

ДЛЯ  
БУХГАЛТЕРА

Анищенко А. В.

## РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ

Механизмы ведения и особенности применения в нестандартных ситуациях и при использовании различных налоговых режимов

НДС, налог на прибыль, налог на имущество, страховые взносы

Соединение общего и специальных режимов налогообложения

Получение льгот

Двойной раздельный учет

Порядок действий при изменении финансирования

ПРОВЕРЕНО  
экспертами

2010

**Александр Владимирович Анищенко**  
**Раздельный учет. Механизм ведения и**  
**особенности применения в нестандартных**  
**ситуациях и при использовании**  
**различных налоговых режимов**

*Текст предоставлен правообладателем*  
[http://www.litres.ru/pages/biblio\\_book/?art=419672](http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=419672)

*Раздельный учет. Механизм ведения и особенности применения в нестандартных ситуациях и при использовании различных налоговых режимов / А.В. Анищенко. : Эксмо; Москва; 2010  
ISBN 978-5-699-35823-6*

**Аннотация**

В этом исключительно полезном бухгалтерам издании детально с помощью многочисленных практических примеров и подробных расчетов освещены вопросы организации раздельного учета для НДС и налога на прибыль, что вызвано применением различных налоговых ставок, освобождением от налогообложения, а в отдельных случаях – особым порядком определения налоговой базы.

Отдельное внимание в издании уделено тонкостям ведения раздельного учета при использовании специальных налоговых режимов.

Данное практическое пособие также содержит анализ сложных моментов, для которых отсутствуют правила ведения раздельного учета, и включает подробные рекомендации, касающиеся таких ситуаций.

Издание также будет очень полезно руководителям организаций, финансистам, экономистам, аудиторам, налоговым консультантам и студентам экономических специальностей вузов.

## Содержание

1. РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ И НДС	4
1.1. Операции облагаемые и не облагаемые НДС	5
1.1.1. Раздельный учет – что это такое?	5
Пример 1	5
Пример 2	8
Пример 3	8
Пример 4	10
Пример 5	11
Пример 6	13
Пример 7	14
1.1.2. Льгота по раздельному учету	15
Пример 8	17
1.1.3. Раздельный учет, НДС и ЕНВД	18
Пример 9	19
Пример 10	20
Пример 11	20
1.1.4. Выданные займы и раздельный учет	22
Пример 12	23
Пример 13	23
Конец ознакомительного фрагмента.	24

# **Александр Владимирович Анищенко**

## **Раздельный учет. Механизм ведения и особенности применения в нестандартных ситуациях и при использовании различных налоговых режимов**

### **1. РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ И НДС**

Наиболее значимым для налогоплательщиков понятие «раздельный учет» становится в случае начисления, возмещения и уплаты НДС. Ведь от правильности ведения раздельного учета зависит как минимум возможность получить вычет по «входному» налогу на добавленную стоимость. В то же время правила ведения раздельного учета по НДС не так-то и понятны, как может показаться на первый взгляд.

Требование об обязательном ведении раздельного учета и описание порядка ведения такого учета содержится в главе 21 НК РФ – собственно в ст. 165 и 170 НК РФ.

В п. 10 ст. 165 НК РФ указано, что порядок определения суммы «входного» НДС, относящейся к товарам, работам, услугам и имущественным правам, приобретенным для производства и реализации товаров, работ или услуг, реализация которых облагается по налоговой ставке 0 %, устанавливается в принятой налогоплательщиком учетной политике для целей налогообложения.

Распределению подлежит «входной» налог, который относится к операциям, как подлежащим налогообложению, так и освобожденным от него (п. 4 ст. 170 НК РФ). Порядок такого распределения должен быть установлен в учетной политике для целей налогообложения.

В главе 21 НК РФ есть еще одно упоминание о необходимости ведения раздельного учета: если налогоплательщик осуществляет операции, подлежащие обложению НДС, и операции, не подлежащие налогообложению в соответствии со ст. 149 НК РФ, то он обязан вести раздельный учет таких операций (п. 4 ст. 149 НК РФ).

## 1.1. Операции облагаемые и не облагаемые НДС

Начнем с наиболее часто встречающейся ситуации: налогоплательщику приходится делить «входной» НДС между операциями, облагаемыми и не облагаемыми этим налогом.

Несмотря на то что с этой темой уже много лет постоянно сталкивается большое количество налогоплательщиков, вопросы по ней остаются, причем они касаются даже не нюансов, а основных определений.

### 1.1.1. Раздельный учет – что это такое?

Механизм расчета пропорции для распределения сумм «входного» НДС, которые относятся одновременно как к облагаемым, так и к не облагаемым этим налогом операциям, приведен в ст. 170 НК РФ.

Если такого раздельного учета нет, то вся сумма «входного» НДС по приобретенным товарам, работам и услугам (в том числе по основным средствам и нематериальным активам) возмещению из бюджета не подлежит, но и включить ее в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, нельзя.

Необходимая для ведения раздельного учета пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров, работ или услуг, облагаемых или не облагаемых налогом в общей стоимости товаров, работ или услуг, отгруженных за налоговый период. Период для определения пропорции равен налоговому периоду. Напомним, что согласно ст. 163 НК РФ налоговым периодом по НДС в настоящее время является квартал.

Таким образом, если сумму «входного» НДС прямо отнести к облагаемым или не облагаемым НДС операциям нельзя ввиду того, что они одновременно относятся и к тем, и к другим, то «входной» НДС принимается к вычету или учитывается в стоимости активов в той доле, в какой они сами используются при производстве и реализации товаров, работ или услуг, облагаемых или не облагаемых налогом.

### Пример 1

ОАО «Белремсбыт» производит два вида продукции. Реализация одного из них облагается НДС, а другого – нет.

Однако при этом производство и того, и другого вида продукции осуществляется на одной и той же арендуемой площади.

В I квартале 2010 г. стоимость аренды составила 600 000 руб., в том числе НДС – 91 525 руб.

Выручка общества за этот же период составила от реализации продукции:

– не облагаемой налогом – 10 684 000 руб.;

– облагаемой налогом – 14 589 000 руб. (в том числе НДС – 2 225 441 руб.).

Общая сумма выручки (без НДС) составила 23 047 559 руб. (10 684 000 + 14 589 000 – 2 225 441).

Доля продукции, не облагаемой НДС, в общей сумме выручки общества составила 46,36 % (10 684 000 руб.: 23 047 559 руб. × 100 %).

«Входной» НДС из арендной платы, который не принимается к вычету, а только увеличивает размер расходов общества, равен 42 431 руб. (91 525 руб. × 46,36 %).

Оставшуюся сумму «входного» НДС в размере 49 094 руб. (91 525 – 42 431) общество может предъявить к вычету из бюджета.

Этот пример позволяет нам перейти к «главной загадке» п. 4 ст. 170 НК РФ. Если вы были внимательны, то заметили, что порядок расчета пропорции определен однозначно – без вариантов.

А вот в п. 4 ст. 170 НК РФ сказано буквально следующее: «Суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобожденные от налогообложения операции... принимаются к вычету либо учитываются в их 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 как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения».

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период».

Вот и возникает вопрос: если порядок расчета пропорции для распределения не имеет других вариантов, то какой же тогда порядок распределения должен быть установлен в учетной политике для целей налогообложения?

По мнению автора, читая п. 4 ст. 170 НК РФ, нужно четко различать, что требование о расчете пропорции в отношении активов, используемых как в облагаемых, так и в не облагаемых НДС операциях, вовсе не равнозначно требованию о ведении раздельного учета сумм «входного» НДС.

Грубо говоря, это вообще совершенно разные вещи.

Ведь в тексте п. 4 ст. 170 НК РФ сказано, в частности, следующее.

