

РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Т. Б. ЧИХИРЕВА,

налоговый консультант АКГ «Интерком-Аудит»

Порядок отнесения сумм налога на добавленную стоимость (НДС) на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) прописан в ст. 170 Налогового кодекса РФ (НК РФ).

В общем случае суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, не включаются в расходы при расчете налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), а принимаются к вычету при исчислении НДС.

Однако из этого правила есть исключения, которые предусмотрены пп. 2 и 5 ст. 170 НК РФ.

Так, в случаях, оговоренных в п. 2 ст. 170 НК РФ, предъявленный НДС включается в стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав и затем в составе этой стоимости списывается на материальные или прочие затраты, в том числе через амортизационные отчисления (ст. 252, 253, п. 1 ст. 221 НК РФ). В частности, НДС подлежит включению в стоимость товаров (работ, услуг, имущественных прав) в случае, если товары (работы, услуги, имущественные права) предназначены для использования в операциях, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) НДС в соответствии со ст. 149 НК РФ.

Порядок ведения учета сумм НДС может быть представлен в виде следующего алгоритма.

1-й этап. Определяется сумма НДС, предъявленная в стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав), которая подлежат вычету или учету в стоимости таких товаров (работ, услуг, имущественных прав).

1.1. Если приобретенные товары (работы, услуги, имущественные права) могут быть прямо отнесены к деятельности, не подлежащей налогообложению НДС (освобождаемой от налогообложения), то суммы налога включаются в их стоимость.

1.2. Если приобретенные товары (работы, услуги, имущественные права) могут быть прямо отнесены к деятельности, облагаемой НДС, то суммы налога, предъявленные в их стоимости, принимаются к вычету в установленном порядке (подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ).

1.3. Если приобретенные товары (работы, услуги, имущественные права) не могут быть прямо отнесены к деятельности, не подлежащей налогообложению НДС, или к деятельности, облагаемой НДС (например, административно-хозяйственные, общепроизводственные расходы), то предъявленные суммы НДС принимаются к вычету или учитываются в стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав) 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).

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период (абз. 5 п. 4 ст. 170 НК РФ).

2-й этап («правило 5 процентов»)¹. Рассчитывается доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообло-

¹ «Правило 5 процентов» сформулировано в абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ, в соответствии с которым налогоплательщик имеет право не вести раздельного учета НДС в тех налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 % общей величины совокупных расходов на производство. При этом все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщиком продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг), имущественных прав в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в установленном порядке.

ложению, т. е. определяется право на применение «правила 5 процентов». *Применение данного правила должно быть предусмотрено в учетной политике налогоплательщика* (ст. 171 и 172 НК РФ).

2.1. Подсчитываются совокупные расходы на производство товаров (работ, услуг, имущественных прав), не подлежащих налогообложению, за налоговый период (P_n).

2.2. Определяется общая величина совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг, имущественных прав) за налоговый период (как облагаемых, так и не облагаемых НДС) ($P_{\text{общ}}$).

2.3. Определяется доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг, имущественных прав), не подлежащих налогообложению НДС ($D_{p.n}$), в общей сумме совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг, имущественных прав) за налоговый период по следующему формуле:

$$D_{p.n} = (P_n / P_{\text{общ}}) \cdot 100\%.$$

Если $D_{p.n} \leq 5\%$, то вся сумма НДС, предъявленного в стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав), используемых как в деятельности, облагаемой НДС, так и в операциях, не подлежащих налогообложению (см. п. 1.3.), принимается к вычету.

Если $D_{p.n} > 5\%$, то переходим к следующим этапам.

3-й этап. Рассчитывается сумма НДС, предъявленная в стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав), используемых для осуществления операций, как облагаемых НДС, так и не подлежащих налогообложению, подлежащая вычету.

3.1. Рассчитывается стоимость отгруженных за налоговый период товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав, облагаемых НДС ($C_{\text{обл}}$). Данный показатель принимается при расчете без учета НДС (абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ).

