

Освобождение от налога на добавленную стоимость санаторно-курортной организации

Татьяна Ивановна Кисилевич

Сочинский государственный университет, Российская Федерация
354000, Краснодарский край, г. Сочи, ул. Советская, 26 а
Доктор экономических наук, профессор
E-mail: audit@iai-audit.ru

Аннотация. Санаторно-курортные организации по основному виду экономической деятельности (услуги медицинских учреждений) - реализации санаторно-курортных путевок имеют освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость (НДС). Дополнительно санатории предоставляют несколько десятков видов сопутствующих услуг, часть из которых облагается НДС. Наличие облагаемых налогом на добавленную стоимость видов деятельности, хотя и незначительных по удельному весу в общих доходах, требует от бухгалтерии и экономической службы санатория определенных приемов и навыков в калькулировании и самое главное, в исчислении суммы НДС к уплате в бюджет, что является трудоемким процессом при соблюдении всех требований бухгалтерского и налогового законодательства. В 2014 году ФНС РФ и МФ РФ согласовали письмо о возможности применения освобождения от НДС по статье 145 НК РФ, учитывая выводы Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 27.11.2012 № 10252/12. Автор считает, что санаториям целесообразно применить возможное освобождение от уплаты НДС на практике в связи с разрешением спорной ситуации в налоговом законодательстве.

Ключевые слова: санаторно-курортная организация; освобождение от налога на добавленную стоимость; необлагаемые обороты; статья 145 НК РФ; операции, не подлежащие налогообложению, возмещение НДС.

Введение. По основному виду деятельности санатории имеют освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость (далее – НДС) не как оздоровительные комплексы в целом, а по виду деятельности в соответствии с Налоговым Кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ) [1] на основании пп. 18 п. 3 ст. 149 «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)» главы 21 «Налог на добавленную стоимость» освобождаются от налога на добавленную стоимость услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей, в том числе детских оздоровительных лагерей, расположенных на территории Российской Федерации, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности.

В декабре 2013 года Федеральным законом № 420-ФЗ от 28.12.2013 [2] для санаторно-курортных организаций были приняты важные изменения в Главу 21 НК РФ, позволившие упростить составление журнала учета, книги продаж и выписывания налоговых счетов-фактур, то есть по реализации санаторно-курортных путевок, необлагаемых НДС счета-фактуры выписывать не требуется. Кроме того, составление счетов-фактур и их внесение в книгу продаж, оформление книги покупок на долю облагаемых оборотов и другие аспекты, всегда вызывали массу вопросов у главных бухгалтеров. Во многом это обусловлено несовпадением даты передачи путевок агентам или непосредственным потребителям по накладным, датами их оплаты, фактическими заездами и расчета доходов по отработанным койко-дням [8], наличием облагаемых и необлагаемых НДС доходов санатория, получаемыми счетами-фактурами от контрагентов также без НДС и с НДС.

В соответствии с новой редакцией пункта 5 статьи 168 «Сумма налога, предъявляемая продавцом покупателю» НК РФ, составлять счета-фактуры без выделения сумм НДС нужно только в случае освобождения от НДС в соответствии со статьей 145 «Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика» НК РФ. При этом, как было и ранее, выручка за три месяца должна составлять не более 2 млн рублей.

Материалы и методы. Теоретико–методологическую основу исследования составили теории, концепции и методы, предложенные российскими учеными и экспертами в области методологии бухгалтерского учета, права и налогообложения. Проведенное исследование опирается на использование методов теоретического анализа, абстрактно-логических методов, в том числе на российскую арбитражную практику и выводы ВАС РФ.

Обсуждение проблемы. Проведенные нами исследования финансовой отчетности и налоговых деклараций ряда санаторно-курортных организаций, доступ к письменной информации аудиторов санаторно-курортных организаций, анализ и систематизация ошибок в налоговом учете, выявленных налоговыми органами по результатам камеральных и выездных проверок позволили поставить и обсудить проблему оптимизации учета и расчетов по НДС в санаторно-курортных организациях, у которых доля облагаемой НДС выручки за каждый квартал не превышает двух миллионов рублей.

