

1.4. ОПТИМИЗАЦИЯ РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В ОРГАНИЗАЦИЯХ, ИМЕЮЩИХ ОБОСОБЛЕННЫЕ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ

Кисилевич Т.И., к.э.н.
Луцкевич О.В.

С 1 января 1999 г. с введением в действие части первой НК РФ территориально обособленные подразделения юридического лица перестали быть самостоятельными налогоплательщиками и теперь лишь самостоятельно исполняют обязанности организации (головного подразделения) по уплате налогов и сборов по месту своего нахождения. При этом всю полноту ответственности за перечисление в бюджетную систему налоговых и неналоговых платежей несет создавшая их организация, то есть головное подразделение во главе с ее руководителями.

В новых условиях для организаций появилась необходимость: встать на налоговый учет по месту нахождения обособленного подразделения; правильно организовать управленческий, финансовый, налоговый учет, документооборот; разграничить права, обязанности и ответственность обособленных подразделений и головной организации; оптимизировать налоговые платежи. Последнее связано с возможностью использования льготных налоговых ставок, введенных региональными и местными властями.

Кроме прямых налоговых последствий, создание обособленного подразделения дает возможность получить доступ к более дешевым ресурсам, расширить свой рынок, распределить территориальные риски дела.

В соответствии со статьей 19 НК РФ налогоплательщиками признаются организации и физические лица, на которых НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги. Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов по месту нахождения филиалов и иных обособленных подразделений в порядке, предусмотренном НК РФ.

Главой 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ порядок уплаты НДС филиалами и иными обособленными подразделениями организаций не предусмотрен.

В соответствии со статьей 143 НК РФ налогоплательщиками НДС признаются организации. Структурные подразделения организаций налогоплательщиками НДС не являются.

Ранее налог на добавленную стоимость уплачивался организациями, имеющими обособленные подразделения, в соответствии со статьей 175 «Особенности исчисления и уплаты налога по месту нахождения обособленных подразделений организации» НК РФ. Данная статья была исключена Федеральным законом от 29.05.2002 г. № 57-ФЗ, в результате, начиная с оборотов за июль 2002 года все организации, имеющие обособленные подразделения, уплачивают НДС по месту постановки организаций на учет без распределения налога по обособленным подразделениям. Такое упрощение было связано с изменениями бюджетной политики в Российской Федерации. Начиная с

2001 года, законы о федеральных бюджетах на очередной год предусматривают норматив отчислений в федеральный бюджет в размере 100%.

Таким образом, независимо от того, сколько обособленных подразделений есть у организации, выделены ли они на отдельный баланс или нет, реализуют ли самостоятельно товары (работы, услуги), обязанность исчислять и уплачивать НДС в бюджет лежит на самой организации. Налог в полном объеме уплачивается по месту нахождения головной организации.

Декларация по НДС также сдается только по месту нахождения головной организации. При этом в декларации отражаются сведения обо всех операциях, являющихся объектом обложения НДС, а также о суммах вычетов в целом по организации (включая данные обособленных подразделений).

Порядок оформления счетов-фактур

Согласно пункту 3 статьи 169 главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ обязанность составлять счета-фактуры, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж возложена на налогоплательщиков налога на добавленную стоимость.

В случае, если организации реализуют товары (работы, услуги) через свои подразделения, не являющиеся юридическими лицами, то счета-фактуры по отгруженным товарам (выполненным работам, оказанным услугам) выписываются покупателям этими подразделениями от имени организации. При этом при составлении счетов-фактур структурными подразделениями в строках 2 и 2а указываются реквизиты организации-продавца, в строке 2б – КПП соответствующего структурного подразделения, в строке 3 – наименование и почтовый адрес грузоотправителя (в случае выполнения работ, оказания услуг в данной строке ставится прочерк).

При заполнении счетов-фактур по товарам (работам, услугам), отгруженным (выполненным, оказанным) структурным подразделениям, в строке 4 указываются наименование и почтовый адрес грузополучателя (в случае выполнения работ, оказания услуг в данной строке ставится прочерк); в строках 6 и 6а – реквизиты организации-покупателя; в строке 6б – КПП соответствующего структурного подразделения организации-покупателя.

Одновременно необходимо отметить, что журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж ведутся структурными подразделениями в виде разделов единого журнала учета счетов-фактур, единых книги покупок и книги продаж организации. За отчетный налоговый период данные разделы представляются организации структурными подразделениями для оформления единого журнала учета счетов-фактур, единых книги покупок и книги продаж и составления организацией деклараций по налогу на добавленную стоимость.