Во-первых, если товары, работы или услуги, в том числе основные средства и нематериальные активы, используются исключительно в деятельности, облагаемой НДС, то «входной» налог по ним полностью принимается к возмещению из бюджета.

Во-вторых, если товары, работы или услуги, в том числе основные средства и нематериальные активы, используются исключительно в деятельности, не облагаемой НДС, то «входной» налог по ним полностью учитывается в их стоимости.

И, в-третьих, если товары, работы или услуги используются и в той, и в другой деятельности, то часть «входного» НДС, которая к ним относится, подлежит возмещению из бюджета, а часть – нет.

При этом налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм налога по приобретенным товарам, работам, услугам, в том числе по основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению операций.

Указанную же в п. 4 ст. 170 НК РФ пропорцию надо применять в отношении только тех товаров, работ, услуг, основных средств и нематериальных активов, которые одновременно используются для осуществления как облагаемых, так и не облагаемых НДС операций.

От себя отметим, что обычно под эту категорию подпадают основные средства, нематериальные активы, товары, работы и услуги, относящиеся к общепроизводственным или общехозяйственным расходам.

Напомним: такие расходы примечательны тем, что распределить их (и, значит, «входной» НДС, который к ним относится) между облагаемыми и не облагаемыми НДС опера-

циями можно только условно – исходя из заранее установленной базы для такого распределения.

Из этого, как нам представляется, можно сделать такой вывод.

Если налогоплательщик в состоянии объективно и обоснованно установить факт использования товаров, работ, услуг, основных средств и нематериальных активов только в операциях, облагаемых НДС, то весь «входной» налог, относящийся к ним, можно полностью принять к вычету.

Если налогоплательщик в состоянии объективно и обоснованно установить факт использования товаров, работ, услуг, основных средств и нематериальных активов только в операциях, не облагаемых НДС, то весь «входной» налог, относящийся к ним, следует полностью включить в их стоимость.

Это вполне будет соответствовать положениям абз. 2 и 3 п. 4 ст. 170 НК РФ.

Таким образом, как нам кажется, раздельный учет нужен именно для того, чтобы вести учет «входного» НДС по поступающим активам сразу по трем направлениям, а именно по товарам, работам, услугам, используемым:

- только для облагаемых НДС операций;
- только для не облагаемых НДС операций;
- в обоих видах операций.

Такой раздельный учет в Налоговом кодексе РФ не регулируется. Поэтому именно его налогоплательщики могут и должны прописать в учетной налоговой политике.

В пользу нашей точки зрения приведем постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 05.12.2005 по делу № Ф04-8631/2005(17467-А70-14). В нем рассматривается следующая ситуация.

По мнению налоговиков п. 4 ст. 170 НК РФ (в редакции до 01.01.2006) установлено, что по товарам, используемым для осуществления как облагаемых, так и не облагаемых НДС операций, «входной» НДС принимается к вычету или учитывается в стоимости этих товаров в той пропорции, в которой они используются в этих операциях.

Данная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров, работ или услуг, операции по реализации которых подлежат налогообложению (или освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров, работ, услуг, отгруженных за налоговый период.

Иная методика распределения в Налоговом кодексе РФ не предусмотрена, и, следовательно, посчитали налоговики, налогоплательщик нарушил налоговое законодательство.

Налогоплательщик с этим решением не согласился.

По его мнению, законодательно порядок раздельного учета «входного» НДС, относящегося к затратам по производству и реализации продукции, облагаемой и не облагаемой налогом, не определен. Поэтому налогоплательщиком была применена методика ведения раздельного учета НДС, основанная на Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н. И данная методика раздельного учета налоговому законодательству не противоречит.

Суд же рассудил так.

При расчете сумм «входного» НДС, подлежащего возмещению, стороны использовали одни и те же первичные бухгалтерские документы. А разница в суммах возмещения налога по данным налогоплательщика и налоговиков связана только с различием методик ведения раздельного учета сумм «входного» НДС по приобретенным товарам, используемым для осуществления как облагаемых, так и не подлежащих налогообложению операций.

Налоговая инспекция не смогла представить доказательства того, что методика, примененная налогоплательщиком, противоречит действующему налоговому законодательству. Таким образом, претензии налогового органа суд признал необоснованными.

## Пример 2

В I квартале 2010 г. ООО «Энергия» получило материал для основного производства в количестве 40 000 ед. стоимостью 3 600 000 руб., в том числе НДС – 549 153 руб. Этот материал используется для производства как облагаемой, так и не облагаемой НДС продукции.

В I квартале 2010 г. общество выпустило 3000 ед. облагаемого НДС товара и 1000 ед. не облагаемого НДС товара. На облагаемый налогом товар по плану уходит 3 ед. материала, а на необлагаемый – 1 ед.

Общая стоимость выпуска 4000 изделий (3000 + 1000) составляет 7 800 000 руб. без учета НДС.

Стоимость облагаемых налогом товаров равна 5 400 000 руб.

Если использовать пропорцию, указанную в п. 4 ст. 170 НК РФ, то сумма «входного» НДС по данной партии материалов, которую можно предъявить к вычету из бюджета, составит 380 178 руб. (549 153 руб. × (5 400 000 руб. : 7 800 000 руб.)).

Если же исходить из материалоемкости продукции, то сумма налога к вычету получится иной.

На 1 ед. материала приходится 13,73 руб. НДС (549 153 руб. : 40 000 ед.).

На облагаемую НДС продукцию ушло 9000 ед. материала (3000 ед. товара × 3 ед. материала). Следовательно, «входной» НДС к вычету равен 123 570 руб. (9000 ед. × 13,73 руб./ед.).

### **ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!**

В примере вычет по НДС, рассчитанный по методике налогоплательщика, получился меньше, чем по методике, на которой настаивали налоговики. Тем не менее, у предприятия в этом есть свой плюс. Тот материал, по которому был произведен вычет «входного» НДС, однозначно был использован в операции, облагаемой НДС, и этот факт оспорить уже будет невозможно. Значит, по этой сумме НДС уже точно никаких уточняющих деклараций подавать не придется.

Однако далеко не всем налогоплательщикам выгодна такая методика раздельного учета.

Предположим, что организация оказывает услуги, которые облагаются НДС, и при этом производит продукцию, которая НДС не облагается.

В этом случае распределение сумм «входного» НДС по материалоемкости принесет компании только финансовые неприятности. Ведь услуги характеризуются чаще всего не материалоемкостью, а трудоемкостью. В результате «входной» НДС, относящийся к материалам, почти весь пойдет на увеличение их стоимости.

Если же организация выберет за базу для распределения выручку от реализации товаров и услуг, то даже при минимальном участии материалов в процессе оказания услуг часть «входного» НДС по материалам удастся возместить из бюджета.

## Пример 3

ООО «Стандарт» оказывает услуги, облагаемые НДС, и производит товары, этим налогом не облагаемые.

В I квартале 2010 г общество приобрело материал в количестве 6000 ед. стоимостью 720 000 руб., в том числе НДС – 109 830 руб. Этот материал используется и для производства товаров, и для оказания услуг.

В этом же квартале общество израсходовало на производство товара 4200 ед. материала, а на оказание услуг – 550 ед.

На 1 ед. материала приходится 18,31 руб. «входного» НДС (109 830 руб.: 6000 ед.).

Если бы общество распределяло входной НДС по поступившим материалам исходя из материалоемкости производства, то по итогам 1 квартала 2010 г к возмещению можно было бы предъявить только 10 071 руб. (550 ед. × 18,31 руб./ед.).

Если же взять за базу сумму полученной выручки, то картина резко меняется.

Общая величина выручки за указанный квартал составит 2 200 000 руб., в том числе выручка от оказания услуг – 1 680 000 руб. (без учета НДС).

