

**General principles of tax accounting tolling agreement**  
**Elnikova A. (Russian Federation)**  
**Общие принципы организации налогового учета договора толлинга**  
**Ельникова А. С. (Российская Федерация)**

*Ельникова Анастасия Сергеевна / Elnikova Anastasia – студент,  
факультет учета и аудита,  
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, г. Москва*

**Аннотация:** в статье раскрыты особенности налогового учета, возникающие по договору переработки давальческого сырья.

**Abstract:** in the article the features of the tax account arising under the contract tolling arrangements.

**Ключевые слова:** толлинг, договор переработки давальческого сырья, налоговый учет операций толлинга.

**Keywords:** tolling arrangements, tax accounting of tolling operations.

При рассмотрении налогообложения у переработчика в первую очередь хочется отметить то, что он не должен учитывать материалы, полученные в переработку в доходах или расходах, когда рассчитывает налог на прибыль. Это происходит из-за того, что при передаче материалов давальцу, право собственности на них не переходит (статья 39 «Реализация товаров, работ или услуг» НК РФ), а соответственно они не являются ни объектом обложения по НДС согласно ст. 146 НК РФ, ни объектом обложения по налогу на прибыль согласно ст. 247 НК РФ.

Рассмотрим налог на прибыль у переработчика чуть более подробно. Согласно ст. 249 НК РФ переработчик обязан учесть при расчете налога на прибыль полученные от давальца денежные средства за переработку в составе своих доходов, а сумму затрат, связанных с переработкой, – в составе расходов согласно п.1 ст. 252 НК РФ.

В случае если остатки или отходы не возвращаются давальцу по договору, то переработчик признает их в составе внереализационных доходов, а согласно п. 8 ст. 250 НК РФ их величина определяется по рыночным ценам с учетом положений, указанных в ст. 40 НК РФ.

В случае когда подрядчик использует кассовый метод, он учитывает доходы и расходы только после их оплаты. Согласно п. 2,3 ст. 273 и п.5 ст. 254 НК РФ только после того, как материалы оплачены и использованы при переработке сырья давальца, переработчик имеет право учесть затраты на них в своих расходах. Если же подрядчик определяет доходы и расходы методом начисления, то согласно п. 3 ст. 271 НК РФ доходы признаются только после подписания акта приемки-сдачи выполненных работ.

Также если рассматривать операции по переработке давальческого сырья с точки зрения налогового учета возможны сложности, связанные с распределением прямых и косвенных затрат. Согласно ст. 318 НК РФ все расходы, связанные с переработкой давальческого сырья подразделяются на прямые и косвенные, и подрядчиком в учетной политике должен быть утвержден метод их распределения. Ведь согласно п. 2 ст. 318 и п. 4 ст. 272 НК РФ все косвенные расходы в целях налогового учета относятся на затраты в текущем периоде в полном объеме, а прямые распределяются согласно методу, прописанному в учетной политике подрядчика.

Более того, с позиции налогового учета имеются сложности с порядком оценки остатков незавершенного производства. При формировании у переработчика незавершенного производства или нереализованной готовой продукции, то ему нужно распределить общие прямые расходы между видами деятельности. Для этого подрядчику необходимо вести раздельный учет прямых расходов или распределять их, например, пропорционально количеству продукции, полученного из давальческого или собственного сырья.

Рассматривая же налог на добавленную стоимость у переработчика, следует отметить то, что материалы, полученные в переработку, учитываются на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку» и не являются приобретенными для подрядчика. Из чего следует, что переработчик не имеет права на налоговый вычет по НДС со стоимости переданных материалов. Этот же факт подтверждает то, что при передаче материала давальцу лишь оформляет накладную, где не выставляется НДС, и не выставляет счет-фактуру.

Налоговая база по НДС по производству товаров из давальческого сырья согласно п. 5 ст. 154 НК РФ определяется как стоимость работ по их переработке (в нее включается также акциз, если товар является подакцизным). Стоимость самого же давальческого сырья в налоговую базу не включается.

Согласно пп.1 п.1 ст. 146 НК РФ подрядчик выставляет давальцу счет-фактуру на стоимость выполненных работ в соответствии с договором при передаче переработанной продукции.

Соответственно НДС начисляется на всю стоимость выполненных подрядчиком работ и по ставке 18%, вне зависимости от ставки на перерабатываемое сырье и готовую продукцию.

При этом если при переработке использовались материалы, работы или услуги, облагаемые НДС, то подрядчик имеет право на налоговый вычет в соответствии с требованиями, указанными в ст. 172 НК РФ [2].

Также стоит рассмотреть особенности налогового учета у давальца.

Начнем с налога на прибыль. При обложении налогом на прибыль даvaleц может применять различный порядок учета затрат. Он зависит от того, участвует ли давальческое сырье в формировании первоначальной стоимости основного средства или нет. Рассмотрим порядок учета затрат, когда сырье участвует в формировании основного средства. В данном случае затраты на сами материалы и на их переработку подрядчиком даvaleц обязан списывать через амортизацию.

Если же мы имеем дело со случаем, когда давальческое сырье не участвует в формировании первоначальной стоимости основного средства, то согласно пп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ даvaleц имеет возможность признавать затраты на переработку подрядчиком в составе материальных расходов. Дата признания таких расходов зависит от метода определения доходов и расходов организации: при методе начисления согласно п. 2 ст. 272 НК РФ датой признания расходов является дата подписания акта приемки-передачи выполненных работ, а согласно пп. 1 п. 3 ст. 273 НК РФ дата погашения задолженности перед подрядчиком - при кассовом методе. Также от метода признания доходов и расходов зависит и дата признания стоимости материалов в расходах организации. Согласно п. 2 ст. 272 и п. 5 ст. 254 НК РФ, если организация применяет метод начисления, то датой признания расходов является дата списания данных материалов в производство в части, использованной в нем на конец месяца. При кассовом методе стоимость давальческих материалов согласно пп. 1 п. 3 ст. 273 НК РФ признается в составе расходов только после того, как материалы оплачены и переданы в переработку.

Возвращаясь к налогу на добавленную стоимость, хотелось бы отметить, что, как уже было сказано выше, при передаче давальческого сырья подрядчику право собственности ему не переходит. Соответственно, согласно ст. 39 НК РФ реализации не происходит и, следовательно, согласно ст. 146 НК РФ, НДС оно не облагается.

При этом если выполняются условия по возмещению, то НДС, начисленный за переработку материалов, даvaleц может принять к вычету. Также сырье, переданное в счет оплаты работы подрядчика, согласно пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ у давальца облагается НДС [2].

### *Литература*

1. «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 13.07.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2015) // Консультант Плюс, 2016.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, ч. 1 от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 08.03.2015); НК РФ ч. 2 от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 06.04.2015) // КонсультантПлюс, 2016.
3. *Парасоцкая Н. Н., Ханова А. С.* Учет и налогообложение толлинговых операций // Учет и налогообложение толлинговых операций, 2014. № 4.