

Учет расходов в виде сумм налогов и сборов

Т. Б. Кувалдина,
доктор экономических наук,
Омский государственный
университет путей сообщения

При осуществлении финансово-хозяйственной деятельности организации обязаны уплачивать различные налоги и сборы. Одни налоговые платежи перекладываются на потребителя, другие включаются в стоимость приобретаемых активов, третьи относятся на расходы экономического субъекта. Как их правильно учесть?

Налоговая система Российской Федерации включает в себя два вида обязательных платежей — косвенные и прямые налоги. Бухгалтерский учет расчетов с бюджетом по всем налогам и сборам, уплачиваемым организацией, осуществляется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», в разрезе субсчетов по видам налогов.

Акцизы и НДС, как правило, уплачиваются организацией за счет средств покупателей (конечных потребителей). В бухгалтерском учете для их отражения открываются специальные субсчета к счету 90 «Продажи», а именно субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость», на котором учитываются суммы НДС, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика), и субсчет 4 «Акцизы», где отражаются суммы акцизов, включенные в цену проданной подакцизной продукции (товаров).

При продаже продукции, товаров, работ и услуг производятся следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 90 «Продажи», субсч. 3 «Налог на добавленную стоимость»,

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по НДС»
отражена сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет;

Д-т сч. 90 «Продажи», субсч. 4 «Акцизы»,

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по акцизам»

отражена сумма акциза, подлежащая взносу в бюджет.

Особенность косвенных налогов заключается в том, что они носят возмещаемый характер. Например, уплаченные (причитающиеся к уплате) организацией суммы НДС по приобретенным ценностям, а также работам и услугам, учтенные обособленно на счете 19, подлежат налоговому вычету при соблюдении нескольких условий:

- организация является плательщиком НДС и не применяет освобождение от его уплаты;

- приобретенные товары, материалы, работы и услуги приняты к бухгалтерскому учету и будут использованы в операциях, облагаемых НДС;

- в наличии имеется правильно оформленный счет-фактура.

В бухгалтерском учете возмещение НДС из бюджета отражается записью по дебету счета 68, субсчет «Расчеты по НДС» и кредиту счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Согласно п. 1 ст. 170 НК РФ «входной» НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), заявленный к вычету, нельзя учесть в расходах по налогу на прибыль. Между тем существуют случаи, когда это можно сделать. Например: организация не

Особенность косвенных налогов заключается в том, что они носят возмещаемый характер

Подтверждением данных налогового учета могут служить в том числе первичные учетные документы, включая справку бухгалтера

является плательщиком НДС или освобождена от его уплаты; приобретенные товары, работы и услуги будут использованы организацией в операциях, освобожденных от НДС согласно ст. 149 НК РФ или не облагаемых НДС в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ; товары, работы и услуги приобретены за счет субсидии из бюджета или бюджетных инвестиций (письма Минфина России от 10.08.21 № 03-07-11/64048, 30.07.21 № 03-07-07/61319 и др.).

Иначе говоря, если «входной» НДС нельзя возместить из бюджета, то его включают в стоимость товаров (работ, услуг) и списывают в расходы по налогу на прибыль (п. 1, 2 ст. 170 НК РФ, письма Минфина России от 03.08.21 № 03-07-07/62228, 30.07.21 № 03-07-07/61319):

- по амортизируемому имуществу через амортизацию (ст. 257, 259 НК РФ);
- по товарам (работам, услугам), используемым в производстве и при продаже продукции, в составе материальных или прочих расходов (ст. 254, 264 НК РФ);
- по товарам для перепродажи в их стоимости, на которую уменьшается выручка от продажи (подп. 3 п. 1 ст. 268, ст. 320 НК РФ).

Если организация использует товары (работы, услуги) одновременно в облагаемых и не облагаемых НДС операциях, то необходимо организовать отдельный учет, чтобы часть налога возместить из бюджета, а другую часть отнести на расходы (п. 4 ст. 170 НК РФ, письма Минфина России от 16.08.17 № 03-07-11/52567, 08.08.17 № 03-07-14/50620).

В соответствии с п. 5 ПБУ 10/99 суммы налогов, уплачиваемых в бюджет, являются расходом по обычным видам деятельности (счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу») (пример 1).

В налоговом учете отнесение налогов и сборов к прочим расходам предусмотрено подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ. Чтобы включить их в состав расходов, они должны соответствовать требованиям, установленным Налоговым кодексом РФ.

Во-первых, расходы должны быть экономически обоснованы и документально подтверждены. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (определение Конституционного суда РФ от 04.06.07 № 320-О-П, постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.06 № 53).

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, удостоверенные документами, оформленными в соответствии с российским законодательством и (или) обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы.

Налоговый кодекс РФ не устанавливает конкретный перечень документов, которые доказывают произведенные расходы, тем самым не ограничивает налогоплательщика в вопросе подтверждения правомерности учета соответствующих расходов (письма Минфина России от 16.07.21 № 03-03-06/1/56783, 09.09.19 № 03-03-06/1/69395 и др.).