Согласно пункту 6 статьи 169 Кодекса, счета-фактуры подписываются руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации.

В соответствии с Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными Постановлени-

ем Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 г. № 914, подписи руководителя и главного бухгалтера организации на счетах-фактурах должны быть расшифрованы.

Необходимо отметить, что в случае, если организация реализует товары (выполняет работы, оказывает услуги) через обособленные структурные подразделения, счета-фактуры оформляются в следующем порядке:

- счета-фактуры на отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги) выставляются покупателю обособленными структурными подразделениями;
- нумерация счетов-фактур производится в порядке возрастания номеров в целом по организации;
- журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж ведутся структурными подразделениями в виде разделов единых журналов учета, единых книг покупок и продаж организации.

За отчетный налоговый период указанные разделы книг покупок и продаж представляются обособленными подразделениями для оформления единых книг покупок и продаж налогоплательщика и составления деклараций по налогу на добавленную стоимость.

Порядок оформления счетов-фактур, книг покупок и продаж должен быть отражен в учетной политике организации для целей налогообложения.

При наличии у организации нескольких филиалов (представительств), которые независимо друг от друга выписывают счета-фактуры, необходимо резервировать номера счетов-фактур для подразделений.

Таким образом, все выставленные налогоплательщиком счета-фактуры должны иметь последовательные номера. Следовательно, не допускается использование составных номеров счета-фактуры, включающих буквенную часть или несколько цифровых частей. Однако, применение составных номеров счетов-фактур не влечет, как правило, безусловный отказ в возмещении НДС, если счета-фактуры выставляются подразделениями организации (то есть если буквенной или другой частью номера обозначаются подразделения) с соблюдением последовательности номеров в целом. Исключение представляют счета-фактуры, в которых нарушается такая последовательность, что свидетельствует о возможном выставлении счета-фактуры за прошедший период или об иных нарушениях, признаки которых влекут необходимость встречной проверки (например, 648, 648/1, 649 или 648, 648-01, 649).

О нарушении положений НК РФ в части выставления счетов-фактур свидетельствует не последовательность даты и номера счета-фактуры. Например, если один поставщик выставил сначала счет-фактуру № 85 от 25.01.2006 г., а затем № 23 от 01.03.2006 г., то это свидетельствует об отсутствии какого-либо учета выставляемых счетов-фактур или об их составлении от имени поставщика неуполномоченными лицами.

Методом встречной проверки могут быть проверены счета-фактуры, имеющие небольшой порядковый номер в середине и в конце финансового года (например, счет-фактура от 06.09.2006 г. № 10), что может иметь место у недавно открывшейся организации или, что встречается гораздо чаще, означает отсутствие регулярной хозяйственной деятельности («фирма-однодневка») либо составление счета-фактуры лицом, не имеющим отношения к поставщику.

Согласно статье 54 Гражданского кодекса Российской Федерации наименование юридического лица включает указание на его организационно-правовую форму. В то

же время общепринятым является сокращенное указание организационно-правовой формы организации (ООО, ЗАО, ОАО, СПК и т.п.). Поэтому согласно Постановлению № 914 наименование налогоплательщика в счете-фактуре должно полностью соответствовать записям о наименовании налогоплательщика в учредительных документах.

Если счет-фактура выставляется подразделением организации, указание наименования подразделения в дополнение к наименованию поставщика нарушением являться не будет (дополнение реквизитов не запрещено). Указание в качестве поставщика названия подразделения без наименования юридического лица или фамилии и инициалов предпринимателя (например, «Магазин № 5») означает, что строка «Наименование поставщика» в счете-фактуре заполнена с нарушением положений статьи 169 НК РФ.

Вышеизложенное относится не только к наименованию поставщика, но также распространяется на заполнение строки «Наименование покупателя».

Учет расчетов по налогу на добавленную стоимость

В бухгалтерском учете обособленного подразделения на дату составления внутреннего отчета по налогу на добавленную стоимость суммы налога, полученного при реализации товаров (работ, услуг), а также суммы налога, полученные от поставщиков товаров (работ, услуг) и подлежащие вычету, отражаются проводками, которые представлены в табл. 1.

