

**N.P. Sidorova, Yu. A. Igoshina**

## **CHARACTERISTICS OF SEPARATE ACCOUNTING CONCERNING VALUE ADDED TAX**

**Natalia Sidorova** – senior lecturer, the Department of Accounting, Analysis and Audit, Nizhni Novgorod State University of Engineering and Economics, PhD in Economics, Knyaginino; **e-mail: nanada.71@mail.ru.**

**Yulia Igoshina** – senior teacher, the Department of Accounting, Analysis and Audit, Nizhni Novgorod State University of Engineering and Economics, Knyaginino; **e-mail: aalen2004@mail.ru.**

*We consider issues of taxation, in particular, peculiar features of the Value Added Tax as one of the most common taxes in the Russian Federation. Lack of details concerning the norms of separate accounting specified in the Tax code determine the relevance of the research. We make an attempt to study and summarize the materials of the Tax code of the Russian Federation, the letters of the Ministry of Finance, the practice of federal courts of arbitration to define a method of separate accounting for taxpayers of VAT and to reflect it in the accounting policy of an organization.*

**Keywords:** Tax code; value added tax; separate accounting; taxable operations; untaxed operations; earnings; expenses.

**Н.П. Сидорова, Ю.А. Игошина**

## **ОСОБЕННОСТИ ВЕДЕНИЯ РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ**

**Наталья Петровна Сидорова** – доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита ГБОУ ВО «Нижегородский государственный инженерно-экономический университет», кандидат экономических наук, г. Княгинино; **e-mail: nanada.71@mail.ru.**

**Юлия Александровна Игошина** – старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита ГБОУ ВО «Нижегородский государственный инженерно-экономический университет», г. Княгинино; **e-mail: aalen2004@mail.ru.**

*В статье рассматриваются вопросы налогообложения, в частности, особенности налога на добавленную стоимость как одного из самых распространенных налогов, пополняющих бюджет Российской Федерации. Актуальность данной темы обосновывается тем, что в Налоговом кодексе недостаточно описаны нормы, детально регулирующие отдельный учет. Авторами сделана попытка изучения и обобщения материалов Налогового Кодекса РФ, Писем Минфина РФ, практики федеральных арбитражных судов с целью определения для налогоплательщиков метода отдельного учета по НДС с отражением его в учетной политике организации.*

**Ключевые слова:** налоговый кодекс; налог на добавленную стоимость; отдельный учет; облагаемые операции; необлагаемые операции; доходы; расходы.

При наличии у организации операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость (далее – НДС) и не облагаемых таковым, а также организаций, совмещающих одновременно общий режим налогообложения и систему единого налога на вмененный доход (далее – ЕНВД), возникает обязанность вести отдельный

учет. Обязанность организаций вести отдельный учет по суммам и НДС отражена со времени принятия Налогового кодекса РФ. При этом вопросы по его организации у бухгалтеров остаются и сегодня очень актуальными.

Вести отдельный учет по НДС обязывает:

- статья 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...»

- статья 170 НК РФ, когда «...налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм налога по приобретенным 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. Раздельный учет сумм налога налогоплательщиками, перешедшими на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, осуществляется аналогично порядку, предусмотренному абзацем первым пункта 4.1 настоящей статьи» [1].

Организация ведет раздельный учет как выручки от продажи и расходов по облагаемым и необлагаемым операциям, так и «входного» НДС по товарам (работам, услугам), основным средствам, которые она использует для операций, как облагаемых, так и не облагаемых НДС. Для этого необходимо в учетной политике для целей налогообложения отразить разработанные и утвержденные самостоятельно методы раздельного учета в соответствии с абз. 4 п. 4 ст. 170 НК РФ [1].

Главная задача раздельного учета НДС, отраженного в учетной политике, – из «входного» НДС выделить ту часть налога, которая относится к налогооблагаемым операциям, чтобы затем данную часть принять к вычету. Оставшаяся часть налога в соответствии со ст. 170 НК РФ будет отнесена на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг).

Организацию раздельного учета Налоговый кодекс не регламентирует. На практике к счетам, отражающим доходы, расходы и НДС, открывают отдельные субсчета:

- к счету 90 «Продажи» – 90 субсчет «Выручка от операций, облагаемых НДС»; 90 субсчет «Выручка от операций,

не облагаемых НДС»;

- к счету 91 «Прочие доходы и расходы» – 91 субсчет «Прочие доходы от операций, облагаемых НДС»; 91 субсчет «Прочие доходы от операций, не облагаемых НДС»;

- счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – 19 субсчет «НДС по ценностям (расходам), предназначенным для производства облагаемой продукции»; 19 субсчет «НДС по ценностям (расходам), предназначенным для производства необлагаемой продукции»; 19 субсчет «НДС по ценностям (расходам), предназначенным для производства как облагаемой, так и необлагаемой продукции» [2].