Подтверждением данных налогового учета могут служить в том числе первичные учетные документы, включая справку бухгалтера (письмо УФНС России по г. Мос-

ПРИМЕР 1

Автопредприятие осуществляет регулярные перевозки пассажиров и багажа автомобильным транспортом по регулируемым тарифам на основании муниципального контракта. Данные услуги освобождены от НДС на основании подп. 7.1 п. 2 ст. 149 НК РФ.

В октябре 2022 г. был приобретен автобус ПАЗ 320405-14 для перевозки пассажиров стоимостью 6 000 000 руб. (в том числе НДС 1 000 000 руб.), он сразу был принят к учету и введен в эксплуатацию. «Входной» НДС включен в первоначальную стоимость автобуса – амортизируемого имущества. Стоимость автобуса (вместе с «входным» НДС) списывается в налоговом учете через амортизацию.

Организация применяет линейный метод начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете. Срок полезного использования (СПИ) автобуса – 60 месяцев, норма амортизации – 1,667 % ($1 : 60 \cdot 100 \%$).

Ежемесячная сумма амортизации – 100 020 руб. ($6\,000\,000 \cdot 1,667 \%$). При этом 16 670 руб. ($100\,020 \cdot 20 : 120$) в сумме амортизации приходится на

«входной» НДС, учтенный в первоначальной стоимости автобуса.

Произведены учетные записи:

октябрь 2022 г.

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

6 000 000 руб.

на основании первичных документов отражено признание фактически произведенных затрат на приобретение автобуса;

Д-т сч. 01 «Основные средства»,

К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

6 000 000 руб.

на основании акта приемки-передачи автобус принят к бухгалтерскому учету в состав основных средств;

ноябрь 2022 г.

Д-т сч. 20 «Основное производство»,

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»

100 020 руб. (в том числе 16 670 руб. «входной» НДС)

на основании справки бухгалтера отражена амортизация автобуса ■

кве от 09.07.19 № 16-15/116577@, Информация Минфина России № ПЗ-11/2013).

Законом о бухгалтерском учете предусмотрено, что каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом, определяемым руководителем организации. Перечень обязательных реквизитов первичного документа содержит:

– наименование документа и дату его составления;

– наименование экономического субъекта, сформировавшего документ;

– содержание факта хозяйственной жизни и величину его натурального и (или) денежного измерения (с указанием единиц измерения);

– наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;

Расходы не должны быть включены в перечень расходов, которые не признаются в налоговом учете на основании ст. 270 НК РФ

— подписи лиц, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Отметим, что при необходимости экономический субъект вправе включать в формы первичных документов дополнительные реквизиты (п. 12 ФСБУ 27/2021).

Наличие в первичных документах всех упомянутых реквизитов позволит установить реальность и содержание соответствующей хозяйственной операции (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 13.12.10 по делу № А45-7702/2010, ФАС Северо-Западного округа от 06.07.09 по делу № А05-9935/2008).

Во-вторых, расходы не должны быть включены в перечень расходов, которые не признаются в налоговом учете на основании ст. 270 НК РФ (письмо Минфина России от 23.06.21 № 03-03-06/1/49256).

В-третьих, расходы должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (письма Минфина России от 31.05.21 № 03-03-06/3/42061, 23.03.21 № 03-03-07/20599).

Затраты по уплате НДС также можно включить в состав расходов, признаваемых в налоговом учете, если налогоплательщик не подтвердил правомерность применения ставки НДС в размере 0 % в отношении реализации товара иностранному контрагенту. В данной ситуации организация НДС контрагенту не предъявляет, а уплачивает в бюджет за счет собственных средств. Поскольку расходы на уплату НДС понесены в ходе обычной хозяйственной деятельности, арбитражные суды, подтверждают правомерность их отнесения в состав расходов по налогу на прибыль (постановление АС Уральского округа от 13.01.17 № Ф09-11439/16).

Другой случай включения НДС в состав прочих расходов в налоговом учете — получение налогоплательщиком субсидий на

финансовое обеспечение или возмещение затрат, связанных с оплатой покупаемых товаров (работ, услуг), имущественных прав. При этом учет «входного» НДС зависит от того, как в документах на получение субсидии прописаны условия возмещения затрат.

Если средства выделены на покрытие затрат без включения в них сумм НДС, то налог возмещается из бюджета в установленном порядке. В случае, если финансируются затраты с включением в их состав сумм НДС, то налог не предъявляется к налоговому вычету. Эти суммы налога не включаются в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав, а учитываются при определении базы по налогу на прибыль одновременно в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, в соответствии с п. 1 ст. 264 НК РФ.

К федеральным налогам относится государственная пошлина, учет которой зависит от факта хозяйственной жизни, с которым она связана. Если пошлина уплачена за регистрацию прав на недвижимость или автомобиль, то она увеличивает первоначальную стоимость основного средства (ОС) — амортизируемого имущества (пример 2).

В этом случае в налоговом учете организации она будет относиться на расходы через начисление амортизации (письмо Минфина России от 08.06.12 № 03-03-06/1/295).

