# Исчисление НДС исправительно-трудовыми учреждениями

Порядок исчисления и вычета НДС исправительно-трудовыми учреждениями регулируется, в основном, двумя законодательными актами:

- Указом Президента Республики Беларусь от 23.10. 2006 № 628 "О некоторых вопросах налогообложения организаций уголовно-исполнительной системы и лечебно-трудовых профилакториев МВД" (применяется с 23.10. 2006) (далее - Указ);

- подп. 2.27 ст.3 Закона Республики Беларусь "О налоге на добавленную стоимость" (далее - Закон).

В соответствии с подп. 2.27 ст.3 Закона освобождаются от налогообложения обороты по реализации на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг), изготавливаемых (выполняемых, оказываемых) исправительными учреждениями уголовно-исполнительной системы и лечебно-трудовыми профилакториями Министерства внутренних дел Республики Беларусь.

Освобождение от налога распространяется на всех плательщиков, реализующих товары, произведенные организациями, указанными в части первой настоящего подпункта. Основанием применения освобождения от налога покупателем служит указанная продавцом в первичных учетных и расчетных документах, применяемых при отгрузке товаров, запись "Освобождение по подпункту 2.27 пункта 2 статьи 3 Закона Республики Беларусь "О налоге на добавленную стоимость".

Одновременно согласно Указу (в редакции Указа от 28.05. 2008 № 286, применяемой с 06.06. 2008) от налога освобождаются:

- республиканские унитарные производственные предприятия уголовно-исполнительной системы и лечебно-трудовых профилакториев Министерства внутренних дел согласно приложению от уплаты налога на добавленную стоимость с оборотов по реализации на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг), изготавливаемых (выполняемых, оказываемых) ими, с направлением высвобождаемых денежных средств на приобретение основных фондов, а также сырья, материалов и комплектующих;

- обороты по реализации на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг), изготавливаемых (выполняемых, оказываемых) исправительными учреждениями уголовно-исполнительной системы и лечебно-трудовыми профилакториями Министерства внутренних дел, от налога на добавленную стоимость.

Как видно из вышеизложенного, в отношении предприятий пенитенциарной системы имеется 2 варианта налогообложения:

1 вариант - касается республиканских унитарных производственных предприятий уголовно-исполнительной системы и лечебно-трудовых профилакториев Министерства внутренних дел, перечисленных в приложении к Указу. Эти предприятия освобождены от уплаты налога, т.е. по товарам (работам, услугам) собственного производства, реализуемым на территории Республики Беларусь, НДС ими исчисляется, предъявляется покупателям, но не уплачивается в бюджет, а расходуется на установленные Указом цели.

2 вариант - касается исправительных учреждений уголовно-исполнительной системы и лечебно-трудовых профилакториев Министерства внутренних дел, не включенных в перечень, содержащийся в приложении к Указу. Эти предприятия по товарам (работам, услугам) собственного производства, реализуемым на территории Республики Беларусь, не исчисляют НДС, не предъявляют покупателям и, соответственно, не уплачивают в бюджет.

Следует отметить, что Указом Президента Республики Беларусь от 28.05. 2008 № 286 с 06.06. 2008 из перечня исключены два предприятия: Республиканское унитарное производственное предприятие "ИК №10 Технотара" и Республиканское унитарное производственное предприятие "ИК 20".

Согласно п.11 ст.12 Закона при изменении порядка исчисления налога (изменение объектов налогообложения, налоговой базы, ставок) новый порядок исчисления применяется в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных с момента изменения порядка исчисления налога.

Следовательно, указанные предприятия по товарам (работам, услугам) собственного производства, отгруженным (выполненным, оказанным) с 6 июня 2008 г. независимо от даты их оплаты, применяют освобождение от НДС, т.е. НДС не исчисляют и не уплачивают.

Рассмотрим подробнее каждый вариант налогообложения.

1. Республиканские унитарные производственные предприятия уголовно-исполнительной системы и лечебно-трудовые профилактории Министерства внутренних дел, перечисленные в приложении к Указу

Данные предприятия:

- при реализации товаров (работ, услуг) собственного производства на территории Республики Беларусь исчисляют НДС, но не уплачивают в бюджет. Исчисленная сумма налога предъявляется покупателям.

Исчисление суммы налога по товарам производится по ставке, по которой облагается реализация этих товаров на территории Республики Беларусь.