Если использовать пропорцию, указанную в п. 4 ст. 170 НК РФ, то сумма «входного» НДС, который можно предъявить к вычету из бюджета, составит 83 877 руб. (109 830 руб. × (1 680 000 руб.: 2 200 000 руб.)).

На наш взгляд, любая организация имеет право воспользоваться самостоятельно разработанной методикой ведения раздельного учета, так как Налоговый кодекс РФ это не запрещает. В результате компания может выбрать для себя самый удобный вариант расчета.

Такое положение вряд ли вызовет у налоговиков особый восторг. На этот случай отметим, что в данной ситуации как раз и стоит сослаться на п. 7 ст. 3 НК РФ, в соответствии с которым все неустранимые противоречия налогового законодательства должны толковаться в пользу налогоплательщика.

(Заранее скажем, что многие арбитражные суды не видят ничего незаконного, когда налогоплательщики разрабатывают наиболее удобную для себя систему раздельного учета по НДС.)

Если организация может четко разграничить, какие товары, работы или услуги используются для облагаемых НДС, а какие – для необлагаемых операций, то для ведения раздельного учета можно использовать данные бухгалтерского учета. Только в учетной политике для целей НДС необходимо будет указать на это.

Теперь самое время вернуться к ситуации в примере 2. Обратите внимание: в месяце, когда были приобретены материалы, только часть «входного» НДС, относящегося к ним, была предъявлена к возмещению, а часть – включена в стоимость материалов. Большая же часть «входного» НДС в этом месяце осталась вообще нераспределенной. А законно ли это? Давайте разбираться.

Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ вычетам подлежат в общем случае суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров, работ, услуг и имущественных прав на территории РФ, *после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав*, и при наличии соответствующих первичных документов.

Получается, что НДС необходимо возмещать одновременно, например, сразу по всей приобретенной и принятой к учету партии сырья или материалов?

Однако как поступить в том случае, если одна и та же партия материалов или сырья будет использована для разных видов деятельности (облагаемых и не облагаемых НДС) и в момент приобретения активов налогоплательщик еще и сам не знает, для какого из этих видов деятельности в последующем он использует его. Отметим, что данная проблема не возникнет при приобретении работы или услуги, потому что они потребляются непосредственно в момент их приобретения.

Мнения налоговых специалистов по данной проблеме разделились на три основных варианта.

*Первый вариант.* Налогоплательщик может отложить вычет «входного» НДС до момента выбытия сырья или материала, потому что только тогда и можно определить, для какой деятельности – облагаемой или не облагаемой налогом – они были использованы.

На первый взгляд, этот вариант вроде бы выгоден именно налогоплательщику: ведь очевидно, что в этом случае налогоплательщик никак не может зависеть вычет. При этом первоначально он даже перечислит в бюджет большую сумму НДС, чем было бы необходимо, – ведь налоговый вычет по сырью и материалам произойдет позже.

Однако налоговики с сомнением относятся к самой постановке вопроса о том, что плательщик НДС может по собственной инициативе отложить момент вычета. На их взгляд, это противоречит правилам ст. 172 НК РФ. Там сказано, что по общему правилу НДС необходимо возмещать в том периоде, в котором организация получила такое право.

В то же время в такой позиции налоговиков, по нашему мнению, есть и формальный пробел. Ведь если подумать, то очевидно, что в рассматриваемой ситуации право на вычет «входного» НДС в момент приобретения партии материала или сырья отсутствует. Дело в том, что в момент приобретения активов еще неизвестен размер налогового вычета и определится он только тогда, когда материал или сырье будут использованы по назначению.

## Пример 4

ОАО «Металлопрокат» получило партию сырья стоимостью 3 600 000 руб., в том числе НДС – 549 152 руб. Из этого сырья выпускается как облагаемая, так и не облагаемая НДС продукция.

Партия сырья была приобретена в марте 2010 г, но отпущена в производство только в июне 2010 г.

Учетная политика общества в целях налогообложения предусматривает, что расчет суммы «входного» НДС, которая может быть предъявлена к возмещению из бюджета, по партиям сырья определяется только после установления факта их использования в производстве для изготовления облагаемого или необлагаемого вида продукции.

Поэтому расчет сумм «входного» НДС, предъявляемых к вычету по данной партии сырья, общество будет производить уже только по итогам II квартала 2010 г.

Самое главное, что такой вариант получил судебную поддержку.

Так, в постановлении ФАС Московского округа от 08.07.2009 № КА-А41/5327-09 судьи решили, что предъявление вычета по НДС по строительно-монтажным работам позднее ввода основных средств в эксплуатацию само по себе не является основанием для отказа в применении налоговых вычетов, заявленных с соблюдением норм действующего законодательства. Но еще более важно, что суд опирался на определение ВАС РФ от 08.08.2008 № 9726/08.

ВАС РФ решил, что Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит требований о принятии к вычету НДС исключительно в периоде принятия активов к учету и о невозможности заявления вычета «входного» НДС в последующие налоговые периоды. Единственным ограничением в данном случае является срок давности для предъявления налога к вычету. Он составляет три года с момента окончания налогового периода, в котором «входной» НДС был предъявлен налогоплательщику.

Так что сейчас у первого варианта ведения раздельного учета появились неплохие перспективы.

*Второй вариант.* Есть предложение возмещать «входной» НДС в полном объеме, а потом – при необходимости – восстанавливать ту его часть, которая не может быть возме-

цена если, например, материал, к которому относился этот «входной» НДС, впоследствии пошел на производство товаров, работ или услуг, не облагаемых НДС.

Таким образом, компания предъявляет к вычету весь «входной» НДС, полученный от поставщика, в периоде оприходования активов. А далее при выбытии этого актива для осуществления операций, не облагаемых НДС, восстанавливает соответствующую сумму налога.

Если такая операция будет единичным случаем, то, по нашему мнению, уточненную налоговую декларацию подавать не нужно. Дело в том, что налогоплательщик имеет полное право сказать, а налоговики не смогут это опровергнуть, что на момент предъявления к вычету всей суммы «входного» налога у него не было намерения использовать приобретенный актив в необлагаемых операциях.

Поэтому как минимум формально налоговая декларация по НДС на момент приобретения актива была составлена верно. Ошибок там не было, и исправлять нечего. Последующее использование части актива в не облагаемых НДС операциях и необходимость восстановления части «входного» НДС являются самостоятельными хозяйственными событиями и должны быть отражены в налоговой декларации за тот налоговый период, когда они имели место.

## Пример 5

ОАО «Контур» в I квартале 2010 г. приобрело партию материалов, которые используются в производстве как облагаемых, так и не облагаемых НДС товаров. Стоимость партии – 1 440 000 руб., в том числе НДС – 219 661 руб.

По итогам квартала общество предъявило «входной» НДС по этой партии материалов к налоговому вычету в полном объеме.

Затем в апреле 2010 года часть этой партии была отправлена в производство товаров, не облагаемых НДС. Стоимость этой части составляет 460 000 руб. без учета НДС.

Следовательно, сумма «входного» НДС, относящегося к этой части партии, равна 82 812 руб. (219 661 руб. × (460 000 руб. : (1 440 000 руб. – 219 661 руб.))).

Эту сумму общество восстанавливает к уплате в бюджет в налоговой декларации за II квартал 2010 г.

Второй вариант был бы слишком хорош для налогоплательщика, если бы его можно было так спокойно применять. Ведь он далеко не так выгоден бюджету.

Налоговики полагают, что сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет в периоде приобретения активов, при таком развитии событий будет неправомерно занижена.

Аргументы они при этом приводят следующие.

Таким способом произвести возмещение НДС с последующим восстановлением можно только один раз – если организация до момента восстановления НДС вообще не осуществляла не облагаемые налогом операции, и они у нее появились только потом. Если же такие операции у компании уже были раньше, то тут надо руководствоваться п. 4 ст. 170 НК РФ и вести раздельный учет «входного» НДС в момент поступления активов. А если раздельного учета не будет, то вся сумма «входного» налога по приобретенным активам вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, не включается.