3.2. Суммируется стоимость всех отгруженных за налоговый период товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав, как облагаемых, так и не облагаемых НДС ($C_{\text{общ}}$).

3.3. Определяется доля НДС, подлежащего вычету ($D_{\text{ндс выч}}$), по следующей формуле:

$$D_{\text{ндс выч}} = (C_{\text{обл}} / C_{\text{общ}}) \cdot 100\%.$$

3.4. Исчисляется сумма НДС, подлежащая вычету из бюджета ($НДС_{\text{выч}}$), по следующей формуле:

$$НДС_{\text{выч}} = НДС_{\text{пред}} \cdot D_{\text{ндс выч}},$$

где $НДС_{\text{пред}}$ – сумма НДС, которая предъявлена налогоплательщику продавцом в стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, используемых для осуществления операций, как облагаемых НДС, так и не подлежащих налогообложению, и принятых к учету в текущем налоговом периоде.

4-й этап. Рассчитывается сумма НДС, включаемая в стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, предъявленная в стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, используемых для осуществления операций как облагаемых НДС, так и не подлежащих налогообложению.

4.1. Расчет производится по следующей формуле:

$$НДС_{\text{ст}} = НДС_{\text{пред}} - НДС_{\text{выч}},$$

где $НДС_{\text{ст}}$ – сумма НДС, включаемая в стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Для проверки можно сделать следующий расчет.

4.2. Рассчитывается стоимость отгруженных за налоговый период товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав, не подлежащих налогообложению (C_n).

4.3. Суммируется стоимость всех отгруженных за налоговый период товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав ($C_{\text{общ}}$).

4.4. Вычисляется доля НДС, учитываемого в стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав ($D_{\text{ндс ст}}$), по следующей формуле:

$$D_{\text{ндс ст}} = (C_n / C_{\text{общ}}) \cdot 100\%.$$

4.5. Определяется сумма НДС, включаемая в стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав ($НДС_{\text{ст}}$). Для этого сумма налога, которая предъявлена налогоплательщику продавцом ($НДС_{\text{пред}}$), умножается на долю, определенную в п. 4.4 алгоритма:

$$НДС_{\text{ст}} = НДС_{\text{пред}} \cdot D_{\text{ндс ст}}.$$

Итоговые суммы, полученные после выполнения пп. 4.1 и 4.5 алгоритма, должны быть равны.

К операциям, не подлежащим налогообложению (освобождаемым от налогообложения), относятся, в частности, операции по реализации ценных бумаг и долей в уставных капиталах, выдача займов.

При применении алгоритма в случае осуществления наряду с деятельностью, облагаемой НДС, вышеперечисленных операций зачастую возникают вопросы в части применения «правила 5 процентов» (см. 2-й этап).

Следует напомнить, что если учетной политикой налогоплательщика предусмотрено «правило 5 процентов», то его *фактическое применение поставлено в зависимость от доли совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), имущественных прав, не подлежащих налогообложению НДС, в общем сумме совокупных расходов на производство.*

Налоговый кодекс РФ не дает определения понятия «совокупные расходы на производство». В соответствии с Современным экономическим слова-

рем производство — 1) процесс создания разных видов экономического продукта; 2) производственное предприятие. Продукт экономический — результат человеческого труда, хозяйственной деятельности, представленный в материально-вещественной форме (материальный продукт), в духовной, информационной форме (интеллектуальный продукт) либо в виде выполненных работ и услуг.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что, во-первых, понятие «совокупные расходы» может означать *объединение расходов* на производство разных видов товаров (работ, услуг), имущественных прав. Во-вторых, в состав совокупных расходов на производство могут быть включены только расходы, связанные с производством товаров (работ, услуг) самим налогоплательщиком, которые им и реализуются.