Допустим, что организация производит продукцию, облагаемую и необлагаемую НДС. Бухгалтерская служба ведет отдельные субсчета. Предположим, что приобретенные материалы списаны в производство той и другой продукции. Тогда в бухгалтерском учете по учету продукции, облагаемой НДС, будут сделаны следующие записи:

а) Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т 51 «Расчетные счета» – 23 600 руб. – оплачены приобретенные материалы;

б) Д-т 10 «Материалы» субсчет «Материалы для производства облагаемой продукции» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 20 000 руб. (23 600/1,18) – оприходованы материалы от поставщиков для производства;

с) Д-т 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет «НДС по облагаемой деятельности» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 3 600 руб. – отражен НДС по поступившим материалам;

д) Д-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДС» К-т 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет «НДС по облагаемой деятельности» – 3 600 руб. – принят к вычету НДС по материалам, предназначенным для производства облагаемой НДС продукции;

е) Д-т 20 «Основное производство» субсчет «Производство облагаемой про-

дукции» К-т 10 «Материалы» субсчет «Материалы для производства облагаемой продукции» – 20 000 руб. – списаны материалы в производство.

Учет продукции, не облагаемой НДС, будет отражен следующими записями:

а) Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т 51 «Расчетные счета» – 41 300 руб. – оплачены материалы для производства необлагаемой продукции;

б) Д-т 10 «Материалы» субсчет «Материалы для производства необлагаемой продукции» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 35 000 руб. (41 300/1,18) – оприходованы материалы от поставщиков для производства;

в) Д-т 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет «Материалы для производства необлагаемой продукции» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 6 300 руб. – отражен НДС по поступившим материалам;

д) Д-т 10 «Материалы» субсчет «Материалы для производства необлагаемой продукции» К-т 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет «НДС по необлагаемой деятельности» – 6 300 руб. – НДС по материалам, предназначенным для производства не облагаемой НДС продукции, учтен в стоимости этих материалов;

е) Д-т 20 «Основное производство» субсчет «Производство необлагаемой продукции» К-т «Материалы» 10 субсчет «Материалы для производства необлагаемой продукции» – 41 300 руб. (35 000 + 6300) – списаны материалы в производство [2].

Не все затраты можно прямо распределить между различными видами операций. Например, общехозяйственные расходы. В этом случае сумму НДС, уплаченную поставщикам, нужно распределять пропорционально выручке, полученной от продажи облагаемых и не облагаемых НДС операций.

Для этого сначала нужно определить долю выручки от не облагаемых НДС операций в общей сумме выручки за квартал.

Доля выручки от операций, необла-

гаемых НДС, в общей сумме выручки определяется как отношение выручки от операций, не облагаемых НДС, к общей сумме выручки от продаж (без НДС), выраженное в процентах.

Доходы, не связанные с реализацией товаров (работ, услуг), учитывать не надо. Это могут быть, например, дивиденды.

Далее рассчитывают сумму входного НДС, которую нужно включить в стоимость купленных товаров (работ, услуг) как произведение общей суммы «входного» НДС по купленным товарам (работам, услугам), которые нельзя прямо отнести к затратам на проведение конкретных операций на долю выручки от операций, не облагаемых НДС в общей сумме выручки. Оставшуюся сумму входного НДС можно принять к вычету [2].

Как было указано выше, отдельный учет по «входному» НДС определен ст. 170 НК РФ для налогоплательщиков, одновременно осуществляющих операции облагаемые НДС и освобожденные от налогообложения.

Вести отдельный учет «входного» НДС при наличии у налогоплательщика операций по НДС, облагаемых по разным ставкам (0% и 10 (18)%), в НК РФ не предусмотрено. Тем не менее, для принятия к вычету «входного» НДС при осуществлении операций, облагаемых по нулевой ставке, появляется необходимость ведения отдельного учета. «Входной» НДС по таким операциям принимается к вычету на момент определения налоговой базы, установленный ст. 167 НК РФ. Данные рекомендации были сделаны Минфином Федеральной налоговой службе в 2013 г. [3].

Нулевая ставка НДС устанавливается на экспортную продукцию. В отношении экспортеров установлено, что НДС надо отдельно учитывать по каждой экспортной поставке (ст. 166 НК РФ).

Суммы НДС по расходам, относящимся к производству и реализации товаров как на внутреннем рынке, так и на экспорт, рассчитываются как произведение НДС по приобретенным и подтвержденным счетами-фактурами ТМЦ (работам и услугам), относящимся к производ-

ству и реализации товаров на внутреннем рынке и на экспорт, на соотношение себестоимости экспортной продукции. Данное соотношение рассчитывается как сложившаяся в отчетном периоде стоимость единицы продукции, умноженная на количество отгруженной на экспорт продукции, к себестоимости продукции (работ, услуг), реализованной в отчетном месяце на внутреннем рынке и на экспорт, которая рассчитывается как себестоимость единицы продукции, сложившаяся в отчетном месяце, умноженная на количество отгруженной на экспорт и на внутренний рынок продукции [4; 5; 6].

Чтобы определить себестоимость товаров (работ, услуг), реализованных в отчетном месяце, используются данные бухгалтерского учета.

В отчетном месяце согласно таможенной декларации сумма НДС, относящаяся к экспорту, распределяется между экспортными отгрузками пропорционально себестоимости отгруженной продукции и принимается к вычету по мере подтверждения экспорта.

В бухгалтерском учете расчеты будут сделаны следующим образом.

Допустим, за I квартал текущего года организация приобрела ТМЦ на сумму 1180000 руб. (в т.ч. НДС – 180 000 руб.). При этом выручка от реализации товаров в данном квартале составила: на экспорт – 350 000 руб.; общая сумма выручки с учетом экспорта – 2 500 000 руб. без НДС.

Следовательно, НДС по приобретенным ТМЦ, относящийся к экспортной деятельности, составил 25200 руб.  $[(350\ 000 : 2\ 500\ 000) \times 180\ 000]$ .

Помимо рассмотренных выше вариантов ведения раздельного учета в абз. 7 п. 4 ст. 170 НК РФ имеется уточнение, когда вести такой учет по НДС не обязательно. Это относится к тем «налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции, по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на приобретение, производство и (или) ре-

ализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав. При этом все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным статьей 172 НК РФ».

Проще говоря, данное правило, которое называют «правилом 5 процентов», позволяет при одновременном наличии облагаемых и не облагаемых НДС операций не вести раздельный учет «входного» НДС и принимать его к вычету полностью (по прямым и общехозяйственным расходам) в общеустановленном порядке, если за налоговый период доля совокупных расходов на осуществление всех необлагаемых операций не превысила 5% общей величины расходов за соответствующий квартал [1; 7].

Однако последние изменения в законодательстве сделали очередное уточнение. Письмо Минфина России от 05.10.2017 г. № 03-07-11/65098 определило, что правило пяти процентов не работает, если товар используется только в необлагаемых НДС операциях

В этом случае принять к вычету «входной» налог не получится. Его нужно учесть в стоимости товара. На практике это выглядит следующим образом. Допустим, организация ведет деятельность как облагаемую, так и не облагаемую НДС, при этом доля расходов на товары, которые используются в необлагаемых операциях, не выше 5% общей суммы расходов на все приобретенные, произведенные или реализованные товары. Однако у нее есть товар, который нужен только для необлагаемой деятельности. Вот по этому товару принять «входной» НДС к вычету нельзя, даже несмотря на то, что в целом по организации правило пяти процентов соблюдено [8].

### ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 30.10.2017 г.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

2. Высшая школа Главбуха: [сайт]. URL: <http://school.glavbukh.ru/programs/180314/3dbeee12-8a82-48bb-b141-e9934f3e20dc> (дата обращения: 19.11.2017).
3. Письмо Минфина России от 29.04.2013 г. № 03-07-08/15125. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Постановление ФАС Уральского округа от 28.07.2008 г. № Ф09-5252/08-С2. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 25.05.2012 г. № Ф02-1863/12. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Письмо Минфина России от 14.03.2005 г. № 03-04-08/48. «О раздельном учете входного НДС при экспорте». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Письма Минфина России от 29.03.2012 г. № 03-07-08/92, от 12.02.2013 г. № 03-07-11/3574. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Письмо Минфина России от 05.10.2017 г. № 03-07-11/65098. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».