

УДК 336.1

Трофимова Н.С.

Научный руководитель: д.э.н., профессор Лускатова О. В.

УО «Владимирский государственный университет» г.Владимир

ПРОБЛЕМЫ РЕАЛИЗАЦИИ ПРАВА НА ВЫЧЕТ НДС В ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРАКТИКЕ

Предъявленные поставщиками товаров (исполнителями работ и услуг) суммы «входного» НДС отражаются у покупателя товаров (заказчика работ, услуг) в бухгалтерском учете по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценным бумагам» и могут быть предъявлены им к уменьшению налоговых обязательств по НДС за соответствующий налоговый период. В бухгалтерском учете покупателя (заказчика) эта операция отражается записью:

Д68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» К19.

Для реализации права на вычет НДС покупателю (заказчику) следует выполнить три обязательных условия¹⁴:

- приобретенные товары, работы, услуги должны быть использованы для осуществления операций, которые согласно п. 1 ст. 146 НК РФ признаются объектами налогообложения;
- приобретенные товары, работы, услуги должны быть поставлены (приняты, оказаны) и приняты к учету;
- по приобретенным товарам, работам, услугам должны быть в наличии правильно оформленные счета-фактуры.

Однако, как показывает аудиторская практика, далеко не всегда бывает достаточно наличия вышеперечисленных условий для реализации налогоплательщиком своего права на вычет НДС. Налоговые органы выдвигают ряд дополнительных условий, одним из которых является условие о том, что приобретенные товары (работы, услуги) должны уменьшать налогооблагаемую прибыль¹⁵. Речь идет о связи между положениями статьи 252 НК РФ и вычетом НДС в части экономической оправданности расходов, о соотношении факта возникновения объекта обложения НДС с выполнением или невыполнением критерия экономической обоснованности затрат¹⁶.

Общие критерии, установленные п. 1 ст. 252 НК РФ:

- затраты должны быть обоснованными, то есть экономически оправданными (оценочный критерий);
- затраты должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (оценочный критерий);
- затраты должны быть документально подтверждены;
- затраты не должны входить в перечень расходов, вычет которых запрещен ст. 270 НК РФ, содержащей закрытый исчерпывающий перечень расходов, которые не учитываются при исчислении налога на прибыль.

По мнению налоговых органов, признаки экономической оправданности расходов не ограничены.

Логика рассуждений налоговых органов в этом случае следующая. Как правило, обоснование затрат обычно сводится к доказательству того, что они направлены на получение дохода¹⁷ и необходимы для деятельности организации, направленной на получение дохода, облагаемых НДС операций, то, обосновав те или иные расходы, она также докажет, что эти расходы необходимы именно для таких операций.

Такого дополнительного условия вычета НДС в НК РФ нет. В общем случае применения налоговых вычетов по приобретенным товарам (работам, услугам) не увязывается в главе 21 НК РФ с отнесением стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) в состав расходов, принимаемых при исчислении налога на прибыль. Соответственно источник, за счет которого осуществлены расходы, для права на вычет входного НДС значения не имеет.

Данное требование установлено НК РФ только в отношении нормируемых расходов, вычеты НДС по которым осуществляются только в части расходов, принимаемых к вычету при

¹⁴ п.2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ

¹⁵ п. 1 ст. 252 НК РФ

¹⁶ п. 1 ст. 252, п. 49 ст. 270 НК РФ

¹⁷ ст. 252 НК РФ

исчислении налога на прибыль¹⁸. Причем в подавляющем большинстве случаев вся величина таких расходов (как в пределах, так и сверх норм) является экономически обоснованной с точки зрения требований ст. 252 НК РФ, направленной на получение дохода, однако налоговая величина таких расходов искусственно занижена законодателем; соответственно и суммы «входного» НДС подлежат вычету только в пределах этих норм.

В случаях (кроме нормируемых расходов) вычет «входного» НДС зависит не от уменьшения налогооблагаемой прибыли, а от наличия объектов обложения НДС.

Подтверждением этому является и тот факт, что даже по такому объекту налогообложения, как безвозмездная передача имущества¹⁹, которая не уменьшает налогооблагаемую прибыль, «входной» НДС должен приниматься к вычету в общеустановленном порядке, так как такая передача является объектом НДС²⁰.

То же самое можно сказать и в отношении такого объекта налогообложения, как передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль. Несмотря на то, что вышеуказанные расходы не уменьшают налогооблагаемую прибыль, они являются объектом обложения НДС²¹ и в связи с этим дают право на вычет «входного» НДС. При этом согласно подпункту 2 п. 1 ст. 146 НК РФ объект налогообложения НДС возникает только в случае передачи для собственных нужд товаров (работ, услуг), расходы по приобретению (производству) которых не соответствуют условиям, определенным в п. 1 ст. 252 Кодекса. Стоимость имущества, приобретенного для собственных нужд, облагается НДС только в случае фактической передачи его структурным подразделениям²². При этом контролирующими органами не разъяснено, что понимается под фактической передачей имущества структурным подразделениям – передача от одного структурного подразделения другому (например, хозяйственным отделом отделу продаж), от одного материально ответственного лица другому материально ответственному лицу и т.д. Вышеперечисленные положения означают, что при приобретении для использования внутри организации товаров (работ, услуг), собственных непроизводственных нужд (при условии документального оформления их фактической передаче структурным подразделениям) объект налогообложения НДС возникает на основании подпункта 2 п. 1 ст. 146 НК РФ.