Таблица 1

БУХГАЛТЕРСКИЕ ОПЕРАЦИИ ПО УЧЕТУ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ МЕЖДУ ГОЛОВНОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ И ЕЕ ОБОСОБЛЕННЫМ ПОДРАЗДЕЛЕНИЕМ

Содержание хозяйственной операции	Головное предприятие		Обособленное подразделение	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1 вариант				
Начислен НДС	90	68	90	68
Передан (получен) НДС к начислению	79	68	68	79
Начислен НДС к вычету	68	19	68	19
Передан (получен) НДС к вычету	68	79	79	68
Уплата НДС	68	51	-	-
2 вариант				
Начислен НДС	90	68	90	68
Передан (получен) НДС к начислению	79	68	68	79
Сумма НДС к вычету передана (получена)	19	79	79	19
Головная организация включает сумму НДС, подлежащую вычету, в состав налоговых вычетов	68	19	-	-
Уплата НДС	68	51	-	-

Приведенные бухгалтерские записи должны быть оформлены авизо.

Таким образом, вычет сумм НДС, полученных от поставщиков и подрядчиков, может отражаться в филиале (Дебет 19 – Кредит 60, Дебет 68 – Кредит 19) или же вся сумма НДС, полученная от поставщиков и отраженная на счете 19, передается головной организации, которая затем принимается к вычету (Дебет 79 – Кредит 19).

Аналогично исчисляется сумма налога на добавленную стоимость налоговыми агентами. В соответствии с п.3 ст.161 НК РФ при предоставлении на территории РФ органами власти и управления и органами местного самоуправления федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества как сумма арендной платы с учетом налога. Налоговыми агентами признаются арендаторы указанного имущества при заключении договоров аренды с органами государственной власти и управления или органами местного самоуправления.

Таблица 2

БУХГАЛТЕРСКИЕ ОПЕРАЦИИ ПО УЧЕТУ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ МЕЖДУ ГОЛОВНОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ И ЕЕ ОБОСОБЛЕННЫМ ПОДРАЗДЕЛЕНИЕМ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ ФУНКЦИЙ НАЛОГОВОГО АГЕНТА

Хозяйственные операции	Бухгалтерские записи				Сумма, руб.	Документ
	Головная организация		Филиал			
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит		
Начислена арендная плата	-	-	20	76	20 000	Договор аренды
Учен НДС с арендной платы	-	-	19	76	3 600	Договор аренды
Начислен НДС к уплате в бюджет	-	-	76	68	3 600	Счет-фактура
Перечислена арендная плата	-	-	76	51	20 000	Платежное поручение
Передан НДС с арендной платы головной организации	79	68	68	79	3 600	Аviso
Передан НДС, подлежащий вычету, головной организации	19	79	79	19	3 600	Аviso
Перечислен НДС в бюджет	68	51	-	-	3 600	Платежное поручение
НДС принят к вычету	68	19	-	-	3 600	Налоговая декларация

Арендаторы обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога на добавленную стоимость. Уплата налога производится ими по месту своего нахождения (п.3 ст.14 НК РФ). При этом если организация имеет обособленные подразделения, которые осуществляют деятельность на арендованных у

органов местного самоуправления площадях, налоговым агентом выступает головная организация. Иными словами налог уплачивается по месту нахождения головной организации.

Передача ценностей и затрат между головным предприятием и подразделением не является операцией по их реализации. Поскольку смены собственника при этом не происходит, следовательно, начислять налог на добавленную стоимость не нужно. Такая передача будет облагаться НДС только тогда, когда имущество поступает филиалу, деятельность которого имеет непроизводственный характер (детскому саду, столовой и т.д.). Необходимость исчисления НДС в данном случае вытекает из статьи 146 НК РФ, согласно которой объектом обложения НДС является передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль.

Внутренний аудит расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость

Практика показывает, что для минимизации налоговых издержек, а также для оптимизации системы налогообложения в целом, в крупных организациях с разветвленной филиальной системой существуют службы внутреннего аудита. Внутренние аудиторы осуществляют контроль над соблюдением бухгалтерскими службами требований действующего законодательства РФ, а также разрабатывают и внедряют наиболее оптимальные схемы организации бухгалтерского и налогового учета как для организации в целом, так и для головного подразделения и каждого обособленного структурного подразделения.

Для осуществления проверки расчетов с бюджетом по НДС необходимо осуществить ряд контрольных процедур, который включает в себя как проверку правильности оформления документов, так и проверку проведения расчетов. Информационная база для осуществления расчетов с бюджетом по НДС организации, имеющей обособленные подразделения, представлена в табл.3.