Санаторно-курортные организации наряду с основной долей необлагаемых видов деятельности предоставляют услуги, выполняют работы и реализуют товары, облагаемые НДС. Современное налоговое законодательство и требования правильной постановки бухгалтерского учета предусматривают раздельный учет доходов облагаемых и освобожденных от НДС оборотов. Кроме того, для достоверного определения финансового результата важным является организация учета «входного» НДС, который должен приниматься к вычету в определенной пропорции и не включаться в затраты санатория для целей определения налогооблагаемой прибыли. Для санаторно-курортной организации такие виды деятельности, как общественное питание, транспортные услуги, стирка белья, сдача помещений в аренду, некоторые медицинские и косметологические услуги, реализация товаров и другие являются необходимыми как повышающие качество комплексной услуги пребывания в санатории, а с точки зрения учета, создают дополнительные трудозатраты [9]. В общем виде схема хозяйственных операций выглядит следующим образом.

1) отражены расходы по облагаемой НДС услуге:

Дебет 20, 23, 25 Кредит прочих;

2) отражена сумма (доля*) НДС, приходящаяся на расходы по операции 1)

* - расчет суммы или доли утверждается в учетной политике санатория специальным расчетом, которому организация строго следует; непосредственно предоставляемые контрагентами услуги под облагаемые НДС виды деятельности должны быть отнесены в полном объеме на расходы именно по этим видам деятельности на основании первичных учетных документов;

Дебет 19 Кредит прочих – на основании счетов – фактур контрагентов и расчетов бухгалтерии;

3) предъявлен к вычету НДС по облагаемым НДС видам деятельности:

Дебет 68 Кредит 19 – на основании справки бухгалтера и записи в книге покупок;

4) отражена облагаемая НДС сумма доходов (по их видам в аналитическом учете)

Дебет 62 Кредит 90, 91

5) начислен НДС с суммы доходов, облагаемых НДС, по операции 4):

Дебет 90, 91 Кредит 68 – на основании счетов-фактур и книги продаж;

6) управленческие расходы, формирующие затраты санатория в целом, также могут предъявляться контрагентами с НДС. В этой связи по сложившейся практике бухгалтерского и налогового учета доля НДС определяется по удельному весу доходов облагаемых и необлагаемых НДС, что также закрепляется учетной политикой.

Предъявлен к вычету НДС по облагаемым НДС видам деятельности в части управленческих расходов, относящихся к организации в целом:

Дебет 68 Кредит 19 - на основании справки бухгалтера.

Аудиторский опыт и анализ сложившейся учетной практики санаторно-курортных организаций свидетельствует о том, что учет НДС по видам деятельности, облагаемой и необлагаемой НДС, не организован должным образом по ряду причин. Одной из основных, по моему мнению, является отсутствие оперативного аналитического учета на стадии принятия первичного учетного документа к обработке, формальный подход к калькулированию предоставляемой услуги, не позволяющий точно отнести фактические расходы к той или иной конкретной услуге. В результате не организованного надлежащим образом бухгалтерского учета в части определения суммы возмещаемого и невозмещаемого НДС санаторий несет определенные налоговые риски. Во-первых, неправильно

формируется (занижается) финансовый результат в результате отнесения на расходы суммы невозмещенного НДС; во-вторых, увеличивается сумма уплаты НДС в бюджет, что отвлекает из оборота свободные денежные средства; в-третьих, в управленческом учете не формируется достоверная информация по калькуляционным статьям услуг, расходы по которым рассчитываются не на основании фактических данных бухгалтерского учета, а по удельному весу доходов [10].

Но вопрос не только в налоговых рисках, которые главный бухгалтер по своему профессиональному суждению может таковыми не признавать, если они не сопоставимы с трудоемкостью учетного процесса. Однако, учитывая современный высокий уровень автоматизации учетных процессов, необходимо соблюдать требования налогового законодательства, которое в части расчетов по НДС опирается только на бухгалтерские записи и первичные бухгалтерские документы.