Следовательно, налогоплательщик как минимум обязан каждый раз подавать уточненную налоговую декларацию и платить пени.

Приведем одно показательное дело – постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 09.07.2002 № А33-1673/02-С3а-Ф02-1793/2002-С1.

Налоговики посчитали, что приказом организации об учетной налоговой политике закреплён раздельный учет входного НДС по приобретенным для оптовой и розничной торговли товарам по методике, противоречащей налоговому законодательству.

Приобретенные компанией товары могли быть реализованы как в розничной торговле, переведенной на ЕНВД, так и в оптовой торговле, облагаемой НДС.

Учет НДС при передаче товаров в розничную торговлю велся налогоплательщиком следующим образом.

1. Передача товаров в розничную торговлю оформлялась расходной накладной с указанием ставки и суммы НДС.

2. На основании расходных накладных ежемесячно составлялись сводные ведомости передачи товаров в розничную торговлю с указанием суммы НДС.

3. На основании ведомостей передачи товаров ежемесячно составлялся журнал-ордер по расходу товаров, где указывалась сумма НДС по товарам, переданным в розничную торговлю, по которым налог подлежал восстановлению в данном налоговом периоде.

Налоговики сочли такую методику разделения «входного» НДС по товарам неправомерной. Они указали, что раз товар заранее предназначался как для розничной, так и для оптовой торговли, то при приобретении товаров «входной» НДС должен был сразу разделяться на относящийся к облагаемым и относящийся к не облагаемым НДС видам деятельности. И использовать нужно было пропорцию из п. 4 ст. 170 НК РФ.

Рассчитав средний процент выручки за проверенный период по розничной и оптовой торговле, налоговая инспекция определила сумму НДС, не подлежащую вычету, расчетным путем. Разумеется, с суммой, исчисленной самим налогоплательщиком, она не совпала.

При этом налоговики не обратили никакого внимания на тот факт, что расчет компании, в отличие от расчета налоговой инспекции, отличался абсолютной точностью.

А вот арбитражный суд решил, что избранная налогоплательщиком методика исчисления «входного» НДС не противоречит нормам действующего законодательства. Порядок исчисления недоимки по НДС, который применила налоговая инспекция, не основан на нормах закона, поэтому признан судом необоснованным.

Тем не менее нужно уточнить, что в данном деле раздельный учет у налогоплательщика все-таки существовал и был утверждён в учетной политике в целях налогообложения. Спор шел не о наличии или отсутствии раздельного учета, а о его правильности или неправильности.

Впрочем, поскольку вышеприведенное дело достаточно давнее, рассмотрим еще одно, более свежее – постановление ФАС Центрального округа от 24.10.2008 № А35-812/08-С21.

Оно ценно уже тем, что налогоплательщик действовал наиболее прямо. Весь «входной» НДС по приобретенным товарам он предъявлял к вычету, а потом восстанавливал к уплате в бюджет тот «входной» налог, который относился к товарам, переданным им в розницу. Этот порядок он закрепил в учетной политике в целях налогообложения.

Налоговики, разумеется, сочли его недопустимым. Однако арбитражный суд не нашел в этом ничего криминального.

Однако самое главное – то, что с решением этого суда согласился ВАС РФ в Определении от 12.02.2009 № ВАС-957/09. А вот это уже серьезно. Это весомый козырь в руках налогоплательщиков.

Конечно, конфликты с налоговиками при использовании второго варианта по-прежнему весьма вероятны, но шансы на победу в арбитражном суде существенно увеличились. Тем более что есть еще прецедент и более позднего времени. Так ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 22.06.2009 по делу № А82-125/2009-37 решил, что общество правомерно принимало к вычету НДС по всем товарам, а потом восстанавливало НДС по товарам, переданным в розницу.

Если такие положительные решения судов будут нарастать, то, вполне возможно, большинство налогоплательщиков перейдет именно на такой способ ведения раздельного учета.

*Третий вариант.* Есть, по нашему мнению, простой и кардинальный способ решения рассматриваемой проблемы: достаточно использовать пропорцию, указанную в п. 4 ст. 170 НК РФ, и в дальнейшем ничего уже не корректировать.

Иначе говоря, необходимо просто-напросто определить пропорцию, исходя из выручки за текущий налоговый период, и на основе этой пропорции принять к вычету «входной» НДС по активам, принятым на учет в этом же налоговом периоде.

Казалось бы, выполнил требование п. 4 ст. 170 НК РФ – и спи спокойно. Не тут-то было! Налоговикам не нравится и этот вариант. Они предлагают схему, максимально неудобную именно для налогоплательщиков.

Сначала рассчитать условную пропорцию в периоде приобретения активов, распределить на ее основе входной НДС, а потом, после того, как будет точно установлено, на какие операции, какая часть этих активов ушла, исчислять сумму входного НДС, подлежащего вычету, с абсолютной точностью. И, разумеется, подать, уточненную налоговую декларацию.

То, что в результате у налогоплательщиков может появиться обязанность рассчитать и уплатить сумму пени, налоговиков никак не беспокоит.

## Пример 6

ООО «Мираж» в марте 2010 г. приобрело партию материалов в количестве 1000 ед. стоимостью 1 120 000 руб., в том числе НДС – 170 847 руб. Материал используется как в облагаемых, так и в не облагаемых НДС операциях.

Для предварительного распределения сумм «входного» НДС общество использует пропорцию, установленную в п. 4 ст. 170 НК РФ, исходя из данных о выручке налогового периода, в котором материалы были приняты к учету.

За I квартал 2010 г. общество произвело облагаемой НДС продукции без учета НДС на сумму 3 800 000 руб. и не облагаемой НДС продукции – на сумму 950 000 руб.

Используя пропорцию, указанную в п. 4 ст. 170 НК РФ, общество рассчитало сумму «входного» НДС по данной партии материала, которую можно предъявить к вычету из бюджета. Она составила 136 677 руб. ( $170\,847 \text{ руб.} \times (3\,800\,000 \text{ руб.} : (3\,800\,000 \text{ руб.} + 950\,000 \text{ руб.}))$ ).

Фактически данная партия была использована во II квартале 2010 г. Общество использовало 750 ед. материала для производства облагаемой НДС продукции и 250 ед. материала – для выпуска не облагаемой НДС продукции.

На 1 ед. материала приходится 170 847 руб. «входного» НДС ( $170\,847 \text{ руб.} : 1000 \text{ ед.}$ ).

Таким образом, фактически к возмещению нужно было бы предъявить 128 135 руб. ( $750 \text{ ед.} \times 170\,847 \text{ руб./ед.}$ ).

По итогам II квартала 2010 г. по данной операции общество восстановило к уплате в бюджет 8542 руб. ранее предъявленного к возмещению НДС ( $136\,677 \text{ руб.} - 128\,135 \text{ руб.}$ ).

Возникает вопрос: надо ли подавать в рассматриваемой ситуации уточненную налоговую декларацию и соответственно начислять и уплачивать пени на излишне возмещенную сумму «входного» НДС?

По нашему мнению, делать это не нужно. Ведь налогоплательщик заранее не мог знать, в каком именно виде деятельности будет использоваться данная партия сырья или материала. На момент составления первоначальной налоговой декларации он использовал механизм

раздельного учета, предписанный в налоговом законодательстве, поэтому никаких прегрешений, за которые его следовало бы наказать начислением пени, он не совершал.

Таким образом, получается: налоговики, хоть и косвенно, настаивают на том, что налогоплательщик должен вести отдельный учет каждой партии приобретенных материалов или товаров. Дело в том, что в книгу покупок необходимо записать конкретный счет-фактуру, по которому предъявляется вычет (см. п. 8 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914).

