)
	01-3	"Основные средства в эксплуатации, используемые в двух режимах налогообложения"
	01-4	"Основные средства, переданные в аренду"
02	02-1	"Амортизация основных средств в эксплуатации, используемых в деятельности, переведенной на ЕНВД" (с открытием субсчетов второго порядка по видам деятельности, переведенным на ЕНВД)
	02-2	"Амортизация основных средств эксплуатации, используемых в деятельности, не переведенной на ЕНВД" (с открытием субсчетов второго порядка по видам деятельности, подлежащим налогообложению в соответствии с иными режимами налогообложения)
	02-3	"Амортизация основных средств в эксплуатации, используемых в двух режимах налогообложения"
	02-4	"Амортизация основных средств, переданных в аренду"

Для расчета налога на имущество принимаются данные, отраженные по субсчетам:
01-2, 01-4 и частично 01-3 (пропорционально выручке от реализации);
02-2, 02-4 и частично 02-3 (пропорционально выручке от реализации).

Пример. Организация осуществляет два вида деятельности - розничную торговлю и производство продуктов питания. Розничная торговля переведена на ЕНВД, по производственной деятельности организация находится на общей системе налогообложения. Организация исчисляет налог на прибыль методом начисления.

В феврале организация приобрела легковой автомобиль, который в том же месяце введен в эксплуатацию. Первоначальная стоимость автомобиля в бухгалтерском и налоговом учете одинакова и составляет 120 000 руб. Организация установила срок полезного использования автомобиля, равный 5 годам (60 месяцам), и линейный метод начисления амортизации. Таким образом, сумма ежемесячной амортизации составляет 2000 руб. (120 000 руб. / 60 месяцев).

Автомобиль используется сразу в двух видах деятельности - розничной торговле и производстве продуктов питания.

При расчете налога на прибыль и налога на имущество за полугодие стоимость основного средства распределяется пропорционально выручке, полученной от деятельности на общем режиме налогообложения, в общих доходах организации. При расчете налога на прибыль и налога на имущество пропорцию можно определить по данным бухгалтерского учета.

Допустим, выручка за полугодие по данным учета составила 184 650 руб., из них:

- от розничной торговли - 83 500 руб.;
- от производства продуктов питания - 101 150 руб.

Таким образом, удельный вес выручки от производства продуктов питания в общем доходе составил 0,55 (101 150 / 184 650).

Следовательно, организация учтет при расчете налога на прибыль за полугодие сумму амортизации в размере 4400 руб. (2000 руб. x 4 месяца x 0,55).

Бухгалтер рассчитал налог на имущество исходя из данных о бухгалтерской стоимости автомобиля на начало:

- января - 0 руб.;
- февраля - 0 руб.;
- марта - 120 000 руб.;
- апреля - 118 000 руб. (120 000 - 2000);
- мая - 116 000 руб. (118 000 - 2000);
- июня - 114 000 руб. (116 000 - 2000);
- июля - 112 000 руб. (114 000 - 2000).

Средняя стоимость автомобиля за полугодие составит:

$(120\,000 + 118\,000 + 116\,000 + 114\,000 + 112\,000) / 7 \text{ месяцев} \times 0,55 = 45\,571,43 \text{ руб.}$

Сумма авансового платежа по налогу на имущество за полугодие равна (ставка налога на имущество - 2,2%):

$$45\,571,43 \text{ руб.} \times 2,2\% / 4 = 250,64 \text{ руб.}$$

Если налогоплательщик прекращает осуществление деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД, до окончания квартала, то стоимость имущества, которое использовалось в этой деятельности, включается в расчет среднегодовой стоимости имущества в части, пропорциональной количеству целых месяцев после прекращения такой деятельности.

Организации, перешедшие на уплату ЕНВД, являющиеся плательщиками налога на имущество организаций, представляют в налоговые органы только при наличии на балансе имущества, не используемого в деятельности, переведенной на уплату ЕНВД.

При наличии на балансе у организации исключительно имущества, не относящегося к объектам налогообложения, стоимость указанного имущества не подлежит отражению в налоговой декларации по налогу на имущество организаций. Стоимость относящегося к объектам налогообложения имущества, подлежащего освобождению в соответствии со ст. 381 НК РФ и (или) законом субъекта Российской Федерации о налоге на имущество организаций, подлежит одновременному отражению в разд. 5 и 2 (3 или 4) налоговой декларации по налогу на имущество организаций.

Форма декларации по налогу на имущество организаций утверждена Приказом МНС России от 23 марта 2004 г. N САЭ-3-21/224 "Об утверждении формы Налоговой декларации по налогу на имущество организаций (Налогового расчета по авансовым платежам) и Инструкции по ее заполнению".

Пример. Организация оказывает автотранспортные услуги, имея 18 автомобилей. В феврале - марте 2006 г. два автомобиля не использовались для осуществления перевозок по причине непрохождения очередного техосмотра. Первоначальная стоимость указанных автомобилей составляет 350 000 руб. Сумма начисленной по ним амортизации по состоянию на 1 февраля 2006 г. - 87 000 руб., на 1 марта 2006 г. - 93 300 руб., на 1 апреля 2006 г. - 99 160 руб.

Исчислим авансовый платеж по налогу на имущество организаций за I квартал 2006 г.

Поскольку в течение февраля - марта 2006 г. два автомобиля фактически не использовались организацией для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД, в этом периоде указанные автомобили признаются объектом налогообложения по налогу на имущество организаций (п. 1 ст. 374 НК РФ).

В налоговую базу по налогу на имущество включается среднегодовая стоимость имущества, исчисленная исходя из остаточной стоимости имущества, не используемого в деятельности, облагаемой ЕНВД, и только в период, в котором указанное имущество не использовалось для ведения деятельности, облагаемой ЕНВД. Следовательно, среднегодовая стоимость имущества, подлежащая включению в налоговую базу для исчисления авансового платежа по налогу на имущество за I квартал 2006 г., составляет 192 635 руб. $((0 + (350\,000 - 87\,000) + (350\,000 - 93\,300) + (350\,000 - 99\,160)) / (3 + 1))$.

Согласно п. 4 ст. 382 НК РФ сумма авансового платежа по налогу на имущество исчисляется по итогам I квартала 2006 г. в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества. Таким образом, сумма авансового платежа составляет 1059 руб. $(1/4 \times 192\,635 \times 2,2\%)$.

Поскольку гл. 30 НК РФ источник уплаты налога на имущество организаций не установлен, организация на основании п. 4 ПБУ 10/99 вправе самостоятельно определить порядок признания в бухгалтерском учете расхода в сумме начисленного налога на имущество организаций. Налогоплательщик может признать расход по уплате налога на имущество в составе прочих операционных расходов (п. 11 ПБУ 10/99).

В этом случае сумма налога на имущество, подлежащая уплате в бюджет, отражается в соответствии с Планом счетов следующим образом: по кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на имущество", в корреспонденции с дебетом счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы".

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операций
Дебет	Кредит		
91-2	68	1059	Начислен авансовый платеж по налогу на имущество организаций за I квартал 2006 г.
68	51	1059	Уплачен авансовый платеж по налогу на имущество организаций

4.1.4. Порядок распределения сумм начисленной амортизации по основным средствам между видами деятельности, переведенными и не переведенными на уплату ЕНВД

В целях организации раздельного учета расходов, относящихся к деятельности, облагаемой и не облагаемой ЕНВД, в предыдущем разделе мы рекомендовали открыть к счету 02 "Амортизация основных средств" субсчета, соответствующие субсчетам основных средств.

Рассмотрим порядок распределения сумм начисленной амортизации на примере (цифры условные).

Пример. Организация осуществляет несколько видов деятельности, среди которых оказание услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств, розничная торговля с площадью торгового зала не более 150 кв. м и торговля запасными частями по договорам поставки. Первые два вида деятельности переведены на ЕНВД, торговля запасными частями подлежит налогообложению в соответствии с общей системой налогообложения.

Суммы начисленной амортизации, отраженные на соответствующих субсчетах, открытых к счету 02, составляют:

02-1-1 "Амортизация основных средств в эксплуатации, используемых в деятельности, переведенной на ЕНВД (оказание услуг по ремонту и техническому обслуживанию)" - 7000 руб.

02-1-2 "Амортизация основных средств в эксплуатации, используемых в деятельности, переведенной на ЕНВД (розничная торговля с площадью торгового зала не более 150 кв. м)" - 1500 руб.;

02-2-1 "Амортизация основных средств в эксплуатации, используемых в деятельности, не переведенной на ЕНВД (торговля запасными частями по договорам поставки)" - 3000 руб.;

02-3 "Амортизация основных средств в эксплуатации, используемых в двух режимах налогообложения" - 1000 руб.

Сумма амортизации, учтенная на субсчете 02-1-1, отражается в корреспонденции с субсчетом 25-1-1 "Общепроизводственные расходы по деятельности, переведенной на уплату ЕНВД (оказание услуг по ремонту и техническому обслуживанию)".

Сумма амортизации, учтенная на субсчете 02-1-2, отражается в корреспонденции с субсчетом 44-1-1 "Расходы на продажу по деятельности, переведенной на уплату ЕНВД (розничная торговля с площадью торгового зала не более 150 кв. м)".

Сумма амортизации, учтенная на субсчете 02-2-1, отражается в корреспонденции с субсчетом 44-2-1 "Расходы на продажу по деятельности, не переведенной на уплату ЕНВД (торговля запасными частями по договорам поставки)".

