

Налог на добавленную стоимость

Бюджетные организации, занимающиеся предпринимательской деятельностью, могут быть плательщиками в бюджет налога на добавленную стоимость (далее – НДС).

При исчислении, уплате и отражении в бухгалтерском учете НДС следует руководствоваться:

- главой 12 «Налог на добавленную стоимость» Особенной части Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК);
- постановлением МНС от 15.11.2010 № 82 (далее – Постановление № 82);
- постановлением Минфина от 15.03.2000 № 19, которым в План счетов бюджетных организаций введен субсчет 175 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)» и утверждена Инструкция о порядке отражения в бухгалтерском учете налога на добавленную стоимость бюджетными организациями (далее – Инструкция № 19).

Расчеты с бюджетом по НДС учитываются на субсчете 173 «Расчеты с бюджетом» на отдельном аналитическом счете.

По кредиту субсчета 173 отражается сумма начисленного НДС от оборота по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь, определяемого в соответствии со ст. 93 НК. Налогообложение производится по установленным законодательством ставкам.

По дебету субсчета 173 отражается сумма НДС, подлежащая зачету (вычету). Порядок вычета зависит от применяемого метода определения выручки от реализации («по отгрузке» или «оплате»), установленного в учетной политике организации.

Превышение суммы записей по кредиту субсчета 173 над суммой записей по дебету этого субсчета подлежит взносу в доход государственного бюджета.

КНИГА ПОКУПОК

Сумма НДС, подлежащего зачету (вычету), определяется по записям в книге покупок.

Форма книги покупок утверждена Постановлением № 82 согласно приложению 19.

Порядок заполнения книги покупок определен главой 13 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утвержденной Постановлением № 82.

Ведение книги покупок – это не обязанность плательщика, а право. Ведение книги

покупок устанавливается учетной политикой организации, являющейся плательщиком НДС. Организация-плательщик вправе в течение календарного года предусмотреть в учетной политике ведение книги покупок. В этом случае ведение книги покупок осуществляется до окончания соответствующего календарного года (основание – ст. 107 НК).

Книга покупок заполняется за каждый месяц и может вестись автоматизированным способом. По усмотрению плательщика она может быть дополнена необходимыми плательщику графами. Плательщик вправе вести несколько отдельных книг покупок по определенным им суммам НДС с отражением итоговых данных таких книг покупок в сводной книге покупок.

В книге покупок регистрируются расчетные документы, подтверждающие оплату НДС при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав, а также получаемые от поставщиков первичные учетные документы, применяемые при их отгрузке, в которых указаны ставка и сумма НДС. Регистрация названных документов производится в хронологическом порядке по мере выполнения условий, установленных законодательством для осуществления вычета. Условия для осуществления вычета сформулированы в ст. 107 НК.

Суммы НДС, предъявленные продавцом, отражаются в книге покупок в том месяце, в котором выполнены эти условия, при наличии первичных учетных и расчетных документов до даты сдачи налоговой декларации (расчета) по НДС за этот отчетный месяц (за отчетный квартал, на который приходится этот месяц). При отсутствии первичных учетных и расчетных документов до даты сдачи налоговой декларации (расчета) по НДС отражение суммы НДС в книге покупок производится за тот месяц, в котором эти документы получены.

Если сумма НДС ошибочно не внесена в книгу покупок, отражение ее производится в том месяце, в котором обнаружена ошибка.

Если плательщик применяет метод определения выручки «по отгрузке», то суммы НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам вносятся в книгу покупок после отражения в бухгалтерском учете оприходования названных объектов, независимо от факта их оплаты.

Если плательщик применяет метод определения выручки «по оплате», то суммы НДС вносятся в книгу покупок после отражения в бухгалтерском учете факта оприходования приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав и их оплаты.

В организациях, использующих метод определения выручки «по оплате», при частичной оплате задолженности поставщику после получения и оприходования материальных ценностей (работ, услуг) сумма уплаченного НДС определяется пропорционально оплаченной задолженности.

Например, в накладной поставщика на поступившие материальные ценности указаны следующие данные:

- стоимость материальных ценностей без НДС – 650 000 руб.;
- ставка НДС – 20 %;
- сумма НДС – 130 000 руб.;
- сумма накладной, включая НДС, – 780 000 руб.

Перечислено поставщику — 420 000 руб.

Сумма НДС, уплаченная поставщику, которая подлежит зачету при расчетах с бюджетом, равна 70 000 руб. (420 000 руб. × 20 / 120).