Все эти тонкости и нюансы приводят к тому, что у налоговых специалистов появляются громоздкие схемы для ведения налогового учета. Так, в отношении товаров, сырья или материалов следует восстанавливать «входной» НДС, только если есть возможность отследить, какие из них используются в облагаемой, а какие – в необлагаемой деятельности.

Если же определить, какой товарно-материальный актив пошел на производство продукции, не облагаемой НДС (например, это предприятие с массовым производством), то восстанавливать надо только сумму НДС по основным средствам, используемым для производства продукции, облагаемой и не облагаемой НДС.

Сумму же «входного» НДС по материалам, сырью или товарам текущего периода, относящегося к необлагаемым операциям, определять исключительно согласно пропорции, установленной в п. 4 ст. 170 НК РФ, без последующей корректировки.

Самое интересное, что если действительно трудно определить, товарно-материальный актив какой именно партии пошел в производство, то налоговой инспекции будет трудно опровергнуть такой способ ведения раздельного учета. Ведь для этого ей придется показать, как можно отделить, скажем, материал одной партии от другой, и доказать, что налогоплательщик не делал этого умышленно.

На наш взгляд, это вряд ли налоговикам под силу.

Итак, какие выводы можно сделать из всего вышесказанного?

Во-первых, если актив или часть этого актива можно однозначно отнести к облагаемой или не облагаемой НДС деятельности, то это должно быть сделано. Именно для этой цели налогоплательщику необходимо разработать свою методику раздельного учета.

Как мы видим, наиболее простыми и удобными в этом случае являются первый и второй варианты из тех, что мы описали выше. И хотя налоговикам они не сильно нравятся, налогоплательщики, как оказалось, вполне могут рассчитывать на поддержку в суде.

Во-вторых, расчет пропорции, описанной в п. 4 ст. 170 НК РФ, необходим тогда, когда товар, работа или услуга были использованы для общепроизводственных или общехозяйственных целей. Иначе говоря, если даже после их фактического использования невозможно определить, для облагаемой или не облагаемой НДС деятельности они были использованы.

Есть налоговые консультанты, которые рекомендуют проанализировать состав таких расходов и те из них, которые относятся к какому-либо определенному виду деятельности, закрепить в учетной политике именно за этим видом.

Однако, как мы полагаем, реализовать эту идею практически крайне трудно. Ведь указанные расходы недаром имеют приставку «обще»: они действительно относятся или к какому-то производству, или ко всей деятельности компании в целом.

## Пример 7

ООО «Ассоль» арендует офисное помещение. Величина арендной платы составляет 250 000 руб. (в том числе НДС – 38 136 руб.) за квартал.

Общество выпускает товары, как облагаемые, так и не облагаемые НДС.

Во II квартале 2010 г. общая стоимость выпуска товаров составила 4 800 000 руб. (без учета НДС), в том числе: товаров, облагаемых НДС, – 3 400 000 руб., и товаров, не облагаемых НДС, – 1 400 000 руб.

В данном случае необходимо применить пропорцию, предусмотренную в п. 4 ст. 170 НК РФ.

Следовательно, величина «входного» НДС из арендной платы за офис, который можно предъявить к вычету за данный квартал, будет равна 27 015 руб. ( $38\,136 \text{ руб.} \times (3\,400\,000 \text{ руб.} : 4\,800\,000 \text{ руб.})$ ).

А что делать в ситуации, когда у налогоплательщика в одном налоговом периоде имеются только облагаемые, а в другом – только не облагаемые НДС операции?

Если формально исходить из принципа расчета пропорции, указанной в п. 4 ст. 170 НК РФ, то «входной» НДС надо будет полностью включить в стоимость полученных активов в том налоговом периоде, где проводились только не облагаемые налогом операции.

Если же, наоборот, все операции в налоговом периоде облагались НДС, то весь «входной» НДС, относящийся к этому периоду, может быть полностью предъявлен к вычету из бюджета.

### 1.1.2. Льгота по раздельному учету

В пункте 4 ст. 170 НК РФ предусмотрен еще один небольшой нюанс.

Организация или предприниматель имеют право не применять положения данного пункта в части раздельного учета к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на производство товаров, работ, услуг или имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат обложению НДС, не превышает 5 % общей величины совокупных расходов на производство. В этом случае все суммы «входного» НДС, полученного в указанном налоговом периоде, подлежат вычету.

Эта льгота является правом, а не обязанностью налогоплательщика, поэтому при желании ее можно и не использовать.

Чтобы воспользоваться данной льготой, компании или предпринимателю необходимо рассчитать еще одну пропорцию, чтобы доказать, что он соблюдает 5 %-ное ограничение. Именно в этом компоненте и возможно появление проблем.

Дело в том, что абзац 9 п. 4 ст. 170 НК РФ сформулирован настолько нечетко, что растолковывать его положения приходится контролирующим органам (например, в письме Минфина России от 29.12.2008 № 03-07-11/387), а принимать по ним решения – арбитражным судам.

Что такое «совокупные расходы»? Как их определять, каким видом учета руководствоваться? Об этом ничего не сказано.

В пункте 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 есть указание на то, что регистры бухгалтерского учета и расчеты на их основе принимаются арбитражными судами в качестве доказательств определения расходов для рассматриваемого 5 %-ного ограничения. Это разъяснение было учтено в постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 07.06.2005 по делу № А74-3752/04-К2-Ф02-2489/05-С1 и от 09.06.2004 г. по делу № А33-13260/03-С3-Ф02-1980/04-С1, Северо-Западного округа от 25.11.2004 по делу № А66-563-04.

Этой теме было посвящено и письмо Минфина России от 01.04.2009 № 03-07-07/26.

Финансисты также пришли к выводу, что руководствоваться в данной ситуации нужно положениями п. 5 и 7 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (далее – ПБУ 10/99).

Так, в п. 7 ПБУ 10/99 сказано, что расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи товаров;
- расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.

Итак, можно считать общепризнанным, что «совокупные расходы на производство» нужно рассчитывать по правилам бухгалтерского учета.

В письме Минфина России от 29.12.2008 № 03-07-11/387 говорится, что при определении указанного 5 %-ного показателя совокупных расходов учитываются как прямые расходы на производство и реализацию товаров (работ, услуг), так и прочие расходы, связанные с производством и реализацией этих товаров и услуг.

Однако одного этого признания, на наш взгляд, маловато. Ведь нет определенного порядка для распределения затрат, которые невозможно конкретно отнести к реализации подлежащих или не подлежащих освобождению товаров, работ или услуг. По-видимому, налогоплательщик вправе самостоятельно установить порядок расчета суммы совокупных расходов, закрепив его в учетной политике организации.

Далее. Если для расчета совокупных расходов налогоплательщик будет использовать данные бухгалтерского учета, а в бухгалтерском учете организации общехозяйственные расходы не распределяются, а сразу списываются на финансовые результаты, то для целей исчисления НДС придется делать специальный расчет их распределения.

### **ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!**

В п. 4 ст. 170 НК РФ говорится о расходах в налоговом периоде. В настоящее время налоговым периодом по НДС является квартал.

В отличие от налога на прибыль, НДС не определяется нарастающим итогом с начала года. Это значит, что и расходы для определения 5 %-ного лимита должны определяться за каждый квартал отдельно.

При этом положения п. 4 ст. 170 НК РФ относятся только к тому налоговому периоду по НДС, в котором произошло оприходование товаров, работ или услуг, стоимость которых содержит «входной» НДС.

Так, например, если по приобретенному активу «входной» НДС был полностью принят к вычету, а затем в следующем налоговом периоде часть этого актива была использована в операциях, не облагаемых НДС, то и часть «входного» НДС должна быть восстановлена к уплате в бюджет. При этом не имеет значения, какую долю стоимости актива составляет эта часть – больше или меньше 5 %.