Сумма амортизации, учтенная на субсчете 02-3, отражается в корреспонденции со счетами 26 "Общехозяйственные расходы" и 44 "Расходы на продажу" с разделением по субсчетам, относящимся к деятельности, переведенной и не переведенной на уплату ЕНВД, пропорционально выручке от реализации.

Предположим, что выручка от реализации в части видов деятельности, переведенных и не переведенных на уплату ЕНВД, составляет 301 000 руб., в том числе:

90-1-1 "Выручка от деятельности, переведенной на уплату ЕНВД" - 122 000 руб.;

90-1-2 "Выручка от деятельности, не переведенной на уплату ЕНВД" - 179 000 руб. (205 420 руб. - 26 420 руб. (НДС)).

Удельный вес выручки, учтенной по каждому из субсчетов, составляет:

90-1-1 - 0,4 (122 000 / 301 000);

90-1-2 - 0,6 (179 000 / 301 000).

Таким образом, сумма амортизации, отраженная на субсчете 02-3 в сумме 1000 руб., распределяется между видами деятельности, облагаемыми и не облагаемыми ЕНВД, в следующем соотношении:

400 руб. - к деятельности, облагаемой ЕНВД;

600 руб. - к деятельности, не облагаемой ЕНВД.

В свою очередь, основные средства, по которым начислена амортизация на субсчет 02-3, используются как для оказания услуг по техническому обслуживанию, так и в розничной торговле. В этом случае сумма амортизации, распределенная между деятельностью, облагаемой и не облагаемой ЕНВД, распределяется внутри деятельности, облагаемой ЕНВД, между оказанием услуг по техническому обслуживанию и розничной торговлей.

Выручка от деятельности, переведенной на уплату ЕНВД (субсчет 90-1-1), составляет 122 000 руб., в том числе:

выручка от оказания услуг по техническому обслуживанию и ремонту (субсчета 90-1-1-1, 90-1-1-2)) - 105 000 руб.;

выручка от розничной торговли (субсчет 90-1-1-3) - 17 000 руб.

Удельный вес выручки, учтенной по группе указанных субсчетов, составляет:

90-1-1-1 и 90-1-1-2 - 0,9 (105 000 / 122 000);

90-1-1-2 - 0,1 (17 000 / 122 000).

Таким образом, часть суммы амортизации в размере 600 руб. распределится между услугами и торговлей как 540 руб. (600 руб. x 0,9) и 60 руб. (600 руб. x 0,1) соответственно.

В бухгалтерском учете часть суммы амортизации, относящаяся к деятельности, переведенной на уплату ЕНВД, отражается в корреспонденции со следующими субсчетами:

25-1-1 "Общепроизводственные расходы по деятельности, переведенной на уплату ЕНВД (оказание услуг по ремонту и техническому обслуживанию)" - 540 руб.;

44-1-1 "Расходы на продажу по деятельности, переведенной на уплату ЕНВД (розничная торговля с площадью торгового зала не более 150 кв. м)" - 60 руб.

4.1.5. Порядок распределения заработной платы и сумм начисленных взносов по ЕСН и страховых взносов в ПФР на счетах бухгалтерского учета

Прежде всего, отметим, что п. 9 ст. 274 НК РФ определено, что при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются в составе доходов и расходов налогоплательщиков доходы и расходы, относящиеся, в частности, к деятельности, переведенной на уплату ЕНВД.

Такие налогоплательщики обязаны вести обособленный учет доходов и расходов по такой деятельности. При этом расходы организаций в случае невозможности их разделения определяются пропорционально доле доходов организации от деятельности, относящейся к ЕНВД, в общем доходе организации по всем видам деятельности.

В соответствии с п. 7 ст. 274 НК РФ при определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

Что касается расходов, то Минфин России в Письмах от 28 апреля 2004 г. N 04-03-1/59 и от 25 августа 2005 г. N 03-11-04/3/65 указывает на то, что расходы распределяются между видами деятельности по отчетным (налоговым) периодам нарастающим итогом с начала года ввиду того, что согласно п. 7 ст. 274 НК РФ при определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, также определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

Что касается вопроса определения налоговой базы по единому социальному налогу (далее - ЕСН), то, в частности, Минфин России в Письмах от 17 февраля 2006 г. N 03-05-02-04/16 и от 1 декабря 2005 г. N 03-11-04/3/156 рекомендует определять налоговую базу путем определения удельного веса выручки, полученной от видов деятельности, не переведенных на уплату ЕНВД, в общей сумме выручки, полученной от всех видов деятельности, за каждый месяц, а затем суммировать налоговые базы за каждый месяц с начала года.

На наш взгляд, такой порядок исчисления налоговой базы по ЕСН может привести к искажению расходов по налогу на прибыль (п. 1 ст. 264 НК РФ), так как расходы при исчислении налога на прибыль определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Учитывая изложенное, рекомендуем порядок исчисления налоговых баз по налогу на прибыль и ЕСН привести к одной системе исчисления, то есть определять налоговую базу по ЕСН в отношении сотрудников, занятых одновременно в видах деятельности, облагаемых в соответствии с гл. 25 и гл. 26.3 НК РФ, исходя из удельного веса выручки, полученной от видов деятельности, не переведенных на уплату ЕНВД, в общей сумме выручки, полученной от всех видов деятельности, нарастающим итогом с начала налогового периода.

При этом такой порядок, обеспечивающий, на наш взгляд, соответствие доходов расходам, на данном этапе, ввиду имеющихся рекомендаций Минфина России, может привести к возникновению разногласий с налоговыми органами. Хотя, анализируя разъяснения представителей налоговых органов (Л.В. Комарова, В.Н. Барсукова), можно сделать вывод, что их разъяснения полностью соответствуют нашей теории, изложенной выше.

В качестве примера приведем таблицу.

Календарный месяц	Выручка организации от деятельности				Коэф-т для деятельности, не переведенной на ЕНВД
	переведенной на ЕНВД	не переведенной на ЕНВД		общая (нарастающим итогом)	
		За месяц	Нарастающим итогом		
1	2	3	4	5	6
Январь	40 000,00	34 000,00	34 000,00	74 000,00	0,46
Февраль	47 000,00	38 000,00	72 000,00	159 000,00	0,45
Март	28 000,00	30 000,00	102 000,00	217 000,00	0,47

Пунктом 3 ст. 243 НК РФ установлено, что в течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по ЕСН, исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных (осуществленных для налогоплательщиков - физических лиц) с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога. Сумма ежемесячного авансового платежа по ЕСН, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей.

По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют разницу между суммой ЕСН, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей, которые подлежат уплате в срок, установленный для представления расчета по ЕСН.

Учитывая нормы п. 3 ст. 243 НК РФ и обоснование порядка исчисления налоговой базы нарастающим итогом с начала налогового периода, расчет налоговой базы по ЕСН будет следующим.

Календарный месяц	Заработная плата сотрудников, занятых одновременно в видах деятельности, облагаемых в соответствии с гл. 25 и гл. 26.3 НК РФ		Коэффициент для деятельности, не переведенной на ЕНВД	Размер налоговой базы по ЕСН за каждый календарный месяц (гр. 5 х гр. 4 - предыдущие месяцы)	Размер суммы ЕСН за каждый календарный месяц (п. 3 ст. 243 НК РФ) (гр. 5 х 26%)
	За каждый месяц	Нарастающим итогом с начала налогового периода			
1	2	3	4	5	6
Январь	1500,00	1500,00	0,46	690,00	179,40
Февраль	1700,00	X	X	X	X
Январь - Февраль	X	3200,00	0,45	750,00	195,00
Март	1300,00	X	X	X	X
Январь - Март	X	4500,00	0,47	675,00	175,5

Таким образом, налоговая база по ЕСН за I квартал составляет 2115 руб., что проверяется либо путем сложения налоговых баз за три месяца I квартала (690 + 750 + 675), либо путем умножения заработной платы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода, на коэффициент для деятельности, не переведенной на ЕНВД (4500 х 0,47).

Теперь остановимся на организации раздельного учета сумм начисленной заработной платы, ЕСН и страховых взносов в Пенсионный фонд РФ на счетах бухгалтерского учета.

Учитывая требования законодательства по налогам и сборам о раздельном учете доходов и расходов, относящихся к разным режимам налогообложения, рекомендуем налогоплательщикам организовать учет сумм начисленной заработной платы, сумм ЕСН и страховых взносов в Пенсионный фонд РФ следующим образом.

К счету 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" необходимо предусмотреть следующие субсчета.

Таблица 1

70-1	Расчеты с персоналом по оплате труда, занятым в деятельности, переведенной на ЕНВД (с открытием субсчетов второго порядка по видам деятельности, переведенным на уплату ЕНВД)	
70-2	Расчеты с персоналом по оплате труда, занятым в деятельности, не переведенной на ЕНВД	
	70-2-1	Расходы, принимаемые для исчисления налога на прибыль

	70-2-2	Расходы, не принимаемые для исчисления налога на прибыль (ПБУ 18/02)
70-3	Расчеты с персоналом по оплате труда, занятым в двух режимах налогообложения	
	70-3-1	Расходы, принимаемые для исчисления налога на прибыль
	70-3-2	Расходы, не принимаемые для исчисления налога на прибыль (ПБУ 18/02)

Рассмотрим, какие суммы отражаются на субсчетах, указанных в приведенной выше таблице.

