

Все о раздельном учете НДС

Компании, которые наряду с облагаемой НДС деятельностью осуществляют и необлагаемые операции, обязаны вести раздельный учет сумм входного налога по товарам, работам и услугам, которые они приобретают. При отсутствии раздельного учета НДС к вычету принят быть не может, равно как включен в расходы по налогу на прибыль. Как правильно вести раздельный учет — об этом в сегодняшней статье.

Учетная политика

Порядок учета операций, которые облагаются и не облагаются НДС, необходимо закрепить в учетной политике. Что конкретно нужно прописать в документе? Специалисты рекомендуют следующее.

В первую очередь, необходимо отразить порядок раздельного учета облагаемых и необлагаемых НДС операций, а именно:

- что учет необлагаемых доходов ведется в учетной программе с применением аналитических характеристик по счетам 90.01 «Выручка»;
- что учет входного НДС ведется в учетной программе раздельно по облагаемым и необлагаемым операциям на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям».

Также необходимо прописать «правило 5%», установленное в пункте 4 статьи 170 НК РФ. Оно гласит, что в тех налоговых периодах, когда доля совокупных расходов на не подлежащие обложению НДС операции не превышает 5% от общей величины совокупных расходов, к вычету принимается весь входной НДС.

Участвуют ли косвенные расходы в «правиле ли 5%»? Однозначного ответа на этот вопрос нет. Специалисты ФНС считают, что доля расходов по необлагаемым операциям должна рассчитывается с учетом всех расходов, в том числе и косвенных. Однако в судебной практике есть примеры, когда арбитры признавали за налогоплательщиком право рассчитывать барьер в 5% только по прямым расходам.

Обратите внимание! Понятие «совокупные расходы» в налоговом законодательстве не определено. Это значит, что его необходимо прописать в учетной политике. Минфин в своем письме от 29 мая 2014 г. № 03-07-11/25771 рекомендует определять такие расходы по данным бухгалтерского учета.

Кроме того, в учетной политике необходимо прописать, как распределяются расходы, которые относятся как к облагаемым, так и к необлагаемым операциям. Распределение должно производиться на основе пропорции, но за компанией остается выбор — пропорционально расходам либо пропорционально доходам.

Следующий пункт — учет входного НДС с приобретения основных средств и

нематериальных активов, которые используются и в облагаемых, и в необлагаемых операциях. У компании есть выбор:

- вести учет в общем порядке;
- вести учет на основании подпункта 1 пункта 4.1 статьи 170 НК РФ.

Выбор второго варианты означает, что по ОС и НМА, принимаемым к учету в первом или втором месяце квартала, пропорция определяется исходя из стоимости подлежащих обложению НДС товаров, которые были отгружены в этом месяце, в общей стоимости отгруженных товаров.

Крупным компаниям целесообразно привести в учетной политики перечень актуальных видов деятельности, а также расходов, которые она несет при осуществлении облагаемой и необлагаемой деятельности.

Порядок учета расходов, относящихся к облагаемым и необлагаемым операциям, зависит от того, каким видом деятельности занимается организация. Так, производственные предприятия учитывать такие расходы в составе общехозяйственных (счет 21.06), а торговые предприятия — составить торговых издержек (счет 44.01).

Есть еще один вариант распределения расходов, которые относятся одновременно к облагаемым и необлагаемым НДС операциям. Можно утвердить список подразделений, работа которых носит обслуживающий характер, например, юридический отдел, бухгалтерия и другие. Расходы, понесенные этими отделами, будут считаться относящимися как к облагаемой, так и к необлагаемой деятельности.

Напомним, что операции, которые не облагаются НДС, перечислены в статье 149 НК РФ. Помимо этого, не попадает под налог деятельность, переведенная на ЕНВД. Также не стоит забывать, что НДС облагается лишь выручка от реализации. То есть иные доходы компании, не связанные с реализацией, НДС не облагаются. В частности, это следующие виды дохода:

- дивиденды и прочие доходы, полученные от участия организации в уставных капиталах других компаний;
- проценты по банковским депозитам и остаткам на счетах;
- дисконты по векселям.

Что касается ЕНВД, то налоговики долгое время не могли прийти к единому мнению, входят ли расходы по деятельности, переведенной на эту систему налогообложения, в «правило 5%». Бытовало мнение, что поскольку на плательщиков ЕНВД нельзя распространить порядок из пункта 4 статьи 170 НК РФ, то для расходов по облагаемой этим налогом деятельности применять указанное правило нельзя. Однако такая точка зрения неоднократно оспаривалась судами. В результате ФНС в своем письме от 17.02.2010 № 3-1-11/117@ указала, что поскольку

в пункте 2 статьи 170 приводятся в том числе и операции, которые осуществляют плательщики ЕНВД, то положение пункта 4 и той же статье применяется и в отношении операций, которые переведены на ЕНВД.

Как рассчитать долю НДС по необлагаемым операциям

Если наряду с облагаемой НДС деятельностью компании производит и необлагаемые операции, то доля расходов на них в общей величине совокупных затрат рассчитывается на базе расходов, признанных в налоговом периоде для целей отчета о прибылях и убытках.

Формула такова:

Доля необлагаемых расходов = Сумма затрат на производство и реализацию ТРУ по необлагаемым операциям / Сумма расходов (Дт 90.02, Дт 90.07, Дт 90.08, Дт 91.02) минус НДС, начисленный при реализации учитываемых на этих счетах активов.

В результате получается значение в процентах, соответствующее доле расходов по необлагаемым операциям в общей величине расходов. К полученному значению и применяется «правило 5%». Другими словами, если доля необлагаемых операций меньше 5%, то весь НДС можно предъявить к вычету.

Внимание! В этом случае к вычету предъявляется только налог по ТРУ, применяемым и для облагаемых, и для необлагаемых операций. Тот НДС, который предъявлен по товарам, относящимся строго к необлагаемой НДС деятельности, к вычету не заявляется (определение Верховного Суда РФ от 12.10.2016 № 305-КГ16-9537 по делу № А40-65178/2015).

Как рассчитать пропорцию для распределения сумм налога

В соответствии с пунктом 4 статьи 170 Налогового кодекса, входной НДС по товарам, работам и услугам, применяемым для осуществления облагаемых и необлагаемых НДС операций, принимается к вычету (учитывается в стоимости) пропорционально объему их использования для производства и реализации ТРУ, облагаемых и необлагаемых НДС.

При этом пропорция рассчитывается исходя из отношения стоимости отгруженных товаров как подлежащих, так и не подлежащих налогообложению, в общей стоимости отгруженных за период товаров. Такое правило установлено в пункте 4.1 статьи 170 НК РФ. Обратите внимание, что в этом же пункте приведены некоторые особенности составления указанной пропорции.

В результате получается дробное выражение в процентах, где в числителе выручка от реализации, не подлежащая налогообложению, а в знаменателе — общая сумма выручки от реализации. Это и есть **доля НДС по необлагаемым операциям**. Доля НДС, подлежащего вычету, определяется по формуле: $100 - \text{доля НДС по необлагаемым операциям}$.

Как рассчитать НДС, который включается в состав расходов, стоимость ТМЦ и ОС

Каждый период, за который доля совокупного расхода по необлагаемым операциям превышает 5% от общего расхода, необходимо производить расчет суммы НДС, который будет включен в состав расходов либо отнесен на стоимость материалов или основных средств.

Расчет производится по формуле:

Налог, предъявленный налогоплательщику × доля НДС по необлагаемым операциям (см. предыдущий абзац).

Под налогом, предъявленным налогоплательщику, понимается:

- для НДС, включаемого в состав расходов — сумма входного налога по приобретенным ТРУ, относящимся одновременно к облагаемым и необлагаемым операциям;
- для НДС, включаемого в стоимость ТМЦ — сумма входного налога по приобретенным ТМЦ, признанным в составе расходов за квартал и относящимся одновременно к облагаемым и необлагаемым операциям;
- для НДС, подлежащего включению в стоимость ОС и НМА — сумма входного налога по указанным объектам, участвующим одновременно в облагаемой и необлагаемой деятельности.

Таблица 1. Распределение НДС при доле расходов по необлагаемым операциям более 5%

Счет	Вид доходов	Распределяемый НДС, руб. (гр.3 * гр.4), включается в состав:
90.01	Выручка, не облагаемая НДС	расходов
90.01	Выручка, облагаемая НДС (без НДС)	вычетов НДС
91.01	Прочие доходы (кроме дохода от реализации ценных бумаг)	прочих расходов
91.01-91.02	Доход от реализации ценных бумаг	прочих расходов

В стоимость соответствующей статьи расходов исчисленная сумма НДС включается проводками, которые приведены в следующей таблице.

Таблица 2. Проводки для включения НДС в состав расходов

Тип операции	Проводки	
	Дт	Кт
Включение НДС в состав расходов: Производственная деятельность	26.01	19.04 «НДС по приобретенным услугам»
Торговая деятельность	44.01	19.04 «НДС по приобретенным услугам»
Включение НДС в стоимость материалов	10	19.03 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»
Включение НДС в стоимость ОС	08.04 «Приобретение объектов основных средств»	19.01 «НДС при приобретении основных средств»
	01 «Основные средства»	08.04 «Приобретение объектов основных средств»
Включение НДС в стоимость НМА	08.05 «Приобретение нематериальных активов»	19.02 «НДС по приобретенным нематериальным активам»
	04 «Нематериальные активы»	08.05 «Приобретение нематериальных активов»

Регистрация счета-фактуры и формирование декларации

Приобретая товары, используемые в облагаемой и необлагаемой деятельности, необходимо зарегистрировать счет-фактуру в книге покупок. При этом нужно отразить ту сумму, на которую может быть произведен вычет. Остальную сумму налога (которая не подлежит вычету) нужно отразить в графе 4 раздела 7 декларации по НДС.