Пример

РПУП № 1 (здесь и далее названия условные) выпекает хлебобулочные изделия. Часть изделий передается для внутреннего потребления, часть - реализуется на сторону. Поскольку хлебобулочные изделия включены в перечень, утвержденный Указом Президента Республики Беларусь от 21.06. 2007 № 287 (необходимо смотреть соответствие данной продукции перечню по коду ТН ВЭД), то НДС при реализации продукции на сторону исчисляется по ставке 10%. Данная ставка предъявляется покупателям. Внутреннее потребление продукции НДС не облагается.

- при реализации товаров (работ, услуг) собственного производства за пределы Республики Беларусь применяется ставка НДС 0% при наличии подтверждающих документов. При отсутствии данных документов налог исчисляется по соответствующей ставке и применяется освобождение от его уплаты.

Налог подлежит уплате в бюджет:

- при реализации товаров, произведенных другими плательщиками.

Пример

РПУП № 2 имеет на балансе объект розничной торговли, в котором реализуется мебель, приобретенная у плательщиков Республики Беларусь. По реализации мебели исчисляется НДС по ставке 18% и уплачивается в бюджет.

- при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь у иностранной организации, не состоящей на учете в налоговом органе Республики Беларусь.

Пример

Для ремонта оборудования РПУП № 2 был заключен договор с резидентом Российской Федерации. Ремонт выполнен в июне 2008 г. на территории республики (оборудование не вывозилось). В соответствии со ст.3 Протокола между Правительством Республики Беларусь и Правительством Российской Федерации о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг, подписанного сторонами 23 марта 2007 г., местом реализации работ является территория Республики Беларусь. Исходя из требований ст.1-2 Закона РПУП № 2 должно исчислить НДС из стоимости работ. В том налоговом периоде, в котором работы оплачены, стоимость работ и сумма НДС вносятся в строку 13 налоговой декларации по НДС и не позднее 22-го числа следующего месяца производится уплата в бюджет.

Уплаченная сумма НДС подлежит отражению в налоговой декларации в составе налоговых вычетов.

- при ввозе товаров (продуктов переработки) из Российской Федерации;

- при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь из других государств.

Уплаченные при ввозе товаров суммы НДС подлежат вычету в установленном порядке.

Некоторые обороты у указанных предприятий могут не признаваться объектами налогообложения. Такие обороты перечислены в п.1 ст.3 Закона.

Пример

РПУП № 1 безвозмездно передало РПУП № 2 деревообрабатывающий станок. На основании подп.1.16 ст.3 Закона такой оборот не подлежит налогообложению и не отражается в налоговой декларации по НДС, поскольку имущество передано в пределах одного собственника. НДС не исчисляется и не уплачивается. Сумма НДС, принятая к вычету по станку, не восстанавливается.

Пример

В результате обвала здания склада пострадали изготовленные товары, которые списаны в связи с невозможностью их реализации или иного использования.

Согласно подп.1.13 ст.3 Закона не подлежит налогообложению выбытие имущества в связи с чрезвычайными обстоятельствами (пожар, авария, стихийное бедствие, дорожно-транспортное происшествие) с учетом расходов, связанных с таким выбытием.

Следовательно, оборот по выбытию товаров в результате аварии не облагается НДС и не отражается в налоговой декларации.

В соответствии с п.5 ст.6 Закона при определении налоговой базы не учитываются полученные плательщиком средства, не связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав, в том числе средства, поступившие из бюджета Республики Беларусь либо из создаваемых в соответствии с законодательством Республики Беларусь фондов и использованные по целевому назначению, за исключением средств, поступающих из бюджета либо из указанных фондов в качестве оплаты за реализованные плательщиком товары (работы, услуги), имущественные права. Таким образом, при оплате за счет бюджетных средств произведенных плательщиком товаров (работ, услуг) производится исчисление НДС, который остается в распоряжении плательщика.

Пример

РПУП № 1 отгрузила по госзаказу спецодежду и спецобувь собственного пошива. Оплата поступила за счет средств бюджета. По реализации спецодежды и спецобуви исчисляется НДС и не уплачивается в бюджет. При приобретении за счет бюджетных средств, полученных в качестве выручки от реализации спецодежды и спецобуви, товаров (работ, услуг), суммы "входного" налога по ним принимаются к вычету, поскольку средства из бюджета получены не безвозмездно (подп.7.3 ст.16 Закона).

Сумма исчисленного НДС по объектам, обороты по реализации которых освобождены от уплаты НДС, отражается по строке 14а налоговой декларации. Сами обороты, освобожденные от уплаты НДС, отражаются по соответствующим строкам налоговой декларации в зависимости от применяемой к ним ставки НДС. Порядок заполнения налоговой декларации регулируется Инструкцией о порядке заполнения книги покупок, налоговой декларации (расчета) по налогу на добавленную стоимость, налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по товарам, ввезенным из Российской Федерации, расчета возмещения из бюджета сумм налога на добавленную стоимость, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 05.02. 2007 № 22 (далее - Инструкция № 22).