Минфин России и налоговые органы разъясняют, что при определении совокупных расходов на производство учитываются *расходы по обычным видам деятельности* по данным бухгалтерского учета — как прямые, так и общехозяйственные расходы. При этом контролирующие органы ссылаются на Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н.

В письме от 29.01.2008 № 03-07-11/37 Минфин России разъяснил, что торговые организации могут не вести раздельного учета «входного» НДС, если доля расходов на необлагаемые операции не превышает 5%.

Таким образом, контролирующие органы трактуют понятие «совокупные расходы на производство» более широко и не связывают данное понятие с наличием или отсутствием производства.

Позиция судов по данному вопросу неоднозначная.

Если рассматривать судебные дела, когда предметом спора была торговая деятельность налогоплательщика, то судьи приходят к следующему выводу: «...применение абзаца 9 пункта 4 статьи 170 Налогового кодекса РФ *касается только производственных расходов* на товары (работы, услуги), которые производятся предприятием и реализуются без налога на добавленную стоимость. При этом доля таких расходов не должна превышать пяти процентов общей величины совокупных расходов на производство»².

Таким образом, по мнению судей, организации, осуществляющие торговые операции, которые

не облагаются НДС³, *не могут воспользоваться правом не вести раздельного учета НДС* по причине отсутствия расходов на производство.

Если проанализировать судебные дела, предметом спора в которых были операции по реализации ценных бумаг, то отдельные судьи приходят к выводу, что при реализации ценных бумаг *можно применять «правило 5 процентов»*. Однако при этом судьи указывают на то, что поскольку в абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ говорится о расходах на производство, *расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, для определения пропорции не учитываются* (т. е. пропорция считается без этих расходов). Соответственно, практически наверняка сумма расходов на производство в части не облагаемых НДС операций составит меньше 5% (при совершении операций с ценными бумагами вообще нет расходов на производство), и налогоплательщик будет освобожден от обязанности вести раздельный учет НДС.

В постановлении ФАС Московского округа от 08.09.2008 № КА-А40/8309-08-2 при разрешении спора о порядке определения совокупных расходов в случае, когда налогоплательщик наряду с облагаемыми НДС операциями осуществлял реализацию ценных бумаг, судьи пришли к следующему выводу: «...реализация ценных бумаг является для целей бухгалтерского учета и налогообложения финансовыми вложениями. ПБУ 19/02⁴ устанавливает особый порядок учета финансовых вложений, отличный от учета доходов и затрат при реализации товаров (работ, услуг)».

При этом у организации отсутствуют расходы по финансовым вложениям, которые непосредственно формируют себестоимость производимых товаров (работ, услуг), также нет и расходов, которые могли бы быть использованы в производстве и реализации облагаемой продукции и в реализации финансовых вложений, операции по которым освобождены от налогообложения.

Таким образом, рассматриваемые операции учитываются обособленно, а их отражение в учете *не связано со счетами учета затрат, в том числе со счетом 26 «Общехозяйственные расходы»*... Таким образом, налогоплательщик вправе предъявить НДС по общехозяйственным расходам к вычету в полном объеме, поскольку необлагаемые операции (по которым не осуществляются непосредственно связанные с ней расходы) *не увеличивают доли совокупных расходов на производство товаров (работ,*

² Постановление ФАС Московского округа от 29.02.2008 № КА-А40/1094-08, от 08.10.2007 № КА-А40/9013-07, от 08.09.2008 № КА-А40/8309-08-2, от 30.05.2007, 04.06.2007 № КА-А40/4258-07; постановление ФАС Поволжского округа от 13.03.2007 по делу № А12-9675/06; постановление ФАС Уральского округа от 10.04.2007 № Ф09-2451/07-С2.

³ В судебных решениях речь шла о применении в отношении таких операций ЕНВД.

⁴ Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденное приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н.

услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению».