Таблица 3

ИНФОРМАЦИОННАЯ БАЗА ДЛЯ ПРОВЕРКИ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ, ИМЕЮЩЕЙ ОБОСОБЛЕННЫЕ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ

Перечень контрольных процедур	Источники информации	Приемы и методы контроля
1	2	3
1. Проверка правильности оформления первичных документов в головной организации и в обособленных подразделениях	Товарные накладные (ТОРГ-12), акты	Документальная проверка
2. Проверка правильности оформления счетов-фактур в головной организации и в обособленных подразделениях	Счета-фактуры	Метод прослеживания и сверки данных
3. Проверка правильности ведения книг продаж и покупок и иных регистров по НДС	Книги покупки и продаж, ведомости реализации, ж/л 6 и 6а	Метод прослеживания и сверки данных

Перечень контрольных процедур	Источники информации	Приемы и методы контроля
1	2	3
4. Проверка правильности ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж обособленными подразделениями в виде разделов единых книг покупок и продаж организации	Счета-фактуры, книги покупок и продаж, ведомости реализации, ж/о 6 и 6а	Метод прослеживания и сверки данных
5. Проверка правильности применения ставок НДС	Гл.21 НК РФ, Счета-фактуры	Отслеживание и пересчет.
6. Проверка правильности ведения регистров бухгалтерского учета по реализации	Карточки счета 90, ж/о 8.10, 10\1.	Метод прослеживания
7. Проверка правильности учета НДС, уплаченного поставщикам	Счета-фактуры, ТТН, платежные поручения, ж/о 6, вед. 7, главная книга	Путем сверки документов и регистров бухгалтерского учета, метод прослеживания
8. Проверка правильности выделения НДС с сумм предоплат	Договора купли-продажи, выписки банка, приходные кассовые ордера	Путем пересчета и прослеживания
9. Проверка правильности выделения НДС по приобретенным товарно-материальным ценностям и услугам	Счета-фактуры, ТТН, платежные поручения, ж/о 6, вед. 7, главная книга	Путем пересчета и прослеживания
10. Проверка правильности расчета сумм НДС	Налоговая декларация по НДС	Арифметическая проверка путем пересчета и прослеживания.
11. Проверка правильности определения налогооблагаемого оборота	Налоговая декларация по НДС	Путем прослеживания и сверки бухгалтерских и налоговых документов, регистров и отчетов
12. Проверка обоснованности отнесения сумм НДС на затраты по производству и реализации товаров	Справка-расчет раздельного учета приобретенных товаров, работ, услуг, используемых в деятельности, облагаемой ЕНВД	Путем сверки соответствия нормам
13. Проверка полноты и своевременности передачи начисленных сумм НДС головной организации от обособленных подразделений	Аviso	Путем сверки документов, сверка дат
14. Проверка полноты и своевременности перечисления НДС	Платежные поручения, налоговая декларация по НДС, главная книга	Путем сверки документов, сверка дат
15. Проверка правильности отражения НДС на счетах и в регистрах бухгалтерского учета	Главная книга, ж/о 6,8, налоговая декларация по НДС, вед.7, бухгалтерский баланс	Методом прослеживания и встречной сверки бухгалтерских документов

ВЫВОДЫ

Правильно сформированная и эффективно работающая на основе внутренних стандартов и методик, разработанных с учетом современного опыта, служба внутреннего аудита позволяет:

- наладить действенный контроль над ее структурными подразделениями;
- выявлять неиспользованные внутренние резервы для повышения эффективности работы;
- обеспечивать выполнение консультативных функций в отношении должностных лиц организации, ее филиалов, представительств и дочерних компаний.

*Кисилевич Татьяна Ивановна
Луцкевич Олеся Владимировна*

1.4. OPTIMIZATION OF ACCOUNTS UNDER THE TAX TO A VALUE ADDED IN THE ORGANIZATIONS HAVING ISOLATED SUBDIVIDINGS

T.I. Kisilevich, Candidate of Science (Economic)
O.V. Lutskevich

Since January, 1st, 1999 with enactment of a part first HK the Russian Federation territorially isolated subdividings of the legal person have ceased to be independent tax bearers and now the organization (head subdividing) on tax payment and collections in a place of the finding only independently act. Thus all entirety of the responsibility for listing in a budget system tax and non-tax is carried with the organization which has created them, that is head subdividing led by its chiefs.

In new conditions for the organizations there was a necessity: to rise on the fiscal accounting on the location of the isolated subdividing; correctly to organize administrative, financial, the fiscal accounting, document circulation; to differentiate the rights, responsibilities and the responsibility of the isolated subdividings and directing agency; to optimize fiscal charges. Last it is linked to possibility of usage of the privileged tax rates injected regional and local authorities.

Correctly generated and effectively working on the basis of domestic standards and the techniques developed in view of modern experience, the service of internal audit allows:

- to adjust the effective surveillance above its structural subdividings;
- to reveal not used internal spares for effectivization of operation;
- to ensure execution of consulting functions concerning officials of the organization, its branches, representations and affiliated companies.