Право не вести раздельный учет по приобретенному активу появляется только в тот момент, когда доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 % от общей величины совокупных расходов на производство. На последующие налоговые периоды это право не распространяется.

Однако есть и приятный момент.

В письме ФНС России от 13.11.2008 № ШС-6-3/827@ (согласованном с Минфином России) разъясняется одна благоприятная для налогоплательщиков тонкость применения рассматриваемой нами льготы.

Напомним, что если товары, работы или услуги используются исключительно в деятельности, облагаемой НДС, то «входной» налог по ним полностью принимается к возмещению из бюджета.

Если товары, работы или услуги используются исключительно в деятельности, не облагаемой НДС, то «входной» налог по ним полностью учитывается в их стоимости.

Если товары, работы или услуги используются и в той, и в другой деятельности, то часть «входного» НДС подлежит возмещению, а часть – нет.

Можно ли распространить право на вычет всего «входного» НДС при соблюдении 5 %-ного лимита на ту часть налога, которая относится к товарам, работам, услугам, используемым исключительно в деятельности, не облагаемой НДС?

Налоговики пришли к выводу, что подобного ограничения в Налоговом кодексе Российской Федерации нет. Если организация уложилась в 5 %-ный лимит, то она имеет право предъявить к вычету всю сумму «входного» НДС за данный налоговый период.

Есть еще одна проблема. Распространяется ли рассматриваемая нами льгота на торговые предприятия? Ведь в соответствующем абзаце п. 4 ст. 170 НК РФ речь идет только о «расходах на производство».

Есть налоговые специалисты, которые отказывают торговым организациям в таком праве. По их мнению, «торговая фирма производства товаров не осуществляет», а рассматривать торговую деятельность как «производство торговых услуг» нельзя, потому что при оказании услуги обязательно есть ее заказчик. Торговая же организация приобретает и реализует товары самостоятельно, без стороннего заказа.

На наш взгляд, такой подход противоречит положениям п. 1 ст. 3 НК РФ, которые не допускают различия в условиях налогообложения для разных категорий налогоплательщиков. Это означает, что порядок применения 5 %-ного лимита должен распространяться на всех без исключения налогоплательщиков – вне зависимости от видов деятельности, которыми они занимаются.

В ныне отмененном п. 43 Методических рекомендаций по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных приказом МНС России от 20.12.2000 № БГ-3-03/447, говорилось, что положение о 5 %-ном барьере распространяется также и на торговую деятельность.

Эту позицию Минфин России подтвердил и в письме от 29.01.2008 № 03-07-11/37.

## Пример 8

ООО «Евроопт» занимается оптовой торговлей. Во II квартале 2010 г. компания получила выручку в сумме 6 900 000 руб. от реализации товаров, в том числе:

– облагаемых НДС – 5 450 000 руб., (в том числе НДС – 831 356 руб.);

– не облагаемых НДС – 1 450 000 руб.

Себестоимость реализованных товаров (без учета НДС) составила:

– облагаемых НДС – 3 100 000 руб.;

– не облагаемых НДС – 650 000 руб.

Общество ведет раздельный учет затрат, относящихся к облагаемому и не облагаемому НДС оборотам.

По данным общества, прямые затраты, связанные с реализацией облагаемых товаров, во II квартале 2010 года составили 350 000 руб. (без НДС). Прямые затраты, относящиеся к продаже не облагаемых НДС товаров, – 160 000 руб.

Общехозяйственные расходы, которые нельзя прямо отнести на реализацию облагаемых или не облагаемых налогом товаров, составили 800 000 руб. (без учета НДС).

В качестве метода распределения общехозяйственных расходов для целей определения 5 %-ного лимита общество избрало расчет доли выручки от реализации не облагаемых налогом товаров в общем объеме реализации товаров без учета НДС. Это было закреплено в учетной политике для целей налогообложения.

Таким образом, расчет 5 %-ного лимита будет следующим.

1. Нужно найти удельный вес реализации необлагаемых товаров в общей стоимости реализованных товаров. Он равен 31,4 %  $((1\ 450\ 000\ \text{руб.} : (5\ 450\ 000\ \text{руб.} - 831\ 356\ \text{руб.}) \times 100\ \%)$ .

2. Необходимо распределить общехозяйственные расходы, приходящиеся на реализацию не облагаемых НДС товаров, в соответствии с их удельным весом в общей выручке от реализации. Их сумма составляет 251 200 руб.  $(800\ 000\ \text{руб.} \times 31,4\ \%)$ .

3. Теперь можно найти величину общехозяйственных расходов, приходящихся на реализацию облагаемых НДС товаров, – 548 800 руб.  $(800\ 000\ \text{руб.} - 251\ 200\ \text{руб.})$ .

4. Далее следует рассчитать совокупные расходы, связанные с реализацией, II квартал 2010 года. Их общая сумма равна 5 060 000 руб.  $(3\ 100\ 000\ \text{руб.} + 650\ 000\ \text{руб.} + 350\ 000\ \text{руб.} + 160\ 000\ \text{руб.} + 800\ 000\ \text{руб.})$ , в том числе расходы, связанные с реализацией товара:

– облагаемого НДС – 3 998 800 руб.  $(3\ 100\ 000\ \text{руб.} + 350\ 000\ \text{руб.} + 548\ 800\ \text{руб.})$ ;

– не облагаемого НДС товара – 1 061 200 руб.  $(650\ 000\ \text{руб.} + 160\ 000\ \text{руб.} + 251\ 200\ \text{руб.})$ .

5. Наконец необходимо рассчитать удельный вес совокупных расходов, связанных с реализацией не облагаемых НДС товаров, в общей величине совокупных расходов, связанных с реализацией, за данный налоговый период. Он составляет 21 %  $((1\ 061\ 200\ \text{руб.} : 5\ 060\ 000\ \text{руб.}) \times 100\ \%)$ .

Как видно, доля совокупных расходов, связанных с реализацией товаров, не облагаемых НДС, составляет более 5 % от общей суммы совокупных расходов компании за данный налоговый период.

Поэтому обществу следует распределить сумму входного НДС между облагаемыми и не облагаемыми НДС операциями.

А теперь давайте поставим вопрос иначе. Можно ли не вести раздельный учет при осуществлении операций, как облагаемых, так и не облагаемых НДС, если доля совокупных расходов на производство товаров, (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению, не превышает 5 % от общей величины совокупных расходов на все осуществляемые организацией виды деятельности? Другими словами: можно ли всю сумму «входного» НДС данного налогового периода включать в состав налоговых расходов?

Разумеется, нельзя.

В соответствии с нормами п. 4 ст. 170 НК РФ налогоплательщик имеет право не вести раздельный учет сумм «входного» НДС только 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 % от общей величины совокупных расходов на производство.

В обратной ситуации раздельный учет вести необходимо.

Эта точка зрения подкрепляется письмом Минфина России от 03.08.2009 № 03-07-07/60.

### 1.1.3. Раздельный учет, НДС и ЕНВД

Пропорция, установленная в п. 4 ст. 170 НК РФ, распространяется и на те случаи, когда налогоплательщик одновременно уплачивает ЕНВД и платит налоги исходя из общей

системы налогообложения. Чаще всего такая ситуация возникает у торговых организаций. Ведь оптовые продажи на ЕНВД не переводятся, а вот розница переводится.

Сложность данного вопроса состоит в том, что налогоплательщику не приходится делить НДС, относящийся одновременно к обоим видам деятельности. При приобретении товаров, как правило, трудно сказать заранее, в каком из видов торговли – оптовом или розничном – эти товары будут реализованы. Ведь это выяснится только в момент их реализации.