На данном этапе развития ситуации арбитражная практика позволяет санаторно-курортной организации применять статью 145 НК РФ и не облагать НДС те облагаемые товары, работы и услуги, объем продаж которых за квартал не превышает двух миллиона рублей. В этой связи обратимся к письму ФНС России от 12.05.2014 № ГД-4-3/8911@ «О порядке определения выручки для целей применения статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации» [5], которое размещено на официальном сайте ФНС России (<http://www.nalog.ru>). Данное письмо согласовано с Министерством финансов Российской Федерации (письмо от 21.04.2014 № 03-07-15/18197) [6].

Многочисленные вопросы налоговых органов и налогоплательщиков были вызваны постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 27.11.2012 № 10252/12 (далее - Постановление ВАС РФ)[4]. В соответствии с пунктом 1 статьи 145 Налогового кодекса организации имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей. По смыслу указанной нормы институт освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика направлен на снижение налогового бремени в отношении налогоплательщиков, имеющих незначительные обороты по реализации товаров (работ, услуг), облагаемые налогом на добавленную стоимость. В связи с этим, предельный показатель выручки, дающий право на применение освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, должен рассчитываться только *применительно к операциям по реализации, облагаемым налогом на добавленную стоимость*.

Федеральная налоговая служба в связи с поступающими от налоговых органов запросами по вопросу применения положений статьи 145 НК РФ с учетом постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 27.11.2012 № 10252/12 выразило свою позицию вышеуказанным письмом. В нем рассмотрен и решен вопрос определения состава выручки для целей применения освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со статьей 145 Кодекса, сообщает следующее.

В соответствии с пунктом 1 статьи 145 Кодекса организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превышает в совокупности два миллиона рублей.

При этом нормами указанной статьи Кодекса не предусмотрено исключений из суммы выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг), операций, не подлежащих налогообложению НДС, либо не признающихся объектом налогообложения по НДС.

Вместе с тем, согласно правовой позиции, изложенной в Постановлении ВАС РФ, по смыслу указанной нормы Кодекса институт освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика направлен на снижение налогового бремени в отношении налогоплательщиков, имеющих незначительные обороты по реализации товаров (работ, услуг), облагаемые НДС. В связи с этим предельный показатель выручки, дающий право на применение освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, согласно позиции ВАС РФ должен рассчитываться только *применительно к операциям по реализации, облагаемым НДС*.

При этом в Постановлении ВАС РФ указывается на возможность пересмотра на основании пункта 5 части 3 статьи 311 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации [3] вступивших в законную силу судебных актов арбитражных судов по делам со схожими фактическими обстоятельствами, принятых на основании нормы права в истолковании, расходящемся с содержащимся в данном постановлении толкованием.

Результаты. Таким образом, постановления Пленума и Президиума ВАС РФ для налоговых органов являются сложившейся судебной практикой, которой налоговым органам следует руководствоваться при рассмотрении вопроса о целесообразности доначисления сумм НДС в рассматриваемом случае. Размер выручки от реализации товаров (работ, услуг) в целях применения положений статьи 145 Кодекса следует рассчитывать только применительно к операциям по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС.

Считаю, что санаторно-курортные организации могут воспользоваться этой нормой для снижения стоимости ранее облагаемых НДС прочих услуг, для упрощения учета входного НДС без необходимости ведения специального счета 19, следовательно, отсутствия необходимости регистрации счетов-фактур и других обязанностей налогоплательщика.

Рассмотрим на примере возможности применения статьи 145 НК РФ при условии, что выручка санатория по основному виду деятельности - реализация санаторно-курортных услуг за год составила 100 000 тыс. руб., по прочим доходам - за кварталы в течение года: 1 500 тыс. руб., 1 600 тыс. руб., 1 800 тыс. руб., 1 400 тыс. руб. Если бы санаторий облагал НДС прочие доходы, то сумма НДС к уплате в бюджет составила бы по кварталам к начислению: 270 тыс. руб., 288 тыс. руб., 324 тыс. руб., 252 тыс. руб. Кроме этого, санаторию необходимо было бы вести отдельный учет входного НДС, предъявленного контрагентами на основании счетов-фактур и долю НДС, приходящегося на управленческие расходы к доле прочих доходов, облагаемых НДС. Таким образом, санаторий избавлен от громоздкой аналитичности учета, может вести гибкую ценовую политику прочих услуг, уменьшая их стоимость.