Пример

РПУП № 2 отгрузило на территории Республики Беларусь в январе 2008 г. мебель собственного производства, облагаемую НДС по ставке 18%, на сумму 47 200 тыс. руб., в том числе НДС - 7 200 тыс. руб.

Поскольку этот оборот по реализации облагается НДС по ставке 18 процентов, то его следует отразить в строке 2 налоговой декларации по НДС: в графе 2: 47 200 000 руб., в графе 4: 7 200 000 руб. В строке 14а отражается сумма налога в размере 7 200 000 руб.

Если предприятие не имеет оборотов, по которым производится уплата НДС, то все налоговые вычеты предприятия относятся к обороту, освобожденному от уплаты НДС, и учитываются в строке 15а (в сумме, не превышающей исчисленную сумму НДС, отраженную по строке 14а).

В случае, когда у предприятия имеются обороты, по которым НДС должен уплачиваться в бюджет, то налоговые вычеты между этими оборотами распределяются либо методом раздельного учета, либо методом удельного веса.

В соответствии с п.13 ст.16 Закона применение одного из двух методов распределения налоговых вычетов в отношении определенных плательщиком сумм налога (удельный вес или раздельный учет) производится как минимум в течение одного календарного года.

Применяемый метод распределения налоговых вычетов утверждается учетной политикой. При отсутствии в учетной политике указания о применяемом методе распределения налоговых вычетов все налоговые вычеты распределяются методом удельного веса.

При определении методом удельного веса налоговых вычетов, приходящихся на определенную сумму оборота по реализации, эта сумма оборота делится на общую сумму оборота по реализации и умножается на сумму налоговых вычетов, приходящихся на общую сумму оборота по реализации. Процент удельного веса рассчитывается с точностью не менее четырех знаков после запятой. Суммой оборота признаются сумма налоговой базы и налога, исчисленного от этой налоговой базы, а также сумма увеличения (уменьшения) налоговой базы. При определении удельного веса, принимаемого для распределения налоговых вычетов, в сумму оборота включаются операции по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, местом реализации которых не признается территория Республики Беларусь, если по таким операциям плательщиком не произведено исчисление налога. При определении удельного веса, принимаемого для распределения налоговых вычетов, из суммы оборота исключаются:

* санкции за нарушение покупателями (заказчиками) условий договоров;
* цена приобретения реализованных ценных бумаг.

При распределении налоговых вычетов по товарам (работам, услугам), имущественным правам методом удельного веса в распределении не участвуют налоговые вычеты прошлого года. Распределение по удельному весу сумм налога производится в месяце наступления права на их вычет.

Пример

РПУП № 2 реализует мебель собственного производства и мебель других производителей. В январе 2008 г. оборот по реализации мебели собственного производства составил 35 400 тыс. руб., в том числе НДС 5 400 тыс. руб. Оборот по реализации приобретенной мебели составил 11 800 тыс. руб., в т. ч. НДС 1 800 тыс. руб. Налоговые вычеты по книге покупок 4 000 тыс. руб.

Налоговые вычеты, приходящиеся на оборот, освобожденный от уплаты налога:

4 000 х 35 400 / (35 400+11 800) = 3 000 тыс. руб.

В строке 14а налоговой декларации за январь отражается 5 400 тыс. руб., в строке 15а: 3 000 тыс. руб., в строке 16а 2 400 тыс. руб. (5 400 - 3 000).

Поскольку налоговая декларация по НДС заполняется нарастающим итогом с начала года, то согласно Инструкции № 22 в строке 16а нарастающим итогом с начала года отражается сумма налога, остающаяся в распоряжении плательщика, рассчитанная путем вычитания из показателя строки 14а показателя строки 15а;

в строке 17а отражается сумма налога за отчетный месяц, остающаяся в распоряжении плательщика, рассчитанная путем вычитания из показателя строки 16а показателя строки 16а предыдущей налоговой декларации (расчета) по НДС. Если результат отрицательный, то проставляется значение со знаком "-" (минус).

Положительный результат по строке 17а определяет сумму налога, которая остается в распоряжении плательщика. Отрицательный результат по строке 17а определяет сумму налога, на которую следует уменьшить ранее начисленные суммы освобожденного от уплаты налога.

В рассматриваемой ситуации рассчитан налог за первый месяц года, поэтому значение строк 16а и 17а будет одинаковым и будет составлять сумму НДС, остающуюся в распоряжении плательщика.