Суммы НДС, уплаченные при таможенном оформлении объектов, регистрируются в книге покупок (подлежат вычету), независимо от того, произведен или нет расчет с поставщиком за ввезенные на территорию республики объекты.

В случае возврата плательщику сумм НДС, ранее уплаченных при ввозе объектов и отраженных в книге покупок, производится уменьшение сумм налога в книге покупок за тот отчетный период, в котором произведен возврат таких сумм НДС.

За каждый месяц в книге покупок подводятся итоги сумм НДС в разрезе покупок, облагаемых по разным ставкам (графы 6б и 7б), которые используются при заполнении налоговой декларации (расчета) по НДС. Итоговая сумма НДС за месяц, в котором производится уменьшение сумм налога, отражается со знаком «-» (минус), если сумма уменьшения превышает имеющиеся в книге покупок за этот месяц суммы налога, а также, если в книге покупок за этот месяц суммы налога отсутствуют.

НАЛОГОВЫЙ И ОТЧЕТНЫЙ ПЕРИОД ПО НДС

Налоговым периодом по НДС признается календарный год, а отчетным – календарный месяц или календарный квартал (по выбору плательщика). Принятое плательщиком решение о выборе отчетного периода измене-

нию в течение текущего налогового периода не подлежит (ст. 108 НК).

Плательщик НДС за отчетный период (не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом) представляет в инспекцию Министерства по налогам и сборам налоговую декларацию (расчет) по налогу на добавленную стоимость по форме согласно приложению 1 к Постановлению № 82.

Уплата НДС производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Плательщики, избравшие отчетным периодом по НДС календарный квартал, информируют о принятом решении налоговые органы по месту постановки на учет:

- путем предоставления соответствующей отметки в налоговой декларации (расчете) по налогу на добавленную стоимость, подаваемой не позднее 20-го января текущего календарного года, при возникновении объекта налогообложения в течение текущего календарного года – не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом;

- в письменной форме не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем их государственной регистрации, при реорганизации организации – не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем государственной регистрации правопреемника этой организации или внесения в Единый государственный регистр юридических лиц и индивидуальных предпринимателей записи о государственной регистрации изменений и (или) дополнений, вносимых в устав организации в связи с реорганизацией, или записи о прекращении деятельности присоединенной организации.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НДС

На суммы начисленного НДС от оборота по реализации составляется запись:

Д-т субсч. 280 «Реализация продукции (работ, услуг)», 237 «Прочие источники», 410 «Прибыли и убытки»

К-т субсч. 173 «Расчеты с бюджетом».

При перечислении суммы НДС в бюджет составляется запись:

Д-т субсч. 173 «Расчеты с бюджетом»

К-т субсч. 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам».

В организациях, использующих метод определения выручки «по оплате», по отгрузкам товаров (работ, услуг), плата за которые не поступила в течение 60 дней со дня отгрузки, обороты по этим товарам (работам, услу-

гам) облагаются НДС в том налоговом периоде, в течение которого истекло 60 дней после отгрузки.

В Инструкции № 19 не определен порядок отражения на счетах сумм начисленного НДС в случае непоступления платы от покупателей в течение 60 дней со дня отгрузки им товаров (работ, услуг). Можно предложить два варианта корреспонденции субсчетов.

Вариант 1.

Д-т субсч. 210 «Расходы к распределению»

К-т субсч. 173 «Расчеты с бюджетом» – на сумму НДС, указанную в документах на отгрузку товаров (работ, услуг), по истечении 60 дней со дня отгрузки;

Д-т субсч. 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам»

К-т субсч. 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» или **237 «Прочие источники»** – поступление выручки;

Д-т субсч. 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» или **237 «Прочие источники»**

К-т субсч. 210 «Расходы к распределению» – списание ранее начисленного НДС после поступления выручки.

Вариант 2.

Д-т субсч. 210 «Расходы к распределению»

К-т субсч. 173 «Расчеты с бюджетом» – на сумму НДС, указанную в документах на отгрузку товаров (работ, услуг), по истечении 60 дней со дня отгрузки;

Д-т субсч. 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам»

К-т субсч. 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» или **237 «Прочие источники»** – поступление выручки;

Д-т субсч. 210 «Расходы к распределению»

К-т субсч. 173 «Расчеты с бюджетом» – списание ранее начисленного НДС после поступления выручки (*сторнировочная запись*)

и одновременно:

Д-т субсч. 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» или **237 «Прочие источники»**

К-т субсч. 173 «Расчеты с бюджетом» – начисление НДС.

Для учета НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) предназначен субсчет 175

«Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)».