Как нам представляется, применение способа расчета, прописанного в п. 4 ст. 170 НК РФ, в том случае, когда в одном из налоговых периодов происходит только розничная или только оптовая торговля, будет не вполне корректным.

Так, например, если в налоговом периоде была только розничная торговля, то формально весь «входной» НДС по закупленным в данный налоговый период товарам надо отнести на увеличение их стоимости. Но ведь вполне возможно, что в следующем налоговом периоде эти товары будут реализованы оптом, т. е. в деятельности, облагаемой НДС. И понятно, что налогоплательщик понесет серьезные финансовые потери из-за невозможности вычета.

Естественно, для многих организаций было бы удобно при приобретении товаров ставить весь «входной» НДС, относящийся к ним, к вычету, а впоследствии, если выяснится, что их часть использована в деятельности, не облагаемой налогом, соответствующую часть «входного» НДС восстановить.

## Пример 9

ООО «Мастер-М» приобрело в марте 2010 г партию товара ценой 1 160 000 руб., в том числе НДС – 176 949 руб.

Общество занимается оптово-розничной торговлей. По розничной торговле оно переведено на уплату ЕНВД.

В налоговой декларации по НДС за I квартал 2010 г. общество поставило всю сумму «входного» НДС – 176 949 руб. – к возмещению.

В апреле 2010 г. часть этой партии – в размере 690 000 руб. – была реализована через розничную сеть. В налоговой декларации за II квартал 2010 г. общество восстановило часть ранее возмещенного НДС в сумме 124 200 руб. (690 000 руб. × 18 %).

Разумеется, финансисты не в восторге от такого метода. Они полагают, что такое метод – это не что иное, как отсутствие раздельного учета. И тогда вообще получается, что все указанные вычеты сумм «входного» НДС произведены неправомочно.

В лучшем случае такому налогоплательщику следует произвести корректировку налоговых вычетов путем уменьшения ранее принятых к вычету сумм НДС, внося соответствующие изменения в книгу покупок.

Если идти навстречу требованиям налоговиков и финансистов, то налогоплательщику еще придется заплатить пеню.

Согласно п. 1 ст. 81 НК РФ при обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, налогоплательщик обязан внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию.

Таким образом, налогоплательщик обязан представить в налоговую инспекцию по месту его постановки на учет уточненную налоговую декларацию за тот налоговый период, в котором производились вычеты входного НДС по приобретенным товарам. Но так как сумма НДС, предъявленного к возмещению, в уточненной декларации будет меньше, чем в первоначальной декларации, то налогоплательщику придется начислить и уплатить пеню.

## Пример 10

Обратимся к ситуации, рассмотренной выше в примере 9. По мнению Минфина России, действия ООО «Мастер-М» неправомерны.

Общество обязано было представить уточненную налоговую декларацию за I квартал 2010 г., в которой сумма НДС, подлежащего возмещению из бюджета, будет уменьшена на 124 200 руб.

Это означает, что общество обязано исчислить и уплатить пеню за несвоевременную уплату НДС.

Изложенную в примере 10 позицию Минфина России можно найти в его письме от 06.12.2006 № 03-04-15/214.

Правда, в этом письме сделана важная оговорка относительно необходимости подавать уточненную налоговую декларацию. По мнению финансистов, она зависит от того, ведется у налогоплательщика раздельный учет или нет.

Если такого учета нет и налогоплательщик весь входной НДС предъявлял к вычету из бюджета, а потом оказалось, что часть принятого к вычету налога относится к деятельности, не облагаемой НДС, то он совершил ошибку. Согласно п. 1 ст. 81 НК РФ при обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации ошибок, приводящих к занижению суммы налога, он обязан внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию.

В этом случае следует подавать уточненную декларацию за тот налоговый период, в котором «входной» НДС был принят к вычету в полном объеме. И, следовательно, придется начислять пеню.

Если же раздельный учет сумм «входного» НДС имел место, то излишне принятые к вычету суммы НДС по приобретенным товарам, в дальнейшем реализованным в деятельности, не облагаемой НДС, подлежат восстановлению в том налоговом периоде, в котором эти приобретенные товары были реализованы.

Это значит, что уточненную декларацию подавать не надо и соответственно не надо начислять пени.

Таким образом, если по другим активам организация ведет раздельный учет, то факт излишнего предъявления к вычету сумм «входного» НДС по какому-то конкретному товару можно будет объяснить наступлением непредусмотренных обстоятельств, а не недобросовестностью.

## Пример 11

ООО «Мимоза» занимается оптово-розничной торговлей. Розничная торговля общества переведена на уплату ЕНВД.

В марте 2010 г. компания приобрела партию товара для продажи оптом. Стоимость партии – 500 000 руб., в том числе НДС – 76 271 руб. В налоговой декларации за этот квартал «входной» НДС был предъявлен к вычету из бюджета.

Однако в мае 2010 г. у покупателя, для которого предназначалась данная партия, возникли финансовые проблемы, и он смог приобрести только часть партии на сумму 200 000 руб. Оставшуюся часть товара общество реализовало во II квартале 2010 г. через свою розничную сеть.

Так как организацией ведется раздельный учет сумм «входного» НДС, то она имеет право не подавать корректирующую налоговую декларацию за I квартал 2010 г., а отразить сумму восстановленного входного налога в налоговой декларации за II квартал 2010 г.

Сумма восстановленного налога составит 45 763 руб. (76 271 руб. – (76 271 руб. × 200 000 руб.: 500 000 руб.)).

Кстати, финансисты полагают недопустимым распределять сумму «входного» НДС исходя из размера площадей, используемых под тот или иной вид деятельности, – см. письмо Минфина России от 12.07. 2005 № 03-04-11/153.

Впрочем, как мы уже рассказывали ранее, если налогоплательщик решится не исследовать тонкости мнений и разъяснений налоговиков и финансистов, а будет поступать так, как ему удобно, он может рассчитывать на поддержку в арбитражном суде. Мы имеем в виду возможность сначала предъявлять всю сумму «входного» НДС к вычету, а потом – по мере необходимости – восстанавливать ее часть к уплате в бюджет.

По крайней мере, в постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 09.07.2002 по делу № А33-1673/02-С3а-Ф02-1793/2002-С1 такое решение проблемы было признано не противоречащим действующему законодательству. Да и постановление ФАС Волго-Вятского округа от 22.06.2009 № А82-125/2009-37 вселяет очень большие надежды.

Ну и, наконец, разберемся с вопросом применения 5 %-ной льготы в данной ситуации.

Право не применять положения п. 4 ст. 170 НК РФ к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на производство товаров, работ, услуг или имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат обложению НДС, не превышает 5 % от общей величины совокупных расходов на производство, не распространяется на организации, совмещающие ЕНВД и общую систему налогообложения. Дело в том, что плательщики ЕНВД не являются плательщиками НДС, поэтому льготу применять нельзя (см. письма Минфина России от 08.07.2005 № 03-04-11/143, ФНС России 31 мая 2005 года № 03-1-03/897/8@, УФНС России по г. Москве от 30.04.2005 № 19–11/31596).

Есть арбитражные суды, которые поддержали налоговиков. Это ФАС Северо-Западного округа (постановление от 04.12.2003 по делу № А13-9460/02-15) и ФАС Центрального округа (постановление от 29.05. 2006. № А23-247/06А-14-38).

Однако есть достаточно много арбитражных судов, которые не находят ничего незаконного в том, что и плательщики ЕНВД могут применять правило абзаца 9 п. 4 ст. 170 НК РФ. Так решили ФАС Волго-Вятского округа (постановление от 04.03.2009 по делу № А29-6207/2008), ФАС Поволжского округа (постановление от 05.02.2008 по делу № А65-28667/06-СА2-11), ФАС Восточно-Сибирского округа (постановление от 13.03.2006 № А33-13545/05-Ф02-899/06-С1 по делу № А33-13545/05), ФАС Северо-Западного округа (постановление от 12.01. 2006 № А66-3077/2005), ФАС Центрального округа (постановление от 28.03.2006 по делу № А08-14169/04-23-16).