На субсчете 70-1 отражаются суммы начисленной заработной платы сотрудников, непосредственно занятых в деятельности, переведенной на уплату ЕНВД. Деление по субсчетам второго порядка, если открытие таковых необходимо, осуществляется в соответствии со штатным расписанием.

В предыдущем разделе мы привели пример, в котором организация осуществляет несколько видов деятельности, среди которых оказание услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств, розничная торговля с площадью торгового зала не более 150 кв. м и торговля запасными частями по договорам поставки. Первые два вида деятельности переведены на ЕНВД, торговля запасными частями подлежит налогообложению в соответствии с общей системой налогообложения.

В продолжение примера откроем субсчета второго порядка к субсчету 70-1:

- 1) 70-1-1 "ЕНВД в части оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию";
- 2) 70-1-2 "ЕНВД в части розничной торговли".

При этом субсчет 70-1-1 "ЕНВД в части оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию" корреспондирует с субсчетами 20-1-1 "Основное производство (услуги по ремонту)" и 20-1-2 "Основное производство (техническое обслуживание)". Распределение сумм начисленной заработной платы между указанными субсчетами осуществляется на основании первичных документов, в которых указаны вид выполняемых работ, Ф.И.О. работника и трудоемкость выполняемых операций.

Таблица 2

Ф.И.О.	Заработная плата в части услуг по ремонту	Заработная плата в части технического обслуживания	Счет учета затрат	
			20-1-1	20-1-2
Иванов	2000,00	500,00	2000,00	500,00
Петров	2200,00	400,00	2200,00	400,00
Сидоров	900,00	1000,00	900,00	1000,00
Итого	5100,00	1900,00	5100,00	1900,00

Таким образом, на субсчете 70-1-1 "ЕНВД в части оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию" отражена сумма 7000,00 руб., в том числе в корреспонденции с субсчетами:

20-1-1 "Основное производство (услуги по ремонту)" - 5000,00 руб.;

20-1-2 "Основное производство (техническое обслуживание)" - 1900,00 руб.

Субсчет 70-1-2 "ЕНВД в части розничной торговли" корреспондирует с субсчетом 44-1-1 "Расходы на продажу, относящиеся к деятельности, переведенной на ЕНВД (розничная торговля с площадью торгового зала не более 150 кв. м)".

Таблица 3

Ф.И.О.	Заработная плата сотрудников, занятых розничной торговлей	Счет учета затрат
Воробьева	800,00	44-1-1
Синицын	1200,00	
Итого	2000,00	

Таким образом, на субсчете 70-1-2 "ЕНВД в части розничной торговли" в корреспонденции с субсчетом 44-1-1 "Расходы на продажу, относящиеся к деятельности, переведенной на ЕНВД (розничная торговля с площадью торгового зала не более 150 кв. м)" отражена сумма 2000,00 руб.

В соответствии с п. 4 ст. 346.26 НК РФ уплата организациями единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате, в частности, ЕСН (в отношении выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД).

Тем не менее организации, являющиеся налогоплательщиками ЕНВД, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В целях обобщения информации о суммах начисленных страховых взносов на обязательное страхование используется субсчет 69-2 "Расчеты по пенсионному страхованию". Налогоплательщик, в соответствии с Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" (далее - Закон N 167-ФЗ), осуществляет уплату страховых взносов на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии.

Для организации оперативного учета сумм начисленных страховых взносов к субсчету 69-2 необходимо открыть субсчета второго и третьего порядка:

Таблица 4

69-2-1	"Расчеты по пенсионному страхованию в части деятельности, переведенной на уплату ЕНВД"	
	69-2-1-1	"Расчеты по пенсионному страхованию на финансирование страховой части трудовой пенсии в части деятельности, переведенной на ЕНВД"
	69-2-1-2	"Расчеты по пенсионному страхованию на финансирование накопительной части трудовой пенсии в части деятельности, переведенной на ЕНВД"
69-2-2	"Расчеты по пенсионному страхованию в части деятельности, не переведенной на ЕНВД"	
	69-2-2-1	"Расчеты по пенсионному страхованию на финансирование страховой части трудовой пенсии в части деятельности, не переведенной на ЕНВД"
	69-2-2-2	"Расчеты по пенсионному страхованию на финансирование накопительной части трудовой пенсии в части деятельности, не переведенной на ЕНВД"

Для расчета сумм начисленных страховых взносов можно воспользоваться ставками страховых взносов, предусмотренными ст. 33 Закона N 167-ФЗ, например:

- 1) на финансирование страховой части трудовой пенсии - 10% (субсчет 69-2-1-1);
- 2) на финансирование накопительной части трудовой пенсии - 4% (субсчет 69-2-1-2).

В соответствии с п. 2 ст. 10 Закона РФ N 167-ФЗ объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по ЕСН, установленные гл. 24 НК РФ. Таким образом, базой для начисления страховых взносов являются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Пример расчета страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и отражение начисленных сумм на счетах бухгалтерского учета (используем данные таблицы 2 и таблицы 3):

Таблица 5

Ф.И.О.	База для начисления страховых взносов	Страховая часть трудовой пенсии (69-2-1-1)		Накопительная часть трудовой пенсии (69-2-1-2)	
		Сумма взноса (гр. 2 x 10%)	Счет учета затрат	Сумма взноса (гр. 2 x 4%)	Счет учета затрат
1	2	3	4	5	6
Иванов	2000,00	200,00	20-1-1	80,00	20-1-1
	500,00	50,00	20-1-2	20,00	20-1-2

Петров	2200,00	220,00	20-1-1	88,00	20-1-1
	400,00	40,00	20-1-2	16,00	20-1-2
Сидоров	900,00	90,00	20-1-1	36,00	20-1-1
	1000,00	100,00	20-1-2	40,00	20-1-2
Воробьева	800,00	80,00	44-1-1	32,00	44-1-1
Синицын	1200,00	120,00	44-1-1	48,00	44-1-1
Итого	9000,00	900,00		360,00	

Из приведенной таблицы видно, что на субсчете 69-2-1-1 "Расчеты по пенсионному страхованию на финансирование страховой части трудовой пенсии в части деятельности, переведенной на ЕНВД" отражена сумма 900,00 руб., в том числе в корреспонденции с субсчетами:

20-1-1 "Основное производство (услуги по ремонту)" - 510,00 руб.;

20-1-2 "Основное производство (техническое обслуживание)" - 190,00 руб.;

44-1-1 "Расходы на продажу, относящиеся к деятельности, переведенной на ЕНВД (розничная торговля, с площадью торгового зала не более 150 кв. м)" - 200,00 руб.

На субсчете 69-2-1-2 "Расчеты по пенсионному страхованию на финансирование накопительной части трудовой пенсии в части деятельности, переведенной на ЕНВД" отражена сумма 360,00 руб., в том числе в корреспонденции с субсчетами:

20-1-1 "Основное производство (услуги по ремонту)" - 204,00 руб.;

20-1-2 "Основное производство (техническое обслуживание)" - 76,00 руб.;

44-1-1 "Расходы на продажу, относящиеся к деятельности, переведенной на ЕНВД (розничная торговля, с площадью торгового зала не более 150 кв. м)" - 80,00 руб.

На субсчете 70-2 отражаются суммы начисленной заработной платы сотрудников, непосредственно занятых в деятельности, не переведенной на уплату ЕНВД. Отражение начисленной заработной платы таких сотрудников осуществляется в соответствии со штатным расписанием. На этом субсчете отражается заработная плата сотрудников, непосредственно занятых торговлей запасными частями по договорам поставки, например менеджеров.

При этом субсчет 70-2 "Расчеты с персоналом по оплате труда, занятым в деятельности, не переведенной на уплату ЕНВД" корреспондирует с субсчетом 44-2 "Расходы на продажу, относящиеся к деятельности, не переведенной на уплату ЕНВД (торговля запасными частями по договорам поставки)".

Таблица 6

Ф.И.О.	Заработная плата сотрудников, занятых розничной торговлей	Счет учета затрат
Абрамов	4 000,00	44-2
Васильев	3 500,00	
Ковалев	3 500,00	
Итого	11 000,00	11 000,00

Таким образом, на субсчете 70-2 "Расчеты с персоналом по оплате труда, занятым в деятельности, не переведенной на уплату ЕНВД" в корреспонденции с субсчетом 44-2 "Расходы на продажу, относящиеся к деятельности, не переведенной на уплату ЕНВД (торговля запасными частями по договорам поставки)" отражена сумма 11 000,00 руб.

Что касается единого социального налога, то налогоплательщиками ЕСН признаются, в частности, лица, производящие выплаты физическим лицам (пп. 1 п. 1 ст. 235 НК РФ).

Налоговой базой для исчисления ЕСН признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Налогоплательщику для отражения сумм начисленного ЕСН целесообразно использовать следующие субсчета к счету 69 "Расчеты по социальному страхованию".