Как указывалось выше, Указом установлено целевое использование высвободившихся денежных средств: на приобретение основных фондов, а также сырья, материалов и комплектующих. До 6 июня 2008 г. данное положение было несколько иным: высвободившиеся денежные средства должны были направляться на приобретение основных фондов и пополнение собственных оборотных средств.

Таким образом, с 06.06. 2008 установлены конкретные цели использования государственной поддержки.

При использовании высвобождаемых денежных средств на цели, не предусмотренные в Указе, неуплаченные суммы налога на добавленную стоимость взыскиваются в порядке, определенном законодательством, с наложением административных взысканий.

Контроль за целевым использованием указанных денежных средств возложен на Комитет государственного контроля.

Следует иметь в виду, что в соответствии с подп.7.4 ст.16 Закона не подлежат вычету суммы налога, уплаченные (подлежащие уплате) при приобретении либо при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав за счет средств, высвободившихся в связи с освобождением плательщика от уплаты налогов, сборов (пошлин) в республиканский и (или) местные бюджеты, в том числе государственные целевые бюджетные фонды, либо в государственные внебюджетные фонды. Указанные суммы налога погашаются за счет названных источников.

Кроме того, согласно подп.7.3 ст.16 Закона не подлежат вычету также суммы налога, уплаченные (подлежащие уплате) при приобретении (ввозе) товаров (работ, услуг), имущественных прав за счет безвозмездно полученных средств бюджета либо создаваемых в соответствии с законодательством Республики Беларусь фондов, за исключением фондов, созданных плательщиком. Эти суммы налога относятся за счет названных источников. Положения настоящего подпункта распространяются на средства, остающиеся в распоряжении плательщика, полученные от отчуждения имущества, указанного в подп.1.9. п.1 ст.3 Закона, а также на средства, поступившие в вышестоящую организацию от подведомственных организаций. Положения настоящего подпункта не распространяются на полученные плательщиком суммы, включаемые в налоговую базу в соответствии со ст.7 и 8 Закона.

Следовательно, при приобретении за счет высвободившихся денежных средств товаров (в т. ч. основных средств), работ, услуг суммы "входного" налога по ним в книгу покупок не вносятся, к вычету не принимаются, а относятся за счет указанных средств. Таким образом, в строке 15а налоговой декларации отражаются налоговые вычеты по тем покупкам, которые произведены за счет иных источников, кроме оговоренных выше (например, за счет собственных средств организации).

Вместе с налоговой декларацией по НДС плательщики представляют в налоговый орган приложение 1 к ней "Применяемые льготы по НДС", где необходимо заполнить раздел III "Освобождение от уплаты налога по всем видам ставок". В качестве основания для льготы приводится ссылка на Указ Президента Республики Беларусь от 23.10. 2006 № 628.

2. Исправительные учреждения уголовно-исполнительной системы и лечебно-трудовые профилактории Министерства внутренних дел, не включенные в перечень, содержащийся в приложении к Указу.

Данные организации, как указывалось выше, не исчисляют НДС и не уплачивают в бюджет. При этом для покупателей товаров в первичных учетных документах делается запись "Освобождение по подпункту 2.27 пункта 2 статьи 3 Закона Республики Беларусь "О налоге на добавленную стоимость", для того чтобы покупатели тоже могли применить льготу по НДС.

Оборот по реализации объектов отражается по строке 8 налоговой декларации по НДС.

Освобождение от НДС применяется при реализации на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг) собственного производства, в том числе при безвозмездной передаче данных товаров (за исключением случаев безвозмездной передачи, не являющихся объектом налогообложения, перечисленных в подп.1.16 ст.3 Закона), при прочем выбытии данных товаров (за исключением случаев прочего выбытия, которые не являются объектом налогообложения, перечисленных в подп.1.10. и 1.13 ст.3 Закона).

Пример

ЛТП № 1 безвозмездно передало продукцию собственного производства (хлебобулочные изделия) ЛТП № 2. Если у предприятий один собственник, то данный оборот не облагается НДС и не отражается в налоговой декларации по НДС. Если на данный случай не распространяется действие подп.1.16 ст.3 Закона, то такой оборот освобождается от НДС и отражается по строке 8 налоговой декларации.

При реализации товаров собственного производства за пределы Республики Беларусь применяется ставка НДС 0 (ноль)% при наличии подтверждающих документов. При отсутствии этих документов применяется освобождение от НДС.

НДС уплачивается:

- при реализации товаров, произведенных другими плательщиками;

- при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь и иностранной организации, не состоящей на учете в налоговом органе Республики Беларусь;

- при ввозе товаров (продуктов переработки) из Российской Федерации;

- при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь из других государств.

Если предприятие имеет только обороты, освобожденные от НДС, то все налоговые вычеты предприятия относятся к данному обороту. В случае, когда у предприятия имеются обороты, облагаемые НДС, то налоговые вычеты между этими оборотами распределяются либо методом раздельного учета, либо методом удельного веса (см. первый раздел).

В соответствии с п.3 ст.15 Закона в случае одновременного использования приобретенных (ввезенных) товаров (работ, услуг), имущественных прав в производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых освобождены от налогообложения, и товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению, отнесение сумм налога, отраженных в книге покупок, являющейся регистром налогового учета, за исключением сумм налога, уплаченных (предъявленных) при приобретении (ввозе) основных средств и нематериальных активов, на затраты плательщика по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав осуществляется нарастающим итогом с начала года исходя из доли оборота от операций по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, освобожденных от налогообложения, в общем объеме оборота от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Плательщики, реализующие приобретенные товары, обороты по реализации которых освобождены в соответствии с законодательством от налога, суммы налога, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь, относят на увеличение стоимости товаров на дату принятия товаров на учет.

Пример

ЛТП № 1 в январе 2008 г. реализовала спецодежду собственного производства на сумму 3 540 тыс. руб. без НДС и приобретенный специнструмент на сумму 1 180 тыс. руб., в т. ч. НДС 180 тыс. руб. Налоговые вычеты по книге покупок за январь 900 тыс. руб., в том числе налоговые вычеты по основным средствам 100 тыс. руб.

С 1 января 2008 г. налоговые вычеты по основным средствам и нематериальным активам не относятся на их стоимость при наличии оборотов, освобожденных от НДС. Кроме того данные налоговые вычеты не подлежат отнесению и на затраты плательщика, а вычитаются в установленном порядке. Следовательно, сумму налоговых вычетов по основным средствам следует исключить из общей суммы вычетов по книге покупок для целей определения суммы "входного" налога, подлежащей отнесению на затраты (900 - 100 = 800).

Сумма налога, подлежащая отнесению на затраты:

800 х 3 540/ (3 540 + 1 180) = 600 тыс. руб.

Сумма налоговых вычетов 300 тыс. руб. (800 - 600 + 100) превышает сумму НДС, исчисленную по реализации (180 тыс. руб). Поэтому в строке 15в налоговой декларации отражаются вычеты в пределах этой суммы, т.е.180 тыс. руб. Соответственно, сумма налога к уплате (строка 16в) равна нулю.

При приобретении объектов за счет безвозмездно полученных средств бюджета следует учитывать норму подп.7.3 ст.16 Закона и сумму "входного" налога по этим объектам относить за счет бюджетных средств (см. выше).

Одновременно с налоговой декларацией по НДС плательщики представляют в налоговый орган приложение 1 к ней "Применяемые льготы по НДС", где необходимо заполнить раздел II "Освобождение от налога". В качестве основания для льготы приводится ссылка на Указ Президента Республики Беларусь от 23.10. 2006 № 628 либо на подп.2.27 ст.3 Закона Республики Беларусь "О налоге на добавленную стоимость".

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Конституция Республики Беларусь 1994 года. Принята на республиканском референдуме 24 ноября 1996 года (с изменениями и дополнениями, принятыми на республиканских референдумах 24 ноября 1996г. и 17 октября 2004г). Минск "Беларусь" 2004г.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. №166-З. Принят Палатой представителей 15 ноября 2002 года. Одобрен Советом Республики 2 декабря 2002 года. (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 13.01. 2003, № 4, рег. № 2/920 от 02.01. 2003) с учетом изменений.
3. Кишкевич А.Д., Пилипенко А. А.: Налоговое право Республики Беларусь. Издательство: Тесей. Минск. 2002.304с.
4. Л.А. Ханкевич "Финансовое право Республики Беларусь". Учебное пособие / Мн. Издательство "Амалфея" 2002г.
5. Маньковский И.А. Налоговое право Республики Беларусь. Общие положения: Практическое пособие. – Мн.: "Молодежное научное общество", 2000.160с.
6. Финансовое право. Учебник / Под ред. проф. О.Н. Горбуновой Издательство "Юристъ" М., 2003.
7. Финансовое право. Серия "Учебники, учебные пособия" / Под ред. проф.В.М. Мандрина, Ростов-на-Дону Издательство "Феникс", 2002.
8. Ханкевич Л.А. Налоги и налоговое право Республики Беларусь. Мн., 1999.