Разберемся с аргументами сторон.

Налоговики и финансисты утверждают, что 5 %-ная льгота относится только к плательщикам НДС. Вместе с тем ими игнорируется тот факт, что в самом же п. 4 ст. 170 НК РФ говорится о «налогоплательщиках, переведенных на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности». Непосредственно в абзаце девятом п. 4 ст. 170 НК РФ не сказано конкретно о плательщиках НДС. Там употреблено только слово «налогоплательщик». А под ним однозначно понимаются и плательщики ЕНВД.

Кроме того, в абзаце 6 п. 4 ст. 170 НК РФ есть требование о ведении раздельного учета по НДС конкретно для плательщиков ЕНВД. А в абз. 9 данного пункта сказано, что «налогоплательщик имеет право не применять положения настоящего пункта», если соблюдается 5 %-ный лимит. На взгляд автора, нет никаких оснований не относить данный текст к плательщикам ЕНВД.

Ну и, наконец, если бы законодатель предполагал ограничить применение 5 %-ного правила только в отношении операций, не облагаемых НДС по ст. 149 НК РФ, то, видимо, об этом было бы прямо сказано в ст. 170 НК РФ.

И хотя большинство судов в данном вопросе стоит на стороне налогоплательщиков, хотелось бы, чтобы хоть одно подобное дело дошло до ВАС РФ и он поставил точку в этом вопросе.

### **1.1.4. Выданные займы и раздельный учет**

Неожиданные неприятности налогоплательщику могут принести нестандартные хозяйственные операции, т. е. те, которые появляются не регулярно, а от случая к случаю. Например, одно предприятие выдает заем другому и тут узнает, что теперь на заимодавце лежит обязанность вести раздельный учет сумм НДС.

Выдача займа освобождена от налогообложения на основании подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ. Но если у налогоплательщика появилась такая операция, то в соответствии с п. 4 ст. 149 НК РФ и п. 4 ст. 170 НК РФ на него возлагается обязанность вести раздельный учета облагаемых и не облагаемых НДС операций.

На что должен опираться раздельный учет в данном случае?

Нам представляется, что, во-первых, для определения пропорции понадобится знать сумму процентов, полученных по займу. Ведь, строго говоря, это и есть «выручка» от операции! К такому выводу пришел и Минфин России в письмах от 28.04.2008 № 03-07-08/104 и от 02.04.2009 № 03-07-07/27.

Как указывают финансисты, включать в стоимость операции по предоставлению займа саму его величину не нужно, поскольку эта сумма подлежит возврату заимодавцу на основании ст. 807 ГК РФ.

Во-вторых, нам потребуется «входной» НДС, относящийся к общехозяйственным расходам. Ведь вряд ли у налогоплательщика найдутся какие-то прямые расходы, которые относятся к операции по выдаче займа. Исключением является случай, когда у компании есть отдел, который занимается только осуществлением таких операций. Но, согласитесь, такое встречается достаточно редко.

Что касается торговых предприятий, то им придется делить расходы на продажу.

Отсутствие раздельного учета приведет к тому, что «входной» НДС, относящийся к общехозяйственным расходам или расходам на продажу, нельзя будет ни предъявить к вычету из бюджета, ни учесть в расходах при исчислении налога на прибыль.

Правда, есть одно исключение. Если в налоговом периоде доля расходов, относящихся на не облагаемые НДС операции, не превышает 5 % совокупных затрат организации, то раздельный учет «входного» налога можно не вести.

Для расчета доли расходов следует использовать удельный вес начисленных процентов по выданным займам в общем объеме выручки компании. Потом нужно умножить эту долю на величину общехозяйственных расходов (или расходов на продажу – для торговых организаций). Затем полученный результат следует сопоставить с совокупными расходами на производство.

Если сумма процентов относительно всей выручки будет меньше 5 %, то и доля расходов, приходящихся на операции по выдаче займов, будет меньше 5 % от совокупных расходов. В этом случае компания может и не производить никакие дополнительные расчеты, а принять к вычету всю сумму входного НДС.

## Пример 12

ООО «Маяк» 1 марта 2010 г. выдало два займа сроком на 6 месяцев под 25 % годовых на сумму 400 000 и 600 000 руб.

Общество производит продукцию, облагаемую НДС. Следовательно, возникает необходимость в раздельном учете сумм «входного» налога.

Расходов, прямо относящихся к выдаче займов, у компании нет.

Сумма общехозяйственных расходов общества за I квартал 2010 г составила 880 000 руб. Общая сумма расходов общества за этот период – 3 560 000 руб.

Величина процентов, начисленных по займам за март, равна 21 233 руб.  $((400\,000\text{ руб.} + 600\,000\text{ руб.}) \times 25\% : 365\text{ дн.} \times 31\text{ дн.})$ .

Выручка компании от облагаемых видов деятельности за этот же период (без учета НДС) – 6 120 000 руб.

Находим долю дохода от начисленных процентов в общем доходе общества. Она составляет 0,35 %  $(21\,233\text{ руб.} : (21\,233\text{ руб.} + 6\,120\,000\text{ руб.}) \times 100\%)$ .

Следовательно, доля общехозяйственных расходов компании, приходящаяся на операции по выдаче займов, равна 3080 руб.  $(880\,000\text{ руб.} \times 0,35\%)$ . В совокупных расходах общества эта сумма занимает только 0,09 %  $(3080\text{ руб.} : 3\,560\,000\text{ руб.} \times 100\%)$ .

Таким образом, никакой раздельный учет вести не надо и весь входной НДС по общехозяйственным расходам за I квартал 2010 г. можно принять к вычету.

Если бы доля совокупных расходов, относящаяся к выданным займам, превысила 5 %, то «входной» НДС, относящийся к общехозяйственным расходам, нужно было бы поделить. И только часть налога можно было бы предъявить к вычету из бюджета, а другую часть пришлось бы включить в состав расходов.

Данный расчет производится исходя из доли, которую занимает сумма начисленных по займам процентов в общем объеме выручки организации.

## Пример 13

ООО «Атлант» 1 февраля 2010 г. выдало заем сроком на 6 месяцев под 25 % годовых на сумму 1 000 000 руб. Так как эта операция НДС не облагается, а вся остальная реализация организации подлежит обложению НДС, возникает необходимость в раздельном учете сумм «входного» налога.

Расходов, прямо относящихся к выдаче займа, у компании нет. Сумма общехозяйственных расходов за I квартал 2010 г. составила 440 000 руб. Общая сумма расходов общества за этот период – 650 000 руб.

Величина процентов, начисленных по займу за I квартал 2010 г., равна 40 411 руб.  $((1\,000\,000\text{ руб.}) \times 25\% : 365\text{ дн.} \times 59\text{ дн.})$ .

Выручка общества от обычных видов деятельности за этот же период – 300 000 руб.

Находим долю дохода от начисленных процентов в общем доходе общества. Она составляет 11,88 %  $(40\,411\text{ руб.} : (40\,411\text{ руб.} + 300\,000\text{ руб.}) \times 100\%)$ .

Следовательно, доля общехозяйственных расходов компании, приходящаяся на операции по выдаче займов, равна 52 272 руб.  $(440\,000\text{ руб.} \times 11,88\%)$ . В совокупных расходах общества эта сумма занимает 8,05 %  $(52\,272\text{ руб.} : 650\,000\text{ руб.} \times 100\%)$ .

Таким образом, вести раздельный учет необходимо.

## **Конец ознакомительного фрагмента.**

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.