По дебету субсчета 175 (одновременно с оприходованием материальных ценностей (работ, услуг) по стоимости без НДС) отражается сумма НДС, причитающаяся к уплате поставщику (исполнителю):

Д-т субсч. 175 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)»

К-т субсч. 150 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», 179 «Расчеты в порядке плановых платежей» и др.

Пример 1.

Оприходованы на склад организации хозяйственные материалы (оплата поставщику после получения).

Данные документов поставщика материалов:

- стоимость материалов без НДС – 5 000 000 руб.;
- сумма НДС – 1 000 000 руб.;
- стоимость материалов, включая НДС, – 6 000 000 руб.

Данные документов транспортной организации, доставившей материалы на склад:

- расходы по доставке без НДС – 500 000 руб.;
- сумма НДС – 100 000 руб.;
- расходы по доставке, включая НДС, – 600 000 руб.

Бухгалтерские записи на основании документов поставщика:

Д-т субсч. 063 «Хозяйственные материалы и канцелярские принадлежности»

К-т субсч. 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» – 5 000 000 руб.;

Д-т субсч. 175 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)»

К-т субсч. 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» – 1 000 000 руб.

Бухгалтерские записи на основании документов транспортной организации:

Д-т субсч. 063 «Хозяйственные материалы и канцелярские принадлежности»

К-т субсч. 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» – 500 000 руб.;

Д-т субсч. 175 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)»

К-т субсч. 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» – 100 000 руб.

Пример 2.

Оприходован и введен в эксплуатацию компьютер, приобретенный за счет доходов от предпринимательской деятельности, облагаемой НДС (обороты по реализации *не освобождены* от уплаты НДС).

Данные документов поставщика компьютера:

- стоимость без НДС – 6 000 000 руб.;
- сумма НДС – 1 200 000 руб.;
- стоимость компьютера, включая НДС, – 7 200 000 руб.

Данные документов транспортной организации, доставившей компьютер в организацию:

- расходы по доставке без НДС – 600 000 руб.;
- сумма НДС – 120 000 руб.;
- расходы по доставке, включая НДС, – 720 000 руб.

Бухгалтерские записи на основании документов поставщика:

Д-т субсч. 013 «Машины и оборудование»

К-т субсч. 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» – 6 000 000 руб.;

Д-т субсч. 246 «Фонд производственного и социального развития»

К-т субсч. 250 «Фонд в основных средствах» – 6 000 000 руб.;

Д-т субсч. 175 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)»

К-т субсч. 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» – 1 200 000 руб.

Бухгалтерские записи на основании документов транспортной организации:

Д-т субсч. 013 «Машины и оборудование»

К-т субсч. 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» – 600 000 руб.;

Д-т субсч. 246 «Фонд производственного и социального развития»

К-т субсч. 250 «Фонд в основных средствах» – 600 000 руб.;

Д-т субсч. 175 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)»

К-т субсч. 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» – 120 000 руб.

Первоначальная стоимость компьютера по данным примера 2 равна 6 600 000 руб. (6 000 000 + 600 000).

НДС, уплаченный при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь, отражается записью:

Д-т субсч. 175 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)»

К-т субсч. 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам», 118 «Текущий валютный счет по внебюджетным средствам», 120 «Касса», 121 «Валютные средства в кассе», 160 «Расчеты с подотчетными лицами».

На суммы НДС, подлежащего зачету, делается запись:

Д-т субсч. 173 «Расчеты с бюджетом»

К-т субсч. 175 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)».

Согласно п. 5 Инструкции № 19 суммы НДС, уплаченные при приобретении товаров (работ, услуг), использованных при производстве продукции (работ, услуг), освобожденных от уплаты НДС, списываются с кредита субсчета 175 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)» на затраты (расходы):

Д-т субсч. 080 «Затраты на производство», 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам с заказчиками», 211 «Расходы по внебюджетным средствам»

К-т субсч. 175 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)».

Суммы НДС по основным средствам и нематериальным активам, приходящиеся на обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, по которым предоставлено освобождение от уплаты НДС (например, по медицинским услугам по перечню таких услуг, утверждаемому Президентом Республики Беларусь), относятся на увеличение стоимости таких основных средств и нематериальных активов (п. 7 ст. 107 НК).

Если бы в рассмотренном выше примере 2 обороты по реализации освобождались от уплаты НДС, то НДС в сумме 1 320 000 руб. (1 200 000 + 120 000) следовало бы включить в первоначальную стоимость компьютера.

*Анна ЧЕРНЮК,
доцент БГЭУ*