Если объект ОС принят к учету раньше, чем начислена государственная пошлина, то ее можно учесть в качестве прочих расходов (подп. 1, 40 п. 1 ст. 264 НК РФ, письма Минфина России от 24.07.18 № 03-03-06/3/51800, 11.02.11 № 03-03-06/1/89).

Уплата пошлины обязательна при регистрации изменений в учредительные документы организации. В данном случае сумму уплаченной государственной пошлины

ПРИМЕР 2

Организация по договору купли-продажи в октябре 2022 г. приобрела объект недвижимости (здание офиса) стоимостью 54 000 000 руб. (в том числе НДС 9 000 000 руб.). При государственной регистрации перехода права собственности на объект уплачена государственная пошлина в сумме 22 000 руб. Организация сразу приняла объект к учету и ввела его в эксплуатацию.

Сумма пошлины включена в фактические затраты, связанные с приобретением объекта недвижимости, поскольку организация рассматривает регистрацию перехода права собственности на объект в качестве необходимого условия для его эксплуатации.

Установлен СПИ – 360 месяцев, норма амортизации – 0,278 % (1 : 360 x 100 %). Ежемесячная сумма амортизации – 125 161,2 руб. (45 022 000 руб. x 1,667 %).

Произведены записи:

октябрь 2022 г.

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
45 000 000 руб.

на основании первичных документов отражены вложения в объект недвижимости, без НДС;

Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
9 000 000 руб.

на основании счета-фактуры отражена предъявленная продавцом сумма НДС;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по уплате государственной пошлины»,

К-т сч. 51 «Расчетные счета»
22 000 руб.

на основании первичных документов отражено перечисление государственной пошлины в бюджет;

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по уплате государственной пошлины»
22 000 руб.

на основании первичных документов государственная пошлина включена в фактические затраты, связанные с приобретением объекта недвижимости;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по НДС»,

К-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»
9 000 000 руб.

на основании счета-фактуры отражен налоговый вычет по НДС;

Д-т сч. 01 «Основные средства»,

К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»
45 022 000 руб.

на основании акта приемки-передачи объект принят к учету в составе ОС по сформированной первоначальной стоимости;

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

К-т сч. 51 «Расчетные счета»
54 000 000 руб.

на основании выписки банка отражается перечисление денежных средств поставщику;

ноябрь 2022 г.

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»,

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»

125 161,2 руб.

на основании справки бухгалтера начислена амортизация по объекту недвижимости ■

ны в бухгалтерском учете следует отражать в составе прочих расходов, поскольку регистрация изменений, вносимых в учредительные документы, не связана с обычной деятельностью организации (п. 4, 11 ПБУ 10/99). В налоговом учете сумму пошлины, уплаченной при внесении изменений в ЕГРЮЛ, следует отнести в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (п. 10 ст. 13, подп. 1 ст. 264 НК РФ).

Организации, в зависимости от наличия того или иного имущества, признаются плательщиками налога на имущество, транспортного, земельного и водного налогов, налога на добычу полезных ископаемых.

Поскольку указанные платежи в бюджет связаны с осуществлением обычного вида деятельности и согласно налоговому законодательству обязательны к уплате, они признаются в бухгалтерском учете расходами по обычным видам деятельности. В налоговом учете они являются прочими расходами (п. 1 ст. 264 НК РФ) при условии, что имущество, транспортное средство, земельный участок являются объектом налогообложения и используются в деятельности налогоплательщика, приносящей доход, а уплата налогов произведена за счет средств, полученных от этой деятельности.

Дата признания расходов по уплате налогов зависит от принятой учетной политики:

— при методе начисления — последний день отчетного или налогового периода (подп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ, письма Минфина России от 20.08.20 № 03-03-07/73058, 12.09.16 № 03-03-06/2/53182 и др.);

— при кассовом методе — дата перечисления в бюджет (подп. 3 п. 3 ст. 273 НК РФ).

Начисление и уплата указанных налогов в бухгалтерском учете отражается записями по счетам учета затрат (20, 23, 25, 26, 44) и кредиту счета 68 (в разрезе субсчетов), по дебету счета 68 (в разрезе субсчетов) и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

В соответствии со ст. 11 Закона о бухгалтерском учете и п. 74 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации перед составлением бухгалтерской отчетности налогоплательщики обязаны провести инвентаризацию расчетов с бюджетом по суммам налогов и сборов. При этом необходимо осуществить сверку расчетов с налоговыми органами, оформив соответствующие документы (письмо Минфина России от 19.03.19 № 03-09-11/1788, постановление ФАС Московского округа от 10.10.08 № КА-А40/8810-08) ■

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая [принят Государственной Думой 19 июля 2000 г. № 117-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система «Гарант» [Электронный ресурс].
2. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ // Справочно-правовая система «Гарант» [Электронный ресурс].
3. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н // Справочно-правовая система «Гарант» [Электронный ресурс].
4. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» (ФСБУ 27/2021): приказ Министерства финансов Российской Федерации от 16 апреля 2021 г. № 162н // Справочно-правовая система «Гарант» [Электронный ресурс].
5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): приказ Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н // Справочно-правовая система «Гарант» [Электронный ресурс].
6. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н // Справочно-правовая система «Гарант» [Электронный ресурс].