Процедура получения санаторием освобождения от уплаты НДС проста. Необходимо обратиться в инспекцию с письменным уведомлением по форме, утвержденной приказом МНС России от 04.07.2002 № БГ-3-03/342 [7] и документами, подтверждающими право на освобождение:

- выписка из бухгалтерского баланса;
- выписка из книги продаж (этот документ необходим для подтверждения правильности расчета суммы выручки);
- копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур (данный документ можно представить не в виде обычного журнала, а в форме распечатки реестра счетов-фактур из бухгалтерской программы) (п. 6 ст. 145 НК РФ).

Заключение. Таким образом, в вопросе применения санаторно-курортными организациями права освобождения от уплаты НДС по статье 145 НК РФ по прочим услугам ситуация разрешена. Санаторно-курортная организация, проанализировав динамику прочих облагаемых НДС видов деятельности, может самостоятельно принять решение о целесообразности следования указанным в Постановлении ВАС РФ, подходам, обеспечив экономию не только суммы налога, но и гибкости ценообразования сопутствующих и прочих услуг, прозрачности налоговых расчетов, их точности и оптимизации.

Примечания:

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. <http://base.garant.ru/57628402/>
2. Федеральный закон № 420-ФЗ от 28.12.2013 «О внесении изменений в статью 27⁵⁻³ Федерального закона «О рынке ценных бумаг» и части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации», <http://www.rg.ru/2013/12/30/bumagi-dok.html>
3. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации. <http://www.arbkodeks.ru/>
4. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 27.11.2012 № 10252/12. <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;№=319333>
5. Письмо ФНС России от 12.05.2014 № ГД-4-3/8911@ «О порядке определения выручки для целей применения статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации». http://www.nalog.ru/rn77/about_fts/about_nalog/4705886/

6. Письмо ФНС России от 21.04.2014 № 03-07-15/18197. http://www.Nalog.ru/rN74/News/tax_doc_News/4658792/
7. Приказ МНС России от 04.07.2002 № БГ-3-03/342. <http://base.garant.ru/12127436/>
8. Кисилевич Т.И. Счет-фактура как инструмент налогового контроля // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 2. С. 13–21. http://www.auditfin.com/fin/2010/2/01_03/01_03%20.pdf
9. Кисилевич Т.И. Бухгалтерский учет в санаторно-курортных организациях (учебное пособие). М.: Финансы и статистика, 2005.
10. Аудит расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость: теория и практика (под ред. Т.И. Кисилевич). М.: Финансы и статистика, 2010.

UDC 657.6.012.16

Exemption of Resort Companies from Value-added Tax

Tatiana I. Kisilevich

Sochi State University, Russian Federation
Sochi, 354000, Sovetskaya Str., 26 a
Doctor of Economic Science, Professor
E-mail: audit@iai-audit.ru

Abstract. Resort companies are exempted from value-added tax (VAT) on major economic activity (medical facilities services) – the selling of resort vouchers. Resorts additionally render a number of related services, some of which are subject to VAT. The activities, which are subject to VAT, although inessential in general revenue, require certain calculation techniques and skills and, most significantly, the assessment of VAT payable of accounting and economic departments of a resort, which is labor-intensive process and subject to requirements, specified by book-keeping and tax legislation. In 2014 Federal Tax Service of the Russian Federation and the Ministry of Finance of the Russian Federation reconciled the letter, concerning the possibility of VAT exemption according to the article 145 of the Tax Code of the Russian Federation, considering the findings of the Decree by the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation d.d. 27.11.2012 No. 10252/12. The author considers that resorts should apply the possible VAT exemption practically due to the disputable situation in the tax legislation.

Keywords: resort company; value-added tax exemption; non-taxable turnovers; article 145 of the Tax Code of the Russian Federation; non-taxable operations; VAT refund.