Что касается операций по реализации долей в уставном капитале, то в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 01.08.2008 № А29-6086/2007 судьи напомнили, что операции по реализации юридическим лицом доли в уставном капитале другого юридического лица не облагаются НДС, поэтому общество должно было вести раздельный учет всех оказанных доверительных услуг.

Таким образом, отсутствие в НК РФ четких критериев для применения «правила 5 процентов», в частности отсутствие определения понятия «совокупные расходы на производство», может привести к спору с налоговой инспекцией.

По мнению автора, в сложившейся ситуации целесообразно способ исчисления совокупных расходов прописать в учетной политике для целей налогообложения. В качестве аргумента можно привести постановление ФАС Поволжского округа от 23.07.2008 № А06-333/08. По результатам камеральной проверки декларации по НДС налоговый орган не принял к вычету части суммы «входного» НДС. Основанием для такого решения послужило неправильное (по мнению налогового органа) исчисление организацией величины совокупных расходов, что привело к занижению удельного веса таких расходов, относящихся к не облагаемому НДС виду деятельности.

В соответствии с учетной политикой организация определяет долю совокупных расходов исходя из суммы прямых затрат, учитываемых на счете 20 «Основное производство». Общехозяйственные затраты со счета 26 списываются напрямую на счет 90 «Продажи». Такой порядок соответствует положению п. 3 ст. 5 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Исчисленная таким образом доля совокупных расходов, приходящихся на не облагаемые НДС операции, составила менее 5% процентов. Поэтому всю сумму «входного» НДС организация приняла к вычету.

С учетом наличия у организации права самостоятельно определять способ исчисления совокупных расходов и за отсутствием правового урегулирования данного вопроса суд признал действия организации правомерными.

Вывод, сделанный судом, противоречит позиции Минфина России, который говорит о том, что при определении совокупных расходов на производство учитываются как прямые, так и общехозяйственные расходы⁵. Однако письменные

разъяснения финансового ведомства не являются нормативными актами. Следовательно, при отсутствии методики расчета совокупных расходов на производство в НК РФ налогоплательщик вправе разработать ее самостоятельно и закрепить в своей учетной политике для целей налогообложения.

Для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом, предназначен счет 26 «Общехозяйственные расходы». В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: административно-управленческие расходы; содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т.п. услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» ведется по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат и др.

Если налогоплательщик не желает спорить с налоговыми органами, то в состав совокупных расходов следует включать общехозяйственные расходы. Способ распределения общехозяйственных расходов следует прописать в учетной политике. При этом способ распределения общехозяйственных расходов между облагаемыми и необлагаемыми операциями может быть выбран любой. Например, может быть предусмотрено, что общехозяйственные расходы распределяются пропорционально доле выручки, либо сумме прямых затрат, либо количеству работников, занятых в облагаемой и необлагаемой деятельности, или фонду оплаты труда этих работников и др.

Следует обратить внимание на постановление ФАС Уральского округа от 10.04.2007 № Ф09-2451/07-С2. Судебное решение принято в пользу налогоплательщика, который доказал, что из всех общехозяйственных расходов часть является прямыми (т.е. непосредственно связанными только с не облагаемой НДС деятельностью), и так как они составляют менее 5% всех совокупных расходов на производство налогового периода, то весь «входной» НДС за данный налоговый период подлежит налоговому вычету.

⁵ Постановление ФАС Центрального округа от 31.10.2008 по делу № А48-3912/07-2 (определением ВАС РФ от 05.03.2009 № ВАС-3302/08 отказано в передаче данного дела в Прези-

диум ВАС РФ); постановление ФАС Центрального округа от 18.07.2007 по делу № А48-602/06-18 (определением ВАС РФ от 19.12.2007 № 14134/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ); постановление ФАС Волго-Вятского округа от 14.06.2007 по делу № А82-6804/2005-99.