Примером установления содержательной зависимости между положениями ст. 252 НК РФ и налоговым вычетом НДС может быть следующий налоговый спор.

В постановлении Федеральной Антимонопольной Службы Уральского округа²³ указано, что налогоплательщиком был заключен договор на оказание консультационно-информационных услуг по продвижению товаров на рынках ЕС и США. Исполнителем по данному договору был назван генеральный директор организации, который согласно штатному расписанию, утвержденному директором налогоплательщика, являлся коммерческим директором налогоплательщика, и в его должностные обязанности входило выполнение функций, обозначенных сторонами в качестве предмета договора. Таким образом, поскольку работа по договору на оказание консультационно-информационных услуг исполнялась штатным сотрудником заявителя, вывод судебных инстанций о правомерности начисления НДС и применения налоговых санкций являлся верным. В данной ситуации расходы налогоплательщика были не только экономически не обоснованными, но и искусственно увеличенными в два раза, так как за одни и те же услуги было заплачено в первый раз штатному сотруднику в виде заработной платы, а во второй раз – сторонней организации. Налогоплательщиком не было доказано участие произведенных затрат в создании ни одного из объектов налогообложения. Логично, что на этом основании вычет НДС был неправомерным.

Во многих случаях право на вычет «входного» НДС увязывается арбитражными судами с реальностью осуществления налогоплательщиком хозяйственных операций.

Несмотря на то, что глава 21 НК РФ не устанавливает прямой зависимости между принятием сумм НДС к вычету и критериями признания затрат в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, установленных ст. 252 НК РФ, косвенная взаимосвязь вышеназванных норм НК РФ существует.

¹⁸ п. 7 ст. 171 НК РФ

¹⁹ п. 16 ст. 270 НК РФ

²⁰ письма МНС России от 13.05.2004 № 03-1-08/1191/15@, от 26.02.2004 № 03-1-08/528/18

²¹ подпункт 2 п. 1 ст. 146 НК РФ, за исключением случаев, предусмотренных п. 2 ст. 149 настоящего Кодекса

²² письма Минфина России от 16.06.2005 № 03-04-11/132, МНС России от 21.01.2003. № 03-1-08/204/26/B088

²³ постановление ФАС Уральского округа от 18.08.2004 по делу № Ф03-3352/04-АК

Соответственно правомерность принятия налогоплательщиком к вычету сумм «входного» НДС по затратам на приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав, если такие затраты не отвечающие критериям признания затрат в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, которые установлены ст. 252 НК РФ, в каждой конкретной ситуации (с учетом конкретной схемы правоотношений) придется доказывать налоговому органу и (или) суду на основе собственной профессиональной позиции по данной проблеме с учетом вышеприведенных аргументов.

УДК 657

Давидюк Л.В.

Научный руководитель: старший преподаватель Сенокосова О.В.

УО «Брестский государственный технический университет» г. Брест

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАСЧЕТОВ

В современных условиях хозяйствования в результате освоения новых видов деятельности, увеличения объемов производства, роста количества работников у организации возникает необходимость выделять обособленные подразделения. В связи с выделением обособленных подразделений особую актуальность приобретает бухгалтерский учет внутрихозяйственных расчетов, которые обеспечивают достоверный обмен информацией.

Целью данной работы является совершенствование бухгалтерского учета внутрихозяйственных расчетов между головным предприятием и его обособленными подразделениями.

Для решения цели были поставлены следующие задачи:

- 1) усовершенствовать порядок документального оформления внутрихозяйственных расчетов;
- 2) доработать методику отражения внутрихозяйственных расчетов на счетах бухгалтерского учета.

Порядок ведения бухгалтерского учета организации, имеющей обособленные подразделения, зависит от характера и объема полномочий, которые представляет головная организация своим обособленным подразделениям. Наиболее часто применяемыми на практике формами внутрихозяйственного расчета являются:

1. *Структурные подразделения имеют частичную самостоятельность.* Они не взаимодействуют с другими предприятиями и организациями, не распоряжаются полученной продукцией, не имеют самостоятельного баланса и расчетного счета.

2. *Структурные подразделения имеют право распоряжаться частью или всей производственной продукцией,* самостоятельно организовывать расширенное производство за счет своей прибыли. Подразделения не являются юридическими лицами, не имеют отдельного счета в банке. Могут быть переведены на самостоятельный баланс.

3. *Структурные подразделения обладают правом юридического лица,* имеют расчетный счет в банке. Производственную деятельность они осуществляют на основе уставов, отношения строят на договорной основе, самостоятельно распоряжаются полученным финансовым результатом.

Порядок взаимодействия между головной организацией и обособленным подразделением во многом определяется тем, выделено подразделение на отдельный баланс или нет.

Бухгалтерский учет в обособленных подразделениях, не выделенных на отдельный баланс, ведется в централизованном порядке, определенном головной организацией. В подразделении, выделенном на отдельный баланс, создается своя собственная бухгалтерская служба.

Если же методика отражения внутрихозяйственных расчетов на счетах бухгалтерского учета определена действующим законодательством РБ, то документальное оформление данных операций практически не закреплено в нормативно-законодательных актах.

При передаче на баланс подразделения материальных ценностей оформляются акты приема-передачи, ТН или ТТН.

Для передачи расходов, доходов и других объектов бухгалтерского учета, по которым не оформляются указанные первичные документы, между головным предприятием и структурными подразделениями законодательство Республики Беларусь предусматривает оформление авизо.