Таблица 7

69-1	"Расчеты по социальному страхованию в составе ЕСН"
69-2-0	"Расчеты по ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет"

69-2-2	"Расчеты по пенсионному страхованию в части деятельности, не переведенной на ЕНВД"	
	69-2-2-1	"Расчеты по пенсионному страхованию на финансирование страховой части трудовой пенсии в части деятельности, не переведенной на ЕНВД"
	69-2-2-2	"Расчеты по пенсионному страхованию на финансирование накопительной части трудовой пенсии в части деятельности, не переведенной на ЕНВД"
69-3	"Расчеты по обязательному медицинскому страхованию"	
	69-3-1	"Расчеты с ФФОМС"
	69-3-2	"Расчеты с ТФОМС"

Сумма ЕСН исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Законом N 167-ФЗ. При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Таблица 8

Ф.И.О.	База для исчисления ЕСН и страховых взносов	Федеральный бюджет (69-2-0) (20%)	ФСС РФ (69-1) (2,9%)	ФФОМС (69-3-1) (1,1%)	ТФОМС (69-3-2) (2,0%)	Страховые взносы (налоговые вычеты)	
						69-2-2-1 (10,00%)	69-2-2-2 (4,00%)
1	2	3	4	5	6	7	8
Абрамов	4 000,00	800,00	116,00	44,00	80,00	400,00	160,00
Васильев	3 500,00	700,00	101,50	38,50	70,00	350,00	140,00
Ковалев	3 500,00	700,00	101,50	38,50	70,00	350,00	140,00
Итого	11 000,00	2 200,00	319,00	121,00	220,00	1 100,00	440,00

Суммы начисленного ЕСН, в соответствии с рабочим планом счетов бухгалтерского учета организации, утвержденным в качестве приложения к приказу по учетной политике, в части работников, занятых в деятельности, не переведенной на уплату ЕНВД, отражаются на субсчете 44-2-1 "Расходы на продажу, относящиеся к деятельности, не переведенной на уплату ЕНВД (торговля запасными частями по договорам поставки" - 2860,00 руб., в том числе:

69-1 "Расчеты по социальному страхованию в составе ЕСН" - 319,00 руб.;

69-2-0 "Расчеты по ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет" - 2200,00 руб.;

69-3-1 "Расчеты с ФФОМС" - 121,00 руб.;

69-3-2 "Расчеты с ТФОМС" - 220,00 руб.

Суммы начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование определяются НК РФ как налоговые вычеты из сумм, начисленных к уплате в федеральный бюджет. Таким образом, суммы начисленных страховых взносов в учете отражаются следующим образом: субсчет 69-2-0 "Расчеты по ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет" по дебету корреспондирует с субсчетами:

69-2-2-1 "Расчеты по пенсионному страхованию на финансирование страховой части трудовой пенсии в части деятельности, не переведенной на ЕНВД" - на сумму 1100,00 руб.;

69-2-2-2 "Расчеты по пенсионному страхованию на финансирование накопительной части трудовой пенсии в части деятельности, не переведенной на ЕНВД" - на сумму 440,00 руб.

На субсчете 70-3 отражаются суммы начисленной заработной платы сотрудников, занятых как в деятельности, переведенной на ЕНВД, так и в деятельности, не переведенной на ЕНВД.

В целях достоверного формирования налоговой базы по ЕСН и страховым взносам налогоплательщику необходимо организовать отдельный учет, выбирая за базу распределения начисленной заработной платы выручку от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав. При этом определяется удельный вес выручки от реализации, не переведенной на ЕНВД, в общем объеме выручки за соответствующий период.

Предположим, что выручка от реализации в части видов деятельности, переведенных и не переведенных на уплату ЕНВД, составляет 301 000 руб., в том числе:

90-1-1 "Выручка от деятельности, переведенной на уплату ЕНВД" - 122 000 руб.;

90-1-2 "Выручка от деятельности, не переведенной на уплату ЕНВД" - 179 000 руб. (205 420 руб. - 26 420 руб. (НДС)).

Удельный вес выручки, учтенной по каждому из субсчетов, составляет:

90-1-1 - 0,4 (122 000 / 301 000);

90-1-2 - 0,6 (179 000 / 301 000).

Расчет суммы ЕСН по деятельности, не переведенной на уплату ЕНВД.

Таблица 9

Ф.И.О.	Заработная плата	К-т выручки, не относящийся к ЕНВД	К-т выручки, относящийся к ЕНВД	База для начисления ЕСН (гл. 24 НК РФ)	База для начисления взносов в ПФР (гл. 26.3 НК РФ)
1	2	3	4	5	6
Александрова (уборщица)	1 000,00	0,6	0,4	600,00	400,00
Дмитриев (ген. директор)	7 000,00	0,6	0,4	4 200,00	2 800,00
Цветкова (гл. бухгалтер)	6 000,00	0,6	0,4	3 600,00	2 400,00
Итого	14 000,00	X	X	8 400,00	5 600,00

Таблица 10

Ф.И.О.	База для исчисления ЕСН и страховых взносов	Федеральный бюджет (69-2-0) (20%)	ФСС РФ (69-1-1) (2,9%)	ФФОМС (69-3-1) (1,1%)	ТФОМС (69-3-2) (2,0%)	Страховые взносы (налоговые вычеты)	
						69-2-2-1 (10,00%)	69-2-2-2 (4,00%)
1	2	3	4	5	6	7	8
Александрова	600,00	120,00	17,40	6,60	12,00	60,00	24,00
Дмитриев	4200,00	840,00	121,80	46,20	84,00	420,00	168,00
Цветкова	3600,00	720,00	104,40	39,60	72,00	360,00	144,00
Итого	8400,00	1680,00	243,60	92,40	168,00	840,00	336,00

Расчет суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование по деятельности, переведенной на ЕНВД.

Таблица 11

Ф.И.О.	База для начисления страховых взносов	Страховая часть трудовой пенсии (69-2-1-1) (10,00%)	Накопительная часть трудовой пенсии (69-2-1-2) (4,00%)
--------	---------------------------------------	---	--

1	2	3	4
Александрова	400,00	40,00	16,00
Дмитриев	2800,00	280,00	112,00
Цветкова	2400,00	240,00	96,00
Итого	5600,00	560,00	224,00

После исчисления суммы ЕСН и страховых взносов в ПФР необходимо отразить начисленные суммы заработной платы и взносов на счетах бухгалтерского учета с распределением по конкретным субсчетам, на которых формируются расходы, относящиеся к деятельности, переведенной и не переведенной на уплату ЕНВД.

Что касается заработной платы генерального директора, главного бухгалтера и уборщицы, то их заработная плата относится как к деятельности, связанной с оказанием услуг, так и к торговле. Начисление сумм заработной платы и отчислений с заработной платы уборщицы распределяется между счетами 25 "Общехозяйственные расходы" и 44 "Расходы на продажу". Начисленные суммы заработной платы и отчислений с заработной платы генерального директора и главного бухгалтера распределяются между счетами 26 "Общехозяйственные расходы" и 44 "Расходы на продажу".

Так как прямым счетом невозможно распределить указанные начисления, то для распределения заработной платы и отчислений с заработной платы необходимо исчислить удельный вес выручки по деятельности, связанной с оказанием услуг, и выручки от торговли в общем объеме выручки за соответствующий период.

При этом дополнительно определяется удельный вес выручки от оказания услуг и торговли в разрезе видов деятельности, переведенных и не переведенных на уплату ЕНВД.

1. Допустим, что выручка от деятельности, не переведенной на уплату ЕНВД (субсчет 90-1-2), составляет 179 000,00 руб. и получена она от осуществления следующих видов деятельности:

- выручка от продажи товаров (субсчет 90-1-2-1) - 160 000,00 руб.;

- выручка от оказания услуг (субсчет 90-1-2-2) - 19 000,00 руб.

Удельный вес выручки, учтенной по группе указанных субсчетов, составляет:

90-1-2-1 - 0,9 (160 000,00 / 179 000,00);

90-1-2-2 - 0,1 (19 000,00 / 179 000,00).

Распределяются заработная плата и отчисления с заработной платы сотрудников между видами деятельности, не переведенными на уплату ЕНВД:

Таблица 12

Ф.И.О.	Заработная плата	ЕСН	Коэффициент выручки		Счета 25 и 26		Счет 44-2
			относящийся к услугам	относящийся к торговле	Сумма з/п и ЕСН	Счет учета расходов	Сумма з/п и ЕСН
1	2	3	4	5	6	7	8
Александрова (уборщица)	600,00	156,00	0,1	0,9	60,00 15,60	25-2	540,00 140,40
Дмитриев (ген. директор)	4200,00	1092,00	0,1	0,9	420,00 109,20	26-2	3780,00 982,80

Цветкова (гл. бухгалтер)	3600,00	936,00	0,1	0,9	360,00 93,60	26-2	3240,00 842,40
Итого	8400,00	2184,00	X	X	X	X	X

Таким образом, на счете 25-2 "Общепроизводственные расходы, относящиеся к деятельности, не переведенной на ЕНВД" учитывается сумма 75,60 руб., в том числе в корреспонденции со счетами:

70-3 "Расчеты с персоналом по оплате труда, занятым в двух режимах налогообложения" - 60,00 руб.;

69-2-0 "Расчеты по ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет" - 12,00 руб. (20%);

69-1 "Расчеты по социальному страхованию в составе ЕСН" - 1,74 руб. (2,9%);

69-3-1 "Расчеты с ФФОМС" - 0,66 руб. (1,1%);

69-3-2 "Расчеты с ТФОМС" - 1,20 руб. (2%).

На счете 26-2 "Общехозяйственные расходы, относящиеся к деятельности, не переведенной на ЕНВД" учитывается сумма 982,80 руб., в том числе в корреспонденции со счетами:

70-3 "Расчеты с персоналом по оплате труда, занятым в двух режимах налогообложения" - 780,00 руб.;

69-2-0 "Расчеты по ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет" - 156,00 руб. (20%);

69-1 "Расчеты по социальному страхованию в составе ЕСН" - 22,62 руб. (2,9%);

69-3-1 "Расчеты с ФФОМС" - 8,58 руб. (1,1%);

69-3-2 "Расчеты с ТФОМС" - 15,60 руб. (2%).

На счете 44-2 "Расходы на продажу, относящиеся к деятельности, не переведенной на уплату ЕНВД" учитывается сумма 9525,60 руб., в том числе в корреспонденции со счетами:

70-3-1 "Расчеты с персоналом по оплате труда, занятым в двух режимах налогообложения" - 7560,00 руб.;

69-2-0 "Расчеты по ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет" - 1512,00 руб. (20%);

69-1 "Расчеты по социальному страхованию в составе ЕСН" - 219,24 руб. (2,9%);

69-3-1 "Расчеты с ФФОМС" - 83,16 руб. (1,1%);

69-3-2 "Расчеты с ТФОМС" - 151,20 руб. (2%).

В соответствии с п. 2 ст. 243 НК РФ сумма ЕСН (сумма авансового платежа по ЕСН), подлежащая уплате в федеральный бюджет (субсчет 69-2-0), уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом N 167-ФЗ. При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму ЕСН (сумму авансового платежа по ЕСН), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Таким образом, сумма налога, отраженная на субсчете 69-2-0 "Расчеты по ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет" и составляющая 1680,00 руб., корреспондирует со следующими субсчетами по учету страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в сумме 1176,00 руб.:

69-2-2-1 "Расчеты по пенсионному страхованию на финансирование страховой части трудовой пенсии в части деятельности, не переведенной на ЕНВД" - 840,00 руб. (10%);

69-2-2-2 "Расчеты по пенсионному страхованию на финансирование накопительной части трудовой пенсии в части деятельности, не переведенной на ЕНВД" - 336,00 руб. (4%).

2. Выручка от деятельности, переведенной на уплату ЕНВД (субсчет 90-1-1), составляет 122 000 руб., в том числе:

- выручка от оказания услуг по техническому обслуживанию и ремонту (субсчета 90-1-1-1, 90-1-1-2)) - 105 000 руб.;

- выручка от розничной торговли (субсчет 90-1-1-3) - 17 000 руб.

Удельный вес выручки, учтенной по группе указанных субсчетов, составляет:

90-1-1-1 и 90-1-1-2 - 0,9 (105 000 / 122 000);

90-1-1-2 - 0,1 (17 000 / 122 000).

Распределяются заработная плата и отчисления с заработной платы сотрудников между видами деятельности, переведенными на уплату ЕНВД:

Таблица 13

Ф.И.О.	Заработная плата	Страховые взносы в ПФР	Коэффициент выручки		44-1	25-1 и 26-1	
			относящийся к услугам	относящийся к торговле	Сумма з/п и ПФР	Сумма з/п и ПФР	Счет учета расходов
1	2	3	4	5	6	7	8
Александрова (уборщица)	400,00	56,00	0,1	0,9	40,00 5,60	360,00 50,40	25-1
Дмитриев (ген. директор)	2800,00	392,00	0,1	0,9	280,00 39,20	2520,00 352,80	26-1
Цветкова (гл. бухгалтер)	2400,00	336,00	0,1	0,9	240,00 33,60	2160,00 302,40	26-1
Итого	5600,00	784,00	X	X	X	X	X

Таким образом, на счете 25-1 "Общепроизводственные расходы, относящиеся к деятельности, переведенной на ЕНВД" учитывается сумма 410,40 руб., в том числе в корреспонденции со счетами:

70-3 "Расчеты с персоналом по оплате труда, занятым в двух режимах налогообложения" - 360,00 руб.;

69-2-1-1 "Расчеты по пенсионному страхованию на финансирование страховой части трудовой пенсии в части деятельности, переведенной на ЕНВД" - 36,00 руб. (10%);

69-2-1-2 "Расчеты по пенсионному страхованию на финансирование накопительной части трудовой пенсии в части деятельности, переведенной на ЕНВД" - 14,40 руб. (4%).

На счете 26-2 "Общехозяйственные расходы, относящиеся к деятельности, переведенной на ЕНВД" учитывается сумма 5335,20 руб., в том числе в корреспонденции со счетами:

70-3 "Расчеты с персоналом по оплате труда, занятым в двух режимах налогообложения" - 4680,00 руб.;

69-2-1-1 "Расчеты по пенсионному страхованию на финансирование страховой части трудовой пенсии в части деятельности, переведенной на ЕНВД" - 468,00 руб. (10%);

69-2-1-2 "Расчеты по пенсионному страхованию на финансирование накопительной части трудовой пенсии в части деятельности, переведенной на ЕНВД" - 187,20 руб. (4%).

На счете 44-1 "Расходы на продажу, относящиеся к деятельности, переведенной на уплату ЕНВД" учитывается сумма 638,40 руб., в том числе в корреспонденции со счетами:

70-3 "Расчеты с персоналом по оплате труда, занятым в двух режимах налогообложения" - 560,00 руб.;

69-2-1-1 "Расчеты по пенсионному страхованию на финансирование страховой части трудовой пенсии в части деятельности, переведенной на ЕНВД" - 56,00 руб. (10%);

69-2-1-2 "Расчеты по пенсионному страхованию на финансирование накопительной части трудовой пенсии в части деятельности, переведенной на ЕНВД" - 22,40 руб. (4%).

Рассмотрим, как отражаются в отчетности суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Форма налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 17 января 2006 г. N 8н. В Письме Минфина России от 14 июня 2006 г. N 03-11-04/3/284 отмечено, что по коду строки 020 разд. 3 "Расчет суммы единого налога на вмененный доход за налоговый период" декларации по ЕНВД отражается сумма уплаченных за налоговый период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование работников, занятых в сферах деятельности, по которым уплачивается ЕНВД.

Налогоплательщики, осуществляющие наряду с деятельностью, подлежащей налогообложению ЕНВД, иные виды предпринимательской деятельности, указывают в строке 020 разд. 3 декларации сумму уплаченных за налоговый период указанных страховых взносов, рассчитанных пропорционально выручке, полученной от предпринимательской деятельности, переведенной на уплату ЕНВД.

Причем в Письме Минфина России от 13 апреля 2006 г. N 03-11-04/3/197 уточнено, что при заполнении строки 020 разд. 3 декларации по ЕНВД сумма страховых взносов, распределенная пропорционально удельному весу выплат и вознаграждений, начисленных по каждому виду деятельности, в общей сумме базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование ежемесячно, суммируется за три месяца квартала.

4.1.6. Порядок распределения доходов и расходов на счетах бухгалтерского учета в целях исчисления налога на прибыль

Учет доходов и расходов, относящихся к видам деятельности, облагаемым налогом на прибыль, ведется на счетах бухгалтерского учета.

В случае если налоговое законодательство предусматривает признание доходов или расходов, которые не находят отражения на счетах бухгалтерского учета в текущем отчетном (налоговом) периоде, их учет организуется на специальных забалансовых счетах.

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено ведение субсчетов, на которых учитываются доходы и расходы, участвующие в формировании налоговой базы по налогу на прибыль.

Те виды расходов, которые не представляется возможным распределить на указанные непосредственно, в течение месяца аккумулируются на субсчетах, имеющих признак аналитического учета "Расходы, относящиеся к двум режимам налогообложения".

Указанные расходы распределяются между субсчетами, учитывающими расходы, относящиеся к деятельности, облагаемой ЕНВД, и к деятельности, не облагаемой ЕНВД, пропорционально выручке от реализации от деятельности, облагаемой и не облагаемой ЕНВД.

Пример. Организация осуществляет два вида деятельности, один из которых переведен на уплату ЕНВД, а другой подлежит налогообложению в соответствии с общей системой налогообложения.

Предположим, что сумма расходов, отраженных на субсчете 25-3 "Общепроизводственные расходы, относящиеся к двум режимам налогообложения", за месяц составляет 5000 руб.

Выручка от реализации в части видов деятельности, переведенных и не переведенных на уплату ЕНВД, составляет 301 000 руб., в том числе:

90-1-1 "Выручка от деятельности, переведенной на уплату ЕНВД" - 122 000 руб.;

90-1-2 "Выручка от деятельности, не переведенной на уплату ЕНВД" - 179 000 руб. (205 420 руб. - 26 420 руб. (НДС)).

Удельный вес выручки, учтенной по каждому из субсчетов, составляет:

90-1-1 - 0,4 (122 000 / 301 000);

90-1-2 - 0,6 (179 000 / 301 000).

Следовательно, расходы, учтенные на субсчете 25-3, относятся к деятельности, не переведенной на ЕНВД, в сумме 3000 руб. (5000 руб. x 0,6), а к деятельности, переведенной на уплату ЕНВД, в сумме 2000,00 руб. (5000 руб. x 0,4).

Заключительными оборотами в конце месяца сумма 5000 руб., учтенная на субсчете 25-3 "Общепроизводственные расходы, относящиеся к двум режимам налогообложения", закрывается на субсчета:

25-1 "Общепроизводственные расходы, относящиеся к деятельности, переведенной на ЕНВД" в сумме 2000 руб.;

25-2 "Общепроизводственные расходы, относящиеся к деятельности, не переведенной на ЕНВД" в сумме 3000,00 руб.

Аналогичным образом производится распределение общехозяйственных расходов, относящихся к двум режимам налогообложения, и расходов на продажу, относящихся к двум режимам налогообложения, учтенных на соответствующих субсчетах, открытых к счетам 26 "Общехозяйственные расходы" и 44 "Расходы на продажу".

4.2. Упрощенная система налогообложения

К особым режимам налогообложения наряду с ЕНВД относится упрощенная система налогообложения.

Пунктом 1 ст. 346.11 НК РФ установлено, что упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Причем переход к упрощенной системе или возврат и иным режимам налогообложения осуществляется добровольно.

Статьей 346.11 гл. 26.2 НК РФ установлено, что переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в порядке, предусмотренном гл. 26.2 НК РФ.

Следует отметить, что гл. 26.2 НК РФ установлены:

- ограничения по применению УСН организациями и индивидуальными предпринимателями (ст. 346.12 НК РФ);

- порядок и условия начала и прекращения применения упрощенной системы налогообложения (ст. 346.13 НК РФ);

- особенности исчисления налоговой базы при переходе с общего режима налогообложения на УСН и с УСН на общий режим налогообложения (ст. 346.25 НК РФ).

От какого налога освобождается налогоплательщик при применении УСН (ст. 346.11 НК РФ), указано ниже.

Для организаций	Для предпринимателей
Налог на прибыль организаций	Налог на доходы физических лиц
Налог на добавленную стоимость	Налог на добавленную стоимость
Налог на имущество организаций	Налог на имущество физических лиц
Единый социальный налог	Единый социальный налог

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Таким образом, налогоплательщики, применяющие УСН, ввозящие товары на таможенную территорию Российской Федерации, должны будут уплачивать НДС при осуществлении этих операций. Такая норма введена для того, чтобы не создавать для плательщиков единого налога по УСН льготного режима налогообложения по импорту товаров. Все остальные операции при применении УСН не подлежат обложению НДС.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не выписывают своим покупателям счета-фактуры и осуществляют расчеты с покупателями без выделения в первичных документах сумм НДС. В том случае, если налогоплательщик, применяющий УСН, выставит покупателю счет-фактуру с выделением сумм НДС, то налогоплательщик в соответствии с п. 5 ст. 173 НК РФ должен будет уплатить в бюджет НДС.

В Письме ФНС России от 24 ноября 2004 г. N 03-1-08/2367/45@ "О порядке исчисления налога на добавленную стоимость" указано: при переходе плательщиков НДС на УСН отсутствуют правовые основания для применения налоговых вычетов. Поэтому в случае принятия налогоплательщиком сумм налога, указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ, к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ, как напоминает ФНС, соответствующие суммы налога подлежат восстановлению и уплате в бюджет согласно п. 3 ст. 170 НК РФ.

В соответствии со ст. 171 НК РФ право на вычет сумм НДС, уплаченных при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, возникает в отношении:

- товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектом налогообложения;
- товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Упрощенная система налогообложения может предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных ст. ст. 13 - 15 НК РФ.

Согласно п. п. 2 и 3 ст. 346.11 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации, а иные налоги уплачиваются такими налогоплательщиками в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Согласно п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по ЕСН, установленные гл. 24 НК РФ. Пунктом 1 ст. 236 НК РФ установлено, что объектом налогообложения ЕСН признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам. При этом согласно п. 3 ст. 236 НК РФ указанные выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде. Поскольку организация, применяющая УСН, не является плательщиком налога на прибыль организаций, на нее не распространяется действие п. 3 ст. 236 НК РФ. По мнению Минфина России, изложенному в Письме от 16 февраля 2005 г. N 03-05-02-05/2, оплата стоимости путевок в санаторий, оказание материальной помощи сотрудникам организации, а также оплата института на получение второго образования облагаются страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование (за исключением выплат, не связанных с трудовой деятельностью, например к юбилейной дате и тому подобному). Кроме того, как указано в Письме Минфина России от 25 апреля 2005 г. N 03-03-02-04/1/102, оплата стоимости протезирования зубов также облагается страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование.

По вопросу начисления страховых взносов на суммы компенсации транспортных расходов в связи с разъездным характером работы Минфин сообщил следующее. Если в должностной инструкции работника или локальном нормативном акте организации указано, что работа физического лица по занимаемой должности носит разъездной характер, то денежные средства, выдаваемые ему под отчет на разъезды по вопросам служебного характера в черте города, не облагаются страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование, в остальных случаях они подлежат обложению в установленном порядке. Поскольку в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ не подлежат обложению ЕСН все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных, в частности, с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность или возмещение командировочных расходов).

В п. 5 ст. 346.11 НК РФ сказано:

"5. Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных настоящим Кодексом".

Понятие "налоговые агенты" рассматривается в ст. 24 НК РФ, согласно которой налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет либо внебюджетный фонд налогов.

Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики. Налоговые агенты обязаны:

- правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) налоги;
- в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности;
- вести учет выплаченных доходов налогоплательщикам, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;
- представлять в налоговый орган по месту учета документы, необходимые для осуществления контроля над правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

У организаций и индивидуальных предпринимателей, перешедших на УСН, могут возникнуть обязанности налоговых агентов в отношении:

1) налога на добавленную стоимость:

- в случае приобретения товаров (работ, услуг) у иностранных лиц, не состоящих на учете в качестве налогоплательщиков;
- в случаях аренды федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества;
- в случаях реализации конфискованного имущества, бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству, если организация или индивидуальный предприниматель имеют специальные полномочия на осуществление такой деятельности;
- в случаях реализации по посредническому договору (с участием в расчетах) на территории России товаров иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков;

2) налога на доходы физических лиц.

Порядок исчисления налога налоговыми агентами определен в ст. 226 НК РФ, согласно которой организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 224 НК РФ с учетом всех особенностей, предусмотренных ст. 226 НК РФ. Указанные организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций, коллегии адвокатов и их учреждения в Российской Федерации именуются налоговыми агентами.

Например, при выплате организацией, применяющей УСН, доходов в виде дивидендов другим организациям (применяющим обычный режим налогообложения) такая организация обязана в общеустановленном порядке удержать у источника выплаты налог и внести его в доход федерального бюджета (Письмо Минфина России от 11 марта 2004 г. N 04-02-05/3/19 "О порядке расчета чистой прибыли организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения").

Исчисление и уплата налога производятся в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент, за исключением доходов, в отношении которых исчисление и уплата сумм налога осуществляются в соответствии со ст. ст. 214.1, 227 и 228 НК РФ с зачетом ранее удержанных сумм налога.

Рассмотрим вопрос о том, как следует организации, применяющей УСН, организовать раздельный учет при поступлении средств целевого финансирования. Предположим, что объектом налогообложения выбраны доходы.

В отношении средств целевого финансирования необходимо отметить следующее. Налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, согласно пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии раздельного учета полученные средства целевого финансирования подлежат налогообложению с даты их получения. То есть денежные средства, поступившие в рамках целевого финансирования, могут не учитываться в целях налогообложения только при наличии у налогоплательщика раздельного учета средств, получаемых и расходуемых в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и в рамках целевого финансирования.

Если средства целевого финансирования использованы не по назначению, то согласно п. 14 ст. 250 НК РФ эти средства признаются внереализационным доходом налогоплательщика и включаются в налоговую базу при исчислении единого налога при УСН.

Следует отметить, что Порядок заполнения Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, утвержденный Приказом Минфина России от 30 декабря 2005 г. N 167н, не предусматривает возможности отражения в Книге операций по расходованию средств целевого финансирования, а также не предусматривает и возможности заполнения граф, предназначенных для отражения сумм расходов теми налогоплательщиками, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы.

В Письме Минфина России от 13 января 2005 г. N 03-03-02-04/1-6 специалисты финансового ведомства высказали мнение, что ведение организацией учета только доходов по Книге учета не обеспечит выполнение требований НК РФ о ведении раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. Таким образом, организации следует организовать раздельный учет средств исходя из необходимости обособления в учете не только операций, связанных с получением средств целевого финансирования, но и операций, связанных и их целевым использованием, определенным организацией - источником финансирования, в порядке, предусмотренном действующим законодательством.

4.3. Одновременное применение ЕНВД и УСН

4.3.1. Ведение раздельного учета

Обратимся к п. 4 ст. 346.12 НК РФ, где указано, что организации и индивидуальные предприниматели вправе применять ЕНВД и упрощенную систему налогообложения одновременно:

"4. Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные в соответствии с главой 26.3 настоящего Кодекса на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности. При этом ограничения по численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов, установленные настоящей главой, по отношению к таким организациям и индивидуальным предпринимателям определяются исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности, а предельная величина доходов, установленная пунктом 2 настоящей статьи, определяется по тем видам деятельности, налогообложение которых осуществляется в соответствии с общим режимом налогообложения".

Из приведенного текста следует, что необходимо обеспечить ведение раздельного учета как при совмещении ЕНВД с общим режимом налогообложения, так и при совмещении ЕНВД с упрощенной системой налогообложения (далее - УСН). Предпринимателям необходимо следить за тем, чтобы доход налогоплательщика по всем видам деятельности не превысил установленный годовой предел в 20 млн руб., а остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов не превышала 100 млн руб.

При этом согласно Письму МНС России от 10 сентября 2004 г. N 22-1-15/1522 "Об упрощенной системе налогообложения" доходы, облагаемые ЕНВД, в расчет лимита по УСН включать не нужно. То есть если налогоплательщик одновременно применяет УСН и ЕНВД, то в состав доходов и расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по единому налогу при УСН, не включаются доходы и расходы, относящиеся к видам предпринимательской деятельности, облагаемым ЕНВД.

Аналогичного мнения придерживаются и специалисты Минфина. В Письме от 5 сентября 2006 г. N 03-11-04/2/184 отмечено, что согласно п. 4 ст. 346.13 НК РФ если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика, определяемые в соответствии со ст. 346.15 НК РФ и пп. 1 и 3 п. 1 ст. 346.25 НК РФ, превысили 20 млн руб., то налогоплательщик утрачивает право на применение УСН с начала того квартала, в котором допущено превышение. Статьей 346.15 НК РФ установлено, что при определении объекта налогообложения налогоплательщики, применяющие УСН, учитывают доходы от реализации в соответствии со ст. 249 НК РФ, а также внереализационные расходы в соответствии со ст. 250 НК РФ. Учитывая положения п. 7 ст. 346.26 НК РФ о необходимости ведения раздельного учета, сотрудники Минфина сделали вывод, что при применении положений п. 4 ст. 346.13 НК РФ следует учитывать только доходы от деятельности, облагаемой в рамках УСН.

В Письме Минфина России от 27 декабря 2004 г. N 03-03-02-02/19 "О порядке применения пункта 4 статьи 346.12 главы 26.2 Налогового кодекса РФ" указано, что если индивидуальные предприниматели применяют одновременно УСН и систему налогообложения в виде ЕНВД, то ограничения по размеру дохода налогоплательщика или остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов, а также ограничения по средней численности работников за налоговый (отчетный) период, установленные гл. 26.2 НК РФ, применяются по отношению к таким индивидуальным предпринимателям исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности по

совокупности показателей, относящихся к УСН и ЕНВД. С этим согласны и налоговики (Письмо ФНС России от 8 февраля 2005 г. N ГИ-6-22/96@).

В Письме Минфина России от 28 декабря 2005 г. N 03-11-02/86 отмечено, что если налогоплательщик ЕНВД осуществляет виды деятельности, по которым применяется УСН в соответствии с гл. 26.2 НК РФ, то согласно п. 8 ст. 346.18 НК РФ налогоплательщики, применяющие УСН и переведенные по отдельным видам деятельности на уплату ЕНВД, также обязаны вести раздельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. Таким образом, в целях налогообложения организации и индивидуальные предприниматели обязаны вести раздельный учет операций по реализации, а также доходов и расходов в связи с осуществлением видов деятельности, по которым уплачивается ЕНВД, и в связи с осуществлением видов деятельности, по которым уплачиваются налоги в соответствии с иными режимами налогообложения. О такой практике свидетельствует и арбитраж (Постановление ФАС Поволжского округа от 17 мая 2007 г. N А12-18630/06-С2).

В отношении организации раздельного учета доходов и расходов организации, подпадающей под разные режимы налогообложения, отмечено, что объектом налогообложения для применения ЕНВД признается вмененный доход. Таким образом, в случае применения УСН и системы налогообложения в виде ЕНВД налогоплательщик должен вести раздельный учет доходов и расходов с тем, чтобы организовать налоговый учет показателей деятельности для целей упрощенной системы налогообложения.

Организация раздельного учета доходов, облагаемых единым налогом, уплачиваемым в связи с применением УСН, трудностей не вызывает. Что же касается ведения раздельного учета расходов, то те расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, по мнению специалистов Минфина России, следует распределять пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

Обратимся к Письму Минфина России от 10 января 2006 г. N 03-11-04/3/5. В Письме сказано, что если объектом налогообложения при применении УСН являются доходы организации, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой по единому налогу признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. Согласно п. 5 ст. 346.18 НК РФ при определении налоговой базы по единому налогу доходы и расходы учитываются нарастающим итогом с начала налогового периода (года). Поэтому при применении УСН и осуществлении предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД, расходы, подлежащие распределению между видами деятельности, облагаемыми налогом при применении УСН или единым сельскохозяйственным налогом, и видами деятельности, облагаемыми ЕНВД, должны учитываться нарастающим итогом с начала налогового периода (года). В Письме также обращено внимание на то, что в указанном порядке должны распределяться между деятельностью по предоставлению в аренду стационарных торговых мест, облагаемой ЕНВД, и иными видами деятельности, облагаемыми в рамках общего режима налогообложения или УСН, расходы в виде арендной платы за земельный участок, по оплате электроэнергии и питьевой воды и оплате других услуг сторонних организаций, используемых для этих видов деятельности.

Индивидуальные предприниматели, применяющие УСН и уплачивающие ЕНВД, должны распределять общие расходы между видами деятельности, облагаемыми ЕНВД, и видами деятельности, облагаемыми в рамках УСН, пропорционально доле доходов от этих видов деятельности в общем объеме их доходов. Об этом сказано в Письме Минфина России от 4 мая 2005 г. N 03-06-05-05/60.

Если один из видов деятельности организации облагается ЕНВД, следует вести раздельный учет сумм НДС. Порядок раздельного учета сумм НДС аналогичен порядку раздельного учета сумм НДС при осуществлении операций, освобожденных от НДС и облагаемых НДС.

Для исчисления пропорции, в которой НДС, уплаченный поставщикам, включается в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), используется показатель стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (облагаются ЕНВД), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных на налоговый период.

Организация, которая переведена на уплату ЕНВД, не является плательщиком НДС. Для целей исчисления пропорции стоимость отгруженной продукции (работ, услуг) по видам деятельности, не переведенным на уплату ЕНВД, следует учитывать без налога на добавленную стоимость.

Согласно п. 8 ст. 346.18 НК РФ налогоплательщики, осуществляющие одновременно виды предпринимательской деятельности, облагаемые ЕНВД, и виды предпринимательской деятельности, облагаемые единым налогом при УСН, ведут раздельный учет доходов и расходов. При этом указано, что в случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, осуществленным ими в процессе предпринимательской деятельности, расходы распределяются пропорционально

долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов.

Отметим, что Минфин России ранее давал разъяснения о порядке распределения общехозяйственных расходов при одновременном применении организациями общего режима налогообложения и системы налогообложения в виде ЕНВД. Так как при применении системы налогообложения в виде ЕНВД налог рассчитывается исходя из величины вмененного дохода, величина расходов для целей налогообложения не имеет значения. Распределение расходов необходимо для исчисления налога на прибыль организации, который исчисляется согласно гл. 25 НК РФ (а в нашем случае для налога при УСН). Согласно п. 9 ст. 274 НК РФ расходы организаций, перешедших на уплату единого налога, в случае невозможности их разделения определяются пропорционально доле доходов организации от данного вида деятельности в общем доходе организации по всем видам предпринимательской деятельности. Минфин России в Письме обращает внимание на то, что расходы распределяются между видами деятельности по отчетным периодам нарастающим итогом с начала года (Письмо Минфина России от 28 апреля 2004 г. N 04-03-1/59 "О распределении общехозяйственных расходов"). Почему с начала года и именно нарастающим итогом? Потому что, несмотря на то что при ЕНВД налоговый период - квартал, а доходы, полученные при применении одновременно двух специальных налоговых режимов, можно считать с начала их одновременного применения (например, с 1 января 2007 г. нарастающим итогом), но это подсказывает логика специалиста, а не автора закона. Кроме того, нам надо распределять расходы именно для целей расчета по итогам налогового периода, а доли доходов вернее будет определять за сопоставимый период. Данную точку зрения разделяют и судьи (Постановление ФАС Поволжского округа от 10 февраля 2006 г. N А55-1991/05-6).

В данном пункте существует еще одно неустранимое противоречие: неизвестно, пропорционально каким доходам определяются доли: доходам по отгрузке либо по оплате с учетом освобождаемых доходов, либо без их учета. Но наличие ст. 346.15 НК РФ дает нам четкий термин, что означают доходы (в них, например, не входят доходы, указанные в ст. 346.15 НК РФ) при УСН. Что подразумевается под доходами, облагаемыми ЕНВД, четко указано в гл. 26.3 НК РФ. В итоге мы понимаем, что значит слово "доходы". В соответствии с п. 1 ст. 346.17 НК РФ в целях всей главы по УСН, в том числе и п. 8 ст. 346.18 НК РФ, датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод). Соответственно, кассовый метод распространяется для определения доли как доходов по УСН, так и доходов по ЕНВД.

В итоге при одновременном применении УСН и ЕНВД для определения пропорции мы применим кассовый метод только к облагаемым УСН доходам нарастающим итогом по отчетным (налоговым) периодам и получим пропорцию доли доходов.

4.3.2. Необходимость ведения бухгалтерского учета и составления отчетности

В случае одновременного применения налоговых режимов в виде ЕНВД и УСН налогоплательщику следует в полном объеме вести бухгалтерский учет, поскольку Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" и гл. 26.3 НК РФ не предусматривают освобождение от ведения бухгалтерского учета для ЕНВД. О необходимости ведения бухгалтерского учета Минфин России указал в Письме от 26 марта 2004 г. N 04-02-03/69.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения и осуществляющие одновременно с этим деятельность, подпадающую по действие ЕНВД, нередко задают вопросы о том, как вести в этом случае раздельный учет и составлять отчетность. Для ответа на этот вопрос обратимся к Письму Минфина России от 24 августа 2004 г. N 03-03-02-04/1/7. В Письме, в частности, сказано, что организация, применяющая по разным видам деятельности два специальных налоговых режима, один из которых не освобождается от ведения бухгалтерского учета, должна вести такой учет, составлять и представлять бухгалтерскую отчетность в целом по всей организации, то есть по всем видам деятельности. Аналогичное мнение содержится в Письме Минфина России от 26 марта 2004 г. N 04-02-03/69.

Организация, перешедшая на УСН, является единственной категорией налогоплательщиков, которым разрешено не вести бухгалтерский учет, за исключением тех показателей деятельности, которые необходимы для исчисления налоговой базы (учет основных средств и нематериальных активов ведут в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете). Это установлено п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете". В то же время для плательщиков ЕНВД законодательством не предусмотрено аналогичного освобождения от ведения бухгалтерского учета. Поэтому организации, переведенные по какому-либо виду деятельности на уплату ЕНВД, должны вести бухгалтерский учет.

По мнению специалистов Минфина России, высказанному в Письме от 10 октября 2006 г. N 03-11-04/2/203, организация, применяющая по разным видам деятельности два специальных налоговых режима, один из которых согласно Закону N 129-ФЗ не освобождается от ведения бухгалтерского учета, должна вести бухгалтерский учет, составлять и представлять в налоговый орган бухгалтерскую отчетность в целом по всей организации. Данная позиция Минфина подтверждается еще и тем, что нормы законодательства об обществах с ограниченной ответственностью обязывают такие общества вести бухгалтерский учет и составлять отчетность, а также утверждать распределение прибылей и убытков. В Письме сказано, что согласно п. 2 ст. 49 Федерального закона "Об обществах с ограниченной ответственностью" в случае публичного размещения облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг общество обязано ежегодно публиковать годовые отчеты и бухгалтерские балансы.

Следует отметить, что п. 2 ст. 1 Закона N 129-ФЗ не требует от предпринимателя ни ведения счетов, ни двойной записи, иными словами, индивидуальные предприниматели бухгалтерский учет не ведут. Согласно п. 3 ст. 4 Закона N 129-ФЗ индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном гл. 26.2 НК РФ. С 2006 г. действует Приказ Минфина России от 30 декабря 2005 г. N 167н "Об утверждении формы Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, и Порядка ее заполнения". Согласно п. 2 ст. 4 Закона N 129-ФЗ граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации. Для предпринимателей в настоящее время действует Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденный Приказом Минфина России и МНС России от 13 августа 2002 г. N 86н/БГ-3-04/430 "Об утверждении Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей". Однако в п. 3 указанного документа сказано, что этот Порядок не распространяется на доходы индивидуальных предпринимателей, по которым уплачивается, в частности, ЕНВД и применяется УСН. Кроме того, у индивидуальных предпринимателей, являющихся плательщиками ЕНВД, вообще отсутствует законодательно установленная обязанность по ведению какого-либо учета своих доходов и расходов. В то же время согласно п. 7 ст. 346.26 НК РФ налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению ЕНВД, иные виды предпринимательской деятельности, исчисляют и уплачивают налоги и сборы в отношении данных видов деятельности в соответствии с иным режимом налогообложения, в частности упрощенной системой налогообложения. Поэтому они обязаны вести отдельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения.

На основании изложенного предпринимателям в случае одновременного применения налоговых режимов в виде ЕНВД и УСН считаем целесообразным вести Книгу учета доходов и расходов, утвержденную Приказом N 167н.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Глава 1. Понятие раздельного учета

Глава 2. Раздельный учет и налог на добавленную стоимость

- 2.1. Организация ведения учета на счете 19
- 2.2. НДС при осуществлении операций, подлежащих налогообложению и не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения)
 - 2.2.1. Методика раздельного учета НДС и ее отражение в учетной политике
 - 2.2.2. Порядок распределения входного НДС
 - 2.2.3. Применение условия, позволяющего не распределять сумму "входного" НДС
 - 2.2.4. Раздельный учет при предоставлении займов
 - 2.2.5. Налог на добавленную стоимость при оказании медицинских услуг
 - Деятельность в рамках обязательного медицинского страхования
 - Оказание платных медицинских услуг
 - Оказание медицинских услуг своим сотрудникам
 - 2.2.6. Входной НДС по основным средствам при осуществлении облагаемых и не облагаемых видов деятельности
 - 2.2.7. Учет входного НДС в книгах покупок и продаж при восстановлении входного НДС
- 2.3. Учет НДС при реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по разным налоговым ставкам
 - 2.3.1. Реализация товаров по разным ставкам НДС на примере организации торговли
 - В организации розничной торговли
 - В организации оптовой торговли
 - Варианты ведения раздельного учета НДС
 - Учет при закупке сельхозпродукции
 - 2.3.2. Особенности применения освобождения от обложения НДС операций по передаче в рекламных целях товаров (работ, услуг)
 - Бесплатное распространение печатных изданий
- 2.4. Учет НДС при осуществлении экспортных операций
 - 2.4.1. Порядок исчисления НДС
 - 2.4.2. Организация раздельного учета НДС, предъявленного поставщиками, при оказании работ, услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, вывезенных в режиме экспорта
 - Документальное обоснование применения ставки 0 процентов и налоговых вычетов
 - Оформление счетов-фактур перевозчиками
 - Порядок применения налоговых вычетов
 - Методика ведения раздельного учета сумм НДС и отражение ее результатов
 - 2.4.3. Порядок возмещения НДС из бюджета
 - 2.4.4. Налогообложение сумм предварительной оплаты, связанных с экспортом товаров
 - 2.4.5. Порядок применения налоговых вычетов НДС при экспорте
 - 2.4.6. Раздельный учет НДС при осуществлении экспортных операций
 - Методика раздельного учета при экспортных операциях и ее отражение в учетной политике
 - Правомерность применения налоговым органом методики ведения раздельного учета сумм НДС, отличной от применяемой организацией
- 2.5. Отсутствие раздельного учета и его последствия

Глава 3. Налог на прибыль и раздельный учет

- 3.1. Раздельный учет при налогообложении прибыли по разным ставкам
- 3.2. Раздельный учет доходов и расходов по операциям, по которым предусмотрен порядок учета прибыли и убытка, отличный от общего
 - 3.2.1. Раздельный учет при осуществлении деятельности, связанной с использованием обслуживающих производств и хозяйств
 - 3.2.2. Раздельный учет при исполнении договора доверительного управления имуществом
 - 3.2.3. Раздельный учет доходов и расходов от совместной деятельности
 - 3.2.4. Раздельный учет при осуществлении операций по уступке и переуступке права требования
 - 3.2.5. Раздельный учет при применении специальных налоговых режимов
- 3.3. Определение прибыли в качестве объекта налогообложения по деятельности иностранной организации в Российской Федерации
- 3.4. Порядок определения суммы расходов на производство и реализацию

- 3.4.1. Прямые расходы
 - Материальные расходы
 - Расходы на оплату труда
 - Амортизируемое имущество
 - 3.4.2. Косвенные расходы
 - 3.4.3. Группировка и распределение расходов для целей налогообложения прибыли
 - 3.4.4. Определение налоговой базы по налогу на прибыль
 - 3.5. Ведение раздельного учета некоммерческими организациями
 - 3.5.1. Ведение предпринимательской деятельности
 - 3.5.2. Целевые средства
 - Средства целевого финансирования
 - Целевые поступления
 - Отчет о целевом использовании полученных средств
 - 3.5.3. Порядок начисления амортизации по имуществу НКО
 - 3.5.4. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли
 - 3.6. Ведение раздельного учета по операциям с ценными бумагами
 - 3.6.1. Ценные бумаги, обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг
 - Определение рыночной цены ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке
 - 3.6.2. Ценные бумаги, не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг
 - 3.6.3. Особенности определения налоговой базы профессиональными участниками рынка ценных бумаг
- Глава 4. Раздельный учет при наличии различных систем налогообложения
- 4.1. ЕНВД
 - 4.1.1. Необходимость ведения раздельного учета
 - 4.1.2. Порядок учета НДС при осуществлении иной деятельности наряду с деятельностью, подлежащей обложению ЕНВД
 - 4.1.3. Особенности исчисления налога на имущество налогоплательщиками ЕНВД
 - 4.1.4. Порядок распределения сумм начисленной амортизации по основным средствам между видами деятельности, переведенными и не переведенными на уплату ЕНВД
 - 4.1.5. Порядок распределения заработной платы и сумм начисленных взносов по ЕСН и страховых взносов в ПФР на счетах бухгалтерского учета
 - 4.1.6. Порядок распределения доходов и расходов на счетах бухгалтерского учета в целях исчисления налога на прибыль
 - 4.2. Упрощенная система налогообложения
 - 4.3. Одновременное применение ЕНВД и УСН
 - 4.3.1. Ведение раздельного учета
 - 4.3.2. Необходимость ведения бухгалтерского учета и составления отчетности