Таким образом, в учетной политике дополнительно может быть определен перечень общехозяйственных расходов, относящихся к операциям, освобождаемым от налогообложения. В этот перечень не включаются расходы, не относящиеся к не облагаемым НДС операциям. Например, применительно к реализации ценных бумаг в этот перечень могут не включаться командировочные, представительские расходы, расходы по подбору и обучению персонала, маркетинговые расходы, а также иные расходы, не связанные напрямую с реализацией ценных бумаг.

При этом в учетной политике необходимо прописать порядок исчисления таких затрат. В частности, порядок расчета может предусматривать:

— выделение в штатном расписании соответствующей должности работника (например юрист, главный бухгалтер, директор и др.);

— установление порядка учета времени работника (работников) на выполнение деятельности, не облагаемой НДС;

— определение суммы арендной платы, коммунальных услуг и НДС по ним (например пропорционально площади помещения, занимаемого соответствующим работником);

— порядок распределения расходов на канцелярские товары.

Что касается включения в состав совокупных расходов стоимости ценных бумаг, доли в уставном капитале, суммы займа, то, как следует из судебных решений, затраты, связанные с приобретением ценных бумаг, к расходам на производство товаров не относятся, так как учитываются отдельно на счете 58 «Финансовые вложения».

Полагаем, что аналогичный вывод можно сделать и в отношении стоимости доли в уставном капитале и суммы займа.

Следует отметить, что в ответе на частный вопрос консультант отдела косвенных налогов Минфина России Е. С. Лобачева разъяснила, что в расходы по оказанию финансовых услуг по предоставлению займа не включается сумма займа, так как в соответствии с п. 1 ст. 807 Гражданского кодекса РФ заем предоставляется на возвратной основе⁶.

Наличие арбитражной практики говорит о том, что у налоговых органов может быть иное мнение. В этом случае налогоплательщику свое мнение, возможно, придется отстаивать в суде.

Выводы

1. Обязанность по ведению раздельного учета сумм НДС возникает только в отношении товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые

нельзя прямо отнести к какому-либо одному виду деятельности (операциям). В основном это касается тех товаров (работ, услуг), имущественных прав, которые приобретаются для хозяйственных и (или) управленческих нужд организации и относятся к деятельности организации в целом. В бухгалтерском учете такие расходы отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы», счете 44 «Расходы на продажу», счете 25 «Общепроизводственные расходы».

2. Применение «правила 5 процентов» должно быть предусмотрено в учетной политике для целей налогообложения.

3. По вопросу права не вести раздельного учета существуют две точки зрения:

— по мнению контролирующих органов, «правило 5 процентов» может применяться всеми организациями независимо от вида деятельности, т. е. независимо от наличия производства;

— если же отталкиваться от позиции судей, «правило 5 процентов» не применяется к торговым, финансовым операциям. При осуществлении таких операций раздельный учет должен вестись независимо от того, какова доля совокупных расходов на осуществление таких операций.

4. Методику расчета совокупных расходов на производство целесообразно закрепить в учетной политике для целей налогообложения.

Список литературы

1. Бухгалтерский бюллетень, 2005. № 4.
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н.
3. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 14.06.2007 по делу № А82-6804/2005-99.
4. Постановление ФАС Московского округа от 29.02.2008 № КА-А40/1094-08.
5. Постановление ФАС Московского округа от 08.10.2007 № КА-А40/9013-07.
6. Постановление ФАС Московского округа от 08.09.2008 № КА-А40/8309-08-2.
7. Постановление ФАС Московского округа от 30.05.2007, 04.06.2007 № КА-А40/4258-07.
8. Постановление ФАС Поволжского округа от 13.03.2007 по делу № А12-9675/06.
9. Постановление ФАС Уральского округа от 10.04.2007 № Ф09-2451/07-С2.
10. Постановление ФАС Центрального округа от 31.10.2008 по делу № А48-3912/07-2.
11. Постановление ФАС Центрального округа от 18.07.2007 по делу № А48-602/06-18.
12. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. ИНФРА-М, 2006.

⁶ Бухгалтерский бюллетень, 2005. № 4.

* * *