

Организация использует разные системы налогообложения. Как применять налоговые вычеты по НДС

- Как следует организовать налоговый учет при применении нескольких систем налогообложения одновременно
- В какой момент следует распределять уплаченный поставщикам НДС
- Подлежит ли вычету уплаченный налог, если товар будет использоваться в операциях без НДС



**Олег Васильевич
Логинов,**
судья ФАС Поволжского
округа
info@faspo.arbitr.ru

Возможны ситуации, когда юридические лица и предприниматели осуществляют несколько видов деятельности, которые облагаются разными системами налогообложения. В этом случае организация вынуждена вести отдельный учет своего имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых в ней. Одни из них попадают под систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, по другим уплачиваются налоги в соответствии с общим режимом

налогообложения или упрощенной системой (далее — УСН). Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее — ЕНВД) применяется наряду с общей системой (далее — ОСНО) и иными режимами налогообложения (п. 1 ст. 346.26 НК РФ). Основные разногласия при оценке организации раздельного учета возникают при распределении расходов по видам деятельности, облагаемой ЕНВД, ОСНО или УСН, а также при применении налоговых вычетов

налога на добавленную стоимость (далее — НДС). Субъекту предпринимательской деятельности важно понимать, как работает одновременное применение этих систем и каким образом в этом случае подлежат применению налоговые вычеты по НДС.

Налоговые органы критически оценивают раздельный учет, организованный налогоплательщиками

Чаще всего налоговые органы указывают на то, что налогоплательщики неправильно организуют раздельный учет. Доначисляя при проверках налоги (УСН или налог на доходы физических лиц и НДС), налоговые органы в подавляющем большинстве случаев придерживаются позиции, что раздельный учет не позволяет определить, какие расходы совершены для обеспечения какого из видов осуществляемой деятельности (ЕНВД, ОСНО или УСН). То же касается и предъявленных налогоплательщику сумм НДС.

Зачастую при доначислениях налоговые органы распределяют между осуществляемыми видами деятельности расходы и НДС пропорционально выручке, полученной от каждого из видов деятельности. Кроме того, налоговые органы указывают, что раздельный учет налогоплательщиками должен быть организован по приобретенным, а не по реализованным товарам.

Между тем такие подходы налоговых органов видятся несправедливыми исходя из нижеследующего. В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги. Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в порядке, предусмотренном ст. 166 НК РФ, на суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения

в соответствии с гл. 21 НК РФ, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ (налоговые вычеты) (п.п. 1, 2 и 6 ст. 171 НК РФ).

На основании п. 1 ст. 166 НК РФ сумма налога при определении налоговой базы в соответствии со ст.ст. 154—159 и 162 НК РФ исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. А при раздельном учете — как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно, как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

При этом налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных п.п. 3, 6—8 ст. 171 НК РФ. Вычетам подлежат, если иное не установлено ст. 172 НК РФ, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), с учетом особенностей, предусмотренных этой статьей, и при наличии соответствующих первичных документов.

ЦИТАТА: «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьей 171 настоящего Кодекса (в том числе налоговых вычетов, предусмотренных пунктом 3 статьи 172 настоящего Кодекса), общая сумма налога, исчисляемая в соответствии со статьей 166 настоящего Кодекса и увеличенная на суммы налога, восстановленного в соответствии с настоящей главой» (п. 1 ст. 173 НК РФ).

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превысит общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ и увеличенную на суммы налога, восстановленного в соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подп. 1–2 п. 1 ст. 146 НК РФ, подлежит возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены ст. 176 НК РФ. Исключение составят случаи, когда налогоплательщик подает налоговую декларацию по истечении 3 лет после окончания соответствующего налогового периода (п. 2 ст. 173 НК РФ).

Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превысит общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектами налогообложения в соответствии с подп. 1–3 п. 1 ст. 146 НК РФ, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в соответствии с положениями ст. 176 НК РФ. Таким образом, перечисленными нормами предусмотрена обязанность налогоплательщика-покупателя товаров (работ, услуг) подтвердить факт предъявления НДС при приобретении товаров (работ, услуг), факт принятия к учету этих товаров (работ, услуг). Если счета-фактуры, составлены и выставлены с нарушением порядка, установленного п.п. 5–6 ст. 169 НК РФ, они не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению (п. 2 ст. 169 НК РФ).

Для операций без НДС ранее уплаченный налог учитывается в стоимости этого товара

В случаях если налогоплательщиком осуществляются операции, облагаемые и не облагаемые НДС, размер вычетов

НДС, уплаченного поставщикам товаров (работ и услуг), определяется с учетом особенностей, установленных ст. 170 НК РФ. Пунктом 1 названной статьи установлено, что суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), если иное не установлено положениями гл. 21 НК РФ, не включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на доходы физических лиц, за исключением случаев, предусмотренных п. 2 ст. 170 НК РФ. В случаях приобретения товаров (работ, услуг), используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению, суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) (п. 2 ст. 170 НК РФ). Если в дальнейшем товар (работа, услуга) будут использованы для осуществления операций, указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ, суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам) в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ, подлежат восстановлению (п. 3 ст. 170 НК РФ). При этом восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги) были переданы или начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления операций, указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ.

В случае если налогоплательщик осуществляет как облагаемые НДС операции, так и освобождаемые от налогообложения операции, суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), учитываются в их стоимости и принимаются к вычету. А также — либо принимаются к вычету, либо учитываются в стоимости товаров в пропорции (п. 4 ст. 170 НК РФ). При этом суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), учитываются в их стоимости в соответствии с п. 2 ст. 170 НК РФ — по товарам (работам, услугам), используемым

для осуществления операций, не облагаемых НДС (абз. 2 п. 4 ст. 170 НК РФ).

Из буквального толкования указанного абзаца следует, что если конкретный индивидуально идентифицируемый товар использован для осуществления операций, не облагаемых НДС, то НДС, уплаченный при его приобретении, учитывается в стоимости этого товара. Суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), принимаются к вычету в соответствии со ст. 172 НК РФ — по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, облагаемых НДС (абз. 3 п. 4 ст. 170 НК РФ). То есть, если конкретный индивидуально идентифицируемый товар использован для осуществления операций, облагаемых НДС, то налог, уплаченный при его приобретении, принимается к вычету.

Суммы налога, предъявленные продавцами товаров, принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), — по товарам (работам, услугам), 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 (абз. 4 п. 4 ст. 170 НК РФ). Из этого следует, что если конкретный индивидуально идентифицируемый товар (работа, услуга) использован и для осуществления операций, облагаемых НДС, и для осуществления операций, не облагаемых НДС, то НДС, уплаченный при его приобретении, распределяется на вычет и на стоимость товара пропорционально его использованию в облагаемых и не облагаемых операциях.

Пропорция, указанная в абз. 4 п. 4 ст. 170 НК РФ, определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг),

операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период (абз. 5 п. 4 ст. 170 НК РФ).

Распределять уплаченный поставщикам НДС следует в момент реализации товаров

В аналогичном порядке ведется раздельный учет сумм налога налогоплательщиками, переведенными на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности. То есть из буквального смысла данной нормы следует, что размер сумм налога, подлежащего вычету, и размер сумм налога, подлежащего учету в стоимости товара (работы, услуги), определяется в соотношении (пропорциональном либо процентном) выручки от реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, к общей выручке от реализации всех товаров. А также в соотношении выручки от реализации товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС, к общей выручке от реализации всех товаров соответственно. При этом необходимо отметить, что при определении пропорции не участвуют сведения об уплаченных суммах НДС. При определении пропорции необходимы лишь сведения о размере выручки от реализации товаров (работ, услуг), в том числе о размере общей выручки, выручки от облагаемых НДС операций и выручки от необлагаемых НДС операций. Налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций (абз. 7 п. 4 ст. 170 НК РФ).

Таким образом, из указанного положения усматривается, что раздельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам) означает ведение раздельного учета сумм НДС, уплаченных (подлежащих

уплате) продавцам товаров. При этом законодатель ни в ст. 170 НК РФ, ни в гл. 21 НК РФ в целом прямо не указал на момент, когда необходимо распределять уплаченный (подлежащий уплате) поставщикам НДС — в момент приобретения товаров (работ, услуг) или в момент реализации товаров.

В абзаце 5 п. 4 ст. 170 НК РФ законодатель косвенно указал на распределение НДС в момент реализации товаров, определив метод расчета пропорции исходя из стоимости отгруженных товаров. Кроме того, в одном из постановлений Конституционный суд РФ указал, что по смыслу ст. 57 Конституции РФ во взаимосвязи с ее статьями 1 (ч. 1), 15 (части 2 и 3) и 19 (части 1 и 2), в Российской Федерации как правовом государстве законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы. Поэтому НК РФ предписывает, что необходимые элементы налогообложения (налоговых обязательств) должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он обязан платить (п. 6 ст. 3). А все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика, плательщика сборов (п. 7 ст. 3 НК РФ) (п. 2 постановления КС РФ от 28.03.2000 № 5-П «По делу о проверке конституционности подпункта “К” пункта 1 статьи 5 Закона РФ “О налоге на добавленную стоимость” в связи с жалобой закрытого акционерного общества “КОНФЕТТИ” и гражданки И.В. Савченко»).

Формальная определенность налоговых норм предполагает достаточную точность этих норм, чем обеспечивается их правильное понимание и применение. Расплывчатость налоговых норм может привести к произвольному и дискриминационному их применению государственными органами и должностными лицами. Это также может привести к нарушению принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения,

закрепленного п. 1 ст. 3 НК РФ. Исходя из вышеизложенного и принимая во внимание то, что законодатель прямо не предусмотрел момент распределения уплаченных (подлежащих уплате) сумм НДС, полагаем, что в подобных ситуациях возможно применять положения п. 7 ст. 3 НК РФ.

При реализации товаров бюджетному учреждению система налогообложения в виде ЕНВД применению не подлежит

Из системного анализа положений Налогового кодекса РФ следует, что раздельный учет налогоплательщикам следует организовывать любым методом, который позволяет достоверно определить, какое имущество в какой деятельности было использовано. В то же время с помощью этого метода можно будет определить, во-первых, размер НДС, подлежащего вычету, и размер НДС, подлежащего учету в стоимости товаров, а во-вторых, размер расходов, относящихся к деятельности, облагаемой ЕНВД, и размер расходов, относящихся к ОСНО или УСН и уменьшающих соответствующий размер налогооблагаемой базы. При этом пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика распределяются расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, и суммы НДС, предъявленные (уплаченные) поставщиками в стоимости товаров, которые не могут быть непосредственно отнесены к конкретному виду деятельности (абз. 4 п. 1 ст. 170, абз. 4 п. 1 ст. 272 НК РФ).

Такой же правовой позиции придерживаются и суды, что нашло отражение в постановлениях ФАС Поволжского округа от 02.03.2009 по делу № А65-4711/2008, от 13.10.2011 по делу № А65-1675/2011, от 20.12.2011 по делу № А57-1503/2011. К сожалению, до сих пор в данном ракурсе Президиум ВАС РФ к подобным проблемам

не подходил и дела со схожими обстоятельствами не рассматривал.

Кроме того, в последнее время в области применения ЕНВД обозначилась еще одна актуальная проблема, которая, впрочем, не связана напрямую с раздельным учетом. Это проблема налогообложения операций, связанных с реализацией товаров по договорам между юридическими лицами и бюджетными учреждениями. Не совсем понятно, какой режим налогообложения применять к таким операциям: ЕНВД, ОСНО, или УСН? Все зависит от квалификации заключенных сделок, а именно розничная купля-продажа или оптовая торговля. В этом вопросе Президиум ВАС РФ обозначил ориентиры:

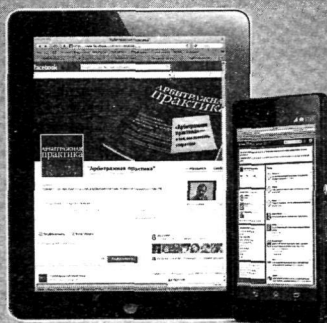
— во-первых, торговля через магазин является розничной торговлей независимо от категории покупателя и налогоплательщик не обязан контролировать,

для каких нужд (личных или предпринимательских) покупатель будет использовать приобретенный товар (постановление Президиума ВАС РФ от 05.07.2011 № 1066/11).

— во-вторых, если продажа товаров бюджетному учреждению происходит непосредственно в розничном магазине без заключения договора поставки (даже если при этом выписываются накладная и счет-фактура), такая деятельность подпадает под ЕНВД. В случае, когда продажа товаров бюджетному учреждению ведется по договору поставки, такая деятельность должна облагаться в соответствии с иными системами налогообложения (постановление Президиума ВАС РФ от 04.10.2011 № 5566/11).

Необходимо отметить, что в этом вопросе, несмотря на наличие практики ВАС РФ, очень много оценочных моментов. **АИ**

Давайте общаться в неформальной обстановке



«Арбитражная практика» в социальных сетях

facebook.com/arbitrpraktika.ru

vk.com/arbitrpraktika

twitter.com/Arbitr_Praktika

facebook